

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS - MEXICALI



**ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DEL IETU COMO COMPLEMENTO
DEL ISR**

Trabajo terminal

**Que para obtener el diploma de
ESPECIALIDAD EN FISCAL**

Presenta:

MYRNA MARIA PEDRAZA MARQUEZ

Asesor:

M.I. PLÁCIDO VALENCIANA MORENO

DEDICATORIAS

Dedico con especial cariño esta Tesis a:

Dios que es quien me permite realizar plenamente mi vida,
Mi familia por su apoyo incondicional,
Mis maestros que nos impartieron estas clases,
Nuestra Alma Máter: Universidad Autónoma de Baja California,
Mis compañeros de clase de esta Especialidad.

AGRADECIMIENTOS

A Dios

Por la oportunidad de vida que me regala día a día,
y por ser mi principal guía y esperanza en todo
momento.

A mi familia

Por la confianza y el seguir creyendo en mí,
por su apoyo incondicional, su educación, protección,
su ejemplo, valores y el amor incomparable que he
recibido.

A mis maestros de Especialidad

Que con sus experiencias y enseñanzas compartidas,
enriquecieron mis conocimientos y ganas de
continuar preparándome y desarrollándome profesionalmente.

A mis compañeros y amigos de Especialidad

Por su ayuda, compañía y conocimientos,
pero sobre todo por esos momentos inolvidables compartidos.

Al MI. Plácido Valenciana Moreno,

Por su apoyo, tiempo y dedicación desinteresada
en la revisión y asesoría en este proyecto.

RESUMEN

El presente proyecto tiene como principal objetivo conocer el impacto que ha causado el Impuesto Empresarial a Tasa Única sobre los contribuyentes en consecuencia de considerarse un impuesto complementario de otro, como lo es en este caso del ISR. Esta investigación es de gran relevancia para efectos de conocer la aplicación correcta del IETU, pero sobre todo establecer un análisis comparativo entre el ISR y el IETU, de tal manera que nos permita cerciorarnos del por qué diversos autores especialistas en el tema le llamen este último impuesto complemento del otro y las consecuencias que está viviendo el contribuyente al ser sujeto de dos gravámenes por impuestos en los que tal vez el legislador pudo optar por la posibilidad de haber consolidado las diferencias entre uno y otro, de tal manera que se hubiera estructurado un solo esquema tributario, que permitiera lograr los objetivos recaudatorios que el Servicio de Administración Tributaria persigue, sin repercutir de manera drástica en la administración y economía de los contribuyentes.

Para cumplir con los objetivos establecidos en este proyecto se estructuraron cuatro capítulos. El primero de ellos se encuentra destinado al proyecto de investigación “Análisis de los efectos del IETU como complemento del ISR.” En el se establece una breve introducción, el planteamiento del problema, la justificación del mismo, el supuesto y los objetivos del tema a investigar.

El capítulo segundo se encuentra dedicado al estudio de los fundamentos legales bajo el cual esta sustentada esta investigación, así como una breve retroalimentación de las generalidades del sistema tributario, un análisis del IETU y demás disposiciones jurídico-fiscales relacionados con este impuesto, el IETU comparado con el ISR, así como las perspectivas para el futuro del impuesto dentro del sistema tributario mexicano y finalmente un panorama de la crisis económica actual de los contribuyentes y de qué manera es que el IETU ha impactado al contribuyente. Finalmente en los capítulos tres y cuatro se describe la metodología utilizada en la investigación, así como las conclusiones y recomendaciones para el estudio realizado.

Índice General

RESUMEN

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1	Antecedentes.....	8
1.2	Planteamiento del Problema.....	
1.3	Supuesto.....	
1.4	Justificación	
1.5	Objetivos de la investigación.....	

CAPÍTULO 2: ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS

2.1	GENERALIDADES DEL SISTEMA TRIBUTARIO	
2.1.1	Contribuyente.	
2.1.1.1	Definición	
2.1.1.2	Clasificación	
2.1.1.3	Obligaciones	
2.1.2	Servicio de Administración Tributaria (SAT).....	
2.1.2.1	¿Qué es el SAT?	
2.1.2.2	Antecedentes	
2.1.2.3	Funciones de la Administración Tributaria	
2.1.3	Obligación tributaria	
2.1.3.1	Fase constitucional, legislativa y administrativa..	
2.1.3.2	Nacimiento de la Obligación tributaria.....	
2.1.3.3	Hecho generador de la obligación tributaria.....	

2.2 MARCO JURÍDICO-FISCAL.....	30
2.2.1 Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)...	
2.2.1.1 Concepto.....	
2.2.1.2 Disposiciones Generales.....	
2.2.1.2.1 Sujeto, Objeto, Base y Tasa.....	
2.2.1.2.2 Ingreso gravado.....	
2.2.1.2.3 Ingreso exento.....	
2.2.1.3 Deducciones.....	
2.2.1.3.1 Requisitos de las deducciones	
2.2.1.3.2 No deducibles	
2.2.1.4 Cálculo y pago del impuesto	
2.2.1.5 Acreditamientos contra el IETU.....	
2.3 EL IETU COMO COMPLEMENTO DEL ISR	
2.3.1 Interacción entre el ISR y IETU.....	
2.3.2 Análisis comparativo ISR vs IETU.....	
2.3.3 Efectos de transición del IETU y sus implicaciones en el contribuyente.....	
2.3.4 Perspectivas del IETU.....	
2.4 ENTORNO ECONÓMICO DEL CONTRIBUYENTE.....	
2.4.1 Panorama de la crisis económica actual.....	
2.4.2 Implicaciones al contribuyente afecto por el IETU.....	

CAPÍTULO 3: MÉTODO

- 3.1 Método.....
- 3.2 Procedimiento o desarrollo.....

CAPÍTULO 4: RESULTADOS

- 4.1 Conclusiones.....

FUENTES CONSULTADAS.....

ANEXOS

CAPÍTULO 1 : INTRODUCCIÓN

1.1 ANTECEDENTES

Como antecedente del IETU el 20 de junio de 2007, se inició en el Congreso de la Unión, el proceso legislativo para la aprobación de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la cual fue enriquecida mediante reuniones de trabajo con diversos sectores económicos, sociales y académicos del país, quienes contribuyeron con sus propuestas para modificar la iniciativa presentada por el Ejecutivo y que finalmente fue aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1ero de octubre de 2007, para su entrada en vigor el 1ero de enero de 2008.

La justificación que se ha dado por parte de los legisladores para la imposición de este tributo, han sido entre otras;⁵

1. Baja recaudación tributaria por décadas, compensada por los ingresos petroleros elevados, generando la dependencia que registran las finanzas públicas respecto de los ingresos petroleros.
2. Evasión y elusiones fiscales, así como la existencia sectores de la actividad económica que se encuentran en la informalidad.

Con la aprobación, publicación y vigencia de las reformas fiscales 2008, el Ejecutivo Federal manifestó que el IETU, tiene por objeto establecer un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad, que permita aumentar la recaudación y establecer bases para impulsar el desarrollo sostenido del país y establecer el IETU como un gravamen que tenga una base más amplia que el ISR, con lo cual el IETU gravaría a quienes

⁵ Pagos provisionales del ISR y el IETU. Pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Enero 2008. ISEF

actualmente no pagan el ISR, haciendo por este medio más equitativa la tributación.⁶

De acuerdo con la “Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única”, para el diseño de la misma se consideraron los siguientes principios fundamentales:

- La simplificación de las contribuciones, que reduce los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.
- La flexibilidad del sistema impositivo, que le permite tener la capacidad de ajustarse rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas.
- La transparencia, pues se pretende que el sistema fiscal sea de fácil y rápida identificación respecto a las obligaciones fiscales, reduciendo los costos asociados a su cumplimiento y control, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.
- La equidad y proporcionalidad del sistema tributario, que establezca un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga la virtud de gravar más a quien tenga mayor capacidad contributiva.
- La competitividad, pues es importante que la política tributaria promueva este aspecto en nuestro país. La integración de la economía mexicana a los mercados financieros y a los mercados de bienes y servicios globales es cada vez más intensa, lo que hace muy conveniente establecer tasas impositivas comparables a las que prevalecen en los países que compiten con el nuestro en el mercado de capitales y en los mercados de exportación

⁶ Corporativo Reyes Mora Advisors, S. de R.L. de C.V. 2008. Revista enciclopédica tributaria: Opciones Legales- Fiscales. *Flujos de efectivo... estrategias para IETU, IVA e ISR de los contribuyentes*. D.F.México.

de bienes. Los instrumentos tributarios que se prefieren en este contexto de competitividad global son aquellos que no castiguen, si no que promuevan la inversión, el empleo y no distorsionen el costo del capital.⁷

No obstante lo anterior, los objetivos anteriores, si bien como tales, difícilmente pueden ser cuestionados u objetados, la realidad puede ser distinta, ante los continuos cambios, aclaraciones, modificaciones, adiciones, imprecisiones e incertidumbre que se presentó en lo relacionado con este impuesto, conforme a los hechos presentados de que a por lo menos de tres meses posteriores a la aprobación de la iniciativa correspondiente y haber entrado en vigor el nuevo impuesto no se encontraba resuelta la emisión del correspondiente Reglamento del IETU, añadiendo además que los 19 artículos originales que conforman la Ley del IETU, fueron complementados con 21 artículos transitorios, 23 reglas misceláneas⁸, 13 artículos que otorgan y regulan algunos estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal relacionados con el IETU⁹, un artículo que otorga un estímulo fiscal en materia del IETU a ciertos contribuyentes¹⁰ y finalmente 8 artículos que modifican o regulan algunos estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal en materia de IETU.¹¹

⁷ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

⁸ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Reglas 17.1 a 17.23 de la Resolución Miscelánea para 2007-2008. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

⁹ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007 por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

¹⁰ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de noviembre de 2007 por el que se otorgan los beneficios fiscales que se mencionan a los contribuyentes de las zonas afectadas por las precipitaciones pluviales ocurridas en los estados de Chiapas y Tabasco. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

¹¹ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2005, por los que se modifican los diversos decretos por los que se otorgaron beneficios fiscales publicados el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

El Artículo Décimo Noveno transitorio de la Ley que señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II (Personas Morales) y IV (Personas Físicas), Capítulos II (De los ingresos por actividades empresariales y profesionales) y III (De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente por la Ley del IETU. Este estudio deberá entregarse a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011. En tanto esto ocurra, el IETU coexistirá con el ISR y se determina, entre otros aspectos, bajo un sistema de flujo de efectivo que es distinto al sistema con el que actualmente se determina el ISR.

Asimismo, de conformidad con el Artículo Vigésimo transitorio, de la misma Ley, El Ejecutivo Federal evaluará los resultados y efectos de la aplicación de la tasa del impuesto a partir del ejercicio fiscal de 2008, tomando en cuenta el comportamiento de la economía del país, y dicha evolución se tomará en cuenta para la presentación de los paquetes económicos subsecuentes.

Como bien, se ha expuesto anteriormente, la existencia u origen del IETU podría encuadrar o ser propiamente un complemento a la Ley del ISR, con el cual se puedan cumplir con los objetivos del Ejecutivo Federal, de alcanzar niveles de recaudación más elevados, con los cuales se reduzca de manera trascendente el fenómeno tributario de evasión fiscal en el país y se logre un sistema tributario de equidad y proporcionalidad en el que se establezca un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga la virtud de gravar más a quien tenga mayor capacidad contributiva.

En tal sentido podemos definir al IETU, como un impuesto directo que grava a las Personas físicas y personas morales residentes en territorio nacional y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por aquellos ingresos por efectivamente cobrados que obtengan de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con base a flujos de efectivo, y se calcula determinado los Ingresos obtenidos por las actividades a que se refiere el Artículo 1ero del IETU, y que se encuentran consideradas en el Artículo 2do del IETU, así mismo el Artículo 3ero y 4to establecen los ingresos por los que no se pagara este impuesto, disminuidos de ciertas Deducciones efectivamente pagadas contenidas en el Artículo 5to del IETU y además cumplan los requisitos señalados en el Artículo 6to del IETU y los que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicando al resultado la tasa del 16.5% para el año de 2008, 17% para el año de 2009 y 17.5% para el año de 2010, como se detalla en lo siguiente:

Ingresos gravados (*)

(-) Deducciones autorizadas (*)

(-) Deducción adicional (Inversiones del 1/IX/07 al 31/XII/07)

(=) Base del IETU

(X) Tasa del IETU (=) IETU causado

(*) Efectivamente cobrados o pagados

(&) Para 2008 el 16.5%, 2009 el 17%, y 2010 17.5%

Asimismo, se disminuye en su caso, los acreditamientos, que en los términos de la Ley y el Decreto del 5 de noviembre de 2007, son los siguientes:¹²

1. Crédito fiscal por diferencia negativa del IETU.
2. Acreditamiento por sueldos y salarios gravados y aportaciones de seguridad social.
3. Acreditamiento por inversiones pendientes de deducir al 1ero de enero de 2008.

¹² Pagos provisionales del ISR y el IETU. Pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Enero 2008. ISEF.

4. Acreditamiento según Decreto del 5 de noviembre de 2007.
5. Acreditamiento del ISR.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A partir de la entrada en vigor del IETU el 01 de Enero de 2008, las personas de físicas y morales sujetas al pago de este impuesto contenidas en el Artículo 1ero de la Ley del IETU, se han visto afectadas, ya que los ingresos derivados de las actividades que realizan, son gravadas por el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, representando un incremento en la carga tributaria y administrativa de los contribuyentes afectos a estos dos tributos, debido a que el cálculo de los pagos provisionales se debe efectuar por dichos gravámenes, y pagar la diferencia que resulte entre ambos.¹³

Por lo anterior, es importante analizar que las deducciones que se toman en cuenta para efectos del IETU, serán las erogaciones efectivamente pagadas y que cumplan con los requisitos previstos por la Ley del IETU y esencialmente con los previstos por la Ley del ISR y si bien, para efectos de lo mencionado el IETU está estructurado en base al ISR, con la diferencia de que el IETU se causa conforme al flujo de efectivo, por lo que en su cálculo se restringe a utilizar deducciones que para efectos del ISR, sí serían permitidas de acuerdo a LISR.

Es por esto, que el IETU desde su entrada en vigor ha causado gran controversia entre los contribuyentes, quienes se han manifestado inconformes con esta imposición fiscal al presentar amparos como recurso legal en contra de este Impuesto ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los cuales se fundamenta que este impuesto es inconstitucional al no cumplir con uno de los principios de la legalidad tributaria debido a lo inequitativo que es dicha Ley, ya

¹³ www.imcp.org.mx. Ávalos y Compañía S.C. Fisco Actualidades. Febrero 2008.

que no permite la deducibilidad en inventarios, por pérdidas fiscales, financiamientos adquiridos y en los gastos de previsión social.¹⁴

En consecuencia de la problemática que actualmente vive el país generada por la crisis económica a nivel mundial, de las reformas fiscales al sistema tributario en México y en parte la imposición de la Ley del IETU, es necesario hacer un análisis del impacto que ha tenido este impuesto sobre el contribuyente al aumentar su carga fiscal contributiva y al no considerar deducibles erogaciones fundamentales para realizar las operaciones de las empresas o entes económicos, así como también un análisis de los efectos de transición del IETU. Por lo que la presente investigación permitirá dar respuesta a la siguiente cuestión:

¿Cuáles son los efectos sobre el contribuyente afecto por la imposición IETU en consecuencia de ser un impuesto complementario del ISR?

1.3 SUPUESTO (S)

- Los contribuyentes sujetos a la Ley del IETU, han incrementado su carga fiscal y administrativa a partir de la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Con la imposición del IETU, el sistema tributario federal general ha incrementado la carga fiscal y administrativa de los contribuyentes sujetos a este impuesto como lo son las personas físicas o morales residentes en el territorio nacional que obtienen ingresos por enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, ocasionando una complicación en la vida de estos contribuyentes, debido a la causación simultánea de contribuciones sobre una base que incluye ingresos en

¹⁴ <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331168.fiscalistas-ven-viables-amparos-contra-el-iet.html> .
Consulta realizada el 27 de Julio de 2009.

crédito (ISR) y dos bases que se circunscriben a ingresos efectivamente cobrados (IETU e IVA).

1.4 JUSTIFICACIÓN

La adopción del IETU como impuesto complementario del ISR tiene aspectos positivos y aspectos criticables. El IETU, cabe aclarar, no representa una innovación conceptual, sino tan solamente una adaptación, por cuanto el modelo original de impuesto a tasa única que inspira al IETU tiene décadas de estarse discutiendo como posible sustituto del ISR en Estados Unidos de América.¹⁵

Con la implementación en el país del nuevo modelo tributario que representa el IETU, se pretende sustituir el IETU por el ISR, en la medida en que el desempeño recaudatorio de este impuesto sea mayor o igual al del ISR. Por otra parte se dice que el IETU es un impuesto de control del Impuesto Sobre la Renta, ya que su base es más amplia que la del ISR esencialmente por que acepta menos deducciones y no da a lugar a infinidad de tratamientos fiscales benéficos como los establecidos en la Ley del ISR y en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Sin embargo al desaparecer en buena medida los beneficios en la Ley del IETU, con los cuáles se puedan realizar planeaciones fiscales para disminuir el impuesto a cargo del contribuyente, los contribuyentes afectados por este marco tributario están haciendo frente al aumento de la carga tributaria que para ellos representó la imposición de la Ley del IETU, generando perjuicios a los contribuyentes, ya que al alterar el esquema tributario de todo ente económico, ya sea que tribute en el régimen de persona física o persona moral, ambas son reconocidas por la realización sus actividades económicas como empresas,

¹⁵ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

quienes se han sido afectadas con el impacto que causó la imposición del IETU por parte de los legisladores que solo se enfocaron en aumentar la recaudación para obtener más recursos tributarios, olvidando que esta recaudación proviene de los recursos de los contribuyentes, quienes ya no los tendrán para invertir en sus empresas o en otros fines distintos.

Por otra parte la recaudación extraordinaria puede ser buena, pero cuando es sustancialmente por arriba de lo planeado también puede indicar que los efectos del IETU no estuvieron correctamente analizados, y ello pudiera ser en detrimento de los empresarios, que son los que hacen las inversiones y que legítimamente pueden dudar de que si lo que inviertan hoy no les será negado en el futuro, lo que no transmite la seguridad necesaria para lograr la confianza y la inversión en el país.¹⁶

Es necesario evaluar la situación crítica que vive la economía actualmente en nuestro país, la cual afecta y perjudica principalmente a los sujetos que participan contribuyendo con el gasto público del país, mediante el cumplimiento de la obligación señalada en la fracción IV del artículo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual se cumple mediante el pago de Impuestos establecidos en Leyes, las cuales componen el Sistema Tributario Fiscal Mexicano.

Ahora bien, para determinar si la carga fiscal en México es excesiva, se puede observar la proporción que los impuestos representan del Producto Interno Bruto (PIB), la cual es del 17.44%,¹⁷ según datos y gráficas de los Ingresos del Gobierno Federal, publicados por el SAT, en su Informe Tributario del año 2008. Esto ofrece una certera estimación acerca de lo que los mexicanos pagamos de Impuestos como proporción de nuestro ingreso, que a comparación de los datos

¹⁶ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

¹⁷ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t4/

presentados por el Banco Mundial, México, en comparación con otras economías, tiene una carga fiscal baja.¹⁸

El punto es que, debido a la situación comentada en los párrafos anteriores, el Gobierno Federal, se ve en la necesidad de encontrar medios o herramientas, de las cuales se vale para recabar lo que para ellos es ingreso y así poder mantener los gastos de nuestro país. Estos medios o estrategias como lo es mayor fiscalización, aumento en tasas de Impuestos, supresión de estímulos fiscales, eliminación de decretos e inclusive hasta la creación de nuevos impuestos, como en el caso del IETU.

Por todas las razones mencionadas anteriormente, el tema del proyecto y la problemática planteada es si el IETU, es un impuesto creado como complemento del ISR por el Ejecutivo Federal, no dejando valer al contribuyente de estrategias fiscales para que evite aminorar su impuesto a cargo, como se conoce y se aplica en la Ley del Impuesto sobre la Renta ¹⁹ y crear una situación en la que no se dé lugar a la evasión fiscal, pero provocando por otro lado con la imposición de este impuesto, una posible doble tributación, ya que se dice a este impuesto puede ser una copia del ISR, pero reformando debilidades del mismo establecidas en Ley, lo cual permitirá a las autoridades recabar mayores importes, pero a su vez afectando a los sujetos obligados a cumplir con su pago.

Es por eso que es importante analizar los efectos ocasionados sobre el contribuyente afecto por el IETU, ya que desde su entrada en vigor hasta el día de hoy solo ha implicado que la carga fiscal sea aún mayor en él y que el impacto ocasionado por este impuesto sea solo de carácter negativo ya que aunado a la crisis económica que se vive en el país, las consecuencias sean que el

¹⁸ Hernández Trillo Fausto, Zamudio Andrés, Guerrero Amparán Juan Pablo. ¿QUIÉN LOS PAGA LOS IMPUESTOS EN MÉXICO Y CÓMO? Programa de Presupuesto y Gasto Público, Centro de Investigación y Docencia Económicas.

¹⁹ Corporativo Reyes Mora Advisors, S. de R.L. de C.V. 2008. Revista enciclopédica tributaria: Opciones Legales- Fiscales. *Flujos de efectivo... estrategias para IETU, IVA e ISR de los contribuyentes*. D.F. México.

contribuyente deje de destinar sus recursos económicos para cumplir con sus obligaciones tributarias y así poder financiarse de esta manera para mantener el funcionamiento de sus empresas.

1.5 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. Estudio del IETU, así como su regulación, aplicación y cálculo.
2. Conocer los efectos de transición del IETU.
3. Elaborar un cuadro u análisis comparativo entre el ISR y el IETU, con el fin de sustentar que el IETU es una adopción del ISR como impuesto complementario.
4. Analizar el impacto generado por la imposición de la Ley del IETU sobre el contribuyente, desde la fecha de su aplicación hasta la actualidad.

CAPÍTULO 2: ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS

2.1 GENERALIDADES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

2.1.1 Contribuyente

2.1.1.1 Definición

El contribuyente es aquella persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado. Es una figura propia de las relaciones tributarias o de impuestos. Se determina y define en concreto de acuerdo con la ley de cada país. El contribuyente es, en sentido general, el sujeto pasivo en Derecho tributario, siendo el sujeto activo el Estado, a través de la administración.²⁰

2.1.1.2 Clasificación

Para fines fiscales, es necesario definir si una persona realizará sus actividades económicas como persona física o como persona moral, ya que las leyes establecen un trato diferente para cada una, y de esto depende la forma y requisitos para darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y las obligaciones que adquieran.

- **Persona física** es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos.
- **Persona moral** es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.

²⁰ <http://es.wikipedia.org/wiki/Contribuyente>

Por ejemplo, en el caso de personas físicas existen varios regímenes de acuerdo con la actividad y el monto de los ingresos. En el caso de personas morales, el régimen fiscal y las obligaciones que les corresponden son diferentes en relación a si tienen o no fines de lucro.²¹

2.1.1.3 Obligaciones

El contribuyente tiene frente al Estado dos tipos de obligaciones, que se concretan en cada una de las leyes aplicables a los tributos:

- Materiales: Entendiendo por tales el pago de las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de tributos por ley.
- Formales: Que pueden abarcar desde llevar una contabilidad para el negocio hasta presentar en tiempo y forma la declaración correspondiente a un impuesto.

Las obligaciones formales son independientes de las materiales, hasta el punto de que un contribuyente puede ser sancionado por no haber cumplido sus obligaciones formales a pesar de haber cumplido sin excepción las materiales (por ejemplo, un contribuyente que no presentó la declaración en fecha, a pesar de que no tenía que pagar nada).

2.1.2 Sistema de Administración Tributaria (SAT)

2.1.2.1 ¿Qué es el SAT?

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los

²¹ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/6_388.html

contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Su misión, es recaudar las contribuciones federales y controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno.

Su visión es ser una institución eficiente, eficaz y orientada al contribuyente, con procesos integrados, formada por un equipo honesto, profesional y comprometido, al servicio de los mexicanos.

2.1.2.2 Antecedentes

El 15 de diciembre de 1995 se publicó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se creó el nuevo órgano desconcentrado como máxima autoridad fiscal. En marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, se cambió la denominación de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación, y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; se crearon las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.²²

²² http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/6_388.html

2.1.2.3 Funciones de la Administración Tributaria

El ámbito de la administración tributaria se traduce en una diversa conformación estructural y funcional acorde al contexto histórico de cada sociedad, sin embargo es dable identificar en todas ellas un cuadro básico de funciones.

Funciones operativas

- a) Función de recaudación. Toda administración tributaria tiene un sistema y una estructura orgánica especializados en captar el importe de los pagos efectuados por los sujetos obligados.
- b) Función de fiscalización. La función de fiscalización tiene por propósito detectar con oportunidad tanto el incumplimiento de las obligaciones y los niveles de cumplimiento.
- c) Función de cobranza. Una administración tributaria eficiente no sólo detecta el incumplimiento de la obligación, sino que está pronta para exigir y asegurar su cumplimiento.

Funciones de apoyo

- a) Función de complementación normativa. Tiene por propósito proveer a la Administración Tributaria de un adecuado marco normativo. Parte de él se lo puede proveer la propia Administración pública mediante la expedición de reglamentos. El resto será obra del órgano legislativo.
- b) Función de registro de contribuyentes. Resulta imprescindible en toda administración hacendaria contar con un adecuado sistema de registro de contribuyentes a efecto de que aquélla esté en condiciones de conocer el universo de los contribuyentes y poder apoyar con información oportuna, permanente y actualizada a las funciones de la recaudación, fiscalización y cobranza.
- c) Función de estadística. Por lo normal en toda administración tributaria existe un sector que tiene por función asignada la de procesar la

información generada por el sistema en general y traducirla en datos numéricos que permitan apreciar el comportamiento del sistema tributario en general y de cada una de las figuras tributarias en particular, lo que a su vez permite retroalimentar los diversos sistemas de la administración.²³

2.1.3 Obligación Tributaria

El carácter legal de la obligación tributaria plantea una serie de cuestiones relevantes vinculadas a su proceso de nacimiento que requieren ser abordadas.

Para facilitar la comprensión del modo como surge la obligación tributaria en su condición de obligación legal es útil tener presente las dos maneras a través de las cuales el derecho penetra o juridifica el ámbito tributario. En primer momento, el ente público establece normativamente, por vía legislativa, las situaciones de hecho a las que se desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias (situaciones que, en sentido jurídico, se convierten así por asumirlas la norma en presupuesto de hecho de la obligación). En un segundo momento o fase, el ente público se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo, por los supuestos legales de la imposición.²⁴

2.1.3.1 Fase constitucional, fase legislativa y administrativa

La fase constitucional del tributo se caracteriza por constituirse por el conjunto de previsiones constitucionales, mandatos en muchos casos que implican acciones afirmativas, establecer tributos y auténticas prohibiciones explícitas o implícitas,

²³ Jiménez González, Antonio. 2008. Lecciones de Derecho Tributario. Cengage Learning. Ixtapaluca Estado de México.

²⁴ Sáinz de Bujanda, Fernando. 1976. Notas de Derecho Financiero, tomo I, volumen 2. Universidad de Madrid. Madrid.

modalidad que asumen algunos derechos fundamentales o garantías que sin referir expresamente el tributo, sus exigencias impactan su ámbito al erigirse en auténticas restricciones al poder legislativo creador de los tributos.

Es común en las diversas experiencias constitucionales que el texto constitucional contenga un cuadro de principios rectores en materia constitucional tributaria, pero que por igual rija en otros ámbitos, por ejemplo, en materia civil, mercantil, penal por tanto vinculan al legislador tributario, pero también al civil, penal, etc. Puede servir de ejemplo el principio de no retroactividad de la ley, el de garantía de audiencia y defensa, el de fundamentación y motivación, etc. Suele denominarse a éstos principios constitucionales tributarios. A diferencia de otro cuerpo de principios también **consagrados** constitucionalmente, pero que están llamados a regir sólo en materia tributaria, fuera de este campo no tienen aplicación alguna, como sería el caso del principio de capacidad contributiva, el de la afectación del tributo a fines prioritariamente fiscales, etc. A estos principios suele llamárseles principios tributarios constitucionalizados. Su primera nota distintiva es su carácter o entraña tributaria, su segunda nota e su rango constitucional.

Artículo 31 Constitucional: “Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

La fase legislativa se agota con el acatamiento por parte del legislador del mandato constitucional de establecer tributos. La ley conforma cada una de las figuras tributarias, es decir, establece los tributos de acuerdo con el mandato constitucional, por tanto será ella la que haya de definir quienes deban pagarlos, en qué casos, cómo se fija el monto de la carga tributaria, cuál es la época de pago, etc., todo ello con base en el denominado principio constitucional reserva de ley.

En la fase administrativa, la administración pública en su condición de administración tributaria, despliega todos los poderes que le han sido conferidos, una vez actualizados los supuestos legales a los que se vincula en cada caso el ejercicio de aquéllos. Tales potestades constituyen expresión del denominado poder de imposición que no es otra cosa que una variante de la función administrativa del Estado. Emitir resoluciones liquidatorias, desahogar consultas, imponer sanciones pecuniarias, practicar actos de comprobación son algunos ejemplos de la puesta en ejercicio de dicho poder de imposición.²⁵

2.1.3.2 Proceso de nacimiento de la Obligación Tributaria

El carácter legal o “ex lege” de la obligación tributaria hace que en principio le sean aplicables todas las consecuencias referibles a la especie de obligaciones ex lege en general. Al pertenecer a tal especie, la obligación tributaria hace que el surgimiento del vínculo jurídico en que consiste, es decir, de aquél en uno de cuyos extremos se coloca un sujeto que asume la condición de sujeto pasivo o deudor de una suma a título de tributo por haber realizado el hecho a cuya realización el legislador vincula el surgimiento de la obligación tributaria de pago del tributo, en ello en virtud de que tal hecho a juicio del legislador es revelador de capacidad contributiva y en el otro el órgano de la administración tributaria titular del derecho del crédito, lo que se traduce en la titularidad de una serie de poderes que le asisten y que sólo pueden enderezarse en contra del sujeto deudor-contribuyente; ello por tratarse de potestades que tienen que ver con la exigencia del pago de la deuda tributaria.

El carácter ex lege de la obligación tributaria principal o nuclear entraña el que su surgimiento se dé con total prescindencia del sujeto obligado.

²⁵ Jiménez González, Antonio. 2008. Lecciones de Derecho Tributario. Cengage Learning. Ixtapaluca Estado de México.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

El nacimiento de la obligación tributaria se vincula por disposición legal a la realización situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y no a la voluntad del sujeto obligado.

2.1.3.3 El hecho generador de la obligación tributaria

El supuesto legal a que alude el precipitado artículo tiene como primer rol el determinar el momento de nacimiento de la obligación tributaria, la ley vincula a su realización tal consecuencia. Hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible son algunas de las denominaciones que recibe, tanto por las legislaciones como por la doctrina tal supuesto legal.

Si bien es cierto que el hecho generador de la obligación tributaria o el hecho generador imponible, jurídicamente consiste en un supuesto legal, por ejemplo percibir ingresos por concepto de honorarios, de ello no se sigue que todos los supuestos que prevén las diversas leyes tributarias, como no pagar oportunamente los tributos, se sujeto retenedor de un tributo, no presentar declaración del ejercicio, etc., tengan la condición de aquéllos. El dato distintivo del hecho generador de la obligación tributaria respecto al resto de los supuestos legales tributarios es que aquél, entre todos, es el único que por ser revelador de capacidad contributiva hace posible que el legislador asocie a su realización, el surgimiento, a cargo de quien lo realiza, de la obligación de pago del tributo, sujeto que sólo al realizar tal hecho asume la condición jurídica de sujeto contribuyente, deudor principal o deudor por deuda propia.

Entendiendo el párrafo anterior que “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”²⁶

2.2 MARCO JURÍDICO-FISCAL

2.2.1 Ley del IETU

2.2.1.1 Concepto

Con la aprobación, publicación y vigencia de las reformas fiscales 2008, el Ejecutivo Federal manifestó que el IETU, tiene por objeto establecer un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con afectividad, equidad y proporcionalidad, que permita aumentar la recaudación y establecer bases para impulsar el desarrollo sostenido del país y establecer el IETU como un gravamen que tenga una base más amplia que el Impuesto Sobre la Renta (ISR), con lo cual el IETU gravaría a quienes actualmente no pagan el ISR, haciendo por este medio más equitativa la tributación.²⁷

En este sentido podemos definir al IETU como un gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción, ya que el objeto principal de este impuesto es de tipo directo y grava, a nivel de la empresa, con una tasa uniforme sus flujos remanentes de la producción.

²⁶ Jiménez González, Antonio. 2008. Lecciones de Derecho Tributario. Cengage Learning. Ixtapaluca Estado de México.

²⁷ Corporativo Reyes Mora Advisors, S. de R.L. de C.V. 2008. Revista enciclopédica tributaria: Opciones Legales- Fiscales. *Flujos de efectivo... estrategias para IETU, IVA e ISR de los contribuyentes*. D.F. México.

La iniciativa de Ley señala: “El impuesto a tasa única es de tipo directo y equivalente a gravar, a nivel de empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción”. Las retribuciones a los “factores de la producción incluyen remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías entre otras. De esta forma el impuesto a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, si no la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción”.

En lugar de sumar una de las retribuciones a los factores de la producción se computan éstas a los factores de la producción como la diferencia entre el ingreso por la enajenación de bienes y servicios y las erogaciones relacionadas con los mismos, es decir, los gastos utilizados y consumidos en el proceso productivo. En otras palabras, todo el flujo remanente o disponible (producto de las actividades) que no fue utilizado en el proceso empresarial, se presume destinado a retribuir los factores de la producción y por tanto ello constituye la base gravable del impuesto.

Dice la iniciativa: “El objeto del impuesto es la percepción efectiva de los ingresos totales por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.” La base gravable, por el método de resta, es el flujo disponible para pagar los factores de la producción. Si bien las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial (determinadas por el método de resta) jurídicamente los pagos a los factores de producción no son objeto del impuesto aquí mencionado.²⁸

²⁸ Cárdenas Guzmán, Carlos. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

2.2.1.2 Disposiciones Generales

2.2.1.2.1 Sujeto, Objeto, Base y Tasa

a. SUJETO

Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

b. OBJETO

Ingresos generados por:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Uso o goce temporal de bienes.

c. BASE

- Ingresos percibidos
- (-) Deducciones autorizadas
- (=) Base del Impuesto
- (x) Tasa única
- = IETU

El impuesto empresarial a tasa única por el ejercicio fiscal de 2009, se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere el artículo 1° de la Ley del IETU, las deducciones autorizadas en esta Ley.²⁹

d. TASA DE IETU

EJERCICIO FISCAL	2008	2009
TASA IETU	16.5	17.0

2.2.1.2.2 Ingreso gravado

Artículo 2 LIETU. Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que

²⁹ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.2009.Artículo 1°.

reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la misma, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

Cuando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considera ingreso el valor de mercado o en su defecto el de avalúo de dichos bienes o servicios. Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

En las permutas y los pagos en especie, se deberá determinar el ingreso conforme al valor que tenga cada bien cuya propiedad se trasmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

Artículo 3 LIETU. Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías. No obstante lo dispuesto anteriormente, los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe.

Tampoco se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única.

Tratándose de las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las casas de bolsa, las uniones de crédito, las sociedades financieras populares, las empresas de factoraje financiero, las sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades financieras de objeto múltiple que se consideren como integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera actividad exclusiva, cuando el ingreso por el margen de intermediación financiera represente, cuando menos, el noventa por ciento de los ingresos que perciba el contribuyente por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

- II. Por margen de intermediación financiera, la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo.*

Las instituciones de seguros determinarán el margen de intermediación financiera sumando los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a las reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones a que se refieren las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros y los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a los fondos de administración ligados a los seguros de vida. Al resultado que se obtenga de la suma anterior se restarán los intereses que se acrediten a las referidas reservas matemáticas y los intereses adicionales devengados a favor de los asegurados. Para estos efectos, se consideran intereses devengados a favor de las instituciones de seguros los rendimientos de cualquier clase que se obtengan de los recursos afectos a las citadas reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones y a los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

El margen de intermediación financiera también se integrará con la suma o resta, según se trate, del resultado por posición monetaria neto que corresponda a créditos o deudas cuyos intereses conformen el citado margen, para lo cual se aplicarán, en todos los casos, las normas de información financiera que deben observar los integrantes del sistema financiero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran intereses aquellos considerados como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El margen de intermediación financiera a que se refieren los párrafos anteriores se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única. En el caso de que dicho margen sea negativo, éste se podrá deducir de los demás ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que obtengan las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I de este artículo.

III. Por establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, los que se consideren como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta o en los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.

IV. Que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades previstas en el artículo 1 de esta Ley, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Tratándose de los ingresos por enajenación de bienes o prestación de servicios independientes que se exporten, para determinar el momento en que efectivamente se obtienen los ingresos se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior. En el caso de que no se perciba el ingreso durante los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se entenderá efectivamente percibido el ingreso en la fecha en la que termine dicho plazo.

Tratándose de bienes que se exporten y sean enajenados o se otorgue su uso o goce temporal, con posterioridad en el extranjero, dicha enajenación o uso o goce temporal estará afecta al pago del impuesto establecido en esta Ley cuando el ingreso sea acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

V. Por factor de actualización el que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

VI. Por partes relacionadas las que se consideren como tales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.³⁰

Resumiendo los artículos expuestos anteriormente, se considera como ingreso gravado para efectos de la Ley del IETU, lo siguiente:

- El precio pactado.

³⁰ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.2009.

- Cantidades adicionales por impuestos, derechos, intereses normales y moratorios, penas convencionales, en base a lo cobrado, incluso anticipos y depósitos.
- Indemnizaciones por cobro de seguros de bienes a los que les ocurrió un riesgo.
- Anticipos y depósitos que se le restituyan y las bonificaciones o descuentos que reciba.
- Cobros que no sean en efectivo cuando sean bienes o en servicios, el ingreso será el valor de mercado en su defecto, el de avalúo.

2.2.1.2.3 Ingreso Exento

Artículo 4 LIETU. No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los siguientes ingresos:

- I. Los percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que, conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.*
- II. Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la Ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan:*
 - a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.*
 - b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.*
 - c) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.*

- d) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que las agrupen, asociaciones patronales y las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión o permiso respectivo, y los organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Quedan incluidas en este inciso las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.*
- e) Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular, en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como las federaciones y confederaciones autorizadas por la misma Ley y las personas a que se refiere el artículo 4 bis del ordenamiento legal citado y las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que en este último caso no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros análogos.*
- f) Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.*
- III.** *Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado.*

Para los efectos del párrafo anterior, también se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV. *Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los mismos términos y límites establecidos en los artículos 81, último párrafo y 109, fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable únicamente a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por la parte de los ingresos que excedan los límites a que se refieren las disposiciones legales citadas en esta fracción, se pagará el impuesto empresarial a tasa única en los términos de esta Ley.

V. *Los que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

VI. *Los derivados de las enajenaciones siguientes:*

a) *De partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles. En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.*

Así mismo, no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros

títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para él en los términos de la fracción VII de este artículo.

Tampoco se pagará el impuesto empresarial a tasa única en la enajenación de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables, emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

b) *De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.*

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que las personas se dedican exclusivamente a la compraventa de divisas, cuando sus ingresos por dicha actividad representen cuando menos el noventa por ciento de los ingresos que perciban por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

VII. *Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley. Para estos efectos, se considera que las actividades se realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados en los términos de los Capítulos II o III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se considera que la actividad se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.³¹*

Resumiendo el artículo expuesto anteriormente, se consideran ingresos exentos para efectos de la Ley del IETU, lo siguiente:

³¹ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.2009.

- Donatarias autorizadas.
- AGAPES por los ingresos exentos del ISR, siempre y cuando se encuentren inscritos ante el RFC.
- Diversas enajenaciones:
 1. Entre Partes sociales.
 2. De Documentos pendientes de cobro.
 3. De Título de crédito.
 4. De Certificados de participación inmobiliaria.
 5. Enajenaciones en moneda nacional y extranjeras salvo que se dediquen a ello.
- Actos accidentales de personas físicas.

2.2.1.3 Deducciones

Artículo 5 LIETU. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los

depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.

También son deducibles las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- III. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.*
- IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.*
- IV. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y*

Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa

única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.

- VI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.*
- VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.*
- VIII. Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*
- IX. Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que devenguen intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.*

Así mismo, será deducible para los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la

cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.

Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, éstas se calcularán restando al saldo insoluto del crédito del que se trate, el valor de mercado o de avalúo, según corresponda, del bien recibido como dación en pago.

En sustitución de la deducción prevista en los párrafos anteriores, las instituciones de crédito podrán deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen en los términos del artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito respecto de los créditos calificados como de riesgo de tipo C, D y E de acuerdo a reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sin que en ningún caso la deducción exceda del 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos total del ejercicio que corresponda.

Una vez que las instituciones de crédito opten por lo establecido en el párrafo anterior, no podrán variar dicha opción en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales respecto de los créditos calificados como riesgo de tipo C, D y E que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso gravable en el ejercicio. El ingreso gravable se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio.

Para el cálculo del ingreso gravable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

El monto recuperado de los créditos cuya reserva haya sido deducible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se considerará ingreso gravado para los efectos de esta Ley en el ejercicio en que esto ocurra, y hasta por el monto de la deducción efectuada, actualizada conforme al séptimo párrafo de esta fracción, siempre que no haya sido ingreso gravable previamente en los términos del citado séptimo párrafo.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de los dos primeros párrafos de esta fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

X. *Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.*

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.³²

Resumiendo el artículo expuesto anteriormente, se consideran deducciones para efectos de la Ley del IETU, lo siguiente:

Solo se podrán efectuar las siguientes deducciones:

- Erogaciones que correspondan a:
- A la adquisición de bienes (Inversiones).

³² Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.2009.

- Prestación de servicios independientes.
- al uso o goce temporal de bienes
- a la administración de las actividades mencionadas.
- A la comercialización, producción o distribución de bienes y servicios relacionados.
- Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas.
- Depósitos o anticipos que se devuelvan siempre que las operaciones que le dieron lugar hayan estado afectos al IETU.
- Los donativos con las limitantes de la Ley del ISR.
- Las pérdidas por créditos incobrables deducibles en los términos de la Ley de ISR, más si estos son recuperados deberán acumularse como ingresos.

2.2.1.3.1 Requisitos de las deducciones

Artículo 6 LIETU. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley. Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.*
- II. Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.*

- II.** *Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales. Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado. Igualmente, se consideran efectivamente pagadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente pagado cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago.*

Se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada. En estos casos, se entenderá efectuado el pago cuando éste efectivamente se realice o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción.

Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.

- IV.** *Que las erogaciones efectuadas por el contribuyente cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera que cumplen con dichos requisitos las erogaciones amparadas con comprobantes expedidos por quien efectuó la erogación ni aquéllas cuya deducción proceda por un determinado por ciento del total de los ingresos o erogaciones del contribuyente que las efectúe o en cantidades fijas con base en unidades de medida, autorizadas mediante reglas o resoluciones administrativas.*

Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta las erogaciones sean parcialmente deducibles, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única se considerarán deducibles en la misma proporción o hasta el límite que se establezca en la Ley citada, según corresponda.

- V.** *Tratándose de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido al territorio nacional, se compruebe que se cumplieron los requisitos para*

*su legal estancia en el país de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables.*³³

Resumiendo lo anterior, para efectos de deducciones de IETU se debe de cumplir con los siguientes requisitos:

- Que las erogaciones correspondan a actos gravadas por la ley.
- Que sean estrictamente indispensables.
- Que hayan sido pagadas efectivamente, cuando el cheque se cobre o cuando la obligación se extinga mediante compensación o cualquier otra forma de extinción de acuerdo al Código Civil.

Cuando la deducción se pague en plazos se deducirá en parcialidades.

- Que las erogaciones cumplan con los requisitos de deducibilidad de la Ley del ISR.
- Tratándose de documentación comprobatoria de un gasto deducible, no necesariamente debe de corresponder al mismo ejercicio en que se pague.

No cumplirán con estos requisitos las erogaciones que:

- Estén amparadas con comprobantes expedidos por quien efectuó la erogación, salvo que se trate de la primera enajenación por las personas físicas de conformidad con el artículo decimo tercero transitorio de la Ley del IETU.
- Autofacturación.
- Aquellas que cuya deducción proceda por un determinado % de los ingresos del contribuyente.
- Deducción ciega en autotransporte.
- Deducción ciega en ingresos por arrendamiento.

³³ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.2009.

Cuando las erogaciones sean parcialmente deducibles para ISR, también lo serán en IETU en forma proporcional.

Tratándose de bienes de procedencia extranjera, debe comprobarse su legal estancia en el país, para efectos de deducibilidad en IETU.

2.2.1.3.2 No deducibles

No serán deducibles para efectos de IETU:

- Erogaciones por sueldos y salarios, así como los asimilados a salarios, y las aportaciones de seguridad social.
- Los pagos del contribuyente por concepto de IETU, ISR propio o retenido, IDE e impuestos trasladados, salvo que, en este caso no tengan derecho a acreditarlos.³⁴

2.2.1.4 Cálculo y pago del impuesto

Artículo 7 LIETU. El impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, calcularán y, en su caso, pagarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, el impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma

³⁴ Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única, artículo 5°.2009.

individual, en cuyo caso, dicho integrante cumplirá individualmente con las obligaciones establecidas en esta Ley.³⁵

Cálculo de Impuesto Empresarial a Tasa Única

2009		IMPORTE
CALCULO IETU 2009		
INGRESOS		
	Ingresos mensuales	106,025.65
	Ingresos meses anteriores	-
	TOTAL DE INGRESOS IETU	106,025.65
DEDUCCIONES		
	Deducciones autorizadas (mensuales)	13,810.31
	Gastos generales	13,810.13
	Otros gastos	0.18
	Gastos financieros	-
	Deducciones autorizadas (meses anteriores del ejercicio)	-
(-)	TOTAL DEDUCCIONES AUTORIZADAS	13,810.31
(-)	TOTAL DEDUCCIÓN ADICIONAL ACTUALIZADA	1,887.12
	Deducción inversiones adquiridas 2008 (mes)	3,865.63
	Deducción inversiones adquiridas 2008 (meses anteriores del ejercicio)	-
(-)	TOTAL DEDUCCIÓN POR INVERSIONES (SEPT-DIC 07)	3,865.63
	TOTAL DEDUCCIONES IETU	19,563.06
(=)	BASE GRAVABLE IETU	86,462.59
(X)	TASA 17.0%	0.17
(=)	IETU MENSUAL DETERMINADO A CARGO	14,698.64
CREDITOS FISCALES		
	Crédito fiscal (deducción superior a ingresos) mes	-
	Crédito fiscal (deducción superior a ingresos) meses anteriores del ejercicio	-
(-)	Total de Crédito fiscal por SUELDOS Y SALARIOS GRAVADOS	5,457.00
(-)	Total de Crédito fiscal por CUOTAS SEGURIDAD SOCIAL	1,963.30
	Crédito fiscal Inversiones ADQ 1998-2007 (mes)	144.07
	Crédito fiscal Inversiones ADQ 1998-2007 (meses anteriores del ejercicio)	-
(-)	TOTAL CREDITO FISCAL INVERSIONES ADQ 1998-2007	144.07
(-)	Total de Crédito fiscal por INVENTARIOS 2007	6,120.00
(-)	Total de Crédito fiscal por ENAJENACIONES A PLAZO	-
	SUMAN TOTALES DE CREDITOS FISCALES	13,684.37
(=)	DIFERENCIA	1,014.27
	ISR PROPIO MES EFECTIVAMENTE PAGADO	-
	ISR PROPIO MESES ANT EFECTIVAMENTE PAGADO	-
(-)	TOTAL DE ISR EFECTIVAMENTE PAGADO	-
	ISR RETENIDO DEL PERIODO (MES)	-
	ISR RETENIDO DEL PERIODO (MESES ANTERIORES DEL EJERCICIO)	-
(-)	TOTAL DE ISR RETENIDO DEL PERIODO	-
(=)	IETU A CARGO ANTES DE ACREDITAMIENTO DE PAGOS PROVISIONALES IETU	1,014.27
	PAGO PROVISIONAL DE IETU PAGADO (MISMO EJERCICIO)MES	-
	PAGOS PROVISIONALES IETU PAGADOS (MESES ANTERIORES DEL EJERCICIO)	-
(-)	TOTAL DE PAGOS PROVISIONALES IETU PAGADOS EJERCICIO	-
(=)	IETU A PAGAR	1,014.27

³⁵ Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única. 2009.

2.2.1.5 Acreditamientos contra el IETU

Artículo 8 LIETU. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.

El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

También se considera impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única.

En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, gravados por el impuesto empresarial a tasa única, también se considerará impuesto sobre la renta propio, el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que en ningún caso exceda del monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 de esta Ley correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa establecida en el citado artículo 1.

Para los efectos del acreditamiento a que se refiere este artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio.

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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.

Artículo 9 LIETU. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta calcularán y, en su caso, enterarán por cuenta de cada uno de sus integrantes los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante deberá calcular y enterar individualmente sus pagos provisionales en los términos de esta Ley.

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley.

Los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no tendrán la obligación de efectuar los pagos provisionales a que se refiere este artículo.

Artículo 10 LIETU. Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.

Contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única calculado en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad. El impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere este párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a esta Ley.

El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo

o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

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 periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a los trabajadores.

Artículo 11 LIETU. Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta Ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

El crédito fiscal que se determine en los términos del párrafo anterior se podrá acreditar por el contribuyente contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio en los términos del artículo 8 de esta Ley, así como contra los pagos provisionales en los términos del artículo 10 de la misma, en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. Tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.

El monto del crédito fiscal a que se refiere este artículo podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. El monto del crédito fiscal que se hubiera acreditado contra el impuesto sobre la renta en los términos de este párrafo, ya no podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única y la aplicación del mismo no dará derecho a devolución alguna.

Para los efectos de este artículo, el monto del crédito fiscal determinado en un ejercicio se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte del crédito fiscal de ejercicios anteriores ya actualizado pendiente de acreditar en los términos de los párrafos segundo y tercero de este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se acreditará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal se considerará como último mes de la primera mitad del ejercicio el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal a que se refiere este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado.

El derecho al acreditamiento previsto en este artículo es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento se podrá dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta

realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

El crédito fiscal a que se refiere este artículo se aplicará sin perjuicio del saldo a favor que se genere por los pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate.³⁶

Respecto a lo expreso en la Ley del IETU, en lo que a Créditos fiscales se refiere, se menciona lo siguiente:

La Ley del IETU establece como una característica de este impuesto, un sistema de créditos que en ocasiones parecieran sustituir a algunas deducciones, pero que de su aplicación resultan efectos distintos.

Los créditos pueden ser utilizados por los contribuyentes únicamente en el ejercicio en el que se obtienen. La excepción a esta regla corresponde al crédito que se otorga en los en los que las deducciones exceden a los ingresos, lo que sería en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Perdida Fiscal.

De la aplicación de un crédito no se derivara en ningún caso un saldo a favor por el que pudiera solicitarse una devolución.

A diferencia de las deducciones que pueden exceder a los ingresos y por consecuencia generar un crédito que podrá ser aplicado en ejercicios futuros, todos los demás créditos no tendrán efectos posteriormente, toda vez que de no ser utilizados en el mismo ejercicio en que se generaron, sus efectos o beneficios habrán sido nulos.

³⁶ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.2009.

Existen ciertos acreditamientos que se aplican contra el IETU, los cuales son los siguientes:³⁷

- Crédito Fiscal (deducciones superiores a los ingresos) a partir de 2009.
- Acreditamiento por salarios y aportaciones de Seguridad Social.
- Crédito Fiscal por inversiones de 1998 a 2007.
- Inventarios
- Deducción Inmediata/ Perdidas fiscales
- Pagos Provisionales del ISR e IETU.

De lo anteriormente descrito se detallan los créditos más relevantes:³⁸

DEDUCCIONES MAYORES A LOS INGRESOS

Cuando las deducciones exceden a los ingresos en un ejercicio, por ese excedente la Ley del IETU otorga un crédito fiscal equivalente a 17.5% del mismo. Este crédito podrá aplicarse por el contribuyente en los siguientes diez ejercicios al que se genero y hasta agotarse.

REMUNERACION AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Desde que se presentó la iniciativa de reformas fiscales, se planteó que no serían deducibles los salarios y que las prestaciones exentas para los trabajadores no tendrían efectos en la determinación del IETU.

En este sentido, el artículo 5° de la Ley del IETU establece que no serán deducibles las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para las personas que los reciba sean ingreso en los términos del artículo 110 de la Ley del ISR.

³⁷ www.sat.gob.mx. Información Fiscal. Reforma Fiscal 2008.

³⁸ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

Al respecto, en los artículos 8° (impuesto anual) y 10° (pago provisional) de la Ley del IETU, se estableció que por la erogaciones efectivamente pagadas por los conceptos a que se refiere el Capítulo I De los Ingresos Por Salarios del Título IV De las Personas Físicas de la Ley del ISR, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes de este impuesto multiplicaran los ingresos gravados que sirvan como base para calcular el ISR de cada persona que le paguen ingresos del Capítulo antes mencionado, así como las aportaciones de de seguridad social pagadas en el periodo por el que se efectuó el pago provisional, por el factor del 16.5% para 2008, 17% para 2009, y este importe podrá ser acreditada contra el IETU determinado.

Adicionalmente, se establece que el acreditamiento procederá, siempre que los contribuyentes enteren las retenciones de ISR efectuadas o tratándose de trabajadores con derecho a subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que les correspondan a los trabajadores por este concepto.

Con base en estas disposiciones, se otorga un acreditamiento contra el impuesto a cargo del IETU, para los sueldos, prestaciones y contribuciones de seguridad social efectivamente pagados, sin embargo se dejó fuera de este esquemas a las prestaciones otorgadas a los trabajadores.

Por lo anterior, cabe mencionar que para efectos de la Ley de ISR se otorgaron exenciones a los trabajadores, principalmente en materia de previsión social, con el objeto de ayudar a incrementar su nivel de vida; sin embargo para efectos de la Ley del IETU no se les otorgo acreditamiento correspondiente.

Con base a lo anterior, surgen algunas interpretaciones encontradas, toda vez que si el patrón efectúa una erogación por concepto de seguros de gastos médicos o de vida, quien acumula el ingreso derivado de dicha erogación es la compañía de seguros, no es en los términos del artículo 110 de la Ley de ISR, si no en los términos del Título II de la Ley de ISR, por lo tanto:

El patrón hace una erogación, sin embargo el empleado no recibe importe alguno.

La erogación no presenta un ingreso directo para el empleado, sin embargo representa un beneficio por los servicios que pueda recibir en el futuro, inclusive en el seguro de vida cuando ni si quiera el los pueda recibir.

El pago de dichos seguros no tiene efecto directo en el patrimonio del empleado.

PERDIDAS ACUMULADAS PROVENIENTES DE LA DEDUCCION INMEDIATA DE INVERSIONES

En el caso de que los contribuyentes hubieran optado por deducir sus inversiones de manera inmediata, de conformidad con el artículo 220 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y ese beneficio hubiera resultado en una pérdida fiscal que al 31 de diciembre aun se encontraba pendiente de amortizar, se otorga un crédito fiscal que en términos generales equivale al 17.5% del monto de la deducción inmediata cuyos beneficios no se han materializado por encontrarse incluidos en las pérdidas pendientes de amortizar. Una vez determinado el crédito se aplicara en un 5% por un año hasta agotarse.

ENAJENACIONES A PLAZO ANTERIORES A 2008

Bajo el concepto de estímulo fiscal, a los contribuyentes que hayan efectuado enajenaciones a plazo antes de 2008, que por consecuencia deberán acumular para efectos del IETU, los ingresos que obtengan de esas enajenaciones y que cobren a partir de 2008, sin reconocimiento de costo alguno, se les otorga un crédito fiscal consistente en 17.5% del monto del precio que por tales operaciones cobren a partir de 2008.

INVERSIONES ENTRE EL 1ERO DE ENERO DE 1998 Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007

De conformidad con la Ley del IETU, se otorga un crédito fiscal equivalente al 17.5% del valor pendiente de deducir de las inversiones al 31 de diciembre de 2007. Este crédito será aplicado en un 5% durante diez ejercicios y dejara de tener efectos si el bien es enajenado o deja de ser útil para obtener ingresos.

Si bien es cierto que las deducciones y acreditamientos parecieran ser conceptos equivalentes o complementarios, para que esto fuese relativamente cierto, tendrían que existir varias condiciones, según lo citado por el C.P.C.J Javier Goyeneche P. en el Capítulo 1 Del Análisis del IETU Inversiones y Financiamiento de la obra Análisis del IETU, Controversia y Debate, las cuales son las siguientes:

- a) Que las deducciones no excedieran a los ingresos, ya que de ser así, no habría impuesto del ejercicio al que pudiera acreditársele cantidad alguna.
- b) Que el impuesto del ejercicio resultara mayor que el total de los créditos aplicables, ya que de no ser así, el excedente de los créditos sobre el impuesto del ejercicio no tendría efecto alguno, ni en el ejercicio, ni en los ejercicios futuros, ya que los créditos no generan efectos en un ejercicio distinto a aquel en el que se originaron.

El exceso de deducciones sobre los ingresos generaría a su vez un crédito a ser aplicado hasta en los diez ejercicios siguientes, a diferencia del resto de los créditos, ya que únicamente al crédito por exceso de deducciones sobre ingresos, ningún otro puede aplicarse en un periodo distinto.

ACTIVOS FIJOS Y TERRENOS

Una característica del IETU es que permite la deducción inmediata de las inversiones en activos fijos y terrenos como si fueran cualquier mercancía.

Sin embargo el ISR, permite que los terrenos se deduzcan hasta que sean enajenados, y los activos fijos deben ser deducidos a través de la aplicación de las tasas máximas anuales.

Con lo anterior, pareciera que la deducción inmediata de inversiones es un aspecto positivo del IETU y promotor de la inversión, mientras coexista con el ISR, podría no realizarse ningún beneficio para el contribuyente.

INVERSIONES EFECTUADAS A PARTIR DE 2008

Una característica importante del IETU, es el hecho de que las inversiones en activos fijos, cargos y gastos diferidos y terrenos, pueden ser deducidas en su totalidad, en el ejercicio en el que se efectúa el pago correspondiente a su adquisición.

Sin embargo, el hecho de que los contribuyentes puedan deducir las inversiones como si fuesen gastos corrientes, si bien es cierto, que lo anterior propicia el desarrollo y la competitividad, pudiera ser un aspecto negativo en los siguientes casos:

La deducción de las inversiones para efectos del IETU pudiera originar entonces que el ISR fuera mayor que este, y por lo tanto, el contribuyente estaría obligado a pagar dicho ISR, anulando el eventual beneficio que otorga el IETU.

La deducción de las inversiones para efectos del IETU, puede originar que las deducciones excedan a los ingresos en el ejercicio en que se lleva a cabo la inversión, anulándose beneficios alternativos, como los créditos por sueldos y salarios e inclusive los estímulos fiscales emitidos por mediante Decretos por el Ejecutivo Federal.

La deducción de inversiones puede en algunos casos originar un exceso de deducciones sobre ingresos, que en los términos de la Ley del IETU dará derecho

a un crédito del 17.5% sobre ese excedente, este tendrá un plazo de 10 ejercicios para ser utilizado, plazo que podría ser insuficiente, además de que podría anular la posibilidad de aplicar otros créditos en los ejercicios futuros, dada la situación de que todos los créditos deben de ser aplicados en el ejercicio en que se generaron, pero en ningún caso pueden resultar en un saldo a favor, o ser aplicados en el futuro.

INVERSIONES NUEVAS DEL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2007

Con el propósito de que no se frenara la inversión (una de las características que promueve el IETU) durante el último cuatrimestre de 2007, se otorgo una deducción adicional, para los efectos de la determinación de los impuestos del ejercicio y los pagos provisionales del mismo, por las erogaciones efectivamente pagadas en dicho cuatrimestre, por las inversiones nuevas adquiridas en el periodo en comento. Esta deducción deberá aplicarse en tres ejercicios fiscales.

En el caso de que las inversiones nuevas, adquiridas en el último cuatrimestres de 2007, sean pagadas a partir de 2008, podrán deducirse como si hubieran sido adquiridas en 2008, se deducirán completamente en el ejercicio en el que sean pagadas y hasta por el monto efectivamente erogado.

INVERSIONES EFECTUADAS ENTRE EL 1º DE ENERO DE 1998 Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007

Como es de mencionar, los bienes que fueron adquiridos con anterioridad a 2008, son bienes de los cuales los contribuyentes, obtendrán ingresos que están gravados por el IETU, por lo que se otorgo un crédito fiscal equivalente al 17.5% del monto pendiente de depreciar de las inversiones adquiridas del 1º de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2007.

Este crédito se aplicara en un 5% durante 10 ejercicios, a partir de 2008. Sin embargo, el crédito deberá suspenderse si el bien es enajenado, o si deja de ser útil para generar ingresos.

INVERSIONES ANTERIORES A 1998

Las inversiones hechas con anterioridad a 1998, en ningún caso podrán deducirse, ni generar créditos fiscales, aun y cuando tengan un valor pendiente de deducir, como lo son las construcciones, de las cuales el ISR permite que se deduzcan en un máximo del 5% anual, por lo que hasta el 50% de su deducción podría no haberse deducido aun.

TERRENOS

Su tratamiento fiscal, dependerá de la fecha y fin con el que fueron adquiridos.

Los que fueron adquiridos a partir de 2008 serán deducibles, los anteriores, tendrán derecho a un crédito, siempre que tengan como propósito el ser enajenados, por tratarse de las propias operaciones del contribuyente, fuera de ello, no se otorgara ningún crédito fiscal.

TERRENOS ADQUIRIDOS A PARTIR DE 2008

La Ley del IETU permite deducir las inversiones que sean utilizadas para la realización de las actividades gravadas por esta Ley, por lo que los terrenos, pueden deducirse al ser adquiridos y su precio pagado, siempre y cuando sean utilizados para la realización de las actividades gravadas.

TERRENOS ADQUIRIDOS CON ANTERIORIDAD A 2008

Los terrenos adquiridos con anterioridad al 2008, no serán deducidos en ningún caso.

Sin embargo, de acuerdo con el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de noviembre de 2007, los terrenos y las construcciones serán considerados como mercancías, siempre que sean destinados a su enajenación en las operaciones propias del contribuyente y siempre que no se haya aplicado respecto de los primeros, lo previsto por el 225 de Renta.

Por lo anterior, se podrá aplicar en cada uno de los diez ejercicios, el 6% de la cantidad que resulte de multiplicar el valor de los terrenos y construcciones por el factor de 0.175.

De cualquier otro caso, ningún terreno o construcción que no sea destinado para ser enajenado, por la actividad del contribuyente, podrá ser deducido, aun y cuando sean útiles para generar ingresos.

En lo referente a los terrenos que no se consideren inventarios para el contribuyente, y que se enajenen, se generaría un impuesto sobre dicha operación aislada del 17.5% sobre el precio de venta.

INTERESES PAGADOS AL PROVEEDOR

La Ley del IETU grava y permite deducir, los ingresos y las erogaciones, por la prestación de servicios independientes, conforme a lo definido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como se menciona, en los fundamentos de este proyecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define a la prestación de servicios independientes, como las obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera

que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den las leyes. Así los intereses quedan gravados por el Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, la Ley del IETU, establece que no se consideran dentro de las actividades señaladas a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2º de la Ley.

Por lo cual, los intereses generados al pagar un crédito adquirido para financiar una inversión no serán deducibles.

Los intereses que formen parte del precio de adquisición de las inversiones, podrán ser deducidos, en los términos del artículo 2º de la propia Ley.

INTERESES PAGADOS AL SISTEMA FINANCIERO

Los intereses derivados de operaciones de financiamiento no son objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por lo cual no están gravados, ni su pago es deducible para la determinación de la base gravable.

2.3 EL IETU COMO COMPLEMENTO DEL ISR

2.3.1 Interacción entre el ISR y IETU

La adopción del IETU como impuesto complementario del ISR tiene aspectos positivos y aspectos criticables. Se dice que este impuesto tiene aspectos positivos en lo referente a su sencillez debido a que es comparable al IVA ya que representa un esquema tributario más manejable para el contribuyente quienes son el conjunto de personas que han de contribuir al gasto público nacional. Lo anterior significa que la nueva Ley del IETU no tenga aspectos complejos o sujetos a

interpretación son considerablemente menos que los que presenta la Ley del Sobre la Renta.

Como se mencionó anteriormente, su base es más amplia que la del ISR esencialmente por que acepta menos deducciones, es decir, grava una utilidad operativa bruta que se resuelve antes de determinar la utilidad fiscal tomada en cuenta por el ISR. Se presenta, por ende, una presunción de que con esa utilidad bruta se deben de poder cubrir los demás gastos o conceptos que la Ley del IETU no reconoce como deducibles, por ejemplo, intereses, PTU o dividendos pagados por una sociedad contribuyente, o partidas no deducibles en el ISR.

Si se compararan las base gravables del IETU y del ISR, tendríamos que la base del IETU se acerca más a la utilidad bruta de una empresa, la cual se ubica en un renglón anterior al que contiene la utilidad neta antes de impuestos, a la cual se acerca más a la utilidad que constituye la base gravable del ISR. A esta paridad obedece igualmente que la tasa del IETU sea y deba ser menor a la del ISR.

La idea central del impuesto, es que es más fácil y eficaz gravar a los contribuyentes en el momento en el cual determinan una utilidad operativa bruta efectivamente realizada, que cuando determinan la utilidad fiscal gravada por el artículo 10 de la Ley del ISR.

Por otra parte la sencillez del modelo tributario se refleja en que no hay necesidad de medir intereses, efectos inflacionarios en muchos casos, o saldos sujetos a distribución como una utilidad o dividendo.

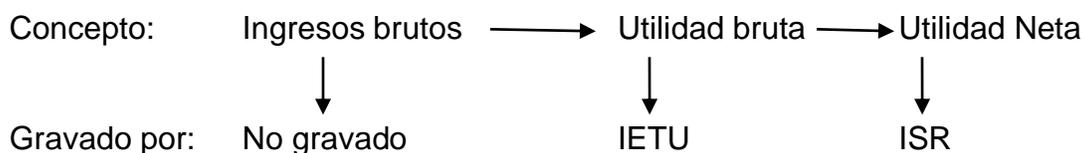
Otros aspectos se relacionan con el sistema de imposición al flujo de ingresos percibidos. Por una parte el contribuyente no financia el impuesto a su cargo, en tanto no paga impuesto por el solo hecho de devengar ingresos en crédito, a diferencia de cómo ocurre en el ISR. A consecuencia de ello, salvo el caso de contribuyentes sujetos al IETU por margen de intermediación financiera, la superveniente incobrabilidad de contraprestaciones a favor del contribuyente es

irrelevante y tampoco se toma en cuenta para determinar la capacidad de pago del impuesto a cargo del sujeto pasivo.³⁹

Los aspectos mencionados anteriormente, se reflejan en comparación de la base del IETU y el ISR, considerando en el momento donde la obtención de los ingresos que darán capacidad contributiva final y definitiva al sujeto pasivo:

- El ISR grava la renta disponible derivada de la obtención de ingresos, una vez restadas todas las deducciones autorizadas, que en general incluyen todas aquellas deducciones útiles para la obtención de utilidades, alcanzando dicha renta disponible incluso a los ingresos en crédito; lo anterior se refleja en la base o utilidad fiscal o resultado fiscal, según sea el caso y en la cuenta fiscal especial para medir la capacidad de una persona de distribuir utilidades o CUFIN.
- El IETU grava un tipo de utilidad operativa bruta efectivamente percibida. Ignora de esta manera todas las deducciones de la empresa o del contribuyente que se generan independientemente de esa utilidad operativa bruta.

Considerando las bases gravables de cada impuesto, lo anterior se pueda expresar gráficamente como sigue⁴⁰:



Por otra parte, con el IETU surge una nueva obligación tributaria destacando el momento en el cual la Ley del ISR y la Ley del IETU consideran obtenido el ingreso, lo que genera la obligación de llevar contabilidad para los efectos

³⁹ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

⁴⁰ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

específicos del IETU. Todo esto complicando la vida del contribuyente ya que esto evita que el contribuyente destine mayores esfuerzos y recursos a sus actividades productivas y no al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Finalmente en lo referente a la interacción del ISR y el IETU, se genera una fuerte discrepancia entre ambos, ya que incluso considerando la utilidad bruta gravada por el IETU frente a la utilidad neta gravada por el ISR, lo cual lleva incluso a una crítica estructural del impuesto. Los sueldos y salarios son un factor de producción indispensable. La empresa productora de bien o de servicio es la combinación de recursos humanos, bienes de capital y dirección, por lo que para la determinación del IETU es imposible ver la utilidad proveniente de la combinación y aplicación de estos factores sin tomar en cuenta los recursos humanos, que como se mencionó para efecto del IETU no son deducibles. Sin embargo esta la Ley del IETU ignora el primero de esos factores como deducción cuando los recursos humanos son subordinados y no independientes. Por lo que para dar solución a este problema el Congreso estableció un monto determinado en base a dichos sueldos y salarios gravados y a las aportaciones de seguridad social como acreditable contra el IETU determinado a cargo del contribuyente.

Esto implica que de hacerlo así, como se menciona en el párrafo anterior, es que para los contribuyentes que no determinen IETU a cargo mayor al monto acreditable, perderán la oportunidad de que la erogación por sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social les sea reconocida a efecto de una disminución de capacidad contributiva.

Otro defecto que tiene este sistema de IETU, y que contradice directamente a la lógica del impuesto, en el sentido de premiar inversiones con su deducción inmediata en la medida en la cual se dé la inversión en monto mayor a los ingresos obtenidos en el ejercicio, también se perderá la oportunidad de una disminución de la carga tributaria por concepto de nómina y aportaciones de seguridad social, tanto en el ejercicio como en la medida en que el crédito fiscal establecido en el artículo 11 de la Ley del IETU (crédito fiscal a que se tiene derecho cuando las

deducciones autorizadas sean superiores a los ingresos gravados) se amortice en ejercicios futuros.

2.3.2 Análisis comparativo ISR vs IETU

Aspectos positivos del IETU:

- Menor tasa que la del ISR.
- Mayores exenciones que las del ISR.
- Permite la deducción inmediata de las inversiones.
- Deducción de las mercancías desde su adquisición y no a través del costo de ventas.

Aspectos negativos del IETU:

- Menores deducciones que las del ISR.
- Coexistencia con el ISR:
 1. momentos de acumulación y deducción distintos
 2. métodos de reconocimiento distintos (efectivo vs devengado).
- Transición con fines exclusivamente recaudatorios.
 1. Desconoce el 40% del costo de los inventarios al 31 de diciembre de 2007.
 2. Reconoce como máximo el 50% del costo de las inversiones al 31 de diciembre de 2007.
 3. Desconoce el costo de los terrenos adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2007.
 4. Desconoce el costo de las inversiones adquiridas con anterioridad a 1998.
 5. Desconoce las pérdidas fiscales al 31 de diciembre de 2007.
- Sistema de créditos que tienen efectos en un solo ejercicio.
- Incertidumbre sobre su permanencia y estabilidad.

¿Cuál será la tasa?

¿Se derogarán algunos títulos del ISR?

¿Y de la posible derogación de algunos títulos del ISR cuántos artículos y cuáles y en qué terminamos se incorporarán al IETU?

¿Será acreditable en el extranjero una vez que se concluya su estudio?

¿Se derogará el IETU?

¿Se emitirá un Reglamento y cuando?

¿Cómo se resolverán los Amparos presentados?

- El sistema de flujo de efectivo es más sencillo que la práctica contable mundialmente aceptada de devengado.
- No tiene asegurada la fiscalización de la evasión abierta.⁴¹

COMPARATIVO DE INGRESOS

CONCEPTO	ISR	IETU
<i>Ingresos por Ventas/ Servicios</i>	Contado y/o Crédito	Flujo efectivo
<i>Intereses</i>	Sí	No
<i>Utilidad cambiaria</i>	Devengada	NO
<i>Regalías</i>	Devengada	Partes no relacionadas
<i>Venta de acciones</i>	Ganancia o pérdida cambiaria	No
<i>Anticipos recibidos</i>	Sí	Sí
<i>Aportaciones para Incremento de Capital</i>	No	No
<i>Reembolsos de seguros</i>	No	No
<i>Remesas</i>	No	Sí
<i>Venta de activo fijo</i>	Ganancia o Pérdida	Precio de venta

⁴¹ Goyeneche P, Javier. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

<i>Ajuste por inflación</i>	Sí	No
<i>Otros ingresos por estímulos</i>	No	No

COMPARATIVO DE DEDUCCIONES Y PÉRDIDAS

CONCEPTO	ISR	IETU
<i>Inventarios</i>	Costo de Ventas	Costo de adquisición
<i>Inversiones</i>	Depreciación	Adquisición

CONCEPTO	ISR	IETU
<i>Salarios, Previsión social y Contribuciones de Seguridad social</i>	Sí	Crédito
<i>Intereses</i>	Sí	No
<i>Regalías</i>	Pago y amortización	Partes no relacionadas
<i>Perdidas fiscales</i>	Amortización	Crédito fiscal
<i>Anticipos otorgados</i>	Sí	Sí

2.3.3 Efectos de transición del IETU y sus implicaciones en el contribuyente

Con la implementación en México del nuevo y sencillo modelo tributario que representa el IETU, se dejaron intocados muchos regímenes y tratamientos fiscales benéficos establecidos entre la Ley del ISR y en la Resolución Miscelánea Fiscal, los cuales sin embargo, no encontraron en la Ley del IETU su contrapartida.⁴²

⁴² Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

Al desaparecer en buena medida los beneficios, será necesario que estos segmentos de contribuyentes afectados por este nuevo marco tributario hagan frente a la carga tributaria que bajo el IETU resulte, como por ejemplo en las siguientes situaciones:

- Prestaciones laborales de previsión social e ingresos exentos para trabajadores. No generan disminución de la carga tributaria, ya sea vía deducción o vía acreditamiento.
- La posibilidad de deducción a través de la autofacturación. Se eliminará en el mediano plazo la posibilidad de su deducción.
- Para el sector primario la Ley del IETU no incluye una tasa disminuida, como lo hace la ley del LISR.
- En la consolidación fiscal, si bien procede el acreditamiento de ISR fluido por las controladas a la sociedad controladora, en la medida que exista IETU excedente, se pagará el mismo, por cuanto no hay consolidación para efectos del IETU.⁴³
- La Ley del IETU no reconoce deducción o acreditamiento alguno por concepto de inventarios pendientes de deducción, pagados o en proceso de ser pagados, adquiridos antes de 2008, por lo que este desconocimiento del valor de los inventarios significa el gravamen de ingresos obtenidos sin el reconocimiento del costo mínimo indispensable para obtenerlos. Sin embargo esto se subsana parcialmente, por medio del Artículo 1° del Decreto del 5 de noviembre de 2007, esta omisión por parte del legislador a través de un monto acreditable que consiste en ser un estímulo fiscal que otorga un monto acreditable equivalente del 6% del inventario final de 2007 cada año a lo largo de 10 años, siendo que el resultado final será el desconocimiento del 40% del valor del inventario, no obstante que la enajenación de dicho inventario dará lugar a los ingresos gravados en la base del IETU.
- La Ley del IETU reconoce mediante un monto acreditable la existencia de inversiones adquiridas antes de 2008, sin embargo, restringe el

⁴³ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

reconocimiento del monto original de la inversión pendiente de deducción en el ISR de esas inversiones, a un 5% de su valor a lo largo de 10 años, vía sistema de determinación de montos acreditables. Esto representa la pérdida neta del 50% del valor pendiente de deducción de esas inversiones, cuando de la capacidad contributiva gravada por el IETU se trata.

Por otra parte en el artículo 4° del Decreto publicado el 5 de noviembre de 2007 se neutraliza la acumulación en el IETU de ingresos obtenidos a partir de 2008 por operaciones a plazo realizadas antes de 2008 en las cuales el contribuyente optó por acumular el ingreso para efectos de ISR conforme fuera cobrando las contraprestaciones pagaderas a plazo. Como condición para ello, para efectos de pagos provisionales y anuales del IETU únicamente en la proporción en que los ingresos obtenidos disminuidos con aquéllos a los cuales aplica este artículo representen el total de los ingresos obtenidos. Con ello se logra hacer extensivo a estas operaciones la premisa de no gravamen a los ingresos devengados antes de 2008 por operaciones realizadas por el contribuyente, no obstante que, en principio, dichos ingresos sí quedarían gravados por el IETU por disposición expresa del artículo 8° transitorio de la Ley del IETU, quedando así a elección del contribuyente cual de las dos imposiciones alternativas aplicará a los ingresos obtenidos por enajenaciones a plazo realizadas antes de 2008.⁴⁴

El artículo 5° transitorio de la Ley del IETU establece la posibilidad de deducir a lo largo de tres años y en terceras partes el monto pagado entre septiembre y diciembre de 2007 por concepto de adquisición de inversiones nuevas.

El Decreto del 5 de noviembre de 2007 establece un estímulo cuya inclusión en este Decreto presenta ciertas interrogantes. Este artículo otorga una deducción por cuentas y documentos por pagar pagados durante 2008, relacionadas con operaciones en las cuales el contribuyente haya adquirido en noviembre y en

⁴⁴ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

diciembre de 2007, productos terminados destinados a la enajenación que ya no formen parte de sus existencias de dichos bienes en 2008, es decir que ya los hayan enajenado. Este estímulo fiscal genera un valor que puede contribuir a eliminar un efecto desfavorable generado por la no deducción de inventarios adquiridos antes del 2008 y enajenados en el mismo año, en medida en que genere una deducción adicional, independientemente de que la venta de inventarios en 2008 no genera efecto alguno de deducción bajo la Ley del IETU y solo genere un monto acreditable limitado bajo el artículo 1° del Decreto del 5 de noviembre de 2007, por lo que en tal sentido se trata de un estímulo favorable para los contribuyentes.

Sin embargo este estímulo, tiene limitantes, ya que solo se aplica a contribuyentes cuando realicen el 80% o más de sus operaciones con el público en general, dando lugar a las siguientes interrogantes, ya que contradice al Artículo 9° transitorio de la Ley del IETU, conforme el cual no serán deducibles las erogaciones realizadas a partir de 2008 correspondientes a conceptos devengados antes de 2008.

Por otra parte ¿por qué se dio esta facilidad solamente a contribuyente que realicen el 80% o más de sus operaciones con el público en general? ¿por qué no limitarlo a solamente productos terminados o mercancías para efectos de ISR? ⁴⁵

Para efectos de analizar las implicaciones que la Ley del IETU ha generado en el contribuyente en materia de empleo, se hace la siguiente consideración los sueldos no son deducibles, si no que se consideran vía crédito, teniendo el efecto en este impuesto, por las prestaciones exentas de los trabajadores.

⁴⁵ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

Desde que se presentó la iniciativa de reformas fiscales, se planteó que no serían deducibles los salarios y que las prestaciones exentas para los trabajadores no tendrían efectos en la determinación del IETU.

En los artículos 8° y 10° de la Ley del IETU se estableció que por las erogaciones efectivamente pagadas por los conceptos a que se refiere el capítulo I del Título IV de la Ley del ISR (Personas físicas de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes de este impuesto multiplicarán los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el ISR de cada persona que le paguen ingresos del capítulo mencionado, así como las contribuciones de seguridad social pagadas en el período por el que se calculó el pago provisional por el factor de 17% para 2009. Este importe podrá ser acreditado contra el IETU determinado.

Adicionalmente se establece que el acreditamiento procederá, siempre que los contribuyentes enteren las retenciones de ISR efectuadas o tratándose de trabajadores con derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que les correspondan a los trabajadores por este concepto. Finalmente mediante disposición transitoria establece que el acreditamiento antes mencionado no será aplicable a las erogaciones devengadas con anterioridad al 1° de enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha.

Con base en estas disposiciones, se otorga un acreditamiento contra el impuesto a cargo del IETU, para los sueldos, prestaciones y contribuciones de seguridad social efectivamente pagados, sin embargo, se dejó fuera de este esquema a las prestaciones otorgadas a los trabajadores.

Sin embargo, a comparación con el ISR, para efectos de esta Ley se otorgaron exenciones a los trabajadores, principalmente en materia de previsión

social con el objeto de ayudar a incrementar su nivel de vida, más para efectos del IETU, no se otorgó el acreditamiento correspondiente.

Previo al análisis de lo anterior, el artículo 110 de la Ley del ISR señala: “se consideran ingresos por las 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 prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.”⁴⁶

Será sobre los ingresos gravados del artículo 110 de la Ley del ISR sobre los que aplicará el acreditamiento, antes comentado por lo cual parecería que la Ley del IETU no presenta problemáticas sobre el reconocimiento de dichos conceptos, no obstante se presentan los siguientes problemas:

- En las empresas de servicios se tendrán serios problemas con este impuesto, si vienen otorgando prestaciones exentas para los trabajadores, pueden resultar difícil para estas, ya que muchas veces estas se encuentran establecidas por los contratos colectivos de trabajo que han sido negociados por años.
- Para los empleados en el extranjero el IETU solo reconoce el acreditamiento sobre los ingresos del Título I del Capítulo IV de la Ley del ISR y contribuciones de seguridad social pagadas en México, sin embargo no existe reconocimiento sobre los impuestos o contribuciones de seguridad social que pudieran pagar empleados del contribuyente extranjero que generan ingresos gravados para IETU en nuestro país, como pudieran ser empleados de sucursales extranjeras, entre otros.
- La Ley del ISR establece la posibilidad de que las personas morales deduzcan las aportaciones a fondos de pensiones, si se cumple con los requisitos que la propia Ley establece; sin que se pueda otorgar el mismo tratamiento para efectos del IETU.

⁴⁶ Cárdenas Guzmán, Carlos. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

2.4.4 Perspectivas del IETU

El artículo 19 Transitorio de la Ley del IETU establece la obligación a cargo de la SHCP de estudiar la posibilidad de derogar las disposiciones contenidas en la LISR que conforman el Título II (personas morales contribuyentes) y los capítulos II y III del Título IV (el régimen aplicable a personas físicas por la obtención de ingresos por actividades empresariales o profesionales por arrendamiento).⁴⁷ El estudio correspondiente deberá estar presentado ante el Congreso a más tardar el 30 de junio de 2011, lo que permite anticipar la sustitución del ISR por el IETU a partir de 2012.

Con lo analizado anteriormente, existe una indudable posibilidad de que el IETU sí pueda sustituir al ISR, en la medida en que el desempeño recaudatorio de este nuevo impuesto sea mayor o igual al del ISR y en la medida en que la práctica demuestre la viabilidad de gravar una utilidad bruta en lugar de una utilidad neta. La problemática de la sustitución será de política legislativa, en lo referente a qué tratamiento dar a los conceptos que escapan actualmente del ámbito material de aplicación de la Ley del IETU, como por ejemplo los conceptos de ganancias en enajenación de acciones, regalías pagadas a partes relacionadas, intereses no sujetos a gravamen como margen de intermediación financiera y dividendos.

El sistema general del Título V de la Ley de ISR y de tratados suscritos por México para evitar la doble imposición quedarían intocados, salvo en lo referente al gravamen a ingresos obtenidos por establecimientos permanentes o atribuibles a los mismos.

¿EL IETU es una mejor opción para México? Sobre esta cuestión se razona lo siguiente:

⁴⁷ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

El IETU es un esquema impositivo más sencillo y más fácil para el contribuyente común de cumplir y para la autoridad fiscal de auditar.⁴⁸

Por contraste existen aspectos del ISR que se les dificulta aplicar a los contribuyentes y en ocasiones a los profesionistas que les prestan servicios para cumplir con las obligaciones fiscales y a la autoridad fiscal que auditan a los contribuyentes, como por ejemplo la Ley del IETU obvia la necesidad de llevar el sistema de control de costo de lo vendido o de varias actualizaciones por inflación que el actual sistema del ISR requiere.

Siguiendo la idea original de los creadores del IETU, el contribuyente no debe de hacer esfuerzo alguno por determinar la utilidad fiscal neta de sus operaciones ni de darle seguimiento al destino de esos recursos. Ello no es necesario en la medida en que la base del IETU grava una utilidad operativa bruta en el lugar de una utilidad fiscal neta. Dicha base gravable hace innecesario reconocer conceptos como aspectos deducibles o sujetos a medición.

El IETU, particularmente si se ajusta en el futuro al modelo original que lo inspira, es un esquema eficaz para combatir planeaciones fiscales inter-compañías basadas frecuentemente en operaciones de financiamiento que devengan intereses y en el arrendamiento de intangibles que dan lugar al pago de regalías.

Para el contribuyente como contrapartida, se eliminaría la necesidad de verificar que estén a valores del mercado las prestaciones y contraprestaciones en sus operaciones con partes relacionadas tratándose de conceptos que no son relevantes para el IETU. El contribuyente solamente continuaría haciéndolo para otras operaciones relevantes para el IETU, como por ejemplo la compraventa de bienes o arrendamientos de bienes tangibles.

El IETU grava los ingresos efectivamente cobrados, difiriendo por el ende el pago del impuesto en el caso de ingresos devengados en crédito pendientes de

⁴⁸ Koller Lucio, Carl E. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.

cobro y precisamente hasta el momento de su cobro. Así como regla general, los contribuyentes no pagan el impuesto a su cargo antes de haber recibido el flujo de efectivo necesario para ello.

En este último respecto hay una mejor coordinación de los momentos relevantes de determinación de la carga tributaria a cargo con el sistema impositivo establecido por la Ley del IVA.

Como comentario el Licenciado Carl E. Koller Lucio, autor del libro Análisis del IETU, comenta al respecto lo siguiente: “Me parece que la subsistencia de los dos impuestos cuyas bases gravables, aun derivando ambas del mismo índice positivo de capacidad contributiva (los ingresos), son diferentes, es una muy importante complicación en la vida de los contribuyentes. Lo anterior se refleja en que quienes realicen actividades económicas en México tienen por ese solo hecho la obligación de llevar contabilidad. Así lo marcan por ejemplo los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y lo reiteran los artículos 86, fracción I de la Ley del ISR y 18 fracción I de la Ley del IETU. El sistema tributario federal general ahora nos presenta con requerimientos de contabilidad para causación simultánea de contribuciones sobre una base que incluye ingresos en crédito (ISR) y dos bases cobradas (IETU e IVA). Por lo que en mi opinión, los ingresos de los contribuyentes deben producir una sola base gravable, para efectos del impuesto no traslativo a cargo del contribuyente y no dos.”

2.4 ENTORNO ECONÓMICO DEL CONTRIBUYENTE

2.4.1 Panorama de la crisis económica actual

En junio del año pasado (2008), México miraba la crisis financiera un poco de lejos. No había en el país burbuja inmobiliaria ni locura con las hipotecas subprime, los dos factores que estaban hundiendo a buena parte de los bancos de Wall Street y Europa.

El Banco de México, más preocupado por la inflación que por la recesión, aumentaba sus tasas a 7.5%. El secretario de Hacienda, Agustín Carstens, había dicho poco antes en televisión: “Estoy seguro de que no nos va a dar una pulmonía”. La economía había crecido un razonable 2.6% en el primer trimestre, la confianza de los inversores se mantenía firme y la previsión de crecimiento para 2009 incluida por el gobierno en el presupuesto y la del FMI rondaba 3%.⁴⁹

Sin embargo, no era un escenario perfecto, porque las exportaciones hacia EU ya habían iniciado su caída y el ingreso de remesas se había estancado. Pero el consenso de los analistas y las empresas –y también su esperanza– era que la crisis sería razonablemente breve e indolora y que sólo interrumpiría momentáneamente el proceso de maduración de México hacia una economía robusta, dinámica y completamente integrada al mundo.

Las cosas, sin embargo, ocurrieron de una manera distinta. México fue castigado en el último año por una tormenta perfecta de problemas (desencadenados por la crisis financiera global, hace ya casi dos años, y coronados por la alerta sanitaria por influenza humana, en abril y mayo) que lo han dejado tembloroso, inseguro de su lugar en el mundo y convencido de que la crisis finalmente se convertirá en una real, como las que lo golpearon en 1982 y en 1994-1995.

O de que el “catarrito” anunciado por Carstens se convierta finalmente en una neumonía.⁵⁰

En estos últimos meses, las 500 empresas más importantes de México, los empresarios y ejecutivos mexicanos han visto desfilar frente a sus ojos, y atacar con una furia imprevista, una serie interminable de problemas que, aun si hubieran tomado turnos y aparecido de a uno por año, ya habría sido bastante grave. Pero es que, además, han elegido hacerse presentes todos juntos.

⁴⁹ <http://www.cnnexpansion.com/expansion/2009/06/09/Lo-que-nos-falto>

⁵⁰ <http://www.cnnexpansion.com/expansion/2009/06/09/Lo-que-nos-falto>

Desde junio del 2008, las empresas mexicanas han debido hacer frente a la caída del precio del barril de petróleo (140 dólares por barril a mitad del año pasado a unos 55 en las últimas semanas efectivos en noviembre cuando termine la cobertura contratada por el gobierno); una fuerte devaluación del peso, que hace un año estaba en 10.30 pesos por dólar, en marzo de este año tocó los 15.35 pesos por dólar y ahora se ha estabilizado en poco más de 13 pesos; la preocupación de EU por el crecimiento de la violencia del narcotráfico; y, entre otras cosas, un gobierno al que le costó meses admitir que la crisis era una crisis y no, como advirtió el Secretario de Hacienda, “apenas un catarrito”.

Tan solo basta decir que en este año, las 500 empresas más importantes de México vendieron 8,753.53 Millones de pesos menos que en 2007, teniendo una caída de 0.3%.

Cada uno de los problemas financieros que llovieron sobre el país, a su vez, detonó otros, que se intoxicaron entre sí para complicar aún más la situación.

La devaluación del peso, de más de 40% en su peor momento, provocó pánico en algunas de las principales multinacionales mexicanas, como Cemex (Lugar 5), que en la última década se habían endeudado en miles de dólares para aprovechar su baja prima de riesgo en los mercados globales. Otras, como Vitro (Lugar 62), Durango (Lugar 154), Comerci (Lugar 33) y Iusacell (Lugar 130) ya están conversando con sus acreedores para acomodar sus pagos de deuda lo más ordenadamente posible. Juntas las cinco empresas suman una deuda por 292,706 millones de pesos (sólo Cemex carga con 244,490 MDP)⁵¹.

El derrumbe del precio del crudo más la reforma energética han generado cierta incertidumbre sobre los escenarios energéticos de los próximos años y, con ellos, sobre los ingresos fiscales, todavía muy dependientes de las exportaciones de petróleo.

⁵¹ <http://www.cnnexpansion.com/expansion/2009/06/09/Lo-que-nos-falto>

A inicios de este año, el clima de negocios también se enrareció: en febrero, en la víspera de la reunión del presidente Felipe Calderón con su flamante colega estadounidense, Barack Obama, diversos funcionarios y analistas de EU comenzaron a hacer circular la idea de México como un posible 'Estado fallido', por su incapacidad para controlar la creciente disrupción armada del narcotráfico.

En menos de un año, la tarjeta de visita de México había pasado de decir 'OCDE' y 'TLCAN' a 'Estado fallido', una etiqueta que difícilmente ayuda a las empresas mexicanas a mejorar o mantener su acceso a los mercados de capitales o de exportación.

México, por supuesto, no sólo sufrió problemas propios: los ajenos también lo han castigado con extrema dureza. En enfriamientos anteriores, el país había encontrado manotazos salvadores en el extranjero, gracias al petróleo, las remesas o las exportaciones de manufacturas. Ninguno de ellos ha quedado en pie en el último año, y dos de los tres están relacionados con el colapso del consumo y el empleo en Estados Unidos, que hace 12 meses todavía parecía que podría ser sólo moderado, pero que finalmente ha sido dramático.⁵²

La parálisis de Estados Unidos, cuya economía perdió 2.6% en el primer trimestre de este año, ha tenido un efecto terrible en México: las remesas han caído por primera vez en mucho tiempo (4.9% en el primer trimestre) y las exportaciones se han desplomado (58% las de petróleo y 21% las de manufacturas). El consumo de EU, que en el último lustro había derramado divisas hacia México –en forma de remesas, exportaciones o turistas–, parece dormido. Se despertará pronto, dicen los analistas, pero también dicen que le llevará tiempo volver a los niveles de energía anteriores a las crisis.

La caída en los ingresos y la debilidad estructural en las finanzas públicas son elementos más que justificables para observar una baja en la calificación crediticia del país.

⁵² <http://www.cnnexpansion.com/expansion/2009/06/09/Lo-que-nos-falto>

Sin embargo, pese a una degradación en la solvencia, México se encontraría entre el selecto grupo de países con grado de inversión y con posibilidades de enfrentar la volatilidad que una noticia como esa generaría en el tipo de cambio.

"El riesgo de una baja en la calificación está ahí, pero México cuenta con un 'blindaje' de reservas y líneas de crédito por más de 100,000 millones de dólares, para enfrentar choques sobre el peso. "

Las calificadoras de riesgo crediticio, Fitch Ratings y Standard and Poor`s, mantienen en revisión con implicaciones negativas a la nota de deuda soberana de México, debido a que observan la capacidad del gobierno y de los políticos para aumentar los ingresos públicos y mantener la disciplina fiscal.

Pero Moody's, la tercer mayor calificadora del mundo, ratificó la nota del país, aunque advirtió la debilidad estructural del sistema fiscal cuya recaudación equivale a solo 9% del Producto Interno Bruto, cuando en otras naciones de similar desarrollo supera el 15%.

El Gobierno del Presidente de la República Mexicana Felipe Calderón realizó un recorte del 3% a su gasto para este año ante una caída de 12% real en los ingresos públicos, pero para 2010 dijo que propondrá un presupuesto austero, acompañado de posibles aumentos de impuestos, deuda y precios de servicios públicos para subir los ingresos.

"Las autoridades están entrampadas en encontrar una solución para aumentar sus ingresos, en un ambiente de bajo crecimiento", al considerar que una ampliación del IVA a alimentos y/o medicinas para aumentar los ingresos tiene en contra que "se ha convertido en un estandarte político más que económico".

Se considera que se puede generalizar el IVA en productos que hoy están exentos, como alimentos y medicinas, ya que en otras épocas (a principios de la década de los 80) se aplicaba el impuestos a todos los productos, como sucede

en la mayor parte de los países, pero al mismo tiempo se puede crear una canasta de básicos exentos.

El Gobierno ha señalado que echará mano de todos los factores para aumentar los ingresos públicos, pero será hasta antes del 8 de septiembre de 2009 cuando presente a la Cámara de Diputados, con mayoría de la oposición, el paquete económico 2010.

Para los mercados ha sido una buena señal la disposición gubernamental de buscar el equilibrio en las finanzas públicas con un déficit cercano al 2% del Producto Interno Bruto.⁵³

México podría proponer reforzar el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), en la iniciativa fiscal que incluirá en el proyecto de presupuesto de 2010, con el fin de tapar el enorme déficit fiscal que sufrirá en ese año.

El país se enfrenta ante la necesidad de hacer más eficientes sus impuestos y subir los precios de los combustibles ante esta brecha.

Antes del 8 de septiembre de 2009, el Gobierno del Presidente Felipe Calderón debe enviar al Congreso el proyecto de presupuesto, que propondrá cambios fiscales de los que no ha dado detalles, pero que buscarán reforzar la recaudación tributaria mexicana, una de las más bajas de Latinoamérica.

El IETU, que grava con un 17% a la diferencia entre los ingresos de las empresas y gastos en bienes intermedios, apenas entró en vigor el año pasado.

"Quieren reforzar al IETU para generar más ingresos, ese impuesto es el mejor candidato para elevar la recaudación", dijo Jimena Zúñiga, analista del banco Barclays.

"Pero la pregunta que nos hacemos todos es cómo lo harán", agregó.

⁵³ <http://www.cnnexpansion.com/economia/2009>

El Secretario de Hacienda y Crédito Público del país, Agustín Carstens, no ha detallado su iniciativa de reforma fiscal, lo cual ha generado especulaciones entre analistas, legisladores y empresarios sobre el contenido de la misma, pero ante un menor respaldo político en el Congreso, luego de haber perdido diputados en las elecciones, el Gobierno no propondría cambios fiscales demasiado ambiciosos.

México, la segunda mayor economía de América Latina, está en una posición delicada y las calificadoras Standard & Poor's y Fitch han amenazado con rebajar la nota soberana del país -hoy en grado de inversión- si no mejora su posición fiscal.

El Gobierno espera un hueco fiscal de 300,000 millones de pesos (poco más de 23,000 millones de dólares) en sus finanzas públicas del 2010, porque no va a contar con los ingresos no recurrentes -como ganancias cambiarias, coberturas petroleras y fondos de estabilización- que este año le permitieron compensar la caída en ingresos petroleros y tributarios.

Las exportaciones petroleras son la principal fuente de divisas de México, que sufre una caída en su producción de crudo y, para empeorar las cosas, ahora espera un menor precio internacional del combustible.

Para el próximo año, el Gobierno mexicano proyecta un precio de 53.8 dólares por barril para la mezcla mexicana, contra los 70 dólares el barril que garantizó este año y que ayudaron a cubrir el boquete fiscal que ya se esperaba. El problema es que las finanzas públicas del país dependen en un 40% de los ingresos petroleros, algo que las calificadoras aseguran que no es sostenible al largo plazo.

Una medida fácil para que el Gobierno lleve más dinero a sus arcas sería elevar los precios de los bienes administrados por el Gobierno, como las gasolinas, una medida que golpearía los bolsillos de todos los mexicanos.

"Pese a que el costo político es grande para el partido oficial (...) creemos que en términos de contar con los recursos suficientes para cerrar la brecha fiscal, el Gobierno tendrá los incentivos suficientemente fuertes para aplicar un aumento a la gasolina", dijo Gabriel Casillas, analista de UBS en un reporte a sus clientes.

El banco mexicano Banamex pronostica un aumento del 12% en el precios de la gasolina para el 2010, algo que ayudaría al Gobierno a tener más recursos y amortiguar el déficit previsto en sus cuentas fiscales.

Otros analistas calculan un alza del 10% en los precios administrados, como electricidad y gas, en el transcurso de 2010, que podrían dar a las arcas del Gobierno unos 50,000 millones de dólares adicionales.

Agustín Carstens dijo que propondrá un déficit "moderado" para el 2010, que los analistas ubican entre el 1.0-1.25% del PIB, para después regresar paulatinamente en el 2012 a un equilibrio fiscal, como el que había logrado en los dos años pasados, una vez que el país se recupere de la crisis.

"Pero todo depende de la recuperación del producto interno bruto", dijo Pedro Tuesta, economista de la firma 4CAST en Washington.

"Y también del contenido de la reforma, pero todo apunta de nuevo a cambios menores ya que no han soltado nada de detalles", agregó.

Para este año, el Gobierno espera un déficit del 1.8% del PIB en sus finanzas públicas, en una situación especial mientras el país transita por su peor recesión económica en varias décadas.⁵⁴

2.5.2 Implicaciones al contribuyente afecto por el IETU

Como es del conocimiento general, el pasado 1º de enero de 2008 entró en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), la cual contempla un

⁵⁴ <http://www.cnnexpansion.com/economia/2009/08/21/mexico-reforzaria-ietu-analistas>

nuevo tributo que grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Actualmente dicho gravamen ocasiona para los contribuyentes ciertos efectos adversos en la determinación de sus pagos provisionales, algunos de los cuales comentamos a continuación:

I. Contribuyentes con ingresos anticipados

De conformidad con el artículo 9 de la LIETU, los contribuyentes deben efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, mismos que se determinan disminuyendo de la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.

Para efectos del IETU se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien enajena un bien, presta un servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, en el momento en que dichas contraprestaciones se cobren efectivamente, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, incluyendo los anticipos y depósitos recibidos por dichas contraprestaciones.

Las disposiciones antes señaladas pueden ocasionar efectos financieros adversos para aquellos contribuyentes que perciben ingresos anticipados, como es el caso de los contribuyentes dedicados a la construcción de desarrollos inmobiliarios y a la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros o de telecomunicaciones, sólo por mencionar algunos ejemplos.

Lo anterior se debe a que este tipo de contribuyentes perciben una parte importante de las contraprestaciones antes de que se entreguen los bienes o se preste el servicio, por lo que incurren en las deducciones correspondientes a tales ingresos en periodos posteriores, situación por la cual para efectos de la determinación de sus pagos provisionales del IETU, deben acumular el ingreso en el momento en que lo perciben como anticipo, mientras que la deducción respectiva es efectuada en meses o ejercicios fiscales posteriores, lo que origina

una discrepancia entre la base del impuesto y la utilidad real que debiera ser gravable por el incremento patrimonial del contribuyente.

Algunos contribuyentes que se ubiquen en los supuestos antes señalados pagarían anticipadamente el IETU sobre una base inflada que al final del ejercicio fiscal se ajustará; sin embargo, probablemente generarán saldos a favor que podrán solicitar en devolución o compensar contra otras contribuciones federales, hasta que presenten su declaración anual, con la disyuntiva de que eventualmente las autoridades fiscales apliquen sus facultades de comprobación, extendiendo el plazo para obtener este tipo de devoluciones por periodos que podrían superar un año.

De igual forma, en los casos en que las deducciones por ingresos anticipados se eroguen en ejercicios fiscales posteriores a la acumulación de los ingresos, podría generarse un crédito aplicable contra el IETU que se genere en un futuro (similar a pérdidas por amortizar) cuya aplicación es de realización incierta.

En este sentido, consideramos que la LIETU debiera contemplar una opción congruente con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y su Reglamento, los cuales prevén ciertos mecanismos para evitar este tipo de efectos adversos para contribuyentes que perciben ingresos en forma anticipada, tales como, la posibilidad de que los contribuyentes dedicados al sector inmobiliario deduzcan una estimación de sus costos directos e indirectos de la obra de que se trate (artículo 36 LISR), así como los dedicados a la transportación aérea de pasajeros, a los que se permite deducir de sus ingresos del ejercicio por transportación aérea no utilizada, los gastos estimados directamente relacionados con la prestación de dichos servicios (artículo 29 del Reglamento LISR).

En materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se permite la posibilidad de que los contribuyentes soliciten a partir del segundo semestre del ejercicio, autorización para disminuir el monto de sus pagos provisionales cuando estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar es superior al coeficiente de utilidad correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate (artículo 15 LISR).

Al respecto, consideramos criticable el hecho de que la LIETU no prevea algún mecanismo u opción similar a las citadas para el ISR, capaz de paliar los efectos adversos que las disposiciones contenidas en dicho ordenamiento ocasionan a los contribuyentes que perciben ingresos anticipados. En este sentido y dado el gran número de contribuyentes afectados, consideramos indispensable la incorporación de dichos mecanismos u opciones ya sea al texto de la LIETU, o bien, mediante reglas de carácter general que emitan las autoridades fiscales.

En tanto las autoridades fiscales concluyan con el análisis de estos casos y se emitan las reglas correspondientes, es recomendable analizar la situación particular de cada contribuyente en el corto y mediano plazo, con objeto de detectar alguna alternativa que permita aminorar los efectos adversos ocasionados por el gravamen en comento.

II. No acreditamiento del pago provisional del IETU contra el ISR
De conformidad con el artículo 10 de la LIETU, los contribuyentes pueden acreditar diversos conceptos contra el pago provisional de este impuesto, entre los cuales se encuentra una cantidad equivalente al monto del pago provisional del ISR propio efectivamente pagado en los términos de la LISR.

Sin embargo, las disposiciones fiscales aplicables no prevén la posibilidad de acreditar el pago provisional del IETU contra el pago provisional del ISR correspondiente al mismo periodo, lo cual ocasiona un efecto adverso para ciertos contribuyentes.

Dicho efecto se observa en aquellos casos en que en alguno de los meses del ejercicio resulta un pago provisional del IETU mayor al pago provisional del ISR y posteriormente, resulta un pago provisional del ISR mayor al pago provisional del IETU, toda vez que únicamente puede acreditarse contra dicho pago provisional del ISR, el importe de los pagos efectuados por concepto del ISR y no así las cantidades adicionales pagadas por concepto del IETU.

Cabe destacar que el artículo 7-A de la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC) abrogada a partir del 1º de enero de 2008, preveía una opción mediante

la cual los contribuyentes podían evitar que en la determinación de sus pagos provisionales del ISR e impuesto al activo (IMPAC) se presentara el efecto adverso antes señalado.

Tal opción permitía a los contribuyentes comparar el pago provisional del IMPAC a su cargo con el pago provisional del ISR correspondiente al mismo periodo y pagar sólo la cantidad que resultara mayor, pudiendo acreditar contra los pagos provisionales subsecuentes el importe del impuesto pagado de conformidad con el artículo en comento.

En este sentido, con objeto de subsanar el efecto adverso que se produce para los contribuyentes ante la imposibilidad de acreditar sus pagos provisionales del IETU contra los pagos provisionales del ISR del mismo periodo, consideramos necesario incorporar ya sea al texto de la LIETU, o bien, mediante reglas de carácter general, alguna disposición que permita a los contribuyentes determinar pagos provisionales combinados de dichos tributos, tal como lo establecía la LIMPAC vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Este punto ha sido tratado en diversos foros con funcionarios del Servicio de Administración Tributaria, por lo que actualmente se encuentran estudiando la posibilidad de emitir reglas de carácter general que permitan a los contribuyentes determinar pagos provisionales combinados del ISR e IETU.

De igual forma que en el caso anterior, esta situación podría llevar a los contribuyentes a realizar pagos provisionales en exceso respecto del impuesto anual, generando saldos a favor con un costo financiero implícito, dado el periodo que se requiere para recuperar dichos pagos en exceso.⁵⁵

Algunas observaciones de los efectos que tienen los acreditamientos permitidos en IETU sobre los contribuyentes son los siguientes⁵⁶:

⁵⁵ <http://www.cefa.com.mx/articulos/di63p08.html>

⁵⁶ González, Cantú César. 2008. El impacto del IETU en los negocios. ISEF. México.

Crédito Fiscal (Acreditamiento) o Deducción Adicional	Fundamento	Observaciones
<p style="text-align: center;"><u>DEDUCCIÓN ADICIONAL</u></p> <p style="text-align: center;">Por Inversiones Nuevas adquiridas del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007 (Activos Fijos)</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 5° Transitorio LIETU</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Se deducirán en 3 partes iguales en 3 ejercicios. 2. Se refiere solo al monto de la inversión que esté efectivamente pagado al 31 de diciembre de 2007. 3. El remanente no pagado se deducirá conforme se vaya pagando del ejercicio de 2008 en adelante.
<p style="text-align: center;"><u>CRÉDITO FISCAL</u></p> <p style="text-align: center;">Por Egresos mayores a Ingresos. Base negativa del IETU de ejercicios anteriores por tasa del IETU del ejercicio de cálculo.</p>	<p style="text-align: center;">Artículo 11 de la LIETU.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Se podrá acreditar en los diez ejercicios posteriores siguientes hasta agotarlos. 2. Se podrá acreditar contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. 3. También es sujeto de actualización. 4. Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a

		<p>aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado.</p>
<p style="text-align: center;"><u>ACREDITAMIENTO</u></p> <p style="text-align: center;">Acreditamiento por Erogaciones Gravadas comprendidas en el Capítulo I del Título IV de la LISR (Sueldos y Salarios) y Aportaciones de Seguridad Social a su cargo (Patronales), del ejercicio. Suma de los montos correspondientes a cada concepto por tasa del IETU del ejercicio de cálculo.</p>	<p style="text-align: center;">Penúltimo párrafo del Art. 8 de la Ley del IETU.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Es importante recalcar que el acreditamiento relativo a sueldos y salarios es exclusivamente a erogaciones gravadas y efectivamente pagadas. 2. El IETU ignora un factor de la producción como deducción cuando los recursos humanos son subordinados y no independientes. 3. En lo referente a las aportaciones de seguridad social el acreditamiento es sólo sobre lo correspondiente al Patrón. 4. El acreditamiento aplicará siempre y cuando se hagan las retenciones de ISPT y se enteren a la SHCP así mismo se entregue

		<p>el subsidio al empleo correspondiente de conformidad con el art. 113 de la LISR.</p>
<p style="text-align: center;"><u>CRÉDITO FISCAL</u></p> <p>Acreditamiento por inversiones efectuadas de 1998 al 31 de diciembre de 2007. El saldo por depreciar al 31 de diciembre de 2007 de dichas inversiones multiplicado por 5% y por la tasa del IETU del ejercicio del cálculo, año con año durante 10 ejercicios hasta llegar al 50%, el 50% restante no se acredita, se pierde.</p>	<p style="text-align: center;">Art.6° Transitorio de la LIETU.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando el contribuyente no acredite el crédito fiscal a que se refiere este artículo, en el ejercicio que corresponda no podrá hacerlo en ejercicios posteriores. 2. No serán deducibles en los términos de esta Ley las erogaciones por las inversiones a las que se refiere este artículo, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007. 3. Si se enajena el bien antes del 2018 se pierde el crédito fiscal por acreditar. 4. Este acreditamiento se deberá efectuar antes de aplicar el Impuesto sobre la Renta propio a que se refiere el segundo párrafo del art. 8 de la Ley del IETU.

		<p>5. Por ser un crédito fiscal aplicable a través del tiempo es sujeto de actualización.</p>
<p style="text-align: center;"><u>CRÉDITO FISCAL</u></p> <p>Acreditamientos del decreto que otorga diversos beneficios fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007. CRÉDITO FISCAL POR INVENTARIOS.</p>	<p style="text-align: center;">Decreto publicado el 5 de noviembre de 2007. Artículos 1° y 7°.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Este acreditamiento se deberá efectuar antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el artículo 8 de la Ley del IETU. 2. Por ser un crédito fiscal aplicable a través del tiempo (10 años) es sujeto de actualización. 3. Cuando el contribuyente no acredite, en el ejercicio que corresponda el crédito fiscal, no podrá hacerlo en ejercicios posteriores. 4. Los contribuyentes que mantenían inventarios al de diciembre de 2007, los cuales de conformidad con la Ley del IETU no son deducibles, toda vez corresponderían a la adquisición de bienes,

		<p>arrendamientos o prestación de servicios de 2007, provoca inequidad, al generarse un gravamen improcedente, ya que las ventas de ese inventario sí serían ingresos afectos al IETU por ser de 2008, sin embargo, parte o todo el costo de dicho producto no sería deducción para efectos del IETU.</p>
<p style="text-align: center;"><u>ACREDITAMIENTO</u></p> <p>Acreditamiento del Impuesto sobre la Renta del ejercicio efectivamente pagado.</p>	<p>Art. 8 segundo párrafo de la LIETU.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tiene que ser el ISR del mismo ejercicio del cálculo del IETU. 2. El ISR propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del ISR. No se considera efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones.

Al ver la situación crítica que vive la economía actualmente en nuestro país, la cual afecta y perjudica principalmente el bolsillo, de los que contribuimos al

gasto público del mismo, mediante el cumplimiento de la obligación señalada en la fracción IV del artículo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual se cumple mediante el pago de Impuestos establecidos en Leyes, las cuales componen el Sistema Tributario Fiscal Mexicano.

Ahora bien, para determinar si la carga fiscal en México es excesiva, se puede observar la proporción que los impuestos representan del Producto Interno Bruto (PIB), la cual es del 17.44%,⁵⁷ según datos y gráficas de los Ingresos del Gobierno Federal, publicados por el SAT, en su Informe Tributario del año 2008. Esto ofrece una certera estimación acerca de lo que los mexicanos pagamos de Impuestos como proporción de nuestro ingreso, que a comparación de los datos presentados por el Banco Mundial, México, en comparación con otras economías, tiene una carga fiscal baja.⁵⁸

Como se hace mención anteriormente, podemos deducir, que son mayoría, las personas que no contribuyen con el pago de Impuestos en nuestro país, de las cuales sus ingresos o utilidades generadas por la productividad de sus actividades económicas o negocios, no son afectadas con el gasto que genera el cumplir adecuadamente con la obligación tributaria que marca la Ley Suprema, lo que genera un desequilibrio en la economía nacional, ya que los que si contribuyen con el gasto público mediante el pago de contribuciones, son los que se ven afectados en el capital de sus negocios y que directamente perjudica al patrimonio personal y familiar de tanto patrones y empleados promotores de los ingresos de la economía nacional.

Por el contrario las personas que no cumplen con la obligación tributaria correspondiente, es decir que no pagan Impuestos, provocan la evasión fiscal, la cual es impulsada cada vez con mayor fuerza, ya sea por motivo de no tener el

⁵⁷ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t4/

⁵⁸ Hernández Trillo Fausto, Zamudio Andrés, Guerrero Amparán Juan Pablo. Documento: ¿QUIÉN LOS PAGA LOS IMPUESTOS EN MÉXICO Y CÓMO? Programa de Presupuesto y Gasto Público, Centro de Investigación y Docencia Económicas.

suficiente soporte económico en sus negocios o falta de dinero para después, de haber satisfecho los gastos indispensables y primordiales para que su negocio siga activo, les quede un remanente para el pago de Impuestos, quienes deciden utilizar dicho remanente en satisfacer las necesidades básicas para el desarrollo y bienestar tanto personal, como familiar, situación que se vive día con día, en cada persona económicamente activa, esto es, las personas trabajan para mantenerse en un nivel de vida medio y no alto, solo satisfaciendo lo indispensable y así seguir sobreviviendo debido a la crisis económica presentada en la actualidad. También existen otros motivos, en los cuales los empresarios y propietarios de negocios que si generan riqueza, deciden el no cumplir adecuadamente o simplemente no pagar Impuestos, ya sea por enriquecer su patrimonio personal y no destinar parte de sus ingresos para contribuir con su país.

El punto es que, debido a la situación comentada en los párrafos anteriores, el Gobierno Federal, se ve en la necesidad de encontrar medios o herramientas, de las cuales se vale para recabar lo que para ellos es ingreso y así poder mantener los gastos de nuestro país. Estos medios o estrategias como lo es mayor fiscalización, aumento en tasas de Impuestos, supresión de estímulos fiscales, eliminación de decretos e inclusive hasta la creación de nuevos impuestos, como en el caso del IETU, perjudican a la pequeña proporción de los ciudadanos mexicanos que si cumplen con sus obligaciones fiscales, aumentando las cantidades a cargo por el concepto de pago de impuestos y disminuyendo de esta forma, el capital destinado a la reinversión en sus negocios y al mismo patrimonio indispensable para vivir dignamente.

Por todas las razones mencionadas anteriormente, la problemática se traduce en la siguiente cuestión: el IETU, ¿ es un impuesto creado con gran inteligencia por el Gobierno Federal ?, no dejando pasar ningún punto o utilizar alguna estrategia para que el contribuyente evite disminuir su Impuesto a pagar, como se conoce y se aplica en la Ley del Impuesto sobre la Renta ⁵⁹ y crear una

⁵⁹ Corporativo Reyes Mora Advisors, S. de R.L. de C.V. 2008. Revista enciclopédica tributaria: Opciones Legales- Fiscales. *Flujos de efectivo... estrategias para IETU, IVA e ISR de los contribuyentes*. D.F.México.

situación en la que no se dé lugar a la evasión fiscal, pero provocando por otro lado con la imposición de este impuesto, una posible doble tributación, ya que se dice a este impuesto puede ser una copia del ISR, pero reformando debilidades del mismo establecidas en Ley, lo cual permitirá a las autoridades recabar mayores importes, pero a su vez afectando a los sujetos obligados a cumplir con su pago.

CAPÍTULO 3: MÉTODO

3.1 METODO

El enfoque utilizado para el desarrollo del presente estudio, es la investigación de tipo correlacional y explicativa, ya que el propósito de este proyecto es relacionar dos variables, que en este problema será, el IETU y el ISR.

Con este método se conoció el comportamiento de la Autoridad Fiscal de nuestro Sistema Tributario y del contribuyente, relacionados por la misma situación, la cual se traduce en el efecto que representa y causa el Impuesto Empresarial a Tasa Única para ambas variables. Cabe mencionar que para conocer el comportamiento de estas variables, se emplearon herramientas y metodología del método EXPLICATIVO, que consistieron en remontar antecedentes y orígenes del IETU, fundamentos legales del IETU, la Ley del IETU que señala los elementos esenciales de este impuesto, también los antecedentes del Sistema Fiscal Mexicano, así como su funcionamiento, objetivos y evolución a lo largo de la historia de nuestro país.

Así mismo, se empleó el método descriptivo, para conocer los efectos que han causado las reformas fiscales sobre el contribuyente, a través de artículos de revistas e Internet y publicaciones del SAT que nos indicaron el nivel de cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales, las implicaciones, causas por las que se les dificulta o impide ser responsables con las obligaciones fiscales correspondientes y las consecuencias generadas por este hecho y por igual investigar por medio de estos documentos fuente, información relacionada con la evasión fiscal, causas y repercusiones, que para ello representan dentro de nuestro entorno económico relacionado para ambas variables.

El método descriptivo y explicativo permitirá además, cumplir uno de los objetivos señalados en este proyecto, con el cual se logró establecer un cuadro

comparativo entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto sobre la Renta, comparación ante la cual se podrá definir si el IETU es solamente un medio de captación de ingresos para el país, que en la actualidad se piensa que solo repercute en la economía de los que contribuyen con el gasto público de la Nación, así como los efectos provocados en ella.

3.2 PROCEDIMIENTO O DESARROLLO

El procedimiento desarrollado en la presente investigación fue:

1. Recolectar información en Leyes aplicables, libros referentes, artículos de revistas fiscales y artículos en Internet .
2. Análisis de los datos obtenidos en la información recabada y conclusiones de estudios estadísticos y diagnósticos de los indicadores obtenidos en el SAT.
3. Elaboración de conclusiones, recomendaciones o propuestas.

CAPÍTULO 4: CONCLUSIONES

4.1 CONCLUSIONES

Del análisis realizado sobre los efectos del IETU como complemento del ISR, se concluye lo siguiente:

PRIMERO. El IETU es un impuesto que deben pagar las Personas Físicas y las Personas Morales establecidas en la Ley del IETU, que realicen actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y del otorgamiento de uso o goce temporal de bienes. Es un impuesto directo ya que afecta los resultados de las empresas, es decir las utilidades netas son menores por el impuesto y directamente se ve afectado el patrimonio de las mismas.

SEGUNDO. Es un impuesto con un mínimo de deducciones es decir que a los ingresos sujetos al pago del IETU, se le resten un mínimo de deducciones autorizadas a disminuir el pago del impuesto, o bien, el IETU se paga sobre una base determinada de restar a los ingresos afectos al IETU las deducciones autorizadas y al tener un mínimo de exenciones, lo que resulta es tener una base más amplia sobre la cual determinar el impuesto y en consecuencia el impuesto es mayor.

TERCERO. El IETU incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción en las empresas sujetas al pago del IETU. Estos factores participan en el resultado de la producción de las empresas mediante una recompensa fijada por el mercado de la siguiente manera:

- a. Tierra. Recompensada por la renta.
- b. Trabajo. Recompensada por el Salario.
- c. Capital. Recompensada por el interés, aquí se consideran las inversiones de activos fijos de los cuales se genera utilidad.

CUARTO. Las principales repercusiones en el contribuyente como afecto por el IETU en cuanto a la determinación del impuesto, son especialmente originadas por las reglas para la aplicación de deducciones y acreditamientos, así como también por los efectos de transición del IETU. Como por ejemplo, en cuanto a deducciones de inversiones nuevas adquiridas por el período comprendido desde el 1ero de septiembre al 31 de diciembre de 2007 el importe que puede disminuir la base del IETU es menor, ya que el monto de los activos fijos que fueron efectivamente pagados al 31 de diciembre de 2007, son divididos en 3 partes iguales y se deducen en un término de 3 ejercicios, lo que no permite al contribuyente gozar de un beneficio pronto y satisfactorio que resulte proporcional a lo que representó el costo de haber adquirido dicho activo, haciendo para el contribuyente menos atractiva la inversión de capital en este factor tan importante para la producción.

Sin embargo, de acuerdo a esta investigación la repercusión que más está afectando al contribuyente es que el IETU ignora el factor de la producción más costoso para las empresas: los sueldos y salarios, no considerando a los salarios como deducción, y solo otorgando un acreditamiento para los sueldos gravados y contribuciones de seguridad social efectivamente pagados contra el impuesto que resulte a cargo, olvidando las prestaciones otorgadas a los trabajadores en materia de previsión social, para las cuales no se otorgó acreditamiento mucho menos deducción alguna para efectos de este impuesto. Esto genera una grave problemática, ya que el contribuyente opta por no pagar esta clase de prestaciones adicionales debido a que el costo por estas no le es de cierta forma compensado como en el ISR vía exención y esto impide que no se motive a incrementar el nivel de vida de los trabajadores.

La problemática para las empresas de servicios relacionada con este acreditamiento de sueldos y salarios, es que si otorgan prestaciones importantes y manejan márgenes de utilidad pequeños, caben en la posibilidad de no contar con el flujo de efectivo necesario para cubrir el impuesto.

Otra repercusión es el de no reconocer totalmente los efectos de las pérdidas fiscales, lo que para las empresas de reciente creación en 2007, en un ciclo normal de negocios durante los primeros años generalmente se pérdidas fiscales, toda vez que se trata de periodos de erogaciones y costos adicionales por posicionamiento y adaptación en el mercado de negocios, generándose beneficios de las mismas a partir de 2008 que es cuando dichas empresas empiezan a generar ingresos por sus actividades, por lo que hay una base de IETU mayor a la modificación patrimonial sufrida por el contribuyente debido a la acumulación de ingresos, mas no deducción de los costos correspondientes reflejados en las perdidas fiscales de ejercicios anteriores a este impuesto.

De acuerdo a los efectos originados por inventarios, es que los contribuyentes que mantenían inventarios al 31 de diciembre de 2007, los cuales conforme a las disposiciones de la Ley del IETU no son deducibles toda vez que corresponderían a adquisición de bienes, arrendamientos o prestación de servicios de 2007, provocando inequidad para los contribuyentes ya que al no ser deducibles los costos por estos inventarios adquiridos en 2007, si serían ingresos afectos a IETU por ser ventas de estos inventarios efectuadas en 2008. Sin embargo se otorgó un estímulo fiscal para las personas morales sujetas al IETU por el inventario de materias primas, productos semi-terminados, productos terminados o mercancías que se tengan al 31 de diciembre de 2007 cuyo costo de lo vendido sea deducible para efectos del ISR, pero este estímulo debido a que se calcula sobre el 6% del monto del inventario y del resultado se multiplica por el porcentaje de la tasa IETU durante un periodo de 10 años, se tendrá un efecto fiscal al 60% del inventario al 31 de diciembre de 2007 en un lapso de 10 años, lo que resulta para el contribuyente un estímulo insignificante por el tiempo hasta el cual se pueda ver beneficiado.

Por las repercusiones mencionadas anteriormente concluyo que el IETU no es promotor del empleo, toda vez que puede incrementar los costos laborales de las empresas al no darle efecto fiscal a las prestaciones otorgadas a los

trabajadores, perdiendo mayor competitividad nuestro país respecto de los otros países por la falta de perder inversión en este factor de la producción.

Tomando en cuenta los efectos vistos en acreditamientos y deducciones, el IETU no se legisló sobre un adecuado régimen de transición, ya que parece que el impuesto fue concebido considerando que los contribuyentes iniciaban operaciones a partir del 1ero de enero de 2008, debido a que solamente se le da efecto a algunos conceptos fiscales que los contribuyentes tenían al 31 de diciembre de 2007, destacando entre los sectores más afectados el maquilador, inmobiliario o constructor y las prestadoras de servicios.

QUINTO. Se concluye que el IETU no es un impuesto complementario del ISR, ya que en un ejercicio no se va a pagar tanto ISR como IETU causado, más bien se hace un comparativo entre ambos y el mayor de los dos es el que se paga.

Sin embargo, para tales efectos el IETU no es complementario del ISR, mas sí, es un impuesto de control del ISR, ya que permite neutralizar las estrategias fiscales que realizan los contribuyentes para evitar y eludir el pago del ISR, controlando las deducciones, estímulos fiscales, regímenes fiscales preferentes y particularmente porque los ingresos y deducciones para el IETU se determinan con base en flujo de efectivo.

Por lo que este impuesto está diseñado para eliminar los distintos regímenes preferenciales que contempla la Ley del ISR, los cuales no contribuyen al gasto público de la forma esperada para Gobierno por lo que con la Ley del IETU se busca no crear Regímenes Fiscales Preferentes con la finalidad de que contribuyan al gasto público y de esta manera se vea aumentada la recaudación de ingresos para Gobierno.

Adicionalmente el IETU elimina subsidios o estímulos fiscales que existen en la Ley del ISR tales como el régimen de consolidación fiscal y régimen simplificado, los cuales son adoptados por los contribuyentes debido a que son los que más se utilizan en las planeaciones fiscales con el objeto de eludir el ISR.

Se concluye que el IETU es un impuesto de mínimas deducciones, con una base amplia y tasa impositiva baja, pero que si aumenta las cargas administrativas para el contribuyente, ya que por ser un impuesto que se determina con base en flujos y el ISR se calcula sobre bases devengadas, por lo que se convierte en necesidad el llevar tres contabilidades a la vez, la financiera, la fiscal para efectos de IETU y la fiscal para ISR, unas en base a lo devengado y la otra en base a flujos de efectivo, lo que implica un cambio en sistemas contables y administrativos y duplicar carga de trabajo por la elaboración del cálculo de IETU y el del ISR para poder enfrentarlos y ver cuál es el mayor para enterarlo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SEXTO. Finalmente, se concluye analizando que por todos los efectos del IETU investigados anteriormente y relacionados con la crisis económica internacional desatada en este 2009, los contribuyentes de nuestro país se ven perjudicados al tener la firme idea de que el IETU es sinónimo de aumentar su carga fiscal contributiva, ya que al persistir el ISR inmediatamente se entiende como doble tributación en dos sentidos, el primero que pudiera afectar las relaciones comerciales que tiene nuestro país con un país extranjero debido a que no le sería atractivo al extranjero tener que pagar dos veces un impuesto sobre el mismo ingreso, utilidad fiscal o fuente impositiva, es decir uno en territorio mexicano y el otro en el país donde reside y el segundo por cuestiones legales, ya que las leyes no deben de gravar la misma fuente impositiva en más de una ocasión.

Lo anterior ha sido un factor principal para que los inversionistas extranjeros se vean limitados en nuestro país a invertir capital para establecer sus empresas en nuestra nación, al observar que nuestro esquema tributario es cada vez más

complejo, fiscalizado con el surgimiento de nuevos impuestos y aumento de tasas impositivas y eliminando gran cantidad de facilidades administrativas con las que se contaban anteriormente, por lo que aunado con la crisis económica sufrida, se han orillado forzosamente a cerrar sus empresas, siendo de consecuencia fatal por el desempleo de millones de mexicanos que laboraban en empresas de capital extranjero.

Para el contribuyente ante el panorama generado por la crisis económica actual es que ¿Cómo? es factible que el Gobierno Federal ante tal situación, tome medidas como la imposición de nuevos impuestos como el IETU, aumento de tasas de los impuestos existentes y eliminación de estímulos fiscales, todas ellas contenidas en los paquetes económicos y soportados en las Reformas Fiscales ya aprobadas y próximas a entrar en vigor en 2010, si bien se tiene insolvencia para mantener el funcionamiento de negocios, mucho menos se tiene recursos con que afrontar el total cumplimiento de las obligaciones fiscales como lo es el pago de impuestos.

Sin embargo, el Gobierno Federal busca recaudar mayores importes para tener ingresos, para a su vez poder considerar un mayor presupuesto con el objeto de financiar un plan de emergencia económica con el cual se apoyará al empleo, a la economía familiar, a la competitividad, a la infraestructura y a la realizaciones de acciones para tener un gasto público transparente eficiente y más oportuno. Concluyendo a la vez que la Ley del IETU es una contribución que si bien tiene una finalidad recaudatoria, también se puede clasificar como una contribución con fines extra fiscales tendientes a lograr la redistribución del ingreso y la riqueza, puesto que su objetivo se deriva de la necesidad de ir substituyendo los ingresos petroleros, pues los mismos tienen a la baja y esto puede colapsar las finanzas del país y así ir disminuyendo la dependencia que se tiene de los ingresos petroleros, lo cual se logrará en gran medida mediante el fortalecimiento del sistema tributario que se ha ido experimentando hasta la actualidad.

FUENTES CONSULTADAS

Libros:

- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2008. Análisis del IETU, Controversia y Debate. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, D.F.
- González, Cantú César. 2008. El impacto del IETU en los negocios. ISEF. México.
- Jiménez González Antonio. 2008. Lecciones de Derecho Tributario. Cengage Learning. Ixtapaluca Estado de México.
- Sáinz de Bujanda Fernando. 1976. Notas de Derecho Financiero, tomo I, volumen 2. Universidad de Madrid. Madrid.

Leyes:

- Código Fiscal de la Federación. 2009. ISEF.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2008, Décima novena edición. Ediciones Fiscales ISEF. México, D.F.
- Ley del Impuesto al Valor agregado. 2009. ISEF.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. 2009. ISEF.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. 2009. ISEF.

Revistas fiscales:

- Corporativo Reyes Mora Advisors, S. de R.L. de C.V. 2008. Revista enciclopédica tributaria: Opciones Legales- Fiscales. *Flujos de efectivo... estrategias para IETU, IVA e ISR de los contribuyentes*. D.F. México.
- Fausto Hernández Trillo, Andrés Zamudio y Juan Pablo Guerrero Amparán. Documento: ¿QUIÉN LOS PAGA LOS IMPUESTOS EN MÉXICO Y CÓMO? Programa de Presupuesto y Gasto Público, Centro de Investigación y Docencia Económicas.

- Pagos provisionales del ISR y el IETU. Pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Enero 2008. ISEF.

Páginas de Web consultadas en Internet :

- <http://www.cefa.com.mx/articulos/di63p08.html>
- <http://www.cnnexpansion.com/expansion/2009/06/09/Lo-que-nos-falto>
- <http://www.cnnexpansion.com/economia/2009/08/21/mexico-reforzaria-ietu-analistas>
- <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331168.fiscalistas-ven-viables-amparos-contra-el-iet.html> . Consulta realizada el 27 de Julio de 2009.
- www.imcp.org.mx. Ávalos y Compañía S.C. Fisco Actualidades. Febrero 2008.
- http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t4/
- http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/6_388.html
- <http://es.wikipedia.org/wiki/Contribuyente>

ANEXOS

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 39, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, y

CONSIDERANDO

Que el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 establece como objetivo desarrollar instrumentos tributarios que permitan promover y estimular a la inversión productiva, sin distorsionar el costo del capital dentro de un contexto de competitividad global; así como la necesidad de adoptar una política tributaria que facilite el cumplimiento, promueva la equidad y la eficiencia y, principalmente, que incremente la competitividad del país;

Que como parte de la Reforma Integral de la Hacienda Pública se aprobó el impuesto empresarial a tasa única, como un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, con el objeto de obtener mayores recursos fiscales con efectividad, equidad y proporcionalidad, así como de establecer las bases para impulsar el desarrollo sostenido del país;

Que el impuesto empresarial a tasa única incentiva la inversión, ya que permite la deducción total de las inversiones de bienes de capital de las empresas, como terrenos y activos fijos, así como de los inventarios;

Que para lograr que el impuesto empresarial a tasa única coadyuve en el incremento del acervo de bienes de capital de las empresas, el Ejecutivo Federal a mi cargo ha considerado conveniente otorgar estímulos fiscales en materia de inventarios e inversiones cuyas erogaciones se efectuaron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, inclusive aquéllas que se realizaron dentro del régimen simplificado que estuvo vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta el 31 de diciembre de 2001;

Que en este contexto, se otorga un crédito fiscal calculado sobre el valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que los contribuyentes tengan al 31 de diciembre de 2007;

Que, en el mismo sentido, se otorga un crédito fiscal sobre las inversiones, con el propósito de reconocer aquéllas realizadas en los ejercicios fiscales anteriores sobre las que se ejerció la deducción inmediata y que originaron pérdidas fiscales;

Que para acotar el impacto económico que tendría el otorgamiento de dichos estímulos en la recaudación del impuesto, los mismos serán aplicados gradualmente durante un periodo de diez años;

Que, por otra parte, el régimen simplificado del impuesto sobre la renta vigente hasta 2001 gravaba sólo las utilidades que se retiraban del negocio o que se destinaban a partidas no deducibles o al consumo, lo que fomentó la reinversión de utilidades y permitió el diferimiento del pago del impuesto;

Que con el régimen simplificado vigente hasta 2001, al promover la reinversión en activos productivos, los contribuyentes realizaron importantes inversiones, lo que propició que con motivo del cambio del régimen se determinaran pérdidas fiscales;

Que por lo anterior, se otorga a dichos contribuyentes un crédito fiscal calculado sobre el saldo de la pérdida derivada de las inversiones realizadas en el régimen simplificado;

Que el artículo octavo transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que los ingresos percibidos después del 1 de enero de 2008 relativos a actividades sujetas a ese impuesto efectuadas

con anterioridad a dicha fecha, causan el impuesto empresarial a tasa única cuando los contribuyentes hubieran optado por acumular sólo la parte del precio cobrado en el ejercicio para efectos del impuesto sobre la renta;

Que en tal virtud, se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que efectúen enajenaciones a plazo y que para los efectos del impuesto sobre la renta hubieran optado por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única, por las contraprestaciones que a partir del ejercicio fiscal de 2008 efectivamente se cobren por las enajenaciones a plazo efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, a efecto de neutralizar el impacto de no poder deducir el costo de lo vendido para el impuesto empresarial a tasa única;

Que la industria maquiladora, por sus actividades orientadas hacia los mercados del exterior, es una importante generadora de exportaciones y de empleos para el país, que además contribuye a elevar la competitividad de la industria nacional;

Que la Ley del Impuesto sobre la Renta exceptúa a los residentes en el extranjero de constituir establecimiento permanente cuando tengan una relación económica o jurídica con una maquiladora establecida en el país, siempre que ésta cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las reglas establecidas en el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

Que por lo anterior, se otorga un estímulo fiscal a la industria maquiladora, con el propósito de impulsar la competitividad de nuestro país en este sector y seguir fomentando la generación de empleos;

Que existen empresas que realizan la mayoría de sus ventas con el público en general, cuyo ingreso se obtiene de inmediato aún cuando la adquisición de los bienes enajenados se encuentra pendiente de pago, mecanismo que ocasiona una asimetría importante entre el ingreso gravable y las deducciones respectivas, ya que dichos contribuyentes no podrán deducir los pagos de dichas adquisiciones en los primeros meses del 2008;

Que en tal virtud, se otorga un estímulo fiscal a las referidas empresas durante el ejercicio fiscal de 2008, consistente en una deducción respecto de las cuentas y documentos por pagar de sus adquisiciones de productos terminados del último bimestre de 2007;

Que con el objeto de precisar qué inversiones quedan comprendidas en el artículo quinto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se establece que las inversiones consistentes en erogaciones que efectivamente paguen los contribuyentes en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007 por aprovechamientos por concepto de la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, se consideren comprendidas en lo dispuesto por el artículo quinto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única;

Que con el objeto de coadyuvar con el acreditamiento del impuesto empresarial a tasa única en el extranjero y para facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se considera conveniente establecer la opción a fin de que los contribuyentes consideren percibidos los ingresos en el mismo ejercicio fiscal en el que se acumulen para los efectos del impuesto sobre la renta, cuando éstos se devenguen en un ejercicio fiscal y se cobren en otro distinto;

Que el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga un estímulo fiscal, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que los contribuyentes aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito;

Que los contribuyentes que llevan a cabo inversiones en proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional deben aplicar dicho estímulo fiscal hasta la declaración anual del ejercicio, por lo que se considera conveniente permitir su aplicación contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a efecto de adelantar los beneficios del estímulo e incentivar aún más las inversiones en este sector, y

Que para mantener el incremento del acervo y difusión cultural en el territorio nacional, es necesario permitir a las personas físicas dedicadas a las artes plásticas que efectúan el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado mediante la entrega de obras de su producción, efectuar el pago del impuesto empresarial a tasa única mediante este mismo mecanismo, he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO

Artículo Primero. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan al 31 de diciembre de 2007, cuyo costo de lo vendido sea deducible para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en un crédito fiscal que podrán aplicar contra el impuesto empresarial a tasa única de los ejercicios fiscales a que se refiere este artículo y de los pagos provisionales de los mismos ejercicios, conforme a lo siguiente:

- I. El importe del inventario que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, se determinará considerando el valor que resulte conforme a los métodos de valuación de inventarios que se hayan utilizado para los efectos del impuesto sobre la renta.
- II. El importe del inventario que se determine conforme a la fracción anterior se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 6% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto acreditable que corresponda al ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

Tratándose de liquidación de una sociedad, en el ejercicio en el que se liquide se podrá aplicar el crédito fiscal pendiente del inventario.

Lo dispuesto en el presente artículo sólo será aplicable respecto de aquellos inventarios por los que hasta el 31 de diciembre de 2007 no se haya deducido en su totalidad el costo de lo vendido, para los efectos del impuesto sobre la renta.

Para los efectos de este artículo, los terrenos y las construcciones serán considerados como mercancías siempre que se encuentren destinados a su enajenación en el curso normal de las operaciones efectuadas por el contribuyente y siempre que no se haya aplicado respecto de los primeros lo previsto por el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo Segundo. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para los efectos del impuesto sobre la renta, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o que se hubieran deducido en los términos del artículo 136 de la misma Ley o por la deducción de terrenos que se hubiera efectuado en los términos del artículo 225 de la citada Ley.

El estímulo fiscal a que se refiere el párrafo anterior consiste en aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que se determinará conforme a lo siguiente:

- I. Por cada uno de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, los contribuyentes considerarán el monto que resulte menor de comparar la suma de la deducción inmediata ajustada de las inversiones, la deducción ajustada de las inversiones a que se refiere el artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la deducción de los terrenos a que se refiere el artículo 225 de la misma Ley, efectuadas en el ejercicio de que se trate, contra el monto de las pérdidas fiscales generadas en cada uno de los mismos ejercicios.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto de la deducción inmediata ajustada será la diferencia que resulte entre el monto de la deducción inmediata que se haya tomado en el ejercicio fiscal de que se trate y el monto de la deducción que le hubiera correspondido en el mismo ejercicio fiscal de haber aplicado los por cientos máximos de deducción autorizados en los términos de los artículos 40 ó 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al tipo de bien de que se trate.

Tratándose de las inversiones deducidas en los términos del artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la deducción ajustada a que se refiere el primer párrafo de esta fracción será la diferencia que resulte entre el monto de la citada deducción que se haya tomado en el ejercicio fiscal de que se trate y el monto de la deducción que le hubiera correspondido en el mismo ejercicio fiscal de haber aplicado los por cientos máximos de deducción autorizados en los términos de los artículos 40 ó 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al tipo de bien de que se trate.

El monto que resulte menor en los términos del primer párrafo de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que se obtuvo la pérdida fiscal y hasta el mes de diciembre de 2007 y se le disminuirán los montos ajustados de las pérdidas fiscales que se hayan aplicado en los ejercicios de 2006 y 2007.

Los montos ajustados a que se refiere el párrafo anterior serán el resultado de multiplicar la pérdida fiscal efectivamente disminuida correspondiente a los ejercicios de 2005 ó 2006, efectuada en los términos de la fracción II del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los ejercicios de 2006 y 2007, por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se efectuó la disminución de la pérdida fiscal antes mencionada y hasta el mes de diciembre de 2007.

- II. El monto actualizado que corresponda a cada uno de los ejercicios que resulte conforme a lo dispuesto en la fracción anterior, se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto acreditable que corresponda al ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

El estímulo a que se refiere este artículo sólo será aplicable cuando las inversiones o terrenos de que se trate se hubieran deducido en el ejercicio fiscal en el que se obtuvo la pérdida y se mantengan en los activos del contribuyente al 31 de diciembre de 2007.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las inversiones nuevas, por las que se hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Cuando dentro de los diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este artículo o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra, el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate. Lo dispuesto en el presente párrafo no será aplicable tratándose de los terrenos por los que se haya efectuado la deducción en los términos del artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo Tercero. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes a que se refiere el artículo segundo, fracción XVI, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, que tengan, para los efectos del impuesto sobre la renta, pérdidas fiscales pendientes de disminuir conforme al inciso d) de dicha disposición al 1 de enero de 2008.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo consiste en aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que se determinará multiplicando el monto de la pérdida fiscal pendiente de disminuir a que se refiere el primer párrafo de este artículo, determinada de conformidad con lo dispuesto en el artículo segundo, fracción XVI, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto acreditable que corresponda al ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos del presente artículo, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al segundo párrafo del presente artículo. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

Artículo Cuarto. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que por enajenaciones a plazo y que para los efectos del impuesto sobre la renta hubieran optado por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio, por las enajenaciones a plazo efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones relativas a las mismas se perciban en esa fecha o con posterioridad a ella.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo consiste en un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que se determinará multiplicando el monto de las contraprestaciones que efectivamente se cobren en el ejercicio fiscal de que se trate por las enajenaciones a plazo a que se refiere este artículo por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio fiscal de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio fiscal de que se trate, los contribuyentes determinarán el crédito que podrán acreditar contra dichos pagos multiplicando el monto de las contraprestaciones que efectivamente se cobren en el periodo al que corresponda el pago provisional por las enajenaciones a plazo a que se refiere este artículo por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará contra el impuesto empresarial a tasa única del pago provisional de que se trate.

Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable siempre que los contribuyentes acrediten el impuesto sobre la renta propio a que se refiere los artículos 8, quinto párrafo y 10, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la proporción que representen el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio o en el periodo a que corresponda el pago provisional, según se trate, sin considerar los obtenidos por las enajenaciones a plazo a que se refiere el primer párrafo de este precepto ni los intereses correspondientes a

dichas enajenaciones, respecto del total de los ingresos obtenidos en el mismo ejercicio o en el periodo al que corresponda el pago provisional.

Artículo Quinto. Se otorga un estímulo fiscal a las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del “Decreto por el que se modifica el diverso para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006, que tributen conforme al artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El estímulo fiscal a que se refiere el párrafo anterior consistirá en acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente, calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo y del impuesto sobre la renta propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán acreditar el estímulo previsto en el mismo, siempre que el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, resulte inferior al resultado que se obtenga de sumar el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el impuesto sobre la renta propio del ejercicio.

Para los efectos del segundo y tercer párrafo de este artículo, los contribuyentes deberán considerar la utilidad fiscal calculada conforme lo establecen el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta sin considerar el beneficio a que se refiere el artículo décimo primero del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de octubre de 2003.

Para los efectos de calcular la utilidad fiscal a que se refieren los párrafos segundo, tercero, sexto y séptimo de este artículo, los contribuyentes que tributen conforme a la fracción I del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los contribuyentes señalados en el primer párrafo de este precepto en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la citada Ley, deberán aplicar el 1.5%.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a su cargo correspondiente al periodo de que se trate, calculado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a su cargo del periodo de que se trate y del pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, correspondiente al mismo periodo, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal para pagos provisionales determinada conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes podrán acreditar el estímulo previsto en este artículo contra los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única, siempre que el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal para pagos provisionales determinada conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del periodo de que se trate, resulte inferior al monto que se obtenga de sumar el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, correspondientes al mismo periodo.

El estímulo a que se refiere este artículo no será aplicable a las actividades distintas a las operaciones de maquila.

Para determinar la parte proporcional del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate, según corresponda, por las actividades de maquila, los contribuyentes deberán dividir los ingresos gravados por dicho impuesto del ejercicio o del periodo de que

se trate, que correspondan a las operaciones de maquila, entre los ingresos gravados totales del mismo ejercicio o periodo que se consideren para los efectos del impuesto empresarial a tasa única. Esta proporción se deberá multiplicar por el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o por el pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate a cargo del contribuyente y el resultado que se obtenga será el que se deberá utilizar para realizar los cálculos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de este artículo, tratándose de la aplicación del estímulo contra el impuesto del ejercicio, o el sexto y séptimo párrafos de este precepto en el caso de la aplicación del estímulo contra los pagos provisionales.

Los contribuyentes deberán determinar la parte proporcional del impuesto sobre la renta propio del ejercicio o del pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar del periodo de que se trate, según corresponda, dividiendo los ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio o del periodo de que se trate, que correspondan a operaciones de maquila, entre los ingresos acumulables totales del mismo ejercicio o periodo para efectos de dicho impuesto. Esta proporción se deberá multiplicar por el impuesto sobre la renta propio del ejercicio o por el pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar del periodo de que se trate y el resultado que se obtenga será el que se deberá utilizar para realizar los cálculos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de este artículo, tratándose de la aplicación del estímulo contra el impuesto del ejercicio, o el sexto y séptimo párrafos de este precepto en el caso de la aplicación del estímulo contra los pagos provisionales.

Para los efectos de este artículo se considera como impuesto sobre la renta propio del ejercicio, aquél a que se refieren los párrafos quinto, sexto y séptimo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y como pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, aquél a que se refiere el quinto párrafo del artículo 10 de la citada Ley, según se trate, multiplicado por la proporción determinada conforme al párrafo anterior.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo no podrá ser superior al impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o al pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate, a cargo del contribuyente, según corresponda, calculado conforme a los artículos 8 ó 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la proporción que corresponda a las operaciones de maquila.

Para ejercer el estímulo a que se refiere este artículo, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales en la forma oficial o formato que para tal efecto publique el Servicio de Administración Tributaria, junto con su declaración anual del impuesto sobre la renta y del impuesto empresarial a tasa única, entre otros, los siguientes conceptos, distinguiendo las operaciones de maquila de aquellas operaciones por las actividades distintas a la de maquila:

- I. El impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- II. El monto de los ingresos gravados totales para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.
- III. El monto de las deducciones autorizadas para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.
- IV. El impuesto sobre la renta propio del ejercicio.
- V. El monto de los ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta.
- VI. El monto de las deducciones autorizadas para los efectos del impuesto sobre la renta.
- VII. El valor de los activos de la empresa, aun cuando éstos se hayan otorgado para su uso o goce temporal en forma gratuita.
- VIII. El monto de los costos y gastos de operación.
- IX. El monto de la utilidad fiscal que se haya obtenido de aplicar las fracciones II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda. En su caso, los contribuyentes deberán informar el monto de la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar la fracción I del artículo 216-Bis de la citada Ley, calculada conforme al quinto párrafo de este artículo.

Artículo Sexto. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única y que cuando menos el 80% de sus operaciones las efectúen con el público en general, consistente en deducir, de los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única, el monto de las cuentas y documentos por pagar originados por la adquisición de productos terminados durante el periodo comprendido del 1 de noviembre al 31 de diciembre de 2007, siempre que tales bienes se hayan destinado a su enajenación, no sean inversiones ni formen parte de sus inventarios al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas cuentas y documentos por pagar en el ejercicio fiscal de 2008.

Para los efectos de determinar el monto de las cuentas y documentos por pagar a que se refiere el párrafo anterior, no se considerará el monto de los intereses que no formen parte del precio ni el monto de los impuestos que se hayan trasladado y que sean acreditables en los términos de las disposiciones fiscales.

Para los efectos de este artículo no se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con todos los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Artículo Séptimo. Para los efectos de los estímulos fiscales previstos en los artículos primero, segundo, tercero y cuarto del presente Decreto, se estará a lo siguiente:

- I. El acreditamiento a que se refieren dichos artículos deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única o el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de la misma Ley, según corresponda, y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.
- II. Cuando el contribuyente no acredite, en el ejercicio que corresponda, el crédito fiscal a que se refieren los artículos primero, segundo, tercero y cuarto del presente Decreto, no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.

Las sociedades que tributan en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que ejercieron la opción de acumular sus inventarios de conformidad con lo dispuesto en las fracciones IV y V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la misma Ley, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004 y para determinar el inventario acumulable hayan disminuido del inventario base sus pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores, que a su vez la sociedad controladora las haya restado en el ejercicio en que se generaron para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, en los términos de los incisos b) o c) de la fracción I del artículo 68 de la citada Ley, únicamente podrán aplicar los estímulos previstos en los artículos primero, segundo, cuarto y sexto de este Decreto cuando la sociedad controladora haya adicionado a la utilidad fiscal consolidada o disminuido de la pérdida fiscal consolidada, según se trate, del ejercicio fiscal de 2005 el monto de las pérdidas fiscales disminuidas por las sociedades controladas o la controladora, contra el inventario base.

Artículo Octavo. Los contribuyentes del impuesto empresarial de tasa única podrán considerar que los aprovechamientos por concepto de la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público concesionado que efectivamente paguen en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, quedan comprendidos en lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Artículo Noveno. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única podrán optar por considerar como percibidos los ingresos por las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en la misma fecha en la que se acumulen para los efectos del impuesto sobre la renta, en lugar del momento en el que efectivamente se cobre la contraprestación correspondiente.

Lo dispuesto en el presente artículo sólo será aplicable respecto de aquéllos ingresos que se deban acumular para efectos del impuesto sobre la renta en un ejercicio fiscal distinto a aquél en el que se cobren efectivamente dichos ingresos.

Los contribuyentes que elijan la opción a que se refiere el párrafo anterior no podrán variarla en ejercicios posteriores.

Artículo Décimo. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean beneficiados con el crédito fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional en el ejercicio fiscal de que se trate, podrán aplicar el monto del crédito fiscal que les autorice el Comité Interinstitucional a que se refiere el citado artículo, contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Artículo Décimo Primero. Se adiciona el artículo décimo tercero al “Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994 y modificado a través del diverso publicado en el mismo órgano de difusión el 28 de noviembre de 2006, para quedar como sigue:

“**ARTÍCULO DÉCIMO TERCERO.-** Para los efectos del presente Decreto se entenderá que cuando se paga el impuesto sobre la renta también queda cubierto el impuesto empresarial a tasa única que corresponda a la enajenación de obras producidas por los artistas a que se refiere este Decreto.”

Artículo Décimo Segundo. La aplicación de los beneficios establecidos en el presente Decreto no dará lugar a devolución o compensación alguna.

Artículo Décimo Tercero. El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir las disposiciones de carácter general que sean necesarias para la correcta y debida aplicación del presente Decreto.

TRANSITORIOS

Primero.- El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2008.

Segundo.- En los ejercicios fiscales de 2008 y 2009 se aplicarán los factores del 0.165 y 0.17, respectivamente, en sustitución del factor a que se refieren los artículos primero, segundo, tercero, cuarto y quinto del presente Decreto.

Tercero.- El estímulo fiscal a que se refiere el artículo quinto del presente Decreto podrá aplicarse únicamente para los ejercicios fiscales de 2008 a 2011.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a primero de noviembre de dos mil siete.- **Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.**- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, **Agustín Guillermo Carstens Carstens.**- Rúbrica.