

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA
EL ALCANCE QUE DEBE TENER EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
MEXICANO**

**TRABAJO TERMINAL PARA OBTENER EL DIPLOMA DE LA
ESPECIALIDAD EN FISCAL**

PRESENTA:

PERLA ESMERALDA QUEZADA LÓPEZ

**APROBADO POR
DIRECTOR DE TESIS:**

C.P.C. HECTOR MANUEL MIRAMONTES SOTO

Mexicali, Baja California, México.

Noviembre de 2010

El presente trabajo va dedicado primeramente a Dios por permitirme vivir y regalarme además los tesoros más valiosos que podemos tener, familia, salud y amigos.

A mi padre, dedicado con todo mi amor y admiración, por ser siempre mi fortaleza, el pilar de mi vida en todo momento, por todo lo que me diste y enseñaste junto con mama, por tu nobleza y humildad, que hoy me hacen ser la hija, la mujer, la amiga y la profesionista que soy.

Se que donde quiera que estés, estarás orgulloso de mi, porque siempre he tratado de hacer la diferencia en todo lo que hago, dando lo mejor de mi en cada momento, como bien me decías que había que aprender de nuestros errores, pero que los errores de los demás no cambiarán nuestra esencia ni nuestro corazón.

A mi madre, por su amor, comprensión y apoyo incondicional, porque siempre ha estado a mi lado, por ser mi respaldo en todos los proyectos que he emprendido, por los consejos, por respetar mis decisiones, por su paciencia y entrega, todo ese esfuerzo hoy se reflejan en mi y en este logro, el cual te dedico con todo mi amor y admiración no solo por ser la mejor mama sino por la gran mujer que eres.

A mis amigos, por compartir los buenos y malos momentos que la vida nos pone, por estar a mi lado, darme su cariño y comprensión.

A mi profesión, por que es la que elegí como parte de mi vida, que tiene como principal requisito el constante aprendizaje y crecimiento, la cual me ha brindado muchas satisfacciones, la mas importante, es que me ha dado la dicha de conocer y trabajar con personas de gran calidad humana y alto profesionalismo.

AGRADECIMIENTOS

Siempre he pensado que la vida son ciclos que debemos ir pasando uno a uno, siendo de vital importancia concluirlos, cada etapa en su momento fue primordial y dedique toda mi empeño y dedicación, en los cuales aprendí de los errores cometidos y seguiré aprendiendo de los que están por venir, perfeccionando también los aciertos, que al final son los que nos llevan a cristalizar nuestros sueños.

De corazón les doy mi más sincero agradecimiento a todas las personas que hicieron posible se concretara este proyecto, que me impulsaron en todo momento y me dedicaron parte de su apreciable tiempo.

A mi familia y amigos por ser mi principal fortaleza...

A mis maestros por ser los guías y mejores críticos, así como por dejarnos siempre la inquietud de seguir aprendiendo...

A mis compañeros por aportar sus experiencias...

A mis Asesores y Colegas, Contadores Públicos y Licenciados en Contaduría, por estar siempre dispuestos a compartir su conocimiento.

En mi opinión esto es lo que realmente nos hace trascender como personas, y constituye aunado a la capacitación continua, el sello de nuestra carrera, y lo que nos distingue como profesionistas.

Gracias por su valiosa aportación personal y profesional!!!

RESUMEN

Históricamente el bajo porcentaje recaudatorio ha sido el problema principal de nuestro país, por ello el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa para la creación de un nuevo gravamen para 2008, el cual fue aprobado por el H. Congreso de la Unión, como Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El H. Congreso realizó numerosas modificaciones a los elementos del tributo, con el objeto de reducir el efecto en su carga fiscal y atender las solicitudes de diversos sectores de la economía que se inconformaron, así como para no atentar contra la competitividad económica, dando como resultado un gravamen muy distante a la propuesta inicial donde se pretendía equiparlo a lo internacionalmente conocido como *flat tax*.

En el presente trabajo se estudian sus antecedentes mundiales, su iniciación en nuestro sistema tributario así como su evolución y legalidad, en el que nos encontraremos con numerosas ambigüedades desde los elementos básicos que todo impuesto debe tener, así como claras vulneraciones a nuestras garantías constitucionales, tales como proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica, permitiéndonos disgregar el impuesto, que nos conlleva a establecer sobre bases firmes el alcance que dicho gravamen debe tener en nuestro régimen fiscal.

CONTENIDO

Capítulo I Introducción

1.1 Planteamiento del problema	1
1.2 Objetivos	2
1.3 Justificación	3

Capítulo II Marco Referencial

2.1 Antecedentes y Estructura del <i>Flat Tax</i>	4
2.1.1 Países con Tasas Únicas	4
2.1.2 Creación de la Tasa Única	4
2.1.3 Estructura de la Tasa Única según Hall-Rebushka	5
2.2. Origen y Evolución del IETU	6
2.3 Cálculos, Ventajas y Desventajas	17
2.4 Legalidad y Elementos del Impuesto	22

Capítulo III Descripción e interpretación de resultados	31
---	----

Capítulo IV Conclusiones	34
--------------------------	----

Glosario	36
----------	----

Referencias	38
-------------	----

LISTA DE TABLAS

Cálculo comparado de la CETU y el IETU para el 2008	11
Recaudación estimada de la CETU y el IETU	12
Estimación de la Recaudación total del IETU a tasa de 16.5%	12
Comparativo de conceptos en los pagos provisionales ISR y IETU	18
Calculo anual Impuesto Empresarial a Tasa Única	19
Acreditamientos o reducciones que no se consideran ISR propio	20

LISTA DE GRAFICAS

Impuesto sobre la Renta Recaudación ejercicio 2008	14
Impuesto Empresarial a Tasa Única Cumplimiento respecto a la Ley de Ingresos 2008	14
Impuesto Empresarial a Tasa Única Cumplimiento respecto a Ley de Ingresos Enero a Septiembre 2009	15

CAPITULO I INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La existencia de los tributos se da en el momento en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que da origen a las comunidades, mismas que en su conjunto forman un Estado, el cual requiere ser conducido por un Gobierno que deberá satisfacer sus necesidades.

Nuestros legisladores se han orientado a que el peso de la tributación descansa en los impuestos directos, sin embargo con el transcurso del tiempo, la influencia extranjera sugiere que los países en vías de desarrollo no graven su capital y den preferencia a la imposición al consumo.

Específicamente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha considerado conveniente que nuestro país adopte una reforma tributaria relacionada con los impuestos indirectos, pues ayudan a reducir las distorsiones económicas y al mismo tiempo permiten ampliar la base tributaria, impuestos que vendrían a sustituir el actual Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior, es internacionalmente conocido como *flat tax*, definido como un sistema de impuestos a tasa única, también llamado impuesto proporcional, el cual grava con una misma tasa a todas las entidades como si fueran una sola clase, en proporción a sus ingresos.

El Ejecutivo Federal propuso al Congreso de Unión una reforma fiscal integral para el año 2008 en material de contribuciones, siendo parte fundamental de la misma la introducción de una nueva contribución general denominada Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU). Específicamente, pretendiendo aumentar el porcentaje de recaudación y ampliar la base tributaria mediante la restricción de exenciones y regímenes especiales, haciendo más equitativo el orden tributario.

La iniciativa sufrió modificaciones sustanciales por el Congreso de la Unión, surgiendo así, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

Nuestra legislación señala que, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, de conformidad a lo establecido en el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La inclusión de los aspectos referidos anteriormente, y a que se trata de un impuesto de reciente creación, adicionado con el hecho de que, desde su creación saltan a la vista numerosas ambigüedades y posibles violaciones a diversas garantías constitucionales, generan la necesidad de conocerlo y entenderlo, determinando con esto, cual es el alcance que el tributo de tener en el Sistema Tributario Mexicano. Por ello, el presente caso de estudio tiene los siguientes objetivos.

1.2 OBJETIVOS

Objetivo general: Contar con los elementos suficientes para determinar si el Impuesto Empresarial a Tasa Única, debe de ser un impuesto transitorio, permanente o complementario.

Objetivos específicos:

1. Conocer los antecedentes de su equiparable a nivel internacional
2. Analizar su origen y su evolución, así como sus principales ventajas y desventajas para el sujeto pasivo.
3. Determinar si el impuesto cumple con las garantías de proporcionalidad tributaria, equidad y legalidad, mediante su análisis jurídico.

1.3 JUSTIFICACIÓN

Los defensores de los impuestos al consumo argumentan que su administración y fiscalización es mucho más simple que en el caso de los impuestos al ingreso, simplemente porque no se tienen que fiscalizar al comprador y al vendedor, habitualmente no son los consumidores, sino los enajenantes quienes tienen que declarar.

No obstante, subsisten varios problemas, generalmente originados por la arbitrariedad en la definición de conceptos, lo que genera no saber con exactitud el objeto y naturaleza de este tipo de tributos.

Por lo anterior, en el presente trabajo se estudian sus antecedentes mundiales, el origen del impuesto en nuestro sistema tributario así como su evolución y legalidad, con el objeto de realizar un análisis jurídico de fondo que nos permita establecer sobre bases firmes el alcance que dicho gravamen debe tener en nuestro régimen fiscal.

CAPITULO II MARCO REFERENCIAL

2.1 Antecedentes y Estructura del *Flat Tax*

Históricamente, la tasa única ha sido vista como un avance en comparación con las tasas bajas, incluyendo la de cero, que se aplicaban a la nobleza y al clero en el siglo XVIII y que dieron origen a la Revolución Francesa. En el curso del siglo XIX, la mayoría de las naciones europeas adoptaron tasas únicas para todos los tipos de ingresos. Después de la Primera Guerra Mundial, un impuesto sobre la renta progresivo fue introducido en la mayoría de los países para proveer de fondos a los gobiernos en su creciente gasto social y en mayor escala, para sostener las guerras. En los años recientes, se ha argumentado que las muy altas tasas para los ingresos mayores son ineficientes, debido a que una tasa excesivamente alta propicia el fraude y la evasión fiscal, al hacerlos atractivos.

2.1.1 Países con Tasas Únicas

Estonia fue el primer país en Europa en introducir, en 1994, una “tasa única” para gravar el ingreso personal y el corporativo con una tasa uniforme del 26% y sin deducciones. Los estados del Báltico, Estonia, Letonia y Lituania, con tasas de 24%, 25% y 33% y con una cantidad exenta. El 1° de enero de 2001, Rusia introdujo una tasa plana del 13%, seguida por Ucrania con la misma tasa en 2003. Eslovaquia introdujo en 2004 una tasa plana del 19% en la mayoría de sus impuestos: corporativo, ingresos personales, IVA. Rumania cuenta, a partir del 1° de enero de 2005 con una tasa del 16% en el ingreso personal y el corporativo.

2.1.2 Creación de la Tasa Única

El *flat tax rate* fue planteado por los economistas estadounidenses Robert Hall y Alvin Rabushka en 1983, y parte de una vieja teoría que viene desde John Stuart

Mill en el siglo XIX, conocida como la teoría de la "doble imposición del ahorro". De acuerdo con ésta, si Juan obtiene una renta de una actividad económica y le cobran un impuesto sobre el total, se daría un primer nivel de imposición sobre esa renta. Si parte de esa renta, Juan la ahorra y la invierte, por ejemplo, en un título que le rinde intereses o en un activo, si le cobran un impuesto también sobre esas rentas, le estarían gravando la misma renta dos veces. Entonces la solución es que las rentas de capital no sean sometidas a imposición, es decir, que sólo se graven las rentas de actividades económicas y las del trabajo.

2.1.3 Estructura de la Tasa Única según Hall-Rebushka:

Este impuesto grava, en primer lugar, rentas de actividades empresariales y profesionales, tanto de personas físicas como de personas jurídicas, también grava las rentas de capital, sólo que se deduce el precio de compra del activo en el año de adquisición y se grava el precio venta en el año de la enajenación. Las ganancias de capital de elementos no afectos a un negocio, no estarían gravadas.

Serán deducibles todos los que correspondan por el pago de la venta de bienes y prestación de servicios necesarios para producir los bienes o prestar los servicios propios del negocio, al igual que los salarios pagados, también son deducibles los montos invertidos en el año, los cuales pueden ser arrastrados indefinidamente en años futuros. Por ser deducible de manera plena la inversión del año, se eliminan todas las normas relativas a depreciación y amortización.

Los individuos sujetos a este impuesto, como profesionales y empresarios, no tendrían derecho a un mínimo exento en relación con las rentas sujetas a este impuesto, tampoco pueden deducir aportes a planes de pensiones. No existe tarifa, se pagara con una tasa fija.

Este impuesto también grava a los salarios incluyendo pensiones, no se cuenta

con deducciones y habrá un mínimo exento, orientado a darle una cierta progresividad a este impuesto. No existe tarifa, se pagara con la misma tasa fija.

2.2 Origen y Evolución

El Ejecutivo Federal, en el paquete de reformas que envió al Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007, presentó la Iniciativa de la Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU), la cual fue modificada y aprobada como Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) por el Congreso de la Unión el 14 de septiembre de 2007 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre, siendo el primero de enero del 2008 su entrada en vigor.

En la iniciativa del Ejecutivo se propuso que la CETU sea de tipo directo con una tasa general del 19%, sobre base de flujo de efectivo, permitiendo solo la deducción de las erogaciones para la formación bruta de capital; es decir, maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios. Para la determinación de la CETU se partía de los ingresos totales a los cuales se le podía deducir los insumos productivos y las erogaciones de inversión.

Además, se establecían pocos sujetos y actividades exentos del pago de la CETU como las personas morales no contribuyentes para efectos del ISR, tales como, la Federación, Estados y Municipios, partidos políticos, cámaras de comercio e industria, colegios de profesionales, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, personas autorizadas para recibir donativos deducibles, etc., en los términos que establece la Ley del ISR.

La CETU se caracterizaba por ser complementaria y tener una base más amplia respecto al ISR; además de que eliminaba indirectamente ciertos beneficios fiscales otorgados a través de la Ley del ISR como la consolidación fiscal, exenciones al sector primario, reducciones del pago del ISR a maquiladoras, la facilidad de auto facturar, entre otras.

El esquema de cálculo de la CETU, tenía como consecuencia que varios sectores de la economía resultaran altamente afectados, por lo que el Congreso de la Unión realizó diversas modificaciones.

Considero los ingresos exentos igual a lo establecido en la Ley del ISR, los contribuyentes del sector primario no pagarán el IETU cuyos ingresos no excedan de 40 veces el salario mínimo elevado al año en el caso de personas físicas, y de 20 veces para las personas físicas integrantes de una persona moral, sin exceder de 200 veces el salario mínimo elevado al año. Dicha exención procederá siempre que los contribuyentes estén inscritos en el RFC.

Se dictamino que se consideran exentos todos los ingresos de las donatarias autorizadas a recibir donativos deducibles, con la condicionante de que sean destinados a los fines de su objeto social, y no se otorguen beneficios a persona alguna sobre el remanente distribuible, con excepción de si el beneficio se otorga a otra donataria autorizada.

La tasa impositiva fue de los conceptos más discutidos en el proceso de análisis de la reforma fiscal, por lo que el Congreso de la Unión consideró que con objeto de no impactar de manera negativa a los contribuyentes y dado que se trata de un gravamen mínimo, la tasa impositiva para satisfacer los requerimientos de ingresos tributarios necesarios para compensar la disminución de la participación de la Federación en los ingresos petroleros totales, así como para solventar los requerimientos de gasto público que demanda la sociedad; sería de 16.5 para el primer año, 17% en el segundo y 17.5% en adelante.

En el rubro de las deducciones, se precisó que los gastos de administración, producción, comercialización y distribución de bienes y/o servicios que den lugar a ingresos gravados para efectos del IETU son deducibles y se establece que no serán deducibles los pagos por salarios; se adiciona la deducción de los pagos por concepto de aprovechamientos por la explotación de bienes del dominio público,

por la prestación de un servicio público sujeto a concesión o permiso, siempre que sea deducible en el ISR

Para la Industria Maquiladora, en la iniciativa, se consideraban deducibles las importaciones de bienes cuando éstas se efectúen en forma definitiva, de conformidad con la Ley Aduanera, esta disposición afectaría a las adquisiciones de bienes que se internan al país a través de importaciones temporales y que son comunes en el sector de la industria maquiladora, finalmente se dictamino que, las adquisiciones que efectivamente paguen los contribuyentes y se introduzcan al país legalmente son deducibles, cumpliendo los requisitos para su legal estancia en el país de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables.

En la iniciativa del Ejecutivo, las regalías se excluían del objeto del gravamen, no se consideraban ni como ingreso ni como deducción; sin embargo, su exclusión tiene implicaciones para ciertos sectores como las industrias de la radio, el cine y la televisión, así como las empresas de tecnología. La cual se dictamino, incluyendo las regalías, tanto las cobradas como las pagadas por y a residentes en territorio nacional y las pagadas a residentes en el extranjero, pero con la condición de que sean sólo aquéllas que provengan de transacciones efectuadas entre partes no relacionadas.

Originariamente se consideraría como establecimiento permanente e ingresos atribuibles, los que señala la Ley del ISR, en el dictamen se adicionó como establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste los que se consideren en los tratados internacionales vigentes para evitar la doble tributación.

En relación a los donativos, se pretendió no permitir su deducibilidad, finalmente se permite la deducción de los donativos no onerosos, ni remunerativos en los mismos términos y condiciones establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta (hasta el 7 % de la utilidad fiscal del ejercicio anterior).

Respecto de los actos accidentales, se propuso un capítulo con objeto de regular con la CETU dichos actos, finalmente en el dictamen queda eliminado el Capítulo VI correspondiente a los actos accidentales y se exentan los ingresos de las personas físicas que provengan de dichos actos, considerando que éstos son los que no provienen de la realización de actividades empresariales, servicios profesionales, o no provienen del arrendamiento de bienes inmuebles, o bien, tratándose de contribuyentes que perciben este tipo de ingresos, los bienes no se hayan deducido para los efectos del IETU.

El esquema para el cálculo de la CETU permitía una serie de acreditamientos los cuales también fueron objeto de modificaciones quedando, el crédito que se determinará multiplicando la tasa del IETU por la suma de los pagos por salarios que sirvieron de base para determinar del ISR y las aportaciones de seguridad social. Al igual que en la CETU se establece que contra el IETU se podrá acreditar el ISR propio efectivamente pagado, y se adiciona que también se puede acreditar el impuesto por depósitos en efectivo y el pagado mediante compensación.

Se precisa que se considera impuesto propio por acreditar el ISR por dividendos, siempre que el pago se hubiera efectuado en el ejercicio por el que se calcula el IETU. El impuesto efectivamente pagado por este concepto en 2006 y 2007 se podrá acreditar en 2008 contra el IETU siempre que no se hubiera acreditado con anterioridad.

Antes de entrar en vigor el IETU, el 5 de noviembre de 2007, se publicó en el DOF el “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes” con objeto de adecuar algunas disposiciones que durante el proceso legislativo quedaron pendientes, tales como los inventarios al 31 de diciembre de 2007, pérdidas fiscales generadas por deducción de inversiones, pérdidas fiscales de contribuyentes del Régimen Simplificado, enajenaciones a plazo, crédito para empresas maquiladoras.

Asimismo, el 31 de diciembre de 2007 se publicó en el DOF la “Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007” estableciendo un nuevo Título con objeto de reglamentar diversas disposiciones de la Ley del IETU.

También surgió la interrogante de que pasaría con este gravamen respecto de los países con los cuales se tienen celebrados convenios para evitar la doble tributación, de si serian aceptados o no, a fin de obtener los beneficios correspondientes para evitar la doble imposición de los flujos de inversión extranjera que acceden al país.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 10 de Diciembre de 2007, mediante un comunicado de prensa, informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

El Gobierno Federal en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los convenios inició una comunicación exhaustiva con las autoridades de otros países con el objetivo de explicar las características de este impuesto, a efecto de que el mismo se considerara como comprendido en dichos tratados.

En virtud de la gran importancia de la inversión norteamericana en nuestro país, la SHCP ha revisado, conjuntamente con las autoridades de EUA, la interacción del IETU y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el

Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.

Los países que hasta este momento han aceptado considerar al IETU como impuesto comprendido en los respectivos convenios son: Alemania, Austria, Australia, Barbados, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, India, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, República Checa, Sudáfrica y España.

La transición de la CETU al IETU fue producto de diversas reuniones del Congreso de la Unión junto con la SHCP con diversos sectores de la economía con objeto de atender sus solicitudes en función de reducir el efecto en su carga fiscal y no atentar con la competitividad económica que pudiera ocasionar el nuevo impuesto; además de buscar las herramientas que permitan hacer frente a los requerimientos a corto plazo del gasto público. Para visualizar la transformación que se tuvo del CETU a IETU, se muestra el siguiente esquema:

Cálculo comparado de la CETU y el IETU para el 2008			
Ingresos obtenidos	925.000,00	925.000,00	Ingresos obtenidos
menos Deducciones autorizadas	<u>587.500,00</u>	<u>587.500,00</u>	Deducciones autorizadas menos
igual Base	337.500,00	337.500,00	igual Base
por Tasa	16.0%	16,5%	por Tasa
igual CETU	<u>55.687,50</u>	<u>55.687,50</u>	IETU igual
menos ISR retenido a salarios	16.500,00	16.500,00	menos Crédito Fiscal por exceso de deducciones
		9.650,00	Crédito salarios y cuotas seguridad social menos
		0,00	Crédito inversiones 1998 - 2007 menos
		5.800,00	Crédito ISR dividendos contables menos
		1.890,00	Crédito por perdidas al optar por la Deducción Inmediata
		2.300,00	Crédito Inventarios existentes al 31/12/2007
		0,00	Crédito por perdidas del Régimen Simplificado
		0,00	Crédito para empresas maquiladoras
menos ISR propio pagado	12.000,00	12.000,00	ISR propio pagado menos
		0,00	ISR pagado en el extranjero menos
igual CETU a pagar	<u><u>27.187,50</u></u>	<u><u>7.547,50</u></u>	IETU a pagar igual

De acuerdo con la iniciativa del Ejecutivo Federal, la SHCP estimó que se recaudaría por la CETU 1.2% en el primero año y para el 2009 1.8, en términos del PIB, con las modificaciones realizadas por el Congreso de la Unión se estima

que para el 2008 se obtenga 69 mil 687.5 millones de pesos cifra establecida en la Ley de Ingresos de la Federación equivalente a 0.7% en términos del PIB.

Recaudación estimada de la CETU y el IETU					
Año	CETU		IETU		
	Tasa	Tasa Recaudación PIB	Tasa	Tasa Recaudación PIB	
	2008	16%	1,20%	16,50%	
2009	19%	1,80%	17%	1,20%	
2010			17,50%	1,20%	

1/ Estimación preliminar a la Ley de Ingresos de la Federación 2008
Fuente: Estimaciones de la SHCP.

Cabe señalar que la estimación original del IETU a la tasa del 16.5%, fue de 1.5% del PIB, sin embargo, con los ajustes aprobados por el Congreso de la Unión dicha estimación disminuyó a 1.1% del PIB, del cual en la Ley de Ingresos de la Federación se aprobó que el 0.4% del PIB se disminuyera del IETU y sea adicionado en el ISR debido a que por la mecánica de cálculo entre estos dos impuestos, los contribuyentes preferirían pagar adecuadamente el ISR en lugar del IETU, quedando de la siguiente forma:

Estimación de la Recaudación total del IETU a tasa de 16.5%	
Concepto	Términos del PIB
Recaudación Estimada	1.50
menos acreditamientos	0.45
Deducibilidad de las donaciones	0.02
Transición de inversiones de 2007	0.08
Depreciación de activos fijos	0.17
Devolución de IMPAC	0.04
Transición de inventarios	0.04
Transición de pérdidas	0.01
Transición de entrada en vigor 1/12	0.09
Total	<u>1.05</u>
Efecto de acreditamiento ISR v/s IETU	0.39
IETU en la LIF 2008	0.66
IETU en la LIF 2008 (mdp)	<u><u>69,687.5</u></u>

Fuente: Elaborado por el CEFP con base en datos de la SHCP.

En febrero de 2008 el SAT publica el Comunicado de prensa núm. 07/2008 para informar que la recaudación del IETU se encuentra dentro de las expectativas planteadas al Congreso, por lo que extiende su reconocimiento y agradecimiento a los contribuyentes que han cumplido en tiempo y forma con el pago.

En el mismo menciona que se recaudaron alrededor de 7 mil millones de pesos, con el apoyo de 18 bancos autorizados para recibir el pago de este impuesto.

En la primera mitad del año, el IETU recaudó 28,079 millones, en tanto que los ingresos tributarios registrados por la SHCP registraron \$638,196 millones.

Para 2008 la recaudación de IETU se estimó en la Ley de Ingresos en 69,687.50 millones de pesos, sin embargo en el mes de Octubre se estimó que al cierre se recaudarían 48,568.1 millones de pesos.

Se concluyó que la recaudación quedaría por abajo debido a que el crecimiento económico para dicho ejercicio se estimaba en 3.7% real y para finales del año se considero que quedaría en 2.4% por los problemas económicos de los Estados Unidos de Norteamérica.

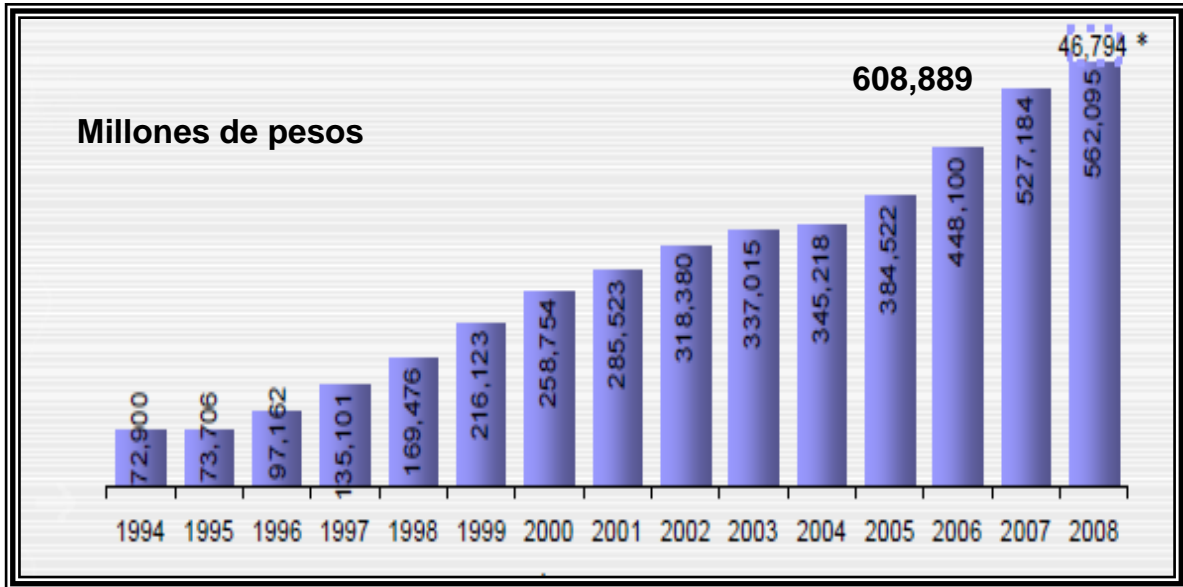
Los ingresos tributarios administrados por el SAT en 2008 fueron del orden de 1,189,326,967 millones de pesos, cifra superior en 10.6 % a la obtenida en el año anterior. Este comportamiento se sustentó en el desempeño de los componentes siguientes:

- El Impuesto Sobre la Renta, en conjunto con el IETU, aumentó a una tasa real anual de 9.9%
- El Impuesto al Valor Agregado se incrementó en 6.4% en términos reales.
- El Impuesto General de Importación se elevó a un ritmo anual real de 5.7%
- El IEPS no petrolero presentó un avance de 26.9%.

Específicamente el ISR y IETU, mostraron los siguientes datos:

Impuesto sobre la Renta

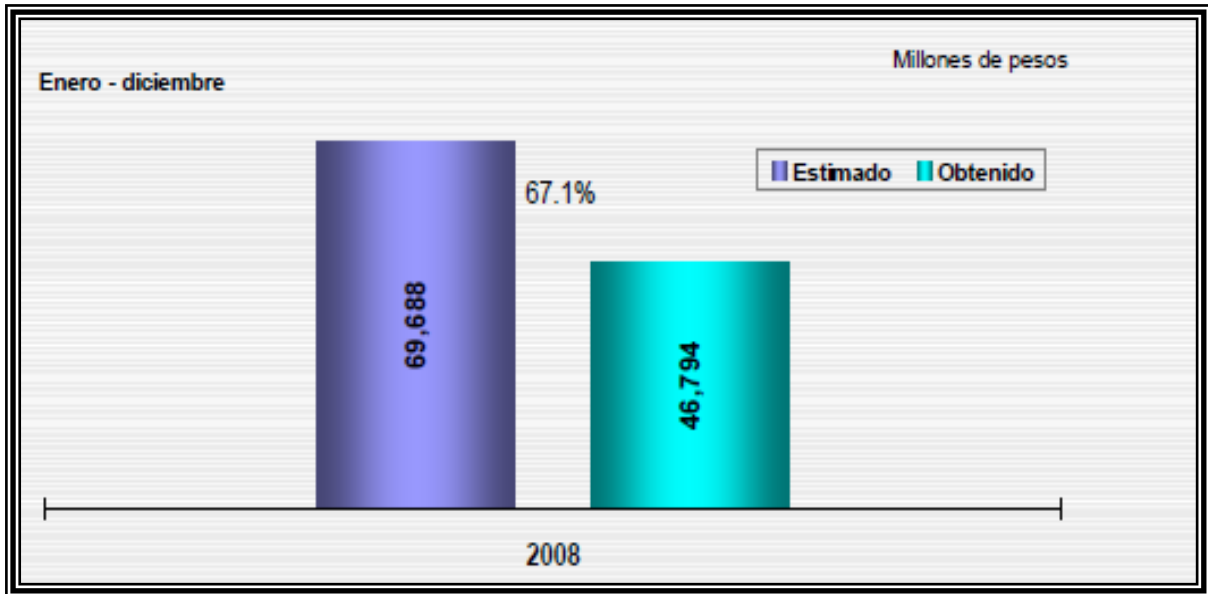
Recaudación ejercicio 2008



*Considera el Impuesto Empresarial a Tasa Única
FUENTE: Cálculos propios en base a datos de la SHCP

Impuesto Empresarial a Tasa Única

Cumplimiento respecto a la Ley de Ingresos 2008

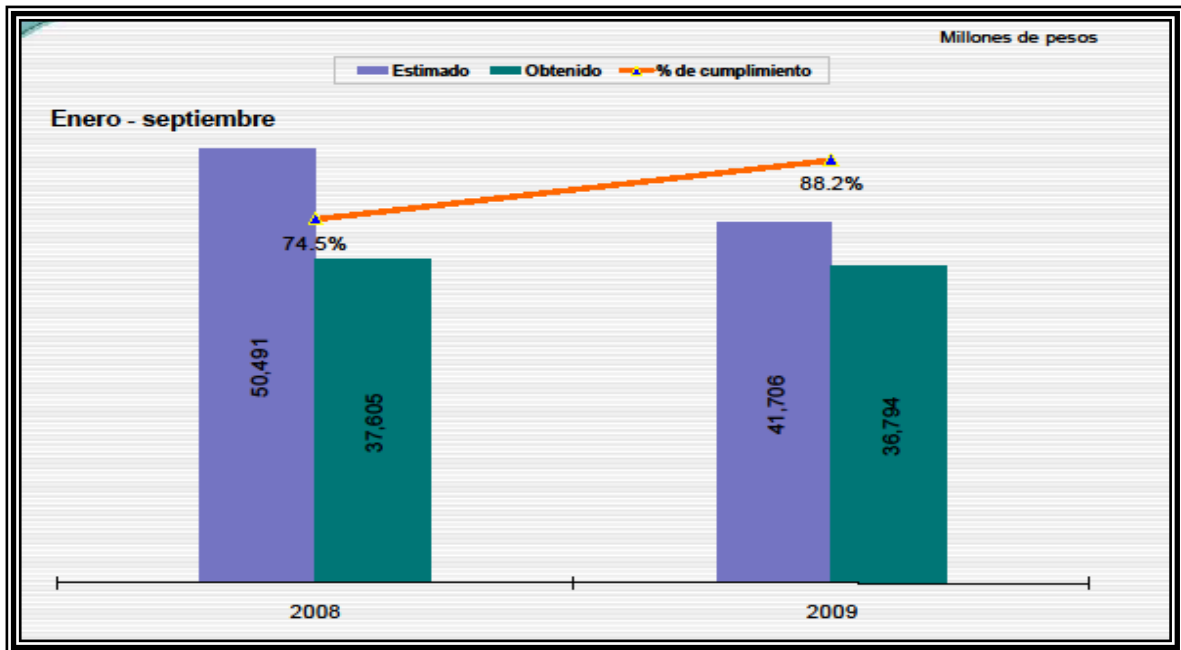


FUENTE: SHCP y Diario Oficial de la Federación

En la Ley de Ingresos del presente ejercicio 2009 se autorizó un ingreso por concepto de este gravamen por 55,408.40 millones de pesos, 20% menos respecto de lo establecido en 2008.

Al tercer trimestre de 2009, la recaudación del IETU, asciende a 36,794 mdp, lo cual lo pone a una distancia de 18,614.4 mdp de llegar a lo aprobado en la citada Ley, para ilustrar el comparativo hasta el mes de septiembre se presenta la siguiente gráfica:

Impuesto Empresarial a Tasa Única
Cumplimiento respecto a Ley de Ingresos
Enero a Septiembre 2009



FUENTE: SHCP y Diario Oficial de la Federación

Para el próximo año, la Ley de Ingresos aprobó que para el ejercicio fiscal de 2010, la Federación percibirá por concepto del IETU 53,195.1 millones de pesos, 4% menos respecto de lo autorizado para el presente ejercicio y 24% inferior a lo planteado en el primer año de este gravamen.

Dicha Ley no permitirá la aplicación del crédito fiscal por exceso de deducciones que se genere en 2010 contra el ISR del citado ejercicio, sino que forzosamente se tendrá que aplicar contra el IETU que se cause en ejercicios posteriores, de conformidad a lo establecido en su artículo 22 tercer párrafo.

Esta reforma obedece al hecho de que el SAT considera que el incremento de inversiones productivas ha sido muy inferior al monto del crédito aplicado, el cual se estima que en el ejercicio 2010 tenga un costo fiscal de 3,270 millones de pesos.

Cabe señalar que hasta el ejercicio de 2009, los contribuyentes han venido aplicando este crédito contra el ISR, lo cual ha disminuido sensiblemente el monto del ISR a su cargo, e inclusive los ha llevado a no efectuar ningún desembolso por concepto de este último gravamen. Dicha disposición aumentara aun mas el impacto en las empresas del país.

2.3 Cálculos, Ventajas y Desventajas

Al ser un impuesto de reciente creación, trae la necesidad de entenderlo para poder aprovechar los beneficios que pudiera tener y de igual importancia las obligaciones que genera, para no tener problemas fiscales en el futuro.

Dicho impuesto establece una nueva mecánica de cálculo para realizar los pagos tributarios, es necesario que cada empresa, mantenga un flujo de efectivo claro para poder, de esta manera, facilitar el análisis de los ingresos acumulables y de las deducciones.

Es un impuesto que se causa y se calcula por ejercicios, del cual se efectuaran pagos provisionales mensuales, ambos serán mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del ISR., de conformidad a lo establecido en los artículos 7, 9 y 10 de la LIETU.

En virtud de que el ISR propio de los pagos provisionales puede acreditarse contra el pago del IETU, será necesario determinar ambos impuestos con la finalidad de efectuar los acreditamientos posibles y obtener el mayor beneficio para la empresa. Si bien puede realizarse el acreditamiento señalado, el cálculo de ambos impuestos no es el mismo, por lo que a continuación se muestra un comparativo de conceptos en los pagos provisionales ISR y IETU:

Comparativo de conceptos en los pagos provisionales ISR y IETU:

IETU	ISR
Los ingresos gravados pueden diferir para cada impuesto, por lo que deberá atenderse a la ley reglamentaria de cada uno para efectos de su inclusión en la base gravada	
Sólo se considerarán los ingresos efectivamente cobrados del período. No obstante, puede optarse por acumular los ingresos en el mismo período que se acumulan para el ISR (sin que sea sólo sobre ingresos cobrados) conforme al Decreto	Los ingresos se acumulan en términos del artículo 18 de la LISR. Es decir, sin que sea necesario que se hubiera realizado su cobro
Deben considerarse los ingresos del período desde el inicio del ejercicio y hasta el último del mes que corresponda el pago	
Las deducciones autorizadas se considerarán por el mismo período que los ingresos y sólo sobre las efectivamente erogadas	No se aplican deducciones sino un coeficiente de utilidad
La diferencia entre los ingresos acumulados y deducciones autorizadas es la base para el pago	Los ingresos acumulados se multiplican por el coeficiente de utilidad para obtener la base gravable. Pueden amortizarse las pérdidas fiscales pendientes de amortizar contra la base del pago provisional
Tasa aplicable para el 2009 es del 17%	Tasa del 28%
Al impuesto determinado puede disminuirse el crédito fiscal IETU, por deducciones superiores a los ingresos (diferencia por la tasa del IETU) a partir de 2009 ⁽¹⁾	
Se pueden utilizar diversos estímulos para su cálculo	

⁽¹⁾
Nota: Para 2008 no es posible aplicarlo por ser el primer ejercicio de dicho impuesto, y no existe un crédito de ejercicios anteriores

Para determinar el IETU del ejercicio, la ley establece en sus artículos 8 y 11 un procedimiento que complementado con los créditos fiscales previstos en el Decreto, quedando el cálculo como sigue:

Calculo anual Impuesto empresarial a tasa única

Ingresos gravables

Menos: Deducciones autorizadas

Menos: Deducción actualizada por inversiones del último cuatrimestre 2007

Menos: Estímulo por cuentas y documentos por pagar

Igual: Base gravable

Por: Tasa

Igual: IETU del ejercicio

Menos: Crédito IETU (1)

Menos: Crédito fiscal actualizado del ejercicio por inventarios para el ejercicio 2008

Menos: Crédito fiscal actualizado del ejercicio por pérdidas 2005-2007

Menos: Crédito fiscal contra el IETU por enajenaciones a plazo

Igual: Resultado

Menos: Crédito por sueldos, salarios, previsión social gravadas, asimilados y aportaciones de seguridad social

Menos: Crédito fiscal por inversiones realizadas de 1998 a 2007 actualizado

Menos: ISR propio del período por acreditar

Igual: IETU a cargo

Menos: Pagos provisionales del IETU

Igual: IETU a pagar (favor) del ejercicio (2)

Menos: IA a compensar (3)

Igual: IETU a pagar del ejercicio

Notas: (1) Si en el mismo ejercicio las deducciones autorizadas superan a los ingresos gravados, podrá obtenerse un crédito fiscal para aplicarse contra el IETU de los diez ejercicios posteriores. El crédito IETU que se hubiera aplicado contra el ISR causado en el mismo ejercicio, no podrá aplicarse contra el IETU, ya que se duplicaría su efecto. Para 2008, no podrá contarse con dicho crédito aplicable contra el IETU en virtud de ser el primer ejercicio en que pudiera obtenerse este crédito fiscal

(2) Cuando no sea posible acreditar el total de los pagos provisionales del IETU contra el impuesto del ejercicio, el excedente de los pagos provisionales podrá compensarse contra el ISR del ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del IETU después de efectuar la compensación, se podrá solicitar su devolución (art. 8, cuarto párrafo de la LIETU)

(3) El IA pagado en años anteriores podrá compensarse contra el IETU cuando se den los supuestos del artículo Tercero Transitorio de la LIETU

Una de las primicias del impuesto, es que hablando de las inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 2008 serán deducidas por completo, sin embargo, en relación con los activos ya existentes se generaron efectos negativos.

Dentro de los efectos perjudiciales que trae consigo el impuesto, se encuentra el rubro de inventarios ya que el costo de lo vendido en 2008 pagado en 2007 o ejercicios anteriores, no son deducibles, creando así un efecto negativo muy fuerte, ya que el ingreso es completamente gravado y no se puede deducir costo alguno, también el hecho de que no aplica criterios de progresividad el régimen de transición perjudica a algunos sectores empresariales, castiga el tener deducciones mayores a ingresos en el ejercicio y su pago no genera retiros de dividendos libres de impuesto.

Respecto de las nominas, las empresas tienen perjuicios en cascada para su deducción y/o acreditación , ya que el daño directo se da en el momento que se considera un gasto no deducible para este gravamen, impacto que quiso ser redimido con la creación del crédito fiscal por salarios y contribuciones de seguridad social, que de entrada tienen un primer filtro que excluye de la base del crédito los conceptos que no pagaron Impuesto sobre la Renta, pareciendo no ser suficiente lo anterior, si en un ejercicio fiscal no se aplican en su totalidad dicho crédito fiscal se pierde, es decir, caduca el derecho de acreditarlo en ejercicios posteriores.

Tampoco reconoce el efecto de acreditamientos o reducciones, tales como:

Acreditamientos o reducciones que no se consideran ISR propio

Concepto	Fundamento Legal
SECTOR AGAPES	
Reducción a la tasa ISR en un 32.14%	Art. 81 Penúltimo Pf. LISR
Acreditamiento IEPS diesel consumido en maquinaria	Art. 16-IV, V, VI LIF
Acreditamiento IEPS diesel marino	Art. 16-IX LIF
SECTOR AUTOTRANSPORTE	
Acreditamiento IEPS diesel	Art. 16-VII LIF
Acreditamiento 50% casetas y peajes	Art. 16-VIII LIF
OTROS	
Subsidio al empleo (antes crédito al salario)	Decreto 2-Oct-07

Lo más redimible del impuesto es que alienta la inversión ya que grava los ingresos hasta que son cobrados, la acumulación de inventarios es deducible y las inversiones se deducen al 100% cuando se pagan.

2.4 Legalidad y Elementos del Impuesto

De conformidad a lo establecido en el Artículo primero de la LIETU, son sujetos del impuesto las Personas físicas y morales residentes en territorio nacional, residentes en el extranjero con establecimiento permanente por los ingresos atribuibles al mismo, por los ingresos que obtengan independientemente del lugar en donde se generen, por las siguientes actividades: Enajenación de bienes prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce de bienes, siendo las tasas 16.5% ,17% y 17.5%, para 2008, 2009 y 2010 respectivamente.

Para comprender mejor lo anterior, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, señala lo siguiente:

Sujetos, objeto, base y tasa

Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer la contribución empresarial a tasa única como un gravamen de tipo directo y que grave a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

Es importante desatacar que la que dictamina coincide con el hecho de que las retribuciones a los factores de la producción incluyen, entre otras, las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, en virtud de lo cual la contribución propuesta a este Congreso grava además de la utilidad de la empresa, la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

De manera formal, en vez de sumar cada una las retribuciones a los factores de la producción, con objeto de comprender a todas en la base de la contribución empresarial a tasa única, siguiendo principios semejantes a los utilizados en el Sistema de Cuentas Nacionales de México para estimar el valor del ingreso nacional, se computan tales retribuciones a los factores de la producción como la diferencia entre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes, por un lado, y la adquisición de insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, por otro lado. De igual manera, la adquisición de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico se deducen de la base de la citada contribución empresarial.

Además de la evidente ambigüedad o poco claro del objeto de este impuesto, lo que puede resultar violatorio de la garantía de legalidad tributaria establecida en el propio artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, el impuesto grava además de la utilidad de la empresa, la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, generando con ello una base ficticia sujeta al pago del impuesto, desatendiendo con ello el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el citado precepto Constitucional, y en el caso de las empresas, debe limitarse exclusivamente a sus utilidades, sin que se pueda gravar más allá de ello, esto encuentra también su fundamento en la siguiente Tesis Jurisprudencial.

Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia Época: 9a.
Época

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo:
XVII, Mayo de 2003 Tesis: P./J. 10/2003 Página: 144 Materia:
Administrativa Jurisprudencia.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Precedentes.- El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la

tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término ingreso, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona, lo cual se expresa de manera mas clara en la siguiente tesis:

Tesis aislada CXC/2006.

Los artículos 17 y 20 de la Ley del impuesto relativo, vigente en 2004, comprenden la quita como ingreso gravable, sin que sea necesaria una mención expresa en el referido ordenamiento.

Dicha disposición establece que las personas morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en lo que concierne a todos sus ingresos, en relación con lo cual se precisa que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan, lo cual se traduce en la necesidad de realizar una interpretación amplia. Debe concluirse que la quita o remisión de deuda es un ingreso acumulable en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la medida en la que constituye una modificación positiva en el haber patrimonial de una persona, motivo por el cual claramente se incorporaría al universo definido en términos incluyentes y amplios —“todos” los ingresos, acumulándose la “totalidad de los ingresos”, en los términos delimitados por los artículos 1o. y 17 de la Ley de la materia—, a menos que existiera una previsión en sentido negativo por parte del legislador. Al respecto, se puntualiza que, a partir del estudio de las disposiciones aplicables del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no existe ningún precepto que exceptúe a la remisión de deuda de un tratamiento como “ingreso” para efectos fiscales, o de la obligación de acumularlo como tal. En tal virtud, al no existir una previsión legal que excepcione a las quitas del tratamiento que les correspondería bajo la regla general aplicable a las personas morales que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe estimarse que las mismas se ubican en los términos amplios de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por ende, efectivamente deben ser consideradas entre los ingresos acumulables del causante.

No es óbice a la conclusión alcanzada el hecho de que no exista una mención expresa en el referido ordenamiento, en razón de que el Título II —personas morales— consta de una estructura unitaria, por lo cual no es necesario que el legislador formule mayores precisiones en torno a los ingresos acumulables, bastando la formulación genérica que se desprende del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en comparación con lo relativo al Título IV —personas físicas—, el cual tiene una estructura cedular, bajo la cual cada especie de ganancia o ingreso se sujeta a imposición de manera separada, bajo condiciones específicas para cada tipo de ingreso, de tal suerte que los términos en los que se determinarían las consecuencias jurídicas en materia tributaria para las remisiones de deuda, ameritan una previsión específica por parte del legislador.

Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

LICENCIADO MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN,
SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, C E R T I F I
C A: Que el rubro y texto de la anterior tesis aislada fueron
aprobados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de
veintinueve de noviembre de dos mil seis. México, Distrito
Federal, treinta de noviembre de dos mil seis.- Doy fe.

El tributo contempla un listado de los contribuyentes exentos, destacando dentro de ellos, los ingresos que obtengan las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR.

Habrán contribuyentes que podrán ser liberados de este importante gravamen, por la simple circunstancia de haber recibido un oficio de las autoridades administrativas que lo constituya en un sujeto denominado “donatario autorizado”.

Dicha exención, revela un tratamiento discriminatorio entre las personas morales con fines no lucrativos, que por regla general son no contribuyentes del ISR, vulnerando así la garantía de equidad prevista en nuestra Carta Magna.

Otro aspecto es que, en el caso de que exista remanente del crédito por nóminas de un ejercicio, no podrá acreditarse en ejercicios posteriores, de acuerdo con el artículo noveno de la LIETU, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, que se determinarán restando de la totalidad de los ingresos percibidos en el período 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 obtenido se le aplicará la tasa correspondiente. Los contribuyentes pueden acreditar contra el pago provisional calculado el crédito fiscal por nóminas.

Asimismo, los artículos 8 y 10 de la LIETU regulan la aplicación del citado crédito, cuya finalidad es la disminución del gravamen del ejercicio, para lo cual ambas disposiciones precisan que tanto en el pago provisional como en la declaración anual, el monto será el que corresponda a los salarios o conceptos asimilados y a las aportaciones de seguridad social efectivamente pagados en el ejercicio o mes fiscal de que se trate, y en ningún momento se menciona que en caso de no aplicar en un ejercicio la totalidad del crédito, pueda utilizarse el remanente en posteriores ejercicios. Por esta razón, el crédito por nóminas acreditable en el cálculo del IETU es el correspondiente al período por el cual se determina dicho tributo, tal tratamiento viola notablemente el principio de proporcionalidad que contempla nuestra Carta Magna, ya que si dichos créditos no se aplican en el mismo ejercicio se pierden.

El impuesto ha quedado plagado de créditos fiscales, entre otros por exceso de deducciones, sueldos y aportaciones de seguridad social, inversiones adquiridas de 1998 al, inventarios al 31 de diciembre de 2007.

Éstos son sumamente difíciles de calcular, implican mucho trabajo contable y realmente son mínimos los beneficios que reciben los contribuyentes, lo cual puede resultar violatorio de la aludida garantía de legalidad tributaria, pues el Máximo Tribunal en una valiosa tesis jurisprudencial, vista en el Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, número P.J. 106/2006, octubre de 2006, página 5, a la voz: Legalidad tributaria, alcance de dicho principio en relación con el grado de definición que deben tener los elementos constitutivos del impuesto, ha sostenido que los elementos de las contribuciones deben tener un grado de claridad y concreción razonables, y violatorios de la referida garantía aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos, siendo que el “contribuyente promedio” debe tener certeza en su forma de contribuir al gasto público, lo que no acontece con este complicadísimo impuesto.

En el artículo décimo noveno transitorio de la LIETU se establece 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 y IV, Capítulos II y III, de la LISR, con el objeto de que el tratamiento impositivo aplicable a esos contribuyentes quede regulado únicamente por la LIETU, y el SAT deberá proporcionar a esa Secretaría la información necesaria para hacer el estudio en cita, mismo que se deberá entregar a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.

De lo cual denota que el IETU es un impuesto experimental y según los resultados de estudios que deberán entregarse en el 2011, se valorará la posibilidad de dejarlo para ciertos contribuyentes en vez del ISR.

Lo anterior resulta inconstitucional, pues ni el Artículo 31, fracción IV ni ningún otro que regule el procedimiento de la creación de las leyes fiscales en nuestra Constitución prevén la posibilidad de que en nuestro ámbito puedan existir impuestos experimentales y/o temporales que dependan de estudios o diagnósticos posteriores a su aplicación, ya que vivimos en un régimen de facultades expresas en donde las autoridades sólo pueden hacer lo que expresamente tienen permitido.

El Congreso de la Unión puede establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, pero deben ser contribuciones bien analizadas, estudiadas y estables para las finanzas públicas, y no de "impuestos empíricos" como resulta ser el que nos ocupa, acorde con el citado artículo décimo noveno. Además, no resulta correcto por parte del Congreso aprobar un impuesto para ver si podrá o no ser operante a futuro con altas obligaciones y cargas para los contribuyentes dado su complejo cálculo, pues ello puede resultar también violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 14 Constitucional y de los principios más elementales de justicia fiscal.

Como consecuencia de los puntos señalados anteriormente, El impuesto empresarial a tasa única ha sido un gravamen poco apreciado desde su creación, tan es así que se interpusieron más de 30 mil amparos, el cual representa el juicio masivo más cuantioso que enfrenta el Gobierno Federal, en el que están en juego 70 mil millones de pesos.

El pasado mes de noviembre del presente año la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) aplazó para 2010 la revisión de estos juicios, este permitirá que los dos nuevos ministros que nombren el Ejecutivo Federal y el Senado, participen en la resolución del mencionado juicio.

Esta situación genera dudas respecto de la imparcialidad que se pueda generar al momento de elegir a los nuevos ministros ya que se podrían decidir sobre quienes son afines a la postura del actual Gobierno.

La aplicación del IETU fue impugnada por empresas de todos los sectores del país desde 2008, y en una primera instancia, a nivel de juzgado de distrito, la demanda fue desechada, y el caso será revisado por la Suprema Corte de Justicia Nación. La cantidad que está en juego en dichos amparos supera la cifra de devoluciones que hizo la Secretaría de Hacienda durante el sexenio anterior.

De 2001 a 2006, la SHCP devolvió 47 mil 183 millones de pesos, por juicios que le ganaron empresas que se ampararon contra diversos impuestos. El importe total de las devoluciones fue recibido por un reducido grupo de contribuyentes, de acuerdo con información dada a conocer, en el primer semestre, por el procurador fiscal, quien ha reportado que sólo 2% de las más de 676 mil empresas contribuyentes son quienes ganan amparos para que se les devuelva el pago de sus impuestos.

Dentro de la lista de los quejosos están Grupo Bimbo, Apasco, Grupo Modelo, Casa Cuervo, Vitro, General Motors y Grupo Herdez, entre otros, que forman parte de la lista de las 31 mil organizaciones que solicitaron un amparo, según el Consejo de la Judicatura Federal; aparecen también organizaciones del sector financiero como: BBVA Bancomer, Banamex, Banorte, HSBC, ING, Banca Mifel, Banco Interacciones, Banco JP Morgan , así como las empresas subsidiarias que controlan sus Afores y seguros; así también se encuentran las empresas del ramo del consumo, financiero, farmacéutico, telecomunicaciones, automotriz, turismo, entretenimiento, empresas de infraestructura e inmobiliarias, sin descartar a colegios, institutos, aeropuertos y gasolineras.

3. Descripción e interpretación de resultados

Derivado de cómo quedó establecido el IETU, hubo sectores directamente perjudicados, inclusive antes de la entrada en vigor de dicho gravamen, con el objetivo de disminuir el impacto en el nuevo esquema establecido, algunas harineras, empacadoras de frijol y algunos productores pecuarios, pospusieron sus compras para el año 2008, quedándose así las cosechas de maíz y frijol en los campos de todo el país, pues las empresas no querían aumentar sus inventarios, por la limitación de la deducibilidad de éstos. Tan solo en la zona del bajío existió poco más de 3.5 millones de toneladas de maíz en los campos, situación que afectó a los productores del sector agroalimentario.

Por su parte, la Confederación Nacional de Productores Agrícolas de Maíz de México (CNPAMM) precisó que 15% de la producción total del grano se puso en riesgo, ante el abandono, ya que los productores carecen de suficiente infraestructura para almacenarlo. La Asociación Nacional de Industriales de Aceites y Mantecas Comestibles, informó que las empresas del ramo redujeron también a la mitad sus inventarios, a costa de cancelar la importación de derivados de soya, cártamo y canola.

Tratándose de personas físicas que obtienen ingresos por la realización de actividades profesionales, se van a ver afectados por dos aspectos:

Hasta 2007, a este tipo de ingresos le correspondía un subsidio determinado con base en el artículo 114 de la LISR del 100%, sin embargo una de las reformas a la LISR, consistió en integrar a la tarifa del impuesto el subsidio que correspondía a la proporción del 86%, en consecuencia, la carga fiscal para este tipo de contribuyentes es mayor. El segundo aspecto es el correspondiente al IETU, conforme a las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2007 la tasa impositiva de personas con ingresos mensuales de hasta \$ 30,000 pesos era inferior al 16.5%. Inclusive con las reformas a la LISR para 2008, a las personas con ingresos de hasta \$20,000 les aplicarían tasas inferiores al 16.5%. No obstante, con el IETU, la tasa mínima a pagar, así se perciban \$2,000.00 será del 16.5%.

Las personas físicas que perciben ingresos por la renta de una propiedad son perjudicadas con este tributo, ya que éste no permite aplicar la "deducción ciega" que ofrece la ley del ISR, siendo el único impuesto al cual estaban obligados hasta 2007, por lo cual el importe de los impuestos se duplican y en algunos casos hasta triplican. Adicionalmente de calcular los dos impuestos y pagar el que resulte más alto, el IETU será aun más gravoso porque tampoco permite aplicar en la declaración del ejercicio las deducciones personales que si permite el ISR.

Para el impuesto, los sueldos no son deducibles, dicha deducción fue sustituida por un acreditamiento sobre los ingresos gravados que perciban los trabajadores, y considerando que las prestaciones de previsión social constituyen un ingreso exento en términos del artículo 109 de la LISR, algunas empresas se han planteado la posibilidad de sustituir dichas prestaciones por salario para poder incrementar el crédito referido anteriormente.

Sin embargo, el tratar de disminuir el impacto en este sentido, deberán evaluarse todos los efectos que esto implica para la entidad, porque al incrementar el salario, se incrementarían directamente proporcional el impuesto sobre nóminas, contribuciones de seguridad social, salario integrado base de los pagos por

despido injustificado, así como el salario sobre el cual se calculan las demás prestaciones tales como el aguinaldo, prima vacacional, prima dominical, etc.

Las instituciones dedicadas a la enseñanza y que además cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, que, por el sólo hecho de no ser donatarias autorizadas, tengan que enfrentar el enorme impacto fiscal al aplicar a sus ingresos la tasa general del 17.5% contenida en la Ley de la materia en forma general y permanente. Sin perjuicio de que consciente o inconscientemente el legislador está concediendo privilegios al SAT, a fin de que entregue los oficios de autorización de a muchos particulares sin existir lineamientos legales claramente establecidos para ello.

4. Conclusiones

La primera intención del Legislador al crear este impuesto, es que siguiera las bases de su equiparable a nivel internacional *flat tax*, el cual por su naturaleza es un impuesto al consumo, teniendo como objetivos sustituir a los impuestos directos como lo es el Impuesto sobre la Renta.

El IETU se introduce como un impuesto de control que sustituye con ese carácter al Impuesto al Activo, lo que se planteó en un origen fue en cierta forma sencillo, no obstante, se volvió sumamente complejo por la intervención de diversos sectores para su aprobación, lo que provocó la creación de un sistema de créditos sumamente confusos y difícil de calcular, que realmente reportan pocos beneficios a los causantes.

La realidad es que el tributo sufrió reformas tan significativas, que lo clasifican como un impuesto directo, el cual es ambiguo en sus elementos esenciales, convirtiéndolo en un tributo inconstitucional, ya que no cumple con los principios de proporcionalidad por pretender gravar a una tasa a todos los contribuyentes, de equidad por no dar tratamiento igual a los iguales, como en el caso de las personas morales con fines no lucrativos, entre otros.

Se puede demostrar de manera concisa que el impuesto empresarial a tasa única impacta más a las personas de bajos ingresos, al no ser un impuesto progresivo

sino regresivo, tasa máxima programada en niveles de hasta 17.5%, es elevada para los bajos márgenes de utilidad de la mayoría de las pequeñas y medianas empresas, dichos márgenes no permiten pagar bajo una base gravable tan amplia como la que tiene el IETU, y partiendo de que un país en vías de desarrollo debe de procurar una mejor distribución de la riqueza, este impuesto esta actuando en sentido contrario.

Con lo expuesto en el presente caso de estudio, se determina que el Impuesto Empresarial a Tasa Única debe ser un impuesto transitorio, y que cumpla con el objetivo de incrementar los ingresos del fisco hasta el 2010 pero dada su inconstitucionalidad debe ser abrogado.

Inclusive ante la actual crisis económica mundial, el Gobierno Federal debe replantear la carga tributaria que genera dicho impuesto en este periodo de prueba se le puede llamar, pero siempre sometiéndose a los más elementales principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y legalidad tributarias.

Sin embargo, podemos aplicar lo positivo del IETU para perfeccionar el ISR mediante la incorporación de las ventajas o beneficios de aquél, como es el caso de la base de efectivo y la deducción de las compras de mercancías en lugar del costo de ventas, así como de las inversiones en activos fijos en lugar de la depreciación, con lo cual realmente se estaría promoviendo la inversión y el empleo en nuestro país.

Los contribuyentes desean un impuesto justo, que se base primordialmente en la capacidad contributiva de cada entidad, del cual se obtengan los recursos para financiar el gasto público, y por supuesto, se destinen los recursos al verdadero bienestar y progresos de la sociedad. Por ello, todo el actuar de la autoridad debe de ir encaminado a corregir y mejorar la estructura impositiva en nuestro país, propiciando una mayor seguridad jurídica tanto para el sujeto pasivo como el activo.

GLOSARIO

Contribuyente. Persona física o moral obligada al pago de contribuciones, de conformidad con las leyes fiscales vigentes

Cifras constantes o reales. Son las cifras en las que se eliminan los efectos de los cambios de precios, es decir, la inflación.

Declaración. Es el documento oficial con el que un Contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un periodo determinado.

Devolución de impuestos. Reintegración que realizan las autoridades fiscales a los contribuyentes por la obtención de pagos indebidos o saldos a favor en sus declaraciones.

Estímulos fiscales. Son apoyos gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas, a través de mecanismos tales como disminución de tasas impositivas, exención de impuestos determinados, aumento temporal de tasas de depreciación de activos, etc.

Impuesto al Activo (IA, IMPAC) Impuesto derogado a partir del 1º de enero de 2008. Se trataba de una contribución complementaria al Impuesto Sobre la Renta que gravaba los activos de las empresas que reportaban pérdida y no pagaban Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto al Valor Agregado (IVA). Es un impuesto al consumo final que grava una parte del valor agregado generado en cada etapa de la cadena productiva.

Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) Impuesto que entró en vigor el 1º de enero de 2008. Grava los ingresos derivados de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Impuesto Sobre la Renta (ISR) Contribución que grava los ingresos de las personas físicas o morales residentes en el país, así como de las personas

residentes en el extranjero por los ingresos atribuibles a sus establecimientos permanentes ubicados en territorio nacional o aquéllos que proceden de fuente de riqueza ubicada en el país.

Impuestos al Comercio Exterior. Son los gravámenes que se tienen que cubrir por las operaciones de internación y extracción en el territorio nacional de bienes y servicios, de acuerdo con las tarifas que establecen las leyes y tratados internacionales celebrados por México.

Ingresos del Gobierno Federal. Son los recursos provenientes de las contribuciones y sus accesorios, productos, aprovechamientos y, en general, aquellas cantidades que tenga derecho a percibir el Estado, sus organismos o empresas. Considera el financiamiento que obtiene el Gobierno Federal tanto en el interior del país como en el extranjero.

Ingresos Tributarios. Son las percepciones que obtiene el Gobierno Federal por las imposiciones fiscales que, en forma unilateral y obligatoria, fija el Estado a las personas físicas y morales.

Juicio de Amparo. Juicio por medio del cual se impugnan las leyes o actos de autoridad violatorios de las garantías constitucionales, las leyes o actos de la autoridad federal que vulneran o restringen la soberanía de las entidades federativas, y las leyes o actos de las autoridades de las entidades federativas que invaden la esfera de competencia de la autoridad federal.

Ley de Ingresos de la Federación. Ley expedida anualmente por el Congreso de la Unión que establece los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse por concepto de contribuciones y sus accesorios, productos, aprovechamientos, ingresos obtenidos por los organismos descentralizados y las empresas de participación paraestatal, así como ingresos derivados de financiamientos.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) La OCDE es un organismo de naturaleza multidisciplinaria con capacidad para cubrir todas las áreas de la actividad gubernamental. Actualmente está conformado por 29 países miembros y mantiene una política de cooperación con distintas economías de 70 países.

Programa IMMEX. Programa de fomento a la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación.

Siglas

LIETU Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

LIVA Ley del Impuesto al Valor Agregado

LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
SHCP	Secretaria de Hacienda y Crédito Público
SAT	Sistema de Administración Tributaria
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
IRS	Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas

REFERENCIAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley de Ingresos de la Federación

Código Fiscal de la Federación

Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 05 de noviembre de 2007.

Resolución Miscelánea Fiscal

Revista Información Dinámica de Consulta
 Artículo, Combata el IETU con elementos sólidos
 Licenciado Iván Rueda del Valle
 Paginas, 35 a 38.
 Abril 2009
 Expansión Grupo Editorial

Revista Información Dinámica de Consulta
 La ruta del IETU
 Novedades e incidencias de la declaración anual
 Edición 200
 28 de Febrero de 2009
 Expansión Grupo Editorial

Servicios Estratégicos Rentables
 Artículo, Las ventajas y desventajas del IETU en las empresas

C.P. Gabriela Olivares Armenta
C.P. Fernando Olivares Olivares
01 de enero 2009

Secretaria de Hacienda y Crédito Público
Sistema de Administración Tributaria
Informe de gestión 2008

Información Fiscal Oportuna
El IETU y su recaudación en 2008
Boletines/081002 Redacción www.ifo.com.mx
02 de Octubre de 2008
Revista Información Dinámica de Consulta
Artículo, IETU en opinión de los especialistas
Lic. Alejandro Barrera Fernández
Lic. Juan de la Cruz Higuera
Enero 2008
Expansión Grupo Editorial

Centro de Estudios Fiscales
Artículo. Reforma fiscal 2007: Tasa única
Lic. Sergio Ramírez Martínez, Socio del Bufete Ostos

Estudios Económicos de México 2007
“Una Agenda para las Finanzas Públicas”
Sánchez Ugarte, Fernando
México 2000

Sitios web

<http://www.sat.gob.mx>
<http://www.oecd.org>
<http://www.cefa.com.mx>
<http://www.ccphgo.com>
<http://www.consejerofiscal.com>
<http://www.serstrategique.com>

