



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**LA FIGURA DEL ACREDITAMIENTO EN LA LEY DEL
IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y SU
NATURALEZA JURÍDICA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

MAESTRA EN DERECHO

P R E S E N T A :

NATALIA ROMERO NAVA

ASESORA: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F. 2012



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

LA FIGURA DEL ACREDITAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y SU NATURALEZA JURÍDICA

ÍNDICE

| | Pág. |
|---|------|
| Introducción | I |
| Glosario | IV |
| Capítulo I. El Impuesto Empresarial a Tasa Única. | |
| 1.1. Antecedentes. | 1 |
| 1.2. Estructura del Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 5 |
| 1.2.1. Sujeto. | 6 |
| 1.2.2. Objeto. | 7 |
| 1.2.3. Base. | 8 |
| 1.2.4. Tasa. | 11 |
| 1.2.5. Época y forma de pago. | 12 |
| 1.3. Resultados en países en que se ha implementado. | 13 |
| 1.4. Características técnicas del impuesto. | 16 |
| 1.5. Fiscalidad de este impuesto. | 20 |
| 1.6. Países que actualmente tienen este impuesto en operación. | 25 |
| Capítulo II. El Impuesto Empresarial a Tasa Única en México. | |
| 2.1. Iniciativa de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 35 |
| 2.2. Argumentos de la inconstitucionalidad del impuesto. | 37 |
| 2.2.1. Por desproporcional. | 39 |
| 2.2.2. Por inequitativo. | 49 |

| | |
|--|----|
| 2.2.3. Por generar doble tributación. | 52 |
| 2.3. Extrafiscalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 55 |
| 2.4. Impuesto complementario o con fines fiscales. | 58 |
| 2.5. Concepto de ingreso en el Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 60 |
| 2.6. Esquema de deducibilidad en el Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 63 |
| 2.7. Los exentos en el Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 68 |

Capítulo III. Procedimiento, estructura y determinación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

| | |
|---|-----|
| 3.1. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a su constitucionalidad. | 72 |
| 3.2. Criterio de simetría para su determinación. | 83 |
| 3.3. Agravios en donde no se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación. | 90 |
| 3.4. Procedimiento de cálculo. | 99 |
| 3.4.1. Esquema comparativo en su cálculo. | 100 |
| 3.4.2. Caso personas físicas. | 105 |
| 3.4.3. Caso personas morales. | 114 |
| 3.5. El crédito al salario. | 124 |
| 3.6. El crédito por seguridad social. | 129 |
| 3.7. Concepto de crédito. | 131 |
| 3.7.1. Diferentes acepciones. | 132 |
| 3.8. Naturaleza jurídica del acreditamiento. | 141 |
| 3.9. Desconfiguración de la figura de acreditamiento. | 147 |
| 3.10. Fines y alcances del acreditamiento. | 151 |
| 3.11. Esquema actual de recaudación del Impuesto Empresarial a Tasa Única. | 158 |
| 3.12. Perspectivas del Impuesto Empresarial a Tasa Única en México. | 162 |

| | |
|---------------------------|-----|
| Conclusiones. | 168 |
| Fuentes de investigación. | 173 |

Introducción

Dentro de la ciencia jurídica, la rama que presenta continuos y desarticulados cambios es la legislación fiscal. Por ello, la sola entrada en vigor de nuevos gravámenes, significa para los sujetos pasivos de la relación tributaria o pagadores de impuestos, además de resistirse a desprenderse de parte de sus ingresos para coadyuvar al gasto colectivo, analizar sus cualidades que los distinguen del resto de cargas tributarias que integran el sistema jurídico mexicano. El denominado Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente a partir del 2008, caracterizado por liderar el número de amparos que se promovieron en su contra, como sucedió con el impuesto al activo y el costo de ventas, por distanciarse de los principios tributarios contenidos en el artículo 31 fracción IV, de Nuestra Carta Magna, es lo que ha llamado nuestra atención, al grado tal de considerarlo para el desarrollo de la presente investigación.

La Ley en cuestión resultó ser compleja, técnica y no ajena a los denominados conceptos jurídicos indeterminados, los cuales admiten diversas interpretaciones, no rigurosas, dada su generalidad, llegando incluso a ser contradictorias. Entre dichos conceptos ubicamos al de acreditamiento o crédito fiscal, que en la Ley analizada se utilizan como sinónimos, razón por la cual, el objetivo de este trabajo se enfoca en analizar dichas figuras para discernir sus efectos, ya que el primer término se prevé en otras leyes federales e incluso locales.

Bajo este escenario nuestra hipótesis pretende demostrar que la figura del acreditamiento en el crédito fiscal tiene su fundamento en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (artículo 8), sin embargo, carece de sustento técnico para que se configure realmente como un acreditamiento. Además, su cuantificación se complica dada la variedad de créditos adicionados en el Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha cinco de noviembre del 2007, afirmación que se hace por contar con la experiencia contable en un tema jurídico-contable.

En el Capítulo Primero intitulado “El Impuesto Empresarial a Tasa Única” se aborda en forma sucinta la Iniciativa de Ley que le dio origen, cuya finalidad esencial es: incrementar la recaudación tributaria a niveles competitivos, mediante impuestos proporcionales y equitativos, con una tasa única y baja, así como suprimir los regímenes preferenciales y eliminar la dependencia de los ingresos petroleros, además referimos de manera esquemática, que en nuestra opinión es inapropiada la denominación de este impuesto, ya que no se identifica con su objeto, al gravar actividades empresariales y civiles. También dentro del mismo Capítulo, se define la estructura del IETU y sus antecedentes conocido como “*flax tax*” en el marco internacional, que fue totalmente cambiado al adoptado en México.

Mientras tanto en el Capítulo Segundo “El Impuesto Empresarial a Tasa Única en México”, se identifican los argumentos de inconstitucionalidad planteados por los pagadores de impuestos, enfocados en la proporcionalidad, equidad y doble tributación. De igual forma se analiza el esquema de acumulación, exención y deducción que intervienen en la base impositiva, así como, las características de complementariedad y extrafiscalidad del IETU.

Por último, en el Capítulo Tercero identificado como “Procedimiento, Estructura y Determinación del Impuesto Empresarial a Tasa Única”, se inicia con el análisis constitucional realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya interpretación se aleja de la emitida con antelación en materia del impuesto sobre la renta, quien considera a ambos impuestos como directos, a fin de reconocer su acreditamiento conforme a los Tratados Internacionales celebrados por México en materia tributaria. El sustento de su constitucionalidad fue considerarlo como un impuesto que grava a los ingresos brutos y por ende, las deducciones son irrelevantes al otorgarse sólo como un beneficio fiscal, y en Artículos Transitorios y en el Decreto del Ejecutivo múltiples estímulos, lo cual genera falta de certeza

jurídica. Dentro de los puntos más delicados está la figura del acreditamiento, por lo que se aborda su relación con el crédito fiscal.

Finalmente todo lo referido nos permite afirmar que el futuro del IETU dependerá del interés de la entrante administración en conquistar la confianza del contribuyente con la modificación o creación de disposiciones tributarias sencillas y fáciles de cumplir en forma voluntaria, sobre todo que sean justas y equitativas ya que la tendencia de las actuales es la fiscalización; de la definición de EE.UU. sobre el reconocimiento de su acreditamiento, que a la fecha está en reserva y, del replanteamiento ante una nueva exégesis, aplicación y tutela de los derechos fundamentales con motivo de la reciente reforma a la Constitución Nacional, así como casi simultáneamente el inicio de actividades del ombudsman fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En nuestra opinión el IETU como impuesto de control del ISR continuará dado el éxito reportado en la recaudación federal pese al descontento y desajuste financiero causado entre los contribuyentes, y a la salvaguarda de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; dicha continuidad requiere de prontas reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que limiten o eliminen los diversos regímenes fiscales o tratos preferenciales para fortalecerlo y en su momento eliminar el IETU.

Glosario

| | |
|------------|---|
| CCF | Código Civil Federal |
| CFF | Código Fiscal de la Federación |
| CUFIN | Cuenta de Utilidad Fiscal Neta |
| DOF | Diario Oficial de la Federación |
| EE.UU. | Estados Unidos de América |
| IDE | Impuesto a los Depósitos en Efectivo |
| IMPAC | Impuesto al Activo |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado |
| IETU | Impuesto Empresarial a Tasa Única |
| IEPS | Impuesto Especial sobre Producción y Servicios |
| LFCF | Ley Federal de Coordinación Fiscal |
| LIF | Ley de Ingresos de la Federación |
| LIMPAC | Ley del Impuesto al Activo |
| LIVA | Ley del Impuesto al Valor Agregado |
| LIETU | Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única |
| LISR | Ley del Impuesto Sobre la Renta |
| LINFONAVIT | Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores |
| LSS | Ley del Seguro Social |
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| PEMEX | Petróleos Mexicanos |
| PIB | Producto Interno Bruto |
| PRODECON | Procuraduría de la Defensa del Contribuyente |
| SAT | Servicio de Administración Tributaria |
| SCJN | Suprema Corte de Justicia de la Nación |
| SHCP | Secretaría de Hacienda y Crédito Público |

Capítulo I. El Impuesto Empresarial a Tasa Única.

1.1. Antecedentes.

Todo Estado de derecho, tiene la obligación de cubrir las necesidades colectivas, porque nacen de la convivencia social y por ello, basándose en lo dispuesto en el artículo 73¹ de Nuestra Carta Magna, impone las contribuciones necesarias para cubrirlas.

En observancia al mismo ordenamiento, se expide la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, cuya Iniciativa en su origen fue enviada por el Ejecutivo al Congreso,² publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día primero de octubre de 2007, como Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), toda vez que en su inapropiada denominación incluía el género de contribución.³

A lo largo de dicha Iniciativa se detectaron los motivos de la reforma, los cuales se refieren a su finalidad, naturaleza, ventajas y desventajas.

Como finalidad determinante tenemos la justificación de introducir el nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), basado en un diagnóstico sobre los requerimientos de gasto público, a saber: servicios de educación, salud, abatimiento de la pobreza, en inversión pública e infraestructura, protección al medio ambiente y apoyo a los fondos de pensiones de los trabajadores del Estado; a fin de incrementar la recaudación tributaria no petrolera respecto al Producto Interno Bruto (PIB).

Se enfatiza sobre el bajo nivel de recaudación en México de tan sólo 9.5% y de las más bajas en comparación con el de los países con grado de desarrollo o ingreso *per cápita* similar, por ejemplo, en la República Checa el cociente de recaudación

¹ Artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

² Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007.

³ El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente, señala “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”

es de 21.6%, en Hungría de 25.7%, en Chile de 20.4%, en Brasil de 17.5%. Además, la carga tributaria promedio en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a la que pertenece nuestro país desde 1994, es del 24.9%.⁴

El Ejecutivo señaló que el problema de la recaudación obedece, entre otros, a la evasión y elusión fiscal,⁵ al incremento de actividades económicas en condiciones de informalidad, a los tratamientos preferenciales, así como, a la complejidad del sistema tributario. Lo anterior, se convierte en un círculo vicioso, por una parte, se introducen más reglas y controles para combatirlos y en respuesta, se incrementa el ejercicio de la informalidad, evasión y elusión.

De igual forma, se precisa que en años recientes la baja recaudación tributaria se ha visto compensada con significativos ingresos petroleros, los cuales representan una tercera parte del total de ingresos de la Federación; esto significa un rezago en la competitividad y productividad de Petróleos Mexicanos (PEMEX) y por contra, pospone una reforma integral del sistema tributario.

Adicionalmente, se recalca que la experiencia demuestra contraproducente elevar las tasas de los actuales impuestos, ya que fomenta las causas de la baja recaudación antes citadas, además, de que son incompatibles con las exigencias de competitividad en un escenario globalizado.

Para mayor convencimiento en su introducción se busca sustituir el impuesto al activo (IMPAC),⁶ argumentando al igual que en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC), que la mayoría de las empresas presentaban

⁴ Gaceta Parlamentaria, 21 de junio de 2007, p. 1.

⁵ La voz de evasión fiscal, señala que es cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una forma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulta sustraída total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley y por elusión fiscal, se entiende a la actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas....Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, D-H, México, 2005, pp. 1478-1480, 1604-1605.

⁶ Gaceta Parlamentaria, 21 de junio de 2007, p. 6.

declaraciones fiscales en ceros, y por ello, se creaba un gravamen mínimo para que aquéllas contribuyeran al gasto público.

Ante tal situación, se diseña un impuesto no complejo que permita su oportuno cumplimiento, que deba ser pagado por todos los que deban pagar en igualdad de condiciones, que descansa sobre una base amplia y con mínimas exenciones, con una tasa impositiva menor y competitiva. El impuesto propuesto es de naturaleza directa, porque incide en quien paga la retribución a los factores de producción, flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad.⁷ Es de llamar la atención que se considere como un impuesto de naturaleza directa, cuando realmente grava el consumo, entendido como la diferencia entre el ingreso y la inversión, donde el ingreso no invertido será consumo y por ende gravado.

Así, el IETU, sienta las bases para que la sociedad pague contribuciones equitativas y proporcionales y de esta forma, sufrague el gasto público que aquella demanda. Dicho tributo al estilo mexicano, dista mucho en su diseño respecto a lo que se conoce como “*flat tax*”⁸ o tasa plana de impuesto, en tres aspectos principales: no se trata de una baja tasa única de impuesto, pues en México, al considerarlo como un impuesto mínimo del impuesto sobre la renta (ISR), operan diversas tasas para diversos contribuyentes e ingresos; en segundo orden, aparentemente existe coincidencia entre ambos impuestos al no gravar ni deducir los pagos por dividendos y ganancias de capital, sin embargo, en nuestro país quedarán gravados los dividendos que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)⁹ y finalmente, el “*flat tax*” busca la simplicidad en la determinación de la base, al gravar todos los ingresos con la misma tasa, al contrario de lo que sucede con el IETU cuya determinación implica diversos

⁷ *Ibidem*, pp. 4-5.

⁸ Cfr. SANTAMARÍA GARCÍA, Jorge. “IETU vs. Flat Tax”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, Revista quincenal No. 435, Octubre 2007, México, pp. 20 a 23.

⁹ El artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, precisa que las personas morales tienen la obligación de llevar una CUFIN, integrada con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, más los dividendos o utilidades percibidas menos los dividendos o utilidades pagadas, a fin de no causar impuesto sobre la renta alguno al momento de distribuirse.

cálculos en forma provisional y anual, además, de un adecuado control para el manejo de los créditos reconocidos por la LIETU.

A la fecha, los objetivos que buscaba el Ejecutivo no se han materializado, como se puede ver en la observancia de los principios de proporcionalidad y equidad, al motivar la presentación de demandas de amparo, en forma masiva, de por lo menos de 25,562¹⁰ al mes de marzo de 2008, ocasionando su concentración en un juzgado específico para su resolución en primera instancia y a una audiencia pública,¹¹ que pareciera demostrar el carácter democrático del impuesto, al citar a las partes interesadas en los juicios de amparo en revisión, a fin de escuchar a quejosos, colegios de profesionistas y autoridades responsables en resolver el estatus jurídico sobre este tributo. Otro aspecto que pretendía, es la anunciada simplificación del impuesto, pero tampoco se logró, toda vez que desde 2008, los contribuyentes se enfrentan a una creciente carga administrativa, al coexistir el IETU y el ISR y de las múltiples publicaciones que complementan el marco normativo de este impuesto.

El impuesto de interés, nació con 19 artículos originales y 21 transitorios, pero se ha complementado¹² con 62 reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente,¹³ así como, de un Decreto Presidencial¹⁴ que consta de 16 artículos y tres transitorios y, dos criterios no vinculativos. Sin olvidar, que de conformidad con las disposiciones transitorias será en junio del 2011 cuando el Servicio de

¹⁰ PALOMINO GUERRERO, Margarita. "Impugnación del IETU" ponencia en Diplomado en Derecho Tributario, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2010.

¹¹ Acuerdo General del Tribunal Pleno número 1/2010 por el que se determina la celebración de una audiencia pública en relación con los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada el primero de octubre de dos mil siete, en el DOF del día 15 de enero de 2010.

¹² Información publicada al primero de julio del 2011 en el DOF.

¹³ La Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, publicada en el DOF de fecha primero de julio de 2011, dividida en dos Libros; conteniendo en su Libro Primero 30 reglas en el Título 1.4. Impuesto Empresarial a Tasa Única y en su Libro Segundo, 32 reglas dentro del Título 11.4 Impuesto Empresarial a Tasa Única. En forma complementaria, el Anexo 3, incluye los dos criterios no vinculativos, publicados en la misma fecha.

¹⁴ Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el DOF el 5 de noviembre de 2007, modificado con fecha 27 de febrero 2008.

Administración Tributaria (SAT) determine la conveniencia de derogar los títulos de la Ley del ISR (LISR), aplicable a las actividades empresariales.

En razón de que el principal cambio que existió entre la Iniciativa y su publicación final, estriba en el reconocimiento de un sistema de créditos que pareciera sustituir a algunas deducciones, pero que con su mecánica de aplicación pudiera generar efectos distintos de los que derivan de aquellas. Entre los créditos relevantes, se encuentra el equivalente a la tasa o factor aplicable a: la diferencia derivada de deducciones mayores a los ingresos; el monto de remuneración al trabajo personal subordinado gravado (incluye asimilados) y aportaciones de seguridad social; los inventarios al 31 de diciembre de 2007 y las inversiones de 1998 a 2007.

1.2. Estructura del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Una vez conocidas las causas y efectos del IETU, procede revisar sus elementos esenciales.

Partiendo de la corriente clásica representada por Gianinni,¹⁵ distinguimos como elementos esenciales del IETU al sujeto, objeto, base y tasa, mismos que son constitutivos del hecho imponible y reconocidos en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (SCJN)¹⁶. Los primeros reconocidos como cualitativos y los segundos como cuantitativos o mesurables. Sin embargo, mediante tesis aisladas de las Salas del Tribunal Constitucional y de los Tribunales Colegiados de Circuito, consideran un elemento más que es la forma y época de pago.

¹⁵ Cfr. GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario, Trad. Sainz de Bujanda, Fernando, 7ª. ed., Madrid, 1957, pp. 67, 83 a 87.

¹⁶ Tesis P./J.62/98 bajo el rubro "CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, T. VIII, noviembre 1998, p. 11.

1.2.1. Sujeto.

Son sujetos de este gravamen, el Estado como sujeto activo en razón de la potestad tributaria de que está investida, en este caso la Federación y, como sujeto pasivo, conforme al artículo 1º. de la LIETU, las personas físicas y morales residentes en México, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional que obtengan ingresos, independientemente del lugar en donde se generen, por la enajenación de bienes, prestación de servicios y por otorgar del uso temporal de bienes. No son sujetos de este impuesto prácticamente las personas morales no contribuyentes para efectos del ISR.

Mediante la lectura del numeral antes citado, se colige que el vínculo de imposición en la relación tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado, es la residencia; luego entonces, en México la residencia vincula al sujeto pasivo con la obligación tributaria en el IETU.¹⁷

Respecto a los residentes en el extranjero, se observa que el vínculo de imposición que adoptó el legislador para someterlo a la potestad tributaria del Estado, es el de establecimiento permanente¹⁸ que aquéllos hayan constituido en el país. Sin embargo, no son sujetos aquellos que tengan fuente de riqueza en territorio nacional aunque realicen en él alguna de las actividades que señala el citado dispositivo, ejemplo de esto, es cuando la persona física o moral extranjera propietaria de bienes inmuebles en territorio nacional y conceda su uso o goce, no causa el gravamen, pues dicha actividad no se considera establecimiento permanente.¹⁹

¹⁷ Artículo 9 del CFF vigente y, en su caso, artículo 4 de los Convenios Fiscales suscritos por México con otros Estados Contratantes.

¹⁸ El artículo 2 de la LISR vigente, define al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes; entre otros, se encuentran las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

¹⁹ El artículo 3 de la LISR vigente señala lo que constituye establecimiento permanente y el artículo 4 de la propia Ley, especifica los ingresos atribuibles al establecimiento permanente.

De acuerdo con lo anterior, será sujeto activo la Federación y sujetos pasivos del tributo las personas físicas y morales residentes en México o bien, los residentes en el extranjero siempre y cuando tengan establecimiento permanente en el país.

1.2.2. Objeto.

Con fundamento en el artículo 1º. de la LIETU, el objeto es la renta o ingreso (toda modificación positiva del patrimonio o capital contable)²⁰ obtenido por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, actividades definidas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).²¹

Entre los ingresos gravados están el precio o contraprestación, cantidades cobradas por impuestos o derechos, intereses normales y/o moratorios, penas convencionales, anticipos o depósitos, bonificaciones o descuentos recibidos, etc. El ingreso en bienes o servicios será el valor del mercado o el de avalúo, igual criterio aplica para el caso de que no exista contraprestación.

Tanto para la LISR como para la LIETU, el ingreso es el objeto del tributo, concepto que no es definido por ninguna de las dos leyes, y por consiguiente, se remite al criterio fijado por la doctrina judicial para su definición como anteriormente ya se señaló.

Por consiguiente, puede definirse bajo el mismo criterio establecido para este término en materia del ISR, como: “cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona” de rubro RENTA. QUÉ DEBE

²⁰ Cfr. Tesis No. P.XCIX/97 cuyo rubro es “INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, p. 159.

²¹ Artículo 3 de la LIETU vigente.

ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.²²

Además, la obligación tributaria surge con independencia de la fuente de riqueza de donde emane, el producto de las actividades gravables como lo establece la norma en estudio, considerado como un tributo denominado “de renta mundial”.²³

1.2.3. Base.

La base se determina disminuyendo de los ingresos obtenidos efectivamente en un ejercicio, las deducciones autorizadas, operando así el sistema de flujo de efectivo.²⁴ Las deducciones en el IETU son menores a las previstas en la LISR al poder deducir solo bienes de activo fijo o de inventarios y, entre los requisitos de las mismas, está el que sean cubiertas a contribuyentes del IETU, que sean estrictamente indispensables y efectivamente pagadas.

Así, el legislador utiliza el método de resta, es decir, que la base del gravamen se obtiene mediante una simple operación aritmética que consiste en restar a los

²² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, Tesis, 1ra. CLXXXIX/2006, p. 483, de rubro y texto: *RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. ...* “En este sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto “ingreso” regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17”. (Énfasis añadido)

²³ Cfr. CAMPAGNALE NORBERTO, Pablo et al. El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, Ed. La Ley, Argentina, 2000, pp. 6, 7 y 8. Los criterios de delimitación espacial o de vinculación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, son el de la fuente y el de la residencia. El primero considera el lugar donde se localiza el hecho generador de la renta para proceder a su imposición, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente. En cambio en el segundo criterio, se toma en consideración las características del sujeto pasivo, tales como nacionalidad, domicilio o residencia, de esta forma colabora en virtud de su capacidad contributiva, al considerar la totalidad de las rentas obtenidas sin importar el lugar donde éstas se generan.

²⁴ Artículo 1º de la LIETU vigente. Al respecto, sus artículos Octavo y Noveno Transitorio, precisan que no se consideran en su base los ingresos y deducciones devengados con anterioridad al primero de enero de 2008, pero cobrados o pagados con posterioridad a la citada fecha, respectivamente.

ingresos gravados las deducciones autorizadas, como se reconoce en la exposición de motivos que respalda la Iniciativa objeto de análisis.

“Formalmente, en lugar de sumar una a una las retribuciones a los factores de la producción, con objeto de que todas ellas queden comprendidas 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 dichas retribuciones a los factores de la producción como la diferencia entre la enajenación de bienes, por un lado y la adquisición de insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, por otra parte. Así mismo, la adquisición de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico también son deducidos de la base de la citada contribución empresarial.”²⁵
 (Énfasis añadido).

De lo anterior se infiere que la base del IETU, al igual que el ISR, se fija por el método de resta y se impone el gravamen sobre la utilidad del causante o incremento patrimonial neto.

Lo anterior, puede esquematizarse de la siguiente manera:

| | | |
|--------------|---------------------------|---|
| | Ingresos gravables | |
| Menos | Deducciones autorizadas | |
| Igual | Base gravable para ISR | Flujo excedente para retribuir factores de producción para IETU |

Ahora, dado que el legislador excluyó del objeto del gravamen, ciertas retribuciones a los factores de producción, como son las relativas al capital en sus modalidades de intereses y regalías entre partes relacionadas y además consideró

²⁵ Gaceta Parlamentaria, 21 de junio de 2007, p. 7.

no deducibles las relativas al trabajo en sus especies de sueldos, salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, asimilados y aportaciones de seguridad social, produciendo una base del tributo con las retribuciones a los factores de producción. Esto contrasta con la definición de *factores de producción*, los cuales son los insumos que se requieren para producir algo.²⁶

Conforme a la ciencia económica, tenemos la trilogía clásica de factores: tierra, trabajo y capital.²⁷ Sin embargo, hoy día en un entorno de producción en línea, el ingreso ya no depende de una producción primaria, la tierra, sino del esfuerzo para producir, interpretándolo como “trabajo acumulado”, o como “trabajo ahorrado”, aunándolo al capital. En general, cuando nos referimos a factores de producción, hablamos de trabajo y capital.

Identificando la integración de los factores de producción, sólo resta señalar que para efectos del IETU, tienen un tratamiento diferente, mientras que excluye como deducción a los salarios y prestaciones de seguridad social, pero reconociendo un crédito equivalente al 17.5%²⁸ de tales conceptos bajo ciertos requisitos, permite la inversión de bienes para la formación bruta del capital (maquinaria, equipo, terrenos, construcciones e inventarios).

En conclusión, se aprecia que la determinación de la base gravable del IETU, resulta muy simple ya que se constituye del total de ingresos gravados menos las deducciones autorizadas bajo el criterio de flujo de efectivo, a diferencia del ISR que considera una base de devengado y a crédito. No obstante, tanto los ingresos como las deducciones resultan con particularidades sujetas a análisis.

²⁶ Cfr. SHETTINO, Macario. Introducción a la Economía para no economistas, Pearson Educación Prentice-Hall, México, 2002, p. 40.

²⁷ Cfr. ASTUDILLO URSÚA, Pedro. Elementos de la técnica económica, 3ª. ed., Ed. Porrúa, México, 1995, p. 44.

²⁸ Factor establecido en el artículo 10 de la LIETU vigente, sin embargo, mediante disposición transitoria se establece que durante 2008 se aplicará el factor de 0.165 y en 2009 el factor 0.17.

1.2.4. Tasa.

El legislador, al establecer y regular el tributo no puede limitarse a tipificar el hecho imponible. Es necesario de que, de alguna forma, determine además la cantidad de dinero a pagar.²⁹ La cuantía que resulte asignada a cada deuda tributaria, debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva.³⁰

Así tenemos, como bien aclara Juan Carlos Luqui que, el objeto de la obligación tributaria siempre es una prestación pecuniaria, la cual resulta de fijar un monto sobre la base imponible y, estará en condiciones de ser exigible, puesto que ya existe una suma líquida.³¹

Derivado de lo anterior, se puede considerar que la tasa es un porcentaje o parámetro fijo que no se expresa en dinero, sino una vez que se aplica a la base medible en términos monetarios, resulta la cantidad ineludible de cubrir al Fisco para sufragar el gasto público.

Específicamente en materia del IETU, la tasa aplicable a la base gravable fue diferente en tres ejercicios distintos³² y constituye una alícuota proporcional toda vez que el *quantum* del impuesto permanece constante, cualquiera que sea la cantidad de la materia imponible.

La Iniciativa señalaba una tasa del 19%, que finalmente quedó en otras tasas aunque menores pero diferentes. Además, esto causa inseguridad jurídica en el

²⁹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español, Volumen 23, Vigésima tercera ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, España, 2003, p. 198.

³⁰ Cfr. VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8ª. ed. actualizada y ampliada, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, S.R.L. Argentina, 2003, p. 370.

³¹ Cfr. LUQUI, Juan Carlos. La obligación tributaria, Ediciones De Palma, Argentina, 1989, pp. 241-242.

³² Mediante el artículo Cuarto Transitorio de la LIETU, se señala que la tasa aplicable durante 2008 es del 16.5% y durante 2009 se aplicará la tasa del 17%. Por consiguiente, a partir del año 2010 la tasa aplicable es del 17.5%.

sujeto pasivo porque, mediante disposición transitoria³³ se señala que el Ejecutivo Federal evaluará los resultados y efectos de la aplicación de la tasa del 16.5%, tomando en cuenta el comportamiento de la economía durante dicho año. Como en 2009 se aplicó la tasa prevista, se desconoce si se efectuó tal diagnóstico, aunque en términos nominales se reduce la proyección de recaudación en el impuesto de interés en \$14,279.1 millones de pesos³⁴ respecto a la del 2008.

Por lo tanto, la tasa fija en el IETU, dista de la tarifa progresiva aplicable en la determinación de los pagos provisionales y anual de las personas físicas o para las personas morales vigente hasta el año de 1986 en materia del ISR.

1.2.5. Época y forma de pago.

Se calculará por ejercicios con obligación de efectuar pagos provisionales mensuales sobre una base acumulada y, se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los plazos establecidos para efectos del ISR, esto de acuerdo con lo previsto en los artículos 8 y 9 de la LIETU. Las personas morales del régimen simplificado calcularán y, en su caso, enterarán por cuenta de sus integrantes los pagos provisionales del impuesto correspondiente a cada uno éstos, salvo que el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones en forma individual.

La persona física bajo el régimen de pequeños contribuyentes, pagarán el IETU mediante estimativa que practiquen las autoridades fiscales.

Adicionalmente, a través de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF),³⁵ se incorporó la obligación de presentar declaraciones informativas sobre los conceptos que sirvieron de base para la determinación del IETU, en los formatos

³³ Artículo Vigésimo Transitorio de la LIETU vigente.

³⁴ *Cfr.* Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2008 y 2009, publicadas en el DOF de fecha 7 de diciembre de 2007 y 10 de noviembre de 2008, respectivamente.

³⁵ Art. 22 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2009 y 2010.

que establezca el SAT, aún sin impuesto a pagar, en el mismo plazo establecido para la presentación del pago provisional y de la declaración del ejercicio. Dependiendo del tipo de contribuyente serán los plazos a presentar, si es pago provisional el día 17 del mes siguiente, para efectos de la anual será en marzo o abril según se trate de persona moral o física, respectivamente. A partir del 2011,³⁶ la obligación sólo será de carácter anual, eliminando su presentación mensual.

Como resultado de lo anterior no se observa el cumplimiento del principio de simplificación a que alude la Iniciativa³⁷ al incrementarse la carga administrativa para el contribuyente, por motivo de 13 cálculos y obligación de presentar las declaraciones respectivas; 12 pagos provisionales y un anual. Además, se deberá presentar la declaración informativa anual mediante archivo electrónico.

Por otra parte, se denota inseguridad jurídica, ya que las obligaciones formales no quedan reguladas por la ley específica sino a través de una disposición de carácter anual como lo es la LIF.

1.3. Resultados en países en que se ha implementado.

Aun cuando a nivel mundial, el impuesto plano o de tasa única, como sistema fiscal ya existía en Hong Kong, en esta sección se abordará en forma breve la tendencia que se ha presentado en los Estados Unidos de América (EE.UU.), a raíz de un estudio encomendado por Ronald Reagan, debido a la problemática de los ingresos tributarios que marcó el aporte más significativo en materia tributaria del siglo XX y en lo que va del XXI.

Desde diciembre de 1981 (casi 30 años), Robert E. Hall y Halvin Rabushka, de la Universidad de Stanford, publicaron por primera vez en el Wall Street Journal una propuesta para reemplazar el impuesto federal a la renta con un impuesto más bajo, parejo y único. El esquema de imposición consistía en que los contribuyentes

³⁶ Art. 21 fracción II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2011.

³⁷ Gaceta Parlamentaria, 21 de junio de 2007, pp. 4-5.

declararan su impuesto en un formulario del tamaño de una tarjeta postal, pretendiendo alcanzar los principios de justicia, simplicidad y economía.³⁸

La idea anterior culminó en la Ley de Reforma Tributaria del Presidente Reagan, en 1986, la cual previó dos tasas tributarias, una de 15% y otra de 28%, que reemplazaron a los múltiples tramos tributarios cuyo tope era del 50%, pero perdió impulso este impuesto parejo. Reforma similar en reducción de tasas impositivas secundó Margaret Thatcher en el Reino Unido.

En 1990, el Presidente George H. Bush firmó la Ley de Conciliación del Presupuesto Total, que incluía una tasa de 31% sobre “los ricos”. En el año de 1993, el Presidente Clinton, firmó una ley similar, en la cual añadía dos nuevos tramos del 36% y 39.6%.

Posteriormente, a partir de 1995, Dick Arme y Steve Forbes y otros líderes políticos promocionaron el impuesto parejo, sin que haya llegado a la Cámara o el Senado para ser sometido a votación. Inclusive, con la entrada en vigor de la LIETU en México y a fin de reconocer el acreditamiento del IETU en lugar del abrogado IMPAC, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante un comunicado de prensa,³⁹ aclaró que las autoridades de EE.UU. realizarán un estudio del IETU y en tanto, se permitirá su acreditamiento contra el ISR a cargo de los contribuyentes norteamericanos, sin que sea motivo de objeción. Asimismo, se listan los países que han celebrado Convenio para Evitar la Doble Tributación en Materia del Impuesto sobre la Renta con México, en el cual se contempla el mencionado acreditamiento. A la fecha se desconoce el resultado del estudio anunciado.

³⁸ Cfr. HALL, Robert E. y RABUSHKA, Alvin. El impuesto parejo, trans. Ana María del Río, 2ª. ed., Ed. Kurt R. Leube, Chile, 2009, p. iii.

³⁹ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/33_10771.html, consultado el 5 de junio de 2011.

Continuando con la situación fiscal en los EE.UU.,⁴⁰ el impuesto federal a la renta se complica aún más por el llamado impuesto mínimo alternativo (Alternative Minimum Tax, AMT), el cual fue diseñado para impedir que se eliminen la mayor parte de los ingresos imponibles a través de numerosas deducciones; además, permite que los contribuyentes paguen el ATM más alto fijado en una tasa pareja del 28% o el impuesto regular sobre la renta.

Antes del 2006, seis estados norteamericanos (Colorado, Illinois, Indiana, Massachusetts, Michigan y Pennsylvania) mantuvieron una tasa tributaria pareja sobre los ingresos imponibles de entre el 3% y el 5.3%. Durante el 2006, Rhode Island y Utah adoptaron impuestos parejos opcionales del 5.5% y 5.35%, respectivamente, ya que en contraste con el ATM, los contribuyentes pueden elegir entre pagar un impuesto parejo, más bajo, sin deducciones, o el impuesto estándar a la renta, con deducciones. Otros estados estudian similares propuestas de impuesto parejo.

Este movimiento de impuestos planos opcionales, propuesto por Robert Hall y Alvin Rabushka, desde hace un par de décadas, pudiera extenderse contemplando una tasa del 19% o inclusive menos, a cambio del 28% del ATM.

En forma complementaria, el IETU, se apoya en la teoría de Laffer,⁴¹ quien propone que los ingresos fiscales de los estados se incrementan ante la disminución de las tasas impositivas hasta el punto que se logra el máximo de recaudación; después de ello, un aumento de tasa, produce reducción de ingresos fiscales, porque genera un desánimo al trabajo emprendedor de los contribuyentes y buscan evadir el pago de la carga fiscal.

Apoyándose en el estudio efectuado por Hall-Rabushka y la teoría de Laffer, diversos países han adoptado el “flat tax” como una estrategia para tener mayor eficiencia económica y sencillez tributaria. Entre los países, que adoptaron un símil

⁴⁰ Cfr. HALL, Robert E. y RABUSHKA, Alvin. *Op. cit.* pp. v-vi.

⁴¹ Cfr. SANTAMARÍA GARCÍA, Jorge. *Op. cit.* p. 20.

de este sistema tenemos Hong Kong, Estonia y Eslovaquia, los cuales se abordarán en páginas siguientes.

En contraste, dentro de la burocracia internacional como es el caso del Fondo Monetario Internacional (FMI),⁴² argumenta que la evidencia empírica de sus efectos es muy limitada, toda vez que no hay muestras del efecto de tipo Laffer, que es ambiguo el cumplimiento del pago de impuestos, que se ignora la creación de fuentes de trabajo, de los índices de desempleo, de inversión o cualquier otra medida de prosperidad y de competitividad.

Se podría pensar que la política del FMI, rechaza la expansión del impuesto plano porque los resultados obtenidos en los países seguidores, son favorables en términos económicos y generados a no más de dos décadas, y sobre todo aquel no ha logrado perpetuar la pobreza. Además, a este organismo no le interesa saber que más países lo adoptarán sino los que lo tienen se alejarán de ellos.

Efectivamente en México se ha obtenido una recaudación satisfactoria con la introducción del IETU, por lo que consideramos que los estragos que causan a los contribuyentes son irrelevantes, entre los que están el nulo financiamiento en su pago al operar el criterio de flujo de efectivo, el costo administrativo de su control y la extinción de los denominados créditos fiscales cuyo promedio de vigencia asciende a 10 años.

1.4. Características técnicas del impuesto.

De acuerdo con la Iniciativa, el IETU (antes contribución), es “un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad”.⁴³ A partir de esta declaración, se pretende asegurar que el

⁴² http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm

⁴³ Gaceta Parlamentaria, 21 de junio de 2007, p. 5.

impuesto objeto de análisis, cumple con las características de ser un gravamen mínimo respecto del ISR total, que prevé una base más amplia y es sustituto del IMPAC.⁴⁴

Al ser un impuesto mínimo, únicamente se pagaría por concepto de IETU, el excedente entre aquél y el ISR propio y retenido. En este sentido, al momento de determinarse el IETU se podrá reconocer el ISR retenido a terceros, por concepto de retribuciones a los factores de producción, como son entre otros: utilidades, dividendos o salarios; toda vez que tales retribuciones ya pagaron el ISR mediante retención efectuada por los beneficiarios de dichas retribuciones. Sin embargo, el ordenamiento finalmente publicado, establece un mecanismo diferente; al no permitir deducir las erogaciones por sueldos y prestaciones de seguridad social a cargo del empleador y con el fin de apaciguar su efecto en la base de aquél, reconoce la figura del acreditamiento o crédito fiscal, equivalente al monto que resulte de aplicar al ingreso gravable para efectos del ISR por concepto de salarios o de las prestaciones de seguridad social la tasa del IETU. En sí, uno u otro mecanismo en comento, difiere de lo previsto en el modelo original de “flat tax”, propuesto por Hall-Rabushka, o bien, de alguna de las modalidades adoptadas en los países que se citan en el punto 1.6.

Otro rasgo característico de este impuesto, es que tiene una base gravable más amplia que el ISR y, por tal razón, gravará a los contribuyentes que actualmente no pagan este último, con el fin de hacer más equitativa la tributación. Lo anterior, por un lado, además de considerar un mínimo de deducciones respecto al ISR, elimina las que representan un porcentaje sobre los ingresos o las establecidas en cantidades fijas, en sustitución de su debida comprobación fiscal y, resaltando a toda luz la deducibilidad total de las inversiones a diferencia de la deducción anual ajustada por efectos de inflación prevista en la LISR. Por otro, se dice que el IETU, evitará las exenciones que han distorsionado actualmente el sistema tributario, principalmente en materia del ISR e IVA, tributos que representan las

⁴⁴ *Ibidem*, p. 6.

fuentes esenciales de financiamiento del gasto público. Esto último no se logró del todo, al incorporar prácticamente el régimen de exención prevaleciente en materia del ISR en el IETU y que, será motivo de análisis en el capítulo siguiente por el efecto que recae sobre contribuyentes que no se beneficiaron o se les condiciona la exención.

Finalmente, tiene la característica de sustituir al IMPAC, evitando con ello el aumento, en número, de obligaciones fiscales pero no la carga tributaria ni administrativa⁴⁵ de los contribuyentes. Al respecto, cabe recordar que ambos impuestos nacieron como un impuesto mínimo del ISR, al fungir como medio de control de este; sin embargo, el IMPAC no logró su objetivo como lo aseveró el jurista Miguel de Jesús Alvarado,⁴⁶ al no configurarse como un instrumento de control, sino que terminó siendo controlado por el ISR o redujo su efectividad,⁴⁷ a raíz de las constantes modificaciones, entre las que se encuentra, al acreditamiento de un impuesto frente a otro y sobre todo su posible recuperación bajo ciertas circunstancias o en su caso, un gasto irrecuperable. Este panorama influyó para que se eliminara y marcara la entrada del IETU como su sustituto.

Además, se resalta que es neutral por no incidir en las decisiones de inversión, al permitir su deducción con el propósito de incrementar la capacidad productiva de los sujetos pasivos, no obstante, de limitar la deducción de las erogaciones

⁴⁵ El aumento de la carga tributaria se observa al pasar del 1.25% por concepto del IMPAC a una tasa del IETU del 16.5% vigente en el 2008. Para enfrentar la carga administrativa el contribuyente debió adecuar su sistema contable a fin de generar la información, bajo el criterio de flujo de efectivo, base para la determinación del IETU por pagar, toda vez que coexistirá con el ISR el cual se determina considerando el criterio de devengado. Adicionalmente, se impuso la obligación de presentar declaraciones informativas mensuales y en forma anual de este gravamen, no obstante, a la fecha han disminuido en número, al presentarse únicamente por periodo anual. La medida administrativa de sólo presentar la declaración del ejercicio se prevé en el Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación administrativa, publicado en el DOF el día 30 de junio de 2010.

⁴⁶ Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel De Jesús. “¿Debe suprimirse el impuesto al activo?”, Conceptos de Reforma Fiscal, Gabriela Ríos Granados, Coordinadora, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Serie de Ensayos Jurídicos No. 10, México, 2002, pp. 17, 19.

⁴⁷ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “El impuesto empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación,” México, Junio 30, 2011, p. 64. Este diagnóstico se presenta dentro del plazo previsto en el artículo Décimo Noveno Transitorio de la LIETU vigente.

necesarias para obtener los ingresos objeto del IETU, como se señaló en párrafos anteriores.

Lo anterior, se corrobora con la reflexión del Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien precisa que “sustituiría al impuesto al activo, constituyéndose en un gravamen neutral que no afecta a las decisiones de inversión. ...es general, evitando exenciones distorsionantes; es simple al aplicar una tasa única a una base de cálculo sencilla; y no afecta a los llamados contribuyentes “cautivos” al ser un impuesto mínimo.”⁴⁸

Una vez asentadas las características del IETU, nos cuestionaríamos si realmente estamos frente a un impuesto mínimo, porque de acuerdo con el procedimiento de su determinación, primero se paga el ISR y éste puede llegar a ser el mínimo respecto del IETU. En cuanto a la sustitución del IMPAC implica la adopción de la figura del acreditamiento pero bajo diversas modalidades, diferentes entre sí, las cuales requieren de un análisis específico para su adecuada y oportuna aplicación, previstas tanto en la LIETU como en el Decreto Presidencial,⁴⁹ que pretenden aminorar, en parte, los excesos de aquella. El tiempo constituye un factor determinante a partir del momento en que la SHCP endosó al fisco estadounidense el concluir si el IETU será cubierto con el tratado fiscal o no, mismo que a la fecha goza de reconocimiento temporal, por la relevancia en el comercio bilateral.⁵⁰ De no anunciarse su postura final se presionaría para eliminarlo y evitar la doble tributación.

⁴⁸ Comunicado de prensa 053/2007, de fecha 20 de junio de 2007, p. 4.

⁴⁹ Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales, Artículo Primero, Segundo, Tercero, Cuarto, Quinto, Sexto y Décimo.

⁵⁰ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *“El impuesto empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación,”* pp. 113-114. Mediante este informe la SHCP sólo destaca que EE.UU. comunicó a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas, el reconocimiento de acreditamiento contra el ISR pagado en México; pero continúa pendiente el documento que avale la aceptación formal sobre su posicionamiento definitivo con motivo del análisis que realizaría al respecto. A la fecha del informe se han celebrado 53 Convenios para Evitar la Doble Tributación, de los cuales 12 no han entrado en vigor. Consultado en <http://www.shcp.gob.mx>

El reconocimiento del acreditamiento es de suma importancia en la creación o permanencia de los impuestos, como sucedió con el IMPAC, el cual desde su inicio establecía que primero se pagara éste y después acreditarse contra el ISR causado, pero con el fin de reconocerse el acreditamiento en el extranjero, al año siguiente (1990) de su introducción, se modificó la LIMPAC para cambiar el mecanismo al revés, es decir, acreditarse el ISR contra el IMPAC, prevaleciente hasta el año de 2007.

En el peor de los escenarios, podría generar la pérdida de acreditamiento como impuesto pagado en el extranjero, *v.gr.* Italia con el Impuesto Regional sobre Actividades Productivas (IRAP),⁵¹ similar al IETU, que al modificarse su estructura para no solo gravar el trabajo mediante un impuesto local sobre la renta, sino también otros factores de producción con el IRAP, ocasionó que EE.UU. reconociera el acreditamiento en forma parcial.

Por lo antes expuesto, será EEUU quien definirá la suerte del IETU y en caso de rechazar tal acreditamiento, no tendrá efecto retroactivo o bien, se tendría que modificar la ley federal objeto de análisis, en observancia a la supremacía de los tratados internacionales como lo prevé el CFF, el Código Civil Federal (CCF) y el Código Penal Federal.

Sin embargo, afortunadamente ya se aceptó.

1.5. Fiscalidad de este impuesto.

Kelsen, representante del positivismo jurídico, señala que al derecho se le concibe como un conjunto de normas que tienen el tipo de unidad, o mejor dicho un sistema de normas, representado en forma jerárquica, en cuya cúspide se encuentra la norma fundamental o superior, creadora de las de grado inferior.⁵² De

⁵¹ *Ibid*, pp. 114-115.

⁵² *Cfr.* KELSEN, Hans. Teoría general del derecho y del Estado, trad. Eduardo García Maynez, 3a. ed., UNAM, México, 2008, pp. 3, 129, 134-137, 146 y 147.

acuerdo con esa pirámide, nuestra Carta Magna, constituye la norma de grado mayor del orden jurídico nacional y configura el fundamento inmediato de validez de las demás normas.

Esto revela “*prima facie*”, la existencia de un sistema de normas situado en un plano de supra y subordinación, donde la Constitución es la norma suprema o fundante, tal carácter se encuentra inmerso a través de su artículo 133, donde se establece:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

En consecuencia, se puede sostener que la jerarquía de la norma en el régimen jurídico mexicano es el siguiente: a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, b) Tratados Internacionales, c) Ley General, d) Ley Federal y e) Ley Local, en la cual subyace el principio de *pacta sunt servanda*. Luego entonces, el mayor número de disposiciones legales se encuentran en niveles inferiores comprendidos en los numerales d) y e) anteriores; de igual forma, se da certeza en torno al estatus de nuestro orden constitucional en lo interno.

Dado que el IETU, es el impuesto federal de interés, su estudio implica conocer la unidad jurídica que lo regula o su fiscalidad, iniciando con lo establecido en la Constitución Política, gestadora de su Ley, específicamente, en su artículo 31 fracción IV, que a la letra señala:

“Art. 31, Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. 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.

...”

Por otra parte, es facultad del Congreso de la Unión, el de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto.

Asimismo, el CFF, ordenamiento de aplicación supletoria, señala que las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; además, clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En este sentido, la LIETU, ley secundaria, señala en su artículo primero que se pagará el IETU.

Con base en lo anterior, ni la ley suprema ni disposiciones secundarias manejan al término tributo, sólo mencionan *contribuciones* o bien, la especie de éstas. Para entender el concepto de referencia, a continuación se listan las siguientes notas de las contribuciones:

- Su naturaleza es personal.
- Son aportaciones pecuniarias, aunque excepcionalmente en especie.⁵³
- Su producto debe destinarse a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y/o municipal.
- La aportación debe ser proporcional y equitativa.
- Son establecidas mediante disposición legal.

⁵³ Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en material del impuesto sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el DOF, de fecha cinco de noviembre de 2007, mediante el cual se reconoce que para incremento del acervo y difusión cultural, es necesario permitir a las personas físicas dedicadas a las artes plásticas que efectúen el pago del ISR, IVA, así como, del IETU mediante la entrega de obras de su producción.

Aun cuando, la SCJN ha reconocido la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales, solo para estos efectos, primero se verá la LIETU por su vigencia ya que después de conocidos los efectos de su acreditamiento se verán los tratados internacionales.

Así, en un segundo nivel se encuentra la LIETU, la cual consta de artículos transitorios en mayor número que el mismo articulado de la Ley. No siendo suficiente con esa regulación y ante la falta de precisión o claridad en diversos aspectos, se ha complementado su fiscalidad con diversas reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, la cual aun cuando no se encuentra prevista en la Ley Suprema de la Nación, sí en el CFF, que buscan dar a conocer criterios de interpretación de leyes o reglamentos en forma anual; de un Decreto Presidencial que consta de 16 artículos y tres transitorios y, dos criterios no vinculativos.

Continuando con los niveles descendientes en la jerarquía normativa, se encuentra el Reglamento, que para el caso específico no se ha emitido, posiblemente, por la justificación de su introducción transitoria. Con este ordenamiento se lograría la aplicación y observancia de la LIETU.

En cumplimiento con lo establecido en el artículo Décimo Noveno Transitorio de la LIETU, a más tardar en el mes de junio del 2011, el SAT presentará la evaluación sobre la conveniencia de derogar los títulos de la LISR, aplicable a las actividades empresariales. Encontrando a través de los medios masivos, durante los meses de junio y julio del 2011, manifestaciones opuestas sobre este tópico.

En forma sucinta el diagnóstico presentado por el SAT, documenta a través de cuatro capítulos el comportamiento del IETU durante su corta temporalidad, de 2008 a 2010, aclarando que amerita maduración acompañado de su valoración. Tal gravamen constituye una de las principales reformas fiscales durante la presente administración y que ha cumplido con los objetivos plasmados en su Iniciativa: funcionar como impuesto mínimo de control del ISR, incrementar la

recaudación de ingresos tributarios en recesión económica, ampliar la base y el número de contribuyentes, reducir las planeaciones fiscales y sobre todo sustituir la recaudación de ingresos petroleros; contrario a lo experimentado con el IMPAC, ha fomentado la inversión. Se enfatiza en no requerir doble contabilidad al utilizar la misma información generada para efectos de la determinación del ISR e IVA.

De igual forma, se reporta su evaluación conjunta con el ISR y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) como integrantes del sistema renta, que grava a empresas y personas físicas con actividad empresarial, profesional y de arrendamiento. Inclusive, el dictamen destaca que México, sería prototipo para las economías del resto del mundo por las medidas adoptadas.

Continuando con la estructura jerárquica normativa aplicable al IETU, los tratados internacionales que ha celebrado México en materia fiscal no regulan, específicamente, el IETU; salvo Alemania, Antillas Holandesas, Barbados, Islandia, Panamá, Suiza y Uruguay. Sólo se aduce que los países firmantes han reconocido su acreditamiento en aras de evitar la doble tributación. En dicho diagnóstico resalta el que no define el estatus del reconocimiento oficial sobre el acreditamiento del IETU por parte de EEUU. Finalmente, contiene el pronunciamiento de la SCJN, en respuesta a la defensa masiva interpuesta por los contribuyentes contra este tributo, materializada en cinco tesis,⁵⁴ que reconocen la validez constitucional de sus elementos.

⁵⁴ “El impuesto empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación,” pp. 140-145. 1) *EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO DEFINE SU OBJETO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)*. 2) *EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE SUELDOS Y SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, INTERESES DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO CUANDO NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y REGALÍAS QUE PAGUEN ENTRE PARTES RELACIONADAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)*. 3) *EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3 FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, EN RELACIÓN CON EL 6, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE SU OBJETO LOS INGRESOS POR REGALÍAS DERIVADAS DE OPERACIONES ENTRE*

De todo lo dicho hasta aquí, este gravamen continuará por lo menos durante la presente administración, en virtud de su contribución boyante en la recaudación tributaria mexicana en una época de distorsiones económicas mundiales. De continuar vigente se pretende combinar los aspectos más convenientes del ISR y el IETU, para generar en su caso, un impuesto a tasa única, más próximo al modelo del “*flat tax*”, promotor de la inversión, en un escenario de constante crecimiento que está lejos de presentarse en México.

1.6. Países que actualmente tienen este impuesto en operación.

A continuación se reseña en forma sumaria la experiencia de algunos países que han adoptado variantes del “*flat tax*” o impuesto plano,⁵⁵ considerándose a esta tendencia tributaria como el mundo plano.

Hong Kong. Se caracteriza por ser una Región Administrativa Especial de la República Popular de China muy liberal al no contar con políticas económicas restrictivas. Desde 1947 mantiene un sistema dual del ISR, el cual permite a los contribuyentes decidir entre un sistema de tasas progresivas que varían entre el 2% y el 20% sobre la renta ajustada por deducciones y concesiones o, un tributo uniforme del 16% sobre la renta bruta. Ante la opción de elegir el impuesto que minimiza la carga tributaria, la práctica demuestra la inclinación por el segundo

PARTES RELACIONADAS Y, EN CONSECUENCIA, NO PERMITIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE ESA NATURALEZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

4) EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4 FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO EXENTAR DEL PAGO DEL TRIBUTO A LAS SOCIEDADES Y ASOCIACIONES DE CARÁCTER CIVIL QUE PRESTEN LOS SERVICIOS EDUCATIVOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

5) EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO RECONOCER LAS PÉRDIDAS FISCALES GENERADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

⁵⁵ Cfr. GRECU, Andrei, Flat Tax-The British Case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, pp. 12-16.

procedimiento porque ofrece tasas bajas, cero costos de preparación y una baja probabilidad de fiscalización de las autoridades.

Este país no tiene un impuesto general de renta, ni impuesto sobre los dividendos o ganancias de capital o sobre donaciones, ni el Impuesto al Valor Agregado (IVA), tampoco algún impuesto sobre las ventas o de nóminas.

La combinación de este mecanismo de simplicidad y bajo nivel de las tarifas ha reducido los efectos adversos de la política tributaria sobre los esfuerzos laborales, el ahorro y la toma de riesgos. Esto constituye un factor clave del reconocido crecimiento y desarrollo de la economía de Hong Kong como resultado de un alto nivel de recaudación tributaria.

Islas del Canal de la Mancha: Guernsey y Jersey. Estas islas operan bajo un estatus constitucional especial de la Corona Inglesa, que les permite implementar sus propias políticas económicas. Así, las cosas, modificaron su sistema codificado del ISR por un impuesto uniforme del 20% aplicado a la renta de personas jurídicas y físicas, en 1940 y 1960, respectivamente. Asimismo, el sistema provee generosas exenciones para individuos solteros o casados, niños y parientes dependientes, e impide la doble tributación sobre los dividendos o los pagos de intereses y no recauda ingresos sobre las ganancias de capital ni cobra el IVA.

Las medidas adoptadas les han permitido que sus economías crezcan como lo demuestra la triplicación del PIB de Guernsey desde 1965 y en un 90% en términos reales entre 1980 y 1990 del PIB de Jersey. Su régimen fiscal, influye positivamente en el crecimiento económico, empleo y nivel de vida en general.

Durante el año de 2006,⁵⁶ el Parlamento de Guernsey, aprobó una tasa tributaria corporativa igual a cero y puso en marcha otra tasa tope para ingresos personales

⁵⁶ Cfr. HALL, Robert E. y RABUSHKA, Alvin, *Op. cit.* pp. v-vi.

de 250,000 libras esterlinas. Este tope significó que las tasas de impuesto declinaron una vez que el ingreso imponible excedía a partir de 1,250,000 libras esterlinas, transformándose en un impuesto regresivo.

Estonia. Este país cambió de una economía basada en la planificación centralizada de tipo soviético a una de libre mercado, a partir de los primeros años de los 90, con motivo de las reformas del Primer Ministro, Mart Laar. Considerado el pionero del movimiento del “flat tax”.

Entre las reformas iniciadas, está, la implementación de estrictas medidas de presupuesto, liberalización del comercio internacional y amplia privatización. En 1994, ignorando los consejos del FMI de incrementar las tasas del ISR, implementó un impuesto plano del 26% y para incentivar aún más la formación de capital eliminó los impuestos corporativos sobre las ganancias reinvertidas. En consecuencia, la inversión conduce a incrementar los niveles de productividad, los sueldos y la creación de empleo.

Las deducciones más importantes de la renta gravable personal son: intereses hipotecarios, gastos educativos, regalos y donaciones, así como, pagos voluntarios a sistemas de pensión, sin rebasar del 50% de la renta gravable. A nivel corporativo, no se permiten descuentos ni deducciones, es decir, no hay incentivos o tratamientos preferenciales entre sectores económicos. Pero, existe la posibilidad de posponer las obligaciones tributarias hasta que los beneficios sean distribuidos, permitiendo reinvertir en más o nuevos negocios.

Al adoptar el impuesto plano, ha reducido sus niveles de tributación, del 26% al 20% en 2007, a fin de no perder negocios con países vecinos. Para 2009 se ha programado reducir el impuesto parejo a un 20% y al 18% para 2011.⁵⁷ El presupuesto de Estonia ha estado en superávit desde 2001.

⁵⁷ Cfr. MITCHELL, Daniel J. The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers, Vol. VIII, Issue I, Febrero 2008, p. 6.

Además, cuenta con IVA del 18% y un impuesto de nóminas del 29%. En general, su carga tributaria es dos veces mayor que la de Hong Kong.

Lituania y Latvia. Estos países bálticos siguieron el ejemplo de Estonia. En 1994, Lituania implantó un impuesto con tarifa plana del 33% y para personas jurídicas hasta el 15%. Latvia por su lado adoptó, en 1995,⁵⁸ un impuesto plano corporativo del 25%, reduciéndolo en 2003 al 19% y en 2004 a 15%. La economía de estos países han presentado una expansión en promedio del 5.6% del PIB.

Rusia. En 2001, el presidente Vladimir Putin, modificó su sistema tributario de tres tasas marginales sobre la renta y con un tope del 30% por un sistema plano del 13% para personas físicas y de 24% para empresas, a partir del 2002. Con esta medida, en un período de cuatro años, la recaudación del impuesto personal se duplicó, lo cual da como resultado que disminuya la evasión y se incrementen incentivos al trabajo, ahorro y la inversión. Así mismo, se tiene un promedio real de crecimiento del 5.5% el cual es mejor que el obtenido en países desarrollados.

En sí, desde su instauración, los ingresos reales en rublos, ajustados por la inflación, casi se han duplicado.

Serbia, Ucrania y Eslovaquia. A partir de 2003 otros países adoptaron el impuesto plano, como es el caso de Serbia con una tasa del 14% tanto para personas físicas como empresas, reemplazando el sistema tributario progresivo al ingreso personal con tasas que oscilaban entre el 10% y 20%. El actual sistema reconoce una exención por retiros de jubilación, así como, indemnizaciones laborales;⁵⁹ Ucrania, siguió el ejemplo de Rusia al reemplazar, en 2004, su impuesto a la renta de cinco tramos, que iban de un 10% a un 40%, por un impuesto parejo con una tasa del 13%. Por último, Eslovaquia, adoptó el 19% para todos los contribuyentes, dejando sin efecto un sistema de numerosas exenciones, fuentes de ingreso gravable y partidas sujetas a tasa específica. Su impuesto contenía

⁵⁸ Cfr. HALL, ROBERT E. y RABUSHKA, ALVIN, *Op. cit.* p. iv.

⁵⁹ <http://www.hoover.org/print/news/daily-report/25551>

cinco tramos, que iba de un 10% a un 38%. Se pretendió eliminar en el año de 2006 pero se consideró inconveniente por los resultados obtenidos en su recaudación. La doble tributación de los ingresos empresariales fue eliminada. Al igual que Estonia cuenta con el IVA a la tasa del 19% e impuesto sobre nóminas.

Otros países. En 2005, Georgia adoptó un impuesto parejo del 12% y Rumania con una tasa del 16%, tanto para ingresos personales como corporativos, para éste último país los ingresos recaudados durante los primeros meses del año 2006, representaron un incremento del PIB del 1.12.%.

A partir de febrero del 2006, en Kyrgyzstan, se estableció un impuesto plano con una tasa del 10%, sustituyendo a la tasa de ingresos corporativos del 20% y al impuesto a la renta individual cuyas tasas iban del 10% al 20%. El pueblo de Macedonia, a propuesta del Primer Ministro, Nikola Gruevski, votó a favor por el establecimiento del impuesto parejo, a partir del 2007, con una tasa del 12%, programada para disminuir a 10% en el 2008, sustituyendo la tasa de impuesto al ingreso corporativo de un 15% y al impuesto a la renta individual, con tasas que fluctuaban entre 15% y 24%, con el propósito de contar con una de las tasas más bajas de Europa, para emular el éxito económico de Estonia, Latvia y Lituania, después de su adopción.

A mediados del 2006, Kuwait indicó que estaba estudiando la propuesta para introducir un impuesto parejo, con una tasa única del 10%.

A partir del 2007, Mongolia, grava el ingreso personal con una tasa de impuesto parejo del 10%, después de aplicar un descuento, anteriormente estaba sujeto a tasas de entre el 10%, 20% y 40%. Esta decisión refleja los siguientes principios de política tributaria como son: disminución de la carga tributaria individual; reducción de la economía clandestina; ampliación de la base de contribuyentes; aumento de la eficiencia de la recaudación tributaria; conformidad y confianza en

el sistema tributario, debido a la clarificación y simplificación de las leyes de impuestos.

En 2007, Islandia, se adhirió al club de una sola tasa del 35.72%, siendo un país que abandona la llamada tributación progresiva, además, ha reducido la doble tributación sobre el ingreso ahorrado e invertido. Cuenta con una tasa baja del 10% que grava a las varias formas de ingreso de capital como son los dividendos, intereses y las ganancias de capital. Tiene el IVA del 24.5% y sobre nóminas el 6%. Hasta la fecha es un caso atípico a la regla de los países que formaron parte del ex bloque soviético o bien, que fueron una república soviética, por encontrarse dentro de los países más ricos de acuerdo con el Banco Mundial, por su casi inexistente nivel de desempleo y sobre todo por imponer una alta tasa de impuesto plano.

En México, a partir del 2008 está vigente la LIETU, que de acuerdo con la propuesta del Presidente, Felipe Calderón Hinojosa, busca incrementar la recaudación de impuestos con miras a mejorar el desarrollo social y la infraestructura física del país - con un PIB de solo 11%. El caso específico de nuestro país ha sido tratado a lo largo de este Capítulo en cuanto a sus elementos constitutivos y en páginas siguientes, se abordará entre otras particularidades, la figura del acreditamiento.

El movimiento de recorte en las tasas de impuestos se está moviendo de Europa a otros países del mundo, como sería el caso de Egipto, quien ha anunciado un reducción del 10% en las tasas tributarias del ingreso personal y corporativo. Barbados está debatiendo un cambio del sistema actual que prevé una tasa máxima del 33% a un 12.5% tanto para el ingreso personal como corporativo. En África, Ghana ha anunciado una reducción en su tasa corporativa. Tratándose del continente asiático, China, está considerando una reducción en su tasa impositiva a no más del 20%. España, también está examinando una propuesta de impuesto plano en un 30% en lugar del sistema progresivo de hasta un 45%.

A continuación se listan los países que han adoptado o con expectativa de adopción del multicitado impuesto en el mundo:

| PAÍS NOMBRE OFICIAL | CONTINENTE | AÑO DE ADOPCIÓN | TASA TRIBUTARIA |
|---|-------------------|----------------------------|----------------------------|
| Jersey | Europeo | 1940 | 20% |
| Hong Kong Región Administrativa Especial de la República Popular de China | Asiático | 1947 | 16% |
| Guernsey | Europeo | 1960 | 20% |
| República de Estonia | Europeo | 1994 | 26% |
| Latvia | Europeo | 1995 | 25% |
| República de Lituania | Europeo | 1996 | 33% |
| Federación Rusa | Euroasiático | 2001 | 13% |
| República de Serbia (antes República de Yugoslavia) | Europeo | 2003 | 14% |
| República Eslovaca (Antes República de Checoslovaquia) | Europeo | 2004 | 19% |
| Ucrania | Europeo | 2004 | 13% |
| República de Iraq | Asiático | 2004 | 15% |
| Rumania | Europeo | 2005 | 16% |
| República de Georgia | Euroasiático | 2005 | 12% |
| Pridnestrovie | Europeo | 2006 | 10% |
| República de Islandia | Europeo | 2007 | 35.72% |
| Mongolia | Asiático | 2007 | 10% |
| República de Kyrgyzstan | Asiático | 2007 | 10% |
| República de Macedonia (antes República de Yugoslavia) | Europeo | 2007 | 10% |
| República de Montenegro (antes República de Yugoslavia) | Europeo | 2007 | 15% |
| República de Mauricio | Africano | 2007 | 15% |
| República Kazakhstan | Euroasiático | 2007 | 10% |
| Estados Unidos Mexicanos | Americano | 2008 | 16%, 17% y |

| PAÍS NOMBRE OFICIAL | CONTINENTE | AÑO DE ADOPCIÓN | TASA TRIBUTARIA |
|---|------------|--------------------|--------------------|
| | | | 17.5% |
| República de Albania | Europeo | 2008 | 10% |
| República de Croacia (antes República de Yugoslavia) | Europeo | 2008 | 15% |
| República de Bulgaria | Europeo | 2008 | 10% |
| Con expectativa de adopción | | | |
| Kuwait | Asiático | | 10% |
| República Checa | Europeo | | |
| Hungría | Europeo | | |
| República Helénica Grecia | Europeo | | 25% |
| República Árabe de Egipto | Africano | | |
| República Popular de China | Asiático | | 20% |
| República de Polonia | Europeo | | |
| República Federal de Alemania | Europeo | | |
| Reino de España | Europeo | | 30% |
| Barbados | Americano | | |
| República de Ghana | Africano | | 12.5% |
| República de Colombia | Americano | | |
| República de Chile | Americano | | |
| EE.UU. | Americano | | 19% |

Fuente: Autora y de acuerdo con Global Flat Tax Revolution, The global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Markers by Daniel J. Mitchell y Almanaque Mundial 2013, Editorial Televisa, No. 59, México, 2012.

Derivado de lo anterior, se observa lo siguiente:

- En la década de los 40 ya se aplicaba el “*flat tax*” como sistema fiscal.
- A partir de la década de los 90, dicho tributo ha recogido adeptos, empezando por economías emergentes que formaban parte del sistema socialista.

- Los países que iniciaron su adopción se ubican en Europa Central y Oriental, pero la tendencia se ha extendido a casi todos los continentes, excepto el de Oceanía.
- Islandia, país capitalista, representa una excepción a la regla de los países iniciadores, con una tasa máxima del 35.72%, otros contemplan o esperan adoptar la tasa del 10%, significando una reducción de casi el 50% del porcentaje inicial propuesto del 19%, el cual ha sido aprobado en Eslovaquia.
- Ningún país ha respetado la versión original sugerida por los economistas Hall-Rabushka. Su propuesta considera una sola tasa de gravamen, aplicable una sola vez, sobre todas las fuentes de ingreso, en sí, contempla dos regímenes: el de ingresos personales con la característica de que considera una exención mínima y el de las empresas, el cual reconoce la reducción de compras de insumos, salarios, pensiones laborales y adquisiciones de planta y equipo.
- Con este modelo tributario, los países han experimentado un crecimiento rápido en su producción, mejor cumplimiento en sus impuestos, desempleo más bajo e inversión extranjera creciente porque fiscalmente se castiga poco a la actividad productiva y la creación de riqueza.
- Las diferencias sobresalientes entre el sistema adoptado por los países antes expuestos con el modelo de Hall-Rabushka consisten en: aplicar distinto porcentaje de “*flat tax*”; no existe uniformidad en la distinción de la fuente de ingreso (corporativo o personal) al gravarla con la misma o diferente tasa; algunos otros reconocen ciertas deducciones personales al ingreso gravable (donativos, créditos hipotecarios, servicios educativos, exenciones) al igual que lo prevé nuestra legislación en materia del ISR o en el Decreto Presidencial sobre el estímulo educativo⁶⁰ y no todos los países tienen la misma carga tributaria, al incluir diversos gravámenes

⁶⁰ “Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicio educativo,” publicado en el DOF de fecha 15 de febrero de 2011, mediante el cual se permite disminuir para efectos de la determinación del ISR anual, los pagos por servicios de enseñanza desde los niveles preescolar hasta el medio superior, previo cumplimiento de requisitos formales.

como serían el IVA, impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) e inclusive el impuesto sobre nóminas, o bien, sustitución de un sistema múltiple por uno de una tasa única.

La revolución del impuesto plano, está en auge, marcando una competencia internacional sobre la atracción de la inversión extranjera, focalizada en los países donde existe un impuesto único, que evite la doble tributación a la inversión y ahorro, rehuyéndole al sistema impositivo progresivo, múltiple y complicado. Éste sistema busca la denominada armonización fiscal, es decir, aplicar un tratamiento impositivo alto, similar o idéntico. La batalla constituye, en realidad, una lucha por determinar si el gobierno controlará o no el flujo de los factores de producción, etiquetados como mano de obra e inversión.

En el ámbito fiscal, armonizar significa que los distintos impuestos que existen en un sistema tributario ya sean directos e indirectos sean compatibles entre ellos, para que exista un sistema tributario racional, como lo ha mencionado Sainz de Bujanda. Es un término usado en el marco del derecho comunitario europeo, encaminado a desaparecer el control de productos que cruzan la frontera.

Bajo este escenario, la sola adopción del "*flat tax*" no garantiza un crecimiento económico, aun cuando algunos países se nieguen a regresar al sistema discriminatorio, sino que deberá ser acompañada de otras reformas como lo son en materia económica o laboral. En nuestro país se redujo la inversión extranjera. En pocas palabras, no existe una regla del éxito del "*flat tax*", lo mismo ha resultado positivo en Hong Kong, en países del ex bloque socialista o en un país capitalista.

Capítulo II. El Impuesto Empresarial a Tasa Única en México.

2.1. Iniciativa de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En referencia al decreto legislativo del 14 de septiembre de 2007, que expidió la LIETU, fue tratado a lo largo del primer capítulo de esta investigación; se partió con la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, para continuar con sus elementos esenciales, y concluir con un breve recorrido histórico de los diferentes países del mundo, incluyendo México, que han adoptado una figura similar al “*flat tax*”.

La carga impositiva del IETU, fue establecida con el objeto de controlar los contribuyentes evasores del ISR y obtener mayores recursos fiscales con efectividad; al margen de las afirmaciones de carácter político efectuadas por la autoridad, el IETU en realidad es un tributo que tiene diversas deficiencias en su creación como en su determinación, lo cual da lugar a tratamientos desproporcionales e inequitativos, al violar lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema, en perjuicio de los sujetos pasivos del mencionado gravamen.

Lo anterior, es en razón de que en el mecanismo de determinación del IETU no se permite la deducción de diversos factores de producción que coadyuvan en la generación de riqueza, es decir, no sólo grava el incremento del patrimonio del causante, sino también los gastos que aquél efectúa en su negocio para estar en aptitud de producir, al suponer la inversión en trabajo y capital. Asimismo, establece tratamientos inequitativos en beneficio de las instituciones financieras y los integrantes de las personas morales a que se refiere el Título III de la LISR; a empresas maquiladoras al permitirles deducciones y acreditamientos de costos y de impuestos, no aplicables a los demás contribuyentes, sin existir una justificación válida de los tratamientos preferenciales.

El panorama anterior, originó que a través del Decreto Presidencial que otorga beneficios fiscales en materia del IETU y en su momento en la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, antes del inicio de su vigencia,⁶¹ como instrumentos integrantes de su fiscalidad, se pretendiera moderar los diversos visos de inconstitucional antes relatados en forma enunciativa.

Tal regulación parcial y con carácter administrativo, a la fecha no se ha sometido a actos formal y materialmente legislativos que establezcan el alcance y medida de los elementos esenciales del IETU, al quedar al arbitrio del Poder Ejecutivo su aplicabilidad y vigencia.⁶² Esto evidencia inseguridad jurídica para los causantes de este gravamen, ante su eventual permanencia según diagnóstico de las autoridades fiscales y que pretende sustituir al impuesto más importante de la recaudación nacional: el ISR.

En resumen, el IETU presenta diversas situaciones de inconstitucionalidad que ameritan ser combatidas en ejercicio de la defensa jurisdiccional,⁶³ para no estar en estado de indefensión e inclusive, en la obligación de cumplir con normas aberrantes.

En el punto siguiente se verán los casos más comunes por los que se evocó el amparo contra la LIETU, por inobservancia de los principios de proporcionalidad y equidad, previstos en el artículo 31 constitucional.

⁶¹ El Art. 7 del CFF vigente señala que “Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

⁶² Art. 72 fracción f) de nuestra Carta Magna vigente. “En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.”

⁶³ Interponer el amparo, dentro de los 15 días hábiles siguientes a su primer acto de aplicación, de acuerdo con el artículo 21 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente o en un plazo de 30 días hábiles por la sola entrada en vigor de la LIETU, en los términos del artículo 22 de la misma Ley.

2.2. Argumentos de la inconstitucionalidad del impuesto.

En términos de la Iniciativa de la LIETU, se augura que este tributo no pretende una avidez recaudatoria, que su objetivo es sentar las bases para que la sociedad transfiera recursos, en forma equitativa y proporcional, para generar bienes y servicios públicos que la misma sociedad demanda. No obstante, su diseño descansa sobre una base amplia y mínima de exenciones, evitando distorsiones en un tributo simple y gravando a quien tenga más en función de su mayor capacidad contributiva.

Pero indiscutiblemente el IETU resulta inconstitucional, contrario a lo vaticinado en su Iniciativa, sin duda, ser un impuesto acorde a los principios constitucionales.

Con el devenir histórico, el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, ha pasado por diversas etapas,⁶⁴ para considerarse un derecho fundamental. En un inicio no se le consideró una garantía constitucional, después que competía al Poder Legislativo, no al Judicial, procurar la proporcionalidad y equidad en las contribuciones, acto seguido, se reforzó la convicción de vigilar los principios mencionados, continuando con la procedencia del amparo pero por violación a los artículo 14 y 16 constitucionales; finalmente, que compete al Poder Judicial, analizar si las contribuciones son proporcionales y equitativas para evitar lo exorbitante y lo ruinoso. Esto último fue lineamiento heredado de Ignacio Luis Vallarta Ogazón, “que a los tribunales sea lícito juzgar de los abusos legislativos de esta materia,hasta el extremo de arrebatar a un propietario su fortuna; hasta el extremo de hacer de la contribución un verdadero despojo de la propiedad.”⁶⁵

⁶⁴ Cfr. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. El aspecto fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Su evolución y perspectiva, Taxx editores, México, 2003, pp. 80-82.

⁶⁵ Fue el creador de la Ley Orgánica de los artículos 101 y 102 de la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857. Dicha Ley reglamenta el recurso de amparo, que no tiene el objeto exclusivo de Habeas Corpus, asegurar la libertad, sino que protege todas las garantías individuales consignadas en la Constitución de la República, en MARTÍNEZ GODÍNEZ, Mará Concepción. “Origen y antecedentes legislativos de la jurisprudencia”, Revista Práxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, No. 3, Año 2010, pp. 15,18.

Conforme a la doctrina los principios referidos son derechos fundamentales de los contribuyentes,⁶⁶ en los que al Estado le corresponde no hacer o no interferir en la libertad de las personas, como un freno a la actividad gubernamental en la esfera privada del individuo,⁶⁷ como serían entre otros, libertad de expresión, libertad de circulación, libertad de procreación. Otros autores los consideran como garantías de defensa de los ciudadanos o bien, limitantes de la potestad tributaria del Estado.⁶⁸

Independientemente de la denominación, las autoridades del Estado mexicano de cualquier índole deben respetar los principios constitucionales, bajo las reglas del principio de *pro homine*, como la SCJN lo ha reconocido, esto es, la interpretación jurídica deberá estar siempre a favor del contribuyente, acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación extensiva para proteger estos derechos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

⁶⁶ Cfr. RÍOS GRANADOS, Gabriela. Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano, Ed. Porrúa, México, 2009, p. 9, 23. La autora hace alusión a la creación en México de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes y en España a la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, De Derechos y Garantías de los Contribuyentes (derogada con la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicada en el BOE núm. 302 de fecha 18 de diciembre). Ambos ordenamientos contienen similares derechos generales de los contribuyentes; sin embargo, el segundo señala en su Artículo 3 los principios generales en particular: 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

⁶⁷ Cfr. DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. “Una revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica”, *Temas selectos de derecho tributario*, Gabriela Ríos Granados, Coordinadora, Ed. Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2008, pp. 18, 20, 21.

⁶⁸ Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 18ª. ed., Ed. Themis, México, 2004, pp. 245-271.

2.2.1. Por desproporcional.

El vocablo proporcional aparece en la Constitución de 1857, cuyo antecedente histórico es el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, así también de la declaración 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, los cuales en esencia señalan que las contribuciones se repartirán entre los ciudadanos en razón de sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

El precepto constitucional 31, no hace alusión o explica qué debe entenderse por proporcional y/o equitativo. Luego, entonces entra como fuente formal de derecho la jurisprudencia, para decir lo que se considera como tales, distinguiendo que no son un sólo principio sino requisitos de naturaleza distintos y que no deben confundirse.

Hoy día, los criterios vertidos por la SCJN en cuanto a este principio son:

“La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos, utilidades y rendimientos. 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. ... la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravadas diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.”⁶⁹ (Énfasis añadido).

Mediando la lectura anterior, el principio de proporcionalidad está íntimamente vinculado con la capacidad económica del contribuyente, al decirse que “La mera titularidad de un patrimonio (más allá del mínimo vital), con independencia de la renta que genere, constituye en sí misma una manifestación de capacidad

⁶⁹ Tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 187-192 Primera Parte, p. 113, cuyo rubro es: *“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”*.

económica. Al medir la capacidad económica de una persona no se está cuestionando la posibilidad más o menos próxima de disponer de ella, sino la titularidad de la riqueza misma.”⁷⁰

Posteriormente, el concepto de proporcionalidad se encuentra relacionado con el de capacidad contributiva, ya que el Pleno de la SCJN, lo define como:

“...para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, ...debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.” (Énfasis añadido).⁷¹

En una primera aproximación del principio de proporcionalidad se le identifica con la capacidad económica, y después con la capacidad contributiva. Tales acepciones son diferentes, mientras que la primera refleja la garantía de patrimonio, la segunda, representa la medida de pago de esa capacidad económica, derivada del vínculo entre el supuesto normativo de la ley tributaria y la base gravable. De esto podemos concluir que no todos pagan impuestos sino sólo aquellos que tengan capacidad contributiva real, como un incremento al patrimonio y no sobre el total.

Aún cuando la capacidad contributiva, constituye un derecho fundamental no está expresamente señalado en la Constitución Federal, sino que por interpretación jurisprudencial se ha introducido en nuestro derecho tributario positivo. Al respecto, la autora Gabriela Ríos Granados,⁷² asienta que en México, por criterio jurisprudencial, la proporcionalidad es sinónimo de capacidad contributiva, por resultar más acorde en un mundo moderno e influenciado por países más avanzados en materia tributaria; no obstante que en el extranjero al principio de

⁷⁰ Cfr. DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. *Op. cit.* pp. 10-11.

⁷¹ Tesis P./J. 109/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo X, Noviembre de 199, p. 22, cuyo rubro es: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.”

⁷² Cfr. RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Op. cit.* pp. 2, 25-28.

proporcionalidad se le identifica como control de proporcionalidad cuando existen conflictos normativos, también reconocido como de ponderación o racionalidad.

Así las cosas, el IETU vulnera el principio de proporcionalidad o de capacidad contributiva, en atención a que si utiliza como índice de riqueza la renta, su base sería un incremento patrimonial, al sumar los ingresos y restar los gastos necesarios e indispensables para su obtención, pero la resta no contempla la totalidad de aquéllos como son el pago de sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, dividendos y el costo del inventario e inversiones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la LIETU, lo cual pudiera conducir que el índice de la capacidad contributiva utilizado es el consumo o gasto en los factores de producción para que el negocio esté en aptitud de producir.

El principio de interés, se violenta, entre otros, en los siguientes casos:

1. Al establecerse que se consideran todos los ingresos que se cobren pero no todas las erogaciones que se paguen, resultará que se pague el IETU sobre una base gravable ficticia la cual no es representativa de la capacidad contributiva del contribuyente.

Esta situación provocó que mediante disposiciones transitorias de la LIETU y el Decreto Presidencial, se pretendiera mitigar sus efectos. A continuación se abordarán los aspectos más relevantes.

Inventarios. En los términos de los artículos 5, fracción I, 6, fracción III y Noveno Transitorio de la LIETU, no se establece qué hacer con el costo de producción o de adquisición de los bienes que integran el inventario existente al final del 2007, al permitir efectuar la deducción de erogaciones por la “adquisición de bienes”, efectivamente pagadas al momento de su deducción. Sin embargo, el artículo 1 y 2 de la misma LIETU, así como, su artículo Octavo Transitorio, consideran que la

enajenación de dichos bienes a partir del primero de enero de 2008, es un ingreso gravable el cobro de la contraprestación correspondiente.

Al no autorizarse la deducción del costo aducido, para que el contribuyente esté en posibilidad real de compartir una parte de su riqueza con el Estado, a través del pago de este tributo, mediante Decreto Presidencial, en su Artículo Primero, se otorga un estímulo fiscal equivalente al 17.5%⁷³ sobre el importe del inventario existente a finales de 2007, valuado en los términos de la LISR y acreditable en un 6% durante 10 ejercicios a partir del 2008.

Un ejemplo derivado de la disposición anterior, reflejaría las siguientes cifras:

| | |
|---|--------------|
| Inventario al 31 diciembre 2007 | \$2,000,000. |
| Factor | 0.175 |
| Estímulo fiscal | \$350,000. |
| % anual | 6% |
| Crédito anual | \$21,000. |
| Total crédito por 10 años (6% X 10 =60%) | \$210,000. |
| Estímulo fiscal no acreditable (40%) | \$140,000. |
| % Inventario acreditable (\$210,000/\$2,000,000) | 10.5% |
| % Inventario no acreditable (\$1,790,000/2,000,000) | 89.5% |

Lo que significa que este estímulo no compensa el perjuicio jurídico ocasionado a los contribuyentes al no deducir la totalidad del inventario existente al 31 de diciembre de 2007, aún cuando se actualice el 60% (equivale al 10.5%) en la determinación de los pagos provisionales y anual; además, no existe contemporaneidad en la acumulación del ingreso con la deducción para efectos del IETU, ya que el inventario en su mayoría o en su totalidad será vendido

⁷³ Para evitar confusión se manejará el factor de 0.175, sin embargo, las disposiciones transitorias de la LIETU y el Decreto Presidencial aclaran que los factores 0.165 y 0.17, son aplicables en los ejercicios fiscales 2008 y 2009, respectivamente.

durante 2008, quedando gravado el 94% de su valor (sería el 98.95% del total del inventario).

Cabe precisar que tal estímulo sólo es aplicable a personas morales del Título II de la LISR y no a personas físicas por haber deducido el costo de adquisición de los bienes al momento de adquirirse y no estar sujetos a la deducción del costo de ventas vigente a partir del 2005 para las personas morales conforme a la LISR. Además, una vez que las personas físicas enajenen bienes no acumularán el ingreso por considerarse obtenido en forma accidental en los términos del artículo 4 fracción VII de la Ley en comento.

Si una situación similar se presentó con materia del ISR, con motivo del cambio de la deducción de las adquisiciones por el costo de ventas, se hubiera tomado en consideración el criterio jurisprudencial de no violar la garantía de proporcionalidad, al reconocer la deducción del costo.

Inversiones nuevas antes del 2008. Otra deducción limitada es la que se deriva de los artículos 6, fracción III y el artículo Quinto Transitorio de la LIETU, al contar con inversiones integradas por activos fijos, gastos diferidos y cargos diferidos, adquiridas antes del 31 de diciembre del 2007, sólo se autoriza una deducción adicional actualizable del monto efectivamente erogado en bienes nuevos adquiridos durante el último cuatrimestre del 2007, el cual será aplicable en una tercera parte, de 2008 a 2010, en los pagos provisionales y en forma anual. Al respecto, aclara que se entiende por inversiones las consideradas como tales para efectos de la LISR y como nuevas las que se utilicen por primera vez en México.

De entrada el artículo 5 fracción I, de la Ley en comento, no hace distinción de los bienes adquiridos, la misma Iniciativa menciona en forma limitativa a las erogaciones para la formación bruta del capital (maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios), y conforme a los artículos 750 y 752 del CCF, los bienes se clasifican en muebles e inmuebles, por lo que no debería

existir distinción en los bienes, siendo suficiente que cualesquiera que éstos sean, deben ser indispensables para enajenar bienes, prestar servicios independientes u otorgar el uso o goce temporal de bienes.

Esta deducción adicional desatiende el principio de proporcionalidad, a la luz de la capacidad contributiva reflejada en la base gravable que se mide al autorizar deducir, sólo una parte de las inversiones del último cuatrimestre del 2007, sin considerar que todas contribuyen en la generación de ingresos que se prolonga en el tiempo al igual que las inversiones que se hicieron a partir del 2008 y esto afecta el IETU por pagar.

Inversiones a partir de 1998. En este mismo sentido, el artículo Sexto Transitorio de la LIETU, permite aplicar un crédito fiscal sobre las inversiones adquiridas durante el periodo comprendido entre enero de 1998 y hasta el octavo mes del 2007, pendientes de deducir para efectos del ISR al 1º. de enero de 2008. El crédito fiscal será el 0.175 del saldo pendiente por deducir, actualizado en dos partes, la primera actualización desde la fecha de adquisición a diciembre 2007 y después de esa fecha al sexto mes del ejercicio en que se aplique; correspondiendo un 5% en cada ejercicio fiscal, incluyendo los pagos provisionales, de 2008 a 2017.

Para una mejor comprensión de lo antes expuesto, se presenta lo siguiente:

| | |
|---|--------------|
| Saldo pendiente por deducir de inversiones de 1998 a agosto 2007 | \$1,000,000. |
| Factor | 0.175 |
| Crédito fiscal | \$175,000. |
| % anual | 5% |
| Crédito anual | \$8,750. |
| Total crédito por 10 años (5% X 10 =50%) | \$87,500. |
| Crédito fiscal no acreditable (50%) | \$87,500. |
| % Saldo pendiente por deducir de inversiones acreditable (\$87,500/\$1,000,000) | 8.75% |
| % Saldo pendiente por deducir de inversiones no acreditable (\$912,500/\$1,000,000) | 91.25% |

Las cifras anteriores reflejan que se desatiende el principio de proporcionalidad, al no permitir disminuir de la base gravable como medición de la capacidad contributiva la deducción del total del saldo pendiente por deducir de las inversiones efectuadas con anterioridad a septiembre del 2007 y otorgar un crédito fiscal en sustitución de aquélla, el cual podría no beneficiar si existe resultado negativo para efectos del IETU. Tal crédito fiscal no se adecúa a la realidad del contribuyente pues se limita a 10 ejercicios, a pesar de que fuera superior el plazo para deducir la inversiones; sólo da efecto al 50% (del 17.5%) de la deducción de inversiones; no se adecúa al plazo real en que se deducirían las inversiones, pudiendo ser menor por su enajenación o por dejar de ser útil para generar ingresos y, excluye el crédito fiscal de las inversiones adquiridas con anterioridad a 1998, aún cuando estuviera pendiente de concluir su deducción.

Por tanto ante uno u otro procedimiento, tratándose de inversiones, no debería existir diferente disposición ante la misma razón objetiva de deducir las inversiones anteriores a 2008, por continuar contribuyendo en la generación de ingresos.

Aportaciones de seguridad social. En sustitución de las aportaciones de seguridad social se reconoce un acreditamiento equivalente al 17.5% sobre dichas aportaciones, en los términos de los artículos 8 y 10 de la LIETU.

Sobre este tema, cabe recordar que entre las contribuciones que clasifica el CFF en su artículo 2, se encuentran las aportaciones de seguridad social,⁷⁴ las cuales se fundamentan en el artículo 123 A, fracción XII y XXIX Constitucional; la fracción

⁷⁴ El artículo 1, apartado B, fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación, especifica que las aportaciones de seguridad social son: a) aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; b) Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores; c) Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones; d) Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores y e) Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

primera se refiere a las aportaciones de los patrones, equivalente al 5% del salario de los trabajadores, para constituir un fondo nacional de vivienda cuyos depósitos son a favor de éstos destinados a otorgarles crédito para adquirir en propiedad habitaciones. La segunda, indica que es de utilidad pública la Ley del Seguro Social (LSS), misma que comprende los ramos siguientes: riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guardería y prestaciones sociales, así como, retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, encaminados a la protección y bienestar de los trabajadores y sus beneficiarios.

Prácticamente la mayoría de las cuotas obrero patronales relacionados con los diferentes ramos de seguros, se causan por mensualidades vencidas y se pagan a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente, en los términos del artículo 39 de la LSS. Sin embargo, las cuotas de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, así como las aportaciones de vivienda, se pagarán en forma bimestral conforme al artículo Vigésimo Séptimo Transitorio de la LSS y artículos 35 y Sexto Transitorio de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT), hasta en tanto no se homologue que la periodicidad de pago se realizará mensualmente en las Leyes del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y la LINFONAVIT, respectivamente.

Dicho acreditamiento viola la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que no existe relación en el momento de efectuar la deducción con el pago de las aportaciones sujetas a análisis, ya que existe la condicionante de vincular la erogación con el mismo período al que corresponde el pago provisional o dentro del ejercicio. Por lo que resulta jurídica y materialmente imposible el acreditamiento por las contribuciones causadas con anterioridad a enero de 2008 o al final de cualquier ejercicio siguiente, aun cuando el pago se realice con posterioridad, por no reconocer la erogación en el periodo en que se causa y constituir un gasto necesario para la obtención del ingreso gravado por el IETU.

Conforme a lo anterior, las acciones introducidas en la propia LIETU y en el Decreto del 5 de noviembre del 2007 pretenden admitir la deducción de lo

existente antes de entrar en vigor la LIETU, ya que pareciera que el legislador consideró que el contribuyente iniciaba actividades a la par con dicha Ley.

Consideramos que de haberse regulado debidamente la Ley, habrían sido innecesarios estos beneficios reconocidos como estímulo fiscal, deducción adicional o crédito fiscal, los cuales además de ser conceptos distintos no compensan el perjuicio jurídico al contribuyente por inobservancia al principio de proporcionalidad. Así que habrá que esperar más para evaluar si las medidas antes descritas responderán al interés del creador del IETU de promover y no frenar la inversión, así como evitar el impacto recaudatorio significativo en el corto plazo.

2. La proporcionalidad no sólo está definida por una base gravable amplia sino también por la tasa única.

Un elemento más que carece de proporcionalidad es la fijación de la tasa. El Legislativo debió expresar las razones que tuvo para establecerla, máxime que como se vio en párrafos anteriores existieron tres tasas para diferentes años: 16.5% en 2008, 17% en 2009 y 17.5% a partir del 2010.

Bajo los términos en que se diseñó el IETU, se argumentó que la tendencia internacional es adoptar impuestos con tasas bajas, sobre una base amplia y con mínimas exenciones, para ser competitivos, dada la simplificación y la potencial recaudación en aras del bienestar de la población. Se menciona que países industrializados como aquellos emergentes con altas tasas de crecimiento económico, son ejemplo de esta política, pero sin aportar información alguna sobre los casos que han alcanzado niveles óptimos de recaudación con las tasas mínimas aplicables.

No existe antecedente mediante el cual se justifique la fijación de la intensidad del gravamen, algunos países consideran que la carga fiscal no debe exceder del

50% del total de los ingresos, otros que no exceda del 33%. En líneas anteriores, se precisó que en el mundo se han adoptado o se adoptarán tasas por concepto de “flat tax”, entre un 10% y 36%; la vigente en México es del 17.5%, misma que difiere a la incluida en la propuesta inicial del 19%.

Tratándose de México, las autoridades del Poder Judicial se han limitado a declarar que el porcentaje de la tasa tributaria, sea local o federal, cumple con el principio de proporcionalidad,⁷⁵ por encuadrar en la opción de aplicar tasas fijas o tarifas progresivas, con motivo de la expresión constitucional “de la manera” proporcional y equitativa de que dispongan las leyes.

Por lo anterior y al tenor de lo expuesto, ni el legislador ni el juzgador argumentan las razones para medir la capacidad contributiva mediante la aplicación de la tasa del 17.5% por concepto del IETU, sólo se basó en la experiencia internacional sin asentar la metodología, parámetros, estadísticas u otro indicativo de análisis de su medición y en todo caso, sin importar el porcentaje asignado por criterio jurisprudencial se considera que cumple con el principio de proporcionalidad constitucional.

Sobre el IMPAC sustituido por el IETU, se afirmó que la tasa original del 2% resultaba de aplicar la entonces tasa de ISR del 35% sobre un rendimiento mínimo esperado de los activos de las empresas del 5.72%. Posteriormente, fue reducida a 1.8% de 1995 a 2006 y finalmente, en 2007, al 1.25% para atenuar los efectos adversos que provocaría la eliminación de deudas, como resultado de un rendimiento mínimo esperado del 4.5% de los activos brutos multiplicado por la

⁷⁵ Tesis P/J.131/2009 ACTIVO. EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA TASA FIJA DEL 1.25% SOBRE EL VALOR DE LOS ACTIVOS, NO TRASGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007);

Tesis 1ª. XCIII/2007 IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL ESTADO DE GUANAJUATO. LA TASA FIJA DEL 2% QUE SE PREVÉ PARA SU CÁLCULO, NO TRASGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA;

Tesis P/J. 31/97 RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

tasa del ISR del 28%, rendimiento que evidentemente desconocía los costos financieros de las deudas que contraían los contribuyentes y que impactaban en su rentabilidad.

Entonces, la tasa única, fija y proporcional, se utiliza para gravar el haber patrimonial, sobre una base de flujo de efectivo proveniente del objeto del IETU, reconociendo ciertas deducciones, en lugar de una tarifa progresiva que mide cualitativamente la capacidad contributiva del contribuyente sin que tal incidencia penetre en el mínimo existencial o en la confiscación total o de una parte sustancial del patrimonio.⁷⁶

En concatenación a las ideas antes expuestas, en materia del IETU, la adopción de una tasa diferencial durante tres años es considerada constitucional por criterio jurisprudencial, seguramente, en tanto contribuya a incrementar la recaudación federal, las autoridades fiscales de EEUU no expresen su rechazo al acreditamiento o sobrevenga un criterio jurisprudencial contrario en el futuro.

2.2.2. Por inequitativo.

El principio de equidad que se recoge del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, medularmente radica “en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen” (trato igual a los iguales y desigual a los desiguales).⁷⁷

El Tribunal Pleno, continuando con su tarea de intérprete supremo de los principios constitucionales tributarios, permitiendo con ello dotar a éstos de un

⁷⁶ Tesis 1a./J. 77/2011 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, *PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.*

⁷⁷ Tesis: 1ª/J.97/2006, Novena Época, Primera Sala, t. XXV, enero 2007, p. 231. “*EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.*”

significado acorde con la legislación fiscal, ha emitido, entre otras, la jurisprudencia P/J. 41/97 que lleva por rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA: SUS ELEMENTOS". Pero no es de modo alguno clara para definir el concepto de equidad en la tributación.

La norma jurídica no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, gravar a quienes producen que a las que especulan, beneficios fiscales sólo a algunos contribuyentes, etc.

Pero es patente que todas las leyes realizan diferenciaciones entre los miembros de la sociedad, lo que hace el principio de igualdad es que aquéllas respondan a parámetros fijados por los tribunales constitucionales. Dichos parámetros deben obtenerse de la realización de dos tipos de juicios sucesivos: juicio de razonabilidad o racionalidad de la clasificación legislativa, que responde al "por qué" o fundamento de la norma y; el juicio de proporcionalidad de la diferencia del trato, que responde al "para qué" de la misma, dividido a su vez en los sub-juicios de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, el de necesidad para alcanzar el fin de la manera menos gravosa y el de proporcionalidad en sentido estricto, que se centra en la ponderación entre el fin perseguido y los medios adoptados.⁷⁸

Conforme a lo anterior, la diferenciación en el trato está constitucionalmente justificada, previo examen del trato desigual que se persigue, si es necesario por ser menos lesiva a la igualdad, y si el bien producido es proporcional a la desigualdad que produce.

Esto nos da pauta para señalar que los principios de proporcionalidad y equidad, además de los de legalidad y destino al gasto público, son autónomos e

⁷⁸ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel De Jesús. "¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?", *Temas selectos de Derecho Tributario*, Gabriela Ríos Granados, Coordinadora, Ed. Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2008, pp. 44 y siguientes.

independientes entre sí, pero vinculantes ante el estudio de cualquier impuesto con miras a definir su violación constitucional. Mientras que el de proporcionalidad se inspira en el criterio de progresividad y genera desigualdad al gravar en forma cualitativa la capacidad contributiva, el de equidad se basa en una noción de igualdad o desigual de los colocados en situación de desigualdad ante la ley que lo establece.

Sin pretender ser extensivos, los casos analizados bajo el principio de proporcionalidad, también provocan una inobservancia al principio de equidad al establecer un trato desigual para los contribuyentes que se encuentran en situación jurídica de igualdad, al señalar una fecha (último cuatrimestre) accidental o de 1998 a agosto 2007, que no trascienda en la situación jurídica de igualdad para adquirir inversiones cuyo destino es generar ingresos gravables por el IETU. Otro trato desigual se observa al deducir en un solo ejercicio la inversión adquirida a partir del 2008, respecto a las adquiridas durante los períodos en comento, en porcentajes por demás arbitrarios.

También hay violación al principio de equidad al establecer que se acumulará para el IETU el valor de las ventas de exportación si después de 12 meses no se cobran, mientras que las operaciones de venta en territorio nacional, sólo se acumulará lo efectivamente cobrado, por lo que considerará lo que no se cobre sin importar cuánto tiempo pase sin cobrarse.

Un caso más de trato inequitativo sería el beneficio de pérdidas fiscales para efectos del ISR y para el IETU no. Dicho reconocimiento se refiere a un crédito fiscal previsto en el Decreto Presidencial, cuando se hayan deducido en forma inmediata las inversiones, pero más bien está dirigido a la aceptación parcial de las inversiones que tenían los contribuyentes al 31 diciembre del 2007. Lo que verdaderamente provoca un trato inequitativo en este impuesto, es que el IETU parte de la premisa de que las empresas inician actividades a partir del 2008, evitando reconocer las pérdidas fiscales sufridas hasta el año de 2007.

En la actualidad el cumplimiento de estos principios constitucionales se han visto cuestionados severamente con la creación del IETU; sin embargo, la SCJN ha definido su constitucionalidad, modificando para ello diversos criterios jurisprudenciales generados a lo largo de la vida del máximo órgano interpretativo, lo que nos enfrenta a una nueva etapa de interpretación del texto constitucional cuando se afecta la esfera patrimonial de los contribuyentes.

2.2.3. Por generar doble tributación.

Luigi Einaudi, en su obra “Principios de Hacienda Pública”, señalaba que “Uno de los problemas más complicados de la Hacienda es el de saber quién tiene derecho de gravar una determinada renta, así como el de evitar que sobre ella establezcan impuestos otras autoridades tributarias, en forma que, por un mismo concepto, se paguen impuestos a más de un Estado.”⁷⁹

El problema de doble tributación tiene múltiples definiciones y acepciones, como son: concurrencia impositiva, doble imposición, múltiple imposición o sobreimposición. Lo mismo se presenta en forma interna o doméstica y externa o internacional.

La de carácter interna o doméstica, deriva de la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite el campo de acción de la Federación, Estados y Municipios, así como del abuso del legislador federal en determinadas fuentes de ingresos rentables con base en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional vedadas para los segundos niveles. Adicionalmente, la fracción VII del mismo numeral faculta a la Federación gravar fuentes distintas a las comprendidas en la fracción XXIX, generando el campo de la doble tributación por no estar prohibidas

⁷⁹ EINAUDI, Luigi. *Principios de Hacienda Pública*, Trad. de la segunda edición italiana (1940) por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Ed. Aguilar, España, 1955, p. 121.

para los fiscos estatales y municipales. Es, precisamente, la Ley Federal de Coordinación Fiscal (LFCF) la que pretende resolver esta situación, al fijar impuestos federales únicos y participarles porcentualmente a los estados y municipios, pero no puede impedir los casos de fijar dos o más gravámenes sobre un mismo ingreso por parte de un mismo sujeto activo.

La violación del principio de equidad es notoria al coincidir un tributo federal con uno estatal o municipal, lo que produce desigualdad ante los contribuyentes sujetos a doble tributación, respecto a aquéllos radicados en diferente entidad o municipio, que sólo enfrentan el impuesto federal.

Un ejemplo de doble tributación interna, se presentaba en la LISR, al gravar las rentas que produzcan los inmuebles, por constituir un ingreso del sujeto pasivo y el impuesto predial, para quien rentaba inmuebles en el DF, también se causaba sobre dicha renta al considerar las contraprestaciones como valor catastral. Sobre el particular mediante la tesis 2a./J. 4/2007, se detecta que la SCJN confunde el valor del inmueble con su producto. Afortunadamente, a partir del 2008 se derogó la fracción II del artículo 149 del abrogado Código Financiero del Distrito Federal vigente del 2002 al 2009.

Por otro lado, la segunda clase de doble tributación se presenta cuando el mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a países amparados por diferente soberanía tributaria, es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. Este problema se resuelve a través de pactos bilaterales o celebración de tratados internacionales, dada su vecindad geográfica o dependencia económica. Por tanto es difícil pensar en tratados entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia. Con estos compromisos se busca la neutralidad y eliminar la doble imposición.

Sin embargo, no existe una solución plena, ya que los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el de fuente; el primero implica que el Estado

en donde el sujeto pasivo tenga fijada la residencia grava toda la renta universal y el segundo, consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. Por consiguiente, la aplicación conjunta de dichos principios, hace que ciertas rentas queden gravadas dos veces, en dos jurisdicciones distintas, lo que provoca la doble tributación.

La SCJN ha emitido su criterio, considerándola constitucional conforme a la tesis jurisprudencial P.23/88 bajo el rubro DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SÍ MISMA NO ES INCOSTITUCIONAL, al señalar que como fenómeno impositivo no está prohibido porque no está contemplada como tal en el artículo constitucional 31 fracción IV.

Otras directrices que el Poder Judicial de la Federación, ha razonado en torno a este tema son: con la tesis jurisprudencial P.24/88, precisa que la doble tributación se justifica si la obligación de aportar la contribución establecida en la ley reclamada no destruye la fuente que le da origen; también considera mediante una tesis aislada que la sola vigencia de una ley posterior que grava una fuente ya afectada por otro impuesto, es la que originaría la doble tributación y no la primera. Asimismo, no se considera doble tributación la grabación de utilidades que recaen en las empresas de las que se atribuyen a los socios. De igual forma no constituye doble tributación si no es la misma entidad quien establece el tributo.

Independientemente de lo anterior, se tendrá un sistema tributario dual al coexistir el IETU con el ISR, al menos durante la presente administración, por resultar benéfica su recaudación para el erario federal, como se deduce del diagnóstico integral efectuado por el SAT durante el primer semestre del 2011. Con base en esta coexistencia, tendrá que determinarse cuál de los dos gravámenes se va a causar, de tal forma que únicamente se refleje en la información financiera los efectos de uno de ellos.

De derogarse los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la LISR, deberán tenerse presentes diversas disposiciones contenidas en estos Títulos, cuya desaparición podría producir efectos adversos en los contribuyentes; como serían el régimen de consolidación fiscal, la existencia de la CUFIN, la determinación de la cuenta de capital actualizado, el debatido costo de ventas, la deducción anual actualizada de inversiones, la amortización de pérdidas fiscales, entre otros.

Como se ha dicho a lo largo de esta investigación, la doble tributación no se resuelve del todo, ni con la LFCF ni con los tratados internacionales que ha celebrado México en materia fiscal, al existir desigualdad en las necesidades económicas de los firmantes. En adición, las diversas posturas del Poder Judicial sobre esta situación, consideran que es constitucional por no estar prohibida en los términos constitucionales y por no agotar la fuente que le da origen.

En específico el IETU incide sobre la misma fuente tributaria del ISR, ya que podríamos decir que el primero se refiere a una base bruta y el último en una base neta. Esto provoca una doble tributación, misma que se atenúa con un acreditamiento contra el pago del ISR, que a la fecha se torna contingente.

2.3. Extrafiscalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Un gran número de doctrinarios de las finanzas públicas, han afirmado que los tributos en general, pueden ser utilizados para incentivar, deprimir u obstaculizar el crecimiento económico de un país, una región o una localidad municipal.

A últimas fechas se ha utilizado el aspecto de extrafiscal con el fin de explicar la creación de gravámenes que no cumplen con los principios tributarios identificados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Como la SCJN es la que interpreta la Constitución, a continuación se presenta un resumen de lo que considera debe entenderse dicho concepto:

- a) Las contribuciones “pueden servir como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, ...Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público...”.⁸⁰
- b) “Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio....., se agregue otro complementario (fin extrafiscal)..., mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”.⁸¹
- c) En todo caso, “el legislador deberá reflejar su voluntad en el proceso de creación de la contribución,... los fines extrafiscales de la contribución, ...excepto cuando advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente,”⁸²
- d) Conforme al artículo 25 Constitucional, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacionalpor lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica acorde a las demandas del interés público,, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.”⁸³
- e) En materia de equidad, un fin extrafiscal puede justificar un tratamiento diferente entre distintas categorías de contribuyentes. Esto es lo opuesto a la creación de categorías caprichosas o arbitrarias. Por tanto, una contribución puede considerarse equitativa si sus diferencias se basan en fines extrafiscales.⁸⁴

⁸⁰ Tesis: P./J. 18/91, *CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES*.

⁸¹ Tesis: P./J. 20/91, *ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES*.

⁸² Tesis: 1a./J. 46/2005, *FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES*.

⁸³ Tesis: 1a./J. 28/2007, *FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS*.

⁸⁴ Tesis: 1a./J. 57/2005, *TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DE SU PAGO A LOS TENEDORES O USUARIOS DE LOS VEHÍCULOS DE LA FEDERACIÓN, ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL UTILIZADOS PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS AHÍ PRECISADOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004)*.

En resumen, los fines extrafiscales pueden justificar un trato diferenciado de individuos o grupos de situaciones comparables siempre que se cumpla con ciertas condiciones, entre ellas, que el trato generado por la legislación fiscal sea un medio apto para conducir al objetivo de políticas públicas deseado por el Estado. En relación con el resto de los derechos fundamentales o garantías constitucionales en materia tributaria, no debería utilizarse como una justificación para dejar de cumplirlos.

Si el IETU se creó con el fin de aumentar la recaudación, esto se confirma con el diagnóstico emitido por la SHCP, elemento que difunde y defiende la extraordinaria recaudación desde su introducción, pero sería interesante conocer cuánta proviene por la negación de la deducción de inversiones, inventarios y otras necesarias para generar los ingresos sobre los que se está cobrando este gravamen. Además, es necesario considerar que los recursos que contribuyen a dicha recaudación ya no los tendrán para seguir invirtiendo y por ende generar más empleo. Otro aspecto a contemplar, es el que las inversiones que se hagan hoy no están garantizadas en el futuro dada su permanencia transitoria e incierta.

Es precisamente a través de las disposiciones transitorias de la LIETU, que se reflejan los fines exclusivamente recaudatorios por desconocer el 40% del costo de los inventarios al 31 diciembre 2007, reconocer como máximo el 50% del importe de las inversiones al 31 de diciembre de 2007, desconocer el costo de los terrenos adquiridos hasta el 31 de diciembre 2007, desconocer el costo de las inversiones adquiridas con anterioridad a 1998, así como desconocer las pérdidas fiscales por concepto del ISR al 31 de diciembre de 2007. Asimismo, se desconoce la recuperación del IMPAC pagado cuando el ISR exceda a aquél.

Consideramos que el IETU, está dotado de extrafiscalidad al pretender impulsar la inversión y el empleo, fundamentándose en el artículo 25 Constitucional, al corresponder al Estado la rectoría del desarrollo nacional, mediante el fomento del

crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza. Pero tales objetivos no se logran en el corto plazo sino que requiere evaluarse resultados, por lo menos hasta que concluyan los plazos previstos en las disposiciones transitorias o en el Decreto Presidencial. Además, otro factor contundente es la duración de la crisis económica global que se está viviendo, porque cada vez se está mermando el poder adquisitivo de los mexicanos y ni siquiera existe seguridad jurídica en la inversión.

2.4. Impuesto complementario o con fines fiscales.

El IMPAC abrogado por el IETU, tuvo como causal de impugnación su naturaleza de contribución adicional o sobretasa, pero la SCJN en su tesis P./J./119/99, expresó que es distinto y que tiene una vida jurídica propia e independiente del ISR, pero que si constituía un tributo complementario que no trasgredía el artículo 31, fracción IV de la CPEUM. Lo mismo puede argumentarse para el IETU.

Resulta que es un impuesto mínimo complementario del ISR, que se paga cuando el monto de créditos incluido este último, es inferior al IETU, sin embargo, contrario a lo que sucedía con el IMPAC, una vez pagado no es recuperable en el futuro cuando el ISR es mayor que el IETU.

Por lo antes asentado, es necesario definir si el IETU complementa o reemplaza al ISR y qué elementos grava, para entender si representa una doble tributación. Por lo que a continuación de presenta un cuadro comparativo de las semejanzas y diferencias entre ambos impuestos:

| IETU | ISR |
|---|---------------------------------|
| Excedente para retribuir los factores de producción (Ingresos menos deducciones) | Ingresos menos deducciones |
| Ingresos de carácter empresarial y civil (servicios profesionales independientes y arrendamiento) | Todo tipo de ingreso o utilidad |

| IETU | ISR |
|--|--|
| Ingresos bajo el criterio de flujo de efectivo | Ingresos bajo el criterio de devengado |
| Deducciones específicas y efectivamente pagadas | Deducciones estrictamente indispensables sean devengadas o pagadas |
| Deducción inmediata de las inversiones | Deducción proporcional actualizada |
| Créditos fiscales por salarios, deducciones mayores que los ingresos, inversiones efectuadas con anterioridad al año de 2008 | Deducción de sueldos, amortización de pérdidas fiscales |
| Menor tasa 17.5% | Mayor tasa 30% |
| No constituye base de la PTU | Constituye base del PTU |
| Tratados Internacionales no contemplan el IETU | Tratados Internacionales contemplan el ISR y el derogado IMPAC |

El último elemento comparativo, es el que finalmente definirá si existe o no doble tributación, salvo los tratados internacionales recientes que ya incluyen al IETU. La postura de EE.UU. fue aceptar el acreditamiento del IETU, por la interdependencia comercial con México, la cual resulta importante aunque señalaron que reconocen al gravamen momentáneamente. Bajo este panorama si EEUU dejara de reconocer al IETU, los contribuyentes nacionales se verán más afectados ya que los inversionistas extranjeros se podrían amparar con el respectivo tratado internacional por un trato discriminatorio.

Más que resolverse por medio del acreditamiento del IETU contra el ISR, lo que debería replantearse es revisar la regulación del ISR el cual tiene más de 60 años de existencia y ver sus deficiencias como lo ha propuesto el Grupo de los Seis, bajo el título “Propuesta de Reforma Fiscal: una opción impostergable” o como últimamente se pretende con la generalización del IVA en alimentos y medicinas, propuesta que no se ha aprobado más por cuestiones políticas que económicas o jurídicas. En este último gravamen se podría introducir una gravación gradual para no afectar en forma significativa los bolsillos de los consumidores, lo cual permitiría avanzar poco a poco en un proceso evolutivo.

2.5. Concepto de ingreso en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En el ámbito contable, la Norma de Información Financiera A-5, define ingreso como el incremento de los activos o decremento de los pasivos en un período contable. Por su parte el diccionario jurídico de la UNAM refiere al ingreso como el resultado, como el fruto del capital o remuneración del trabajo. Igualmente, el Poder Judicial reseña que ingreso ha sido considerado como toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial derivado de una pluralidad de actividades.

En términos de la última concepción y conforme al artículo 1º. de la LIETU, están obligados al pago del impuesto, las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como, los residentes en el extranjero, por la realización de las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Adicionalmente, el artículo 2º. del ordenamiento en comento, considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien haya realizado las actividades anteriores, así como las cantidades que además se carguen o cobren, con excepción de impuestos trasladados.

De la misma manera, el artículo 3 de la misma Ley, establece lo que debe entenderse por las actividades gravadas, remitiendo a la LIVA.

Los numerales citados representan la fuente jurídica de los ingresos, pues el impuesto recae en los que obtienen las personas mencionadas en la LIETU cuando realizan las actividades específicas señaladas limitadamente en la propia Ley. Algunos autores los etiquetan como ingresos clasificados,⁸⁵ como signo de manifestación de la capacidad contributiva y su medida o base gravable, se

⁸⁵ CALDERÓN AGUILERA, Alejandro. "Análisis jurídico objeto y naturaleza del impuesto", *Análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., Ed. Themis, México, 2008, p. 48.

constituye por la diferencia entre los ingresos calificados y las deducciones autorizadas.

Este impuesto podría ser híbrido por aplicar disposiciones tanto de la LISR así como de la LIVA para su determinación, pero esto no cambia su esencia de impuesto directo en palabras de la Iniciativa de Ley, y por incidir en el patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria al verse impedido a trasladarse como sucede con los impuestos indirectos.

Además si un impuesto directo se caracteriza por que se identifica el nombre con el objeto del gravamen, sobre este caso pareciera que por su nombre únicamente grava a las actividades empresariales –comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras, ganaderas y silvícolas- realizadas por el contribuyente. Sin embargo, su alcance resulta más amplio por su remisión que hace a la LIVA, en cuanto a las actividades gravadas y con ello se destruye el espectro laxo referirse a actividades empresariales.

Entre los aspectos controversiales de algunos ingresos, están los siguientes:

- En términos generales se grava el ingreso realizado con independencia del período contable en que se obtiene, salvo los ingresos devengados con anterioridad al 2008.
- Se excluyen los ingresos por regalías obtenidas de partes relacionadas al igual que los ingresos por intereses en operaciones de financiamiento o mutuo, excepto los ingresos por intereses obtenidos por quienes la ley reconoce como integrantes del sistema financiero, a quienes se dedican exclusivamente a la intermediación financiera y de quienes realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia.
- Existen ingresos exentos en atención exclusiva a las características y actividades que realizan diversas personas, como es el caso de donativos

autorizados, cierto tipo de escuelas, fondos de pensión o tratándose de ingresos por venta de acciones, moneda extranjera o actos accidentales.

- El término intereses representa un ingreso no objeto del impuesto, el cual debe ser entendido, en forma amplia tal y como lo define el artículo 9 de la LISR. Por ello, la ganancia cambiaria o comisiones por apertura de créditos, deberían considerarse como ingresos de este tipo.
- El uso o goce temporal de bienes intangibles, podría no ser objeto del IETU, en razón de que la LIVA sólo se refiere al de bienes tangibles.
- Para mantener la complementariedad del IETU con el ISR, los ingresos obtenidos a través de fideicomisos se les debería dar idéntico tratamiento al que se otorga en la LISR, pues existen ciertas actividades e ingresos llevados a cabo a través de fideicomiso que no causan el ISR pero sí el IETU.

Los casos controversiales de ingresos podrían resolverse, si se define cuál es el objeto del IETU si el ingreso calificado o lo que se presume flujo residual destinado a gastarse en la retribución de los factores de producción; como sería el caso de retribuir al capital con los dividendos o los intereses y al factor trabajo con los salarios y prestaciones, incluyendo las aportaciones de seguridad social. Es decir, exenta a la empresa del IETU, administradora del ingreso y su destino, pero gravando indirectamente al perceptor del ingreso a través de los gastos que aquélla efectúa.

La indefinición anterior, nos lleva a considerar que el IETU como impuesto de control del ISR, más que impuestos complementarios se trata de una coexistencia para incrementar la recaudación a corto plazo, misma que con sumo orgullo difunden las autoridades hacendarias. También se podría sostener que el nuevo gravamen es una versión o algo parecido al IVA, al descontar de las actividades gravadas, el valor de las adquisiciones e insumos, quedando la retribución neta a los factores de producción, siendo un procedimiento similar en la determinación del impuesto indirecto IVA.

Adicional a lo anterior, una situación que podría causar distorsiones adversas tiene que ver con los momentos de acumulación para el ISR y para el IETU. Para efectos del primero se reconocen los ingresos cuando se expida el comprobante, se envía o entrega el bien, o cuando se cobra o es exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada; para el IETU se considera que se obtiene el ingreso, generalmente, cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes. No siendo suficiente lo mencionado, a través del Decreto Presidencial, se otorga la posibilidad de considerar como percibidos los ingresos por las actividades para efectos del IETU, en la misma fecha en la que se acumulen para efectos del ISR, en lugar del momento en el que efectivamente se cobre la contraprestación; pero más que una opción, implica la anticipación de ingresos para efectos del IETU, ya que en términos generales, la acumulación para ISR se genera antes del cobro.

Como resultado de las líneas anteriores, ameritaría como sucedió con su antecedente IMPAC, en cuanto a nombre, cambiarlo para adecuarlo a su real alcance, debido a que no grava solamente actividades empresariales sino también civiles. Al final si el afán es mantener el incremento de la recaudación federal y evitar la diversidad de interpretación por las imprecisiones que tiene el IETU, se debería eliminar alguno de los dos impuestos coexistentes o diseñar uno que realmente evite la diversidad de privilegios caracterizado por su simplicidad administrativa.

2.6. Esquema de deducibilidad en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Dependiendo de la política económica de un Estado, la cual varía de tiempo en tiempo, hará que lo que hoy esté gravado, mañana podría no serlo, lo mismo sucede con las deducciones. Será la ley específica la que defina los gastos e inversiones que influirán en la base gravable del tributo, con el fin de no gravar o diferir la recaudación.

El tema de las deducciones es muy controvertido, más aún si se considera que el IETU grava el flujo remanente presumiblemente destinado a cubrir los pagos a los factores de producción. Como dicho flujo se determina por la diferencia entre ingresos determinados y ciertas deducciones, tal diferencia representa una ganancia que para Luigi Einaudi,⁸⁶ es todo excedente de renta o de patrimonio que los contribuyentes conservan y que todo lo que supera a las pérdidas, significa que ya no existe renta y está libre de imposición porque no hay objeto.

El autor aclara que el excedente es una renta neta, la cual tiene incorporado los gastos necesarios para satisfacer la condición de incitar al trabajo, al ahorro, a la actividad empresarial, para responder a la demanda de los consumidores. Sin embargo, tales gastos se enfrentan a la lucha de la verdad, configurando un mito por ser materia opinable.

A la par es necesario tomar en cuenta lo que señalan las Normas de Información Financiera, respecto a los términos contables de costos y gastos, los cuales constituyen decremento de los activos o incrementos de los pasivos, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en el capital ganado o patrimonio contable.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley en comento no define expresamente qué es una deducción, se limita a señalar las deducciones que podrán realizar los contribuyentes, entre las más importantes están las siguientes:

- a) Erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que se utilicen para la generación de ingresos afectos de dicho impuesto.

⁸⁶ Cfr. EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, trad. Gabriel Solé Villalonga, Ediciones Ariel, España, 1963, pp. 134-135, 255, 265.

Se prevé deducir los inventarios y activos fijos desde el momento de su adquisición, sin sujetarlos a deducirlos cuando se vendan o en varios ejercicios, respectivamente. Una gran ventaja, desde el punto de vista financiero-fiscal, es para las empresas de corte fabril al permitir la deducción al 100% de las inversiones en activo fijo, maquinaria industrial, al buscar proteger los bienes de capital y, por lo tanto, la planta productiva.

Resulta controversial qué debería hacerse cuando se realizan actividades gravadas y no gravadas con este impuesto y las erogaciones no sean identificadas directamente con dichas actividades. Pudiendo ser apropiada la propuesta de prorrateo como se prevé en las disposiciones de la LIVA, pero esto sumaría complejidad en un impuesto aparentemente sencillo.

Tratándose de las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y conceptos asimilados, así como las prestaciones adicionales a aquéllos, si bien no son deducibles, se prevé un crédito fiscal bajo ciertas reglas específicas, pretendiendo el mismo efecto de la deducción pero con afectación en las partidas exentas que se otorguen a las personas físicas. Así, resulta paradójico que su no deducción incremente los costos laborales de la empresa, cuando el Ejecutivo reiteradamente ha manifestado que una de sus políticas es promover el empleo, ante un entorno de crisis económica global.

El crédito anterior equivalente al 17.5% sobre los ingresos gravados conforme al Capítulo I del Título IV de la LISR. Si para efectos del ISR se han otorgado diversos conceptos de previsión social, que coadyuva a incrementar el nivel de vida, para el IETU no tiene efecto alguno vía acreditamiento. Esta limitación afectaría las empresas de servicios si cubren importes significativos de prestaciones y tienen márgenes pequeños de utilidad, llegando al extremo de no contar con flujo de efectivo para cubrir el IETU, aun cuando mediante Resolución Miscelánea Fiscal se aclara que procederá el acreditamiento sobre pagos equivalentes a salario mínimo.

Por tanto, consideramos incongruente que durante años el Gobierno Federal buscó incrementar el nivel de vida de los trabajadores a través de la previsión social, otorgando la exención a los trabajadores sobre dichos ingresos y ahora con el IETU se le pretende no darle efectos. En contra, se fomenta la permanencia de las empresas llamadas outsourcing, que con bajas comisiones prestan el servicio de administración de nóminas, estrategia financiera que permite deducir la totalidad de sueldos, salarios y prestaciones colaterales sin que exista limitante, como sucede con la proporción que indica la Ley para otros conceptos.

Ante el rechazo de la deducción de prestaciones adicionales a sueldos, se debería analizar si los ingresos en servicios que no están identificados en la LISR, salvo en el caso de los funcionarios del sector público en sus tres niveles de gobierno, tengan asignados automóviles que no sean deducibles por exceder de \$175,000, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se dedujera, así como los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos; pudieran ser manejados por concepto de partidas de previsión social, previo estudio elaborado para evitar el riesgo de rechazo por parte de la autoridad hacendaria.

Por otra parte, para no afectar a la industria maquiladora, como fuente generadora de mano de obra, por las prestaciones importantes que otorgan, mediante el Decreto Presidencial del cinco de noviembre del 2007, se incluye un crédito aplicable contra el IETU anual, mismo que el pasado 12 de octubre del 2011, se prorrogó su vigencia hasta el año de 2013.⁸⁷

Una figura que genera el requisito de que las erogaciones que se utilicen para la generación de ingresos afectos de dicho impuesto, es la simetría fiscal, misma que

⁸⁷ Decreto por el que se modifican los diversos por los que se otorgan diversos beneficios fiscales, publicados el 5 de noviembre del 2007 y el 26 de mayo de 2010, publicado en el DOF el 12 de octubre del 2011.

al no estar definida jurídicamente, se acude al auxilio de lo que ha manifestado la SCJN al respecto. Para este órgano jurisdiccional no es una garantía constitucional sino un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, si a uno le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción.⁸⁸ Lo que llama la atención es el privilegio que tiene los sujetos que realizan actividades gravadas por el IETU, ya que el contribuyente en términos generales realiza erogaciones que serían asimétricas fiscalmente, por originarse de sujetos pasivos no afectos al gravamen en estudio.

- b) Erogaciones efectivamente pagadas al momento de la deducción. Esto destaca la complejidad administrativa de controlar los pagos en adición a las obligaciones a cumplir en materia del ISR y el IVA.

Dentro de este requisito se contemplan otras modalidades para extinguir las obligaciones, considerándose que mediante la compensación, dación en pago, confusión, remisión o novación, la erogación ha sido efectivamente pagada. Dichas modalidades están reguladas por el CCF. Esto conlleva a considerar efectivamente pagada y por tanto procede la deducción, sin mediar pago en efectivo o especie.

Sería interesante conocer el impacto que representaría esta forma de pago al no generarse flujo de efectivo objeto de este gravamen.

- c) Contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el ISR, IETU y contribuciones de seguridad social. Se permite la deducción de

⁸⁸ Tesis aislada P.LXXVII/2010, *SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*

contribuciones que cause directamente el contribuyente, dentro de las cuales se pueden citar, de manera enunciativa: el impuesto sobre nóminas, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, el impuesto predial, el impuesto sobre hospedaje, el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles, IEPS, entre otros.

- d) Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ingresos afectos al IETU.
- e) Donativos no onerosos ni remunerativos.

En resumen, se tiene que las deducciones en la LIETU además de ser mínimas en relación con la LISR, se distinguen en cuanto al requisito de estrictamente indispensables en aquella. Igualmente, tienen la peculiaridad de que deben ser efectivamente erogadas y en todo caso, observar el principio de simetría fiscal, en cuanto al reconocimiento de la deducción con el ingreso gravado, pero sin aclarar que debería hacerse cuando se realizan erogaciones que se vinculan tanto a actividades gravadas como no gravadas. Como ejemplo de la inobservancia de este principio, es cuando se pagan sueldos en el extranjero sin reconocer el crédito fiscal vinculante al influir en la generación de ingresos gravables del IETU.

2.7. Los exentos en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Dentro de las medidas de estímulo económico de un Estado, se encuentra la exención fiscal, que en voz de Pedro Salinas Arrrambide, se puede definir:

“La exención, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no

nacimiento o, el nacimiento de forma reducida de la obligación tributaria material”.⁸⁹

De lo afirmado, tenemos que cuando se exime, se dispensa legalmente del cumplimiento de la obligación y precisamente, a través de la norma fiscal o un Decreto como modo alternativo de dar a conocer las normas, se establece la exención en el pago de un tributo.

Nuestro sistema tributario no es prolijo en considerar la exención, con toda seguridad por la prohibición que de la misma se establece en el artículo 28 de la CPEUM, que ha dado mucho que reflexionar a los estudiosos en materia tributaria, pues actualmente en la mayoría de normas fiscales federales o locales se habla de no pagar un impuesto, como ejemplo de este caso está el IETU.

Partiendo de lo que señala el numeral anterior, en el sentido de la prohibición del establecimiento de la exención, válidamente podríamos afirmar que la misma existe jurídicamente, y en todo caso, lo que quedaría por dilucidar es si en efecto nuestra Carta Magna la prohíbe tajantemente. Al respecto, Sergio Francisco de la Garza en su obra *Derecho Financiero Mexicano*, afirma que la SCJN ha sustentado la tesis general de que la prohibición de exención de impuestos a que se refiere la Constitución está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando se trata de una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

Entonces hay que aclarar que, técnicamente, la exención es distinta a otras figuras que tienen el efecto de no pagar o no cumplir con ciertas obligaciones, y especialmente con la no sujeción, toda vez que el primer caso como se señaló en párrafos anteriores, dispensa del cumplimiento aún cuando se ha producido el hecho imponible, lo libera o exime de la obligación de realizar la prestación

⁸⁹ SALINAS ARRAMBIDE, Pedro. *La exención en la teoría general del derecho tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México, 1993, p. 163.

tributaria y en el segundo, el sujeto nunca se encuentra obligado al cumplimiento de cierto impuesto por no realizarse el hecho imponible. Así las cosas, en materia impositiva se deben conservar los elementos de la relación tributaria, pero por razones de equidad, conveniencia o política económica se libera de la obligación tributaria al sujeto pasivo.

Una regla importante de obligaciones tributarias principales o accesorias para las personas que no tienen obligación de pagar contribuciones se encuentra en el último párrafo del artículo 1 del CFF, el cual precisa que quienes no estén obligados a pagar contribuciones tendrán las otras obligaciones que expresamente las leyes fiscales establezcan. Con ello distinguimos a los sujetos exentos de obligaciones tributarias principales (pago) y accesorias (llevar contabilidad, emitir comprobantes, presentar declaraciones, etc.) o bien sólo la de la principal pero no las accesorias, como sería el caso del pago del impuesto por actividades accidentales en materia de IVA.

La exención en un impuesto directo, como el IETU, recae en el patrimonio de los contribuyentes, toda vez que es jurídicamente factible, sólo queda analizar en qué términos.

Entre otras actividades, por las que no se pagará este impuesto, en los términos del artículo 4 de la LIETU:

- Los ingresos percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, así como otros órganos gubernamentales.
- Los que no están afectos al ISR, que reciban ciertas personas morales no contribuyentes.
- Los obtenidos por personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos.
- Los derivados de la enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.

Por demás resultó polémico que la exención prevista en la LISR no se trasladara a la LIETU, al considerársele un impuesto complementario que pretende eliminar los privilegios a ciertos sectores de contribuyentes, sino por el contrario se incorporaron como sujetos obligados a diversos de ellos como son las escuelas.

No siendo suficiente la exención prevista en este ordenamiento, en forma complementaria se incorporaron facilidades administrativas para los sectores primario y autotransporte, con lo que se demuestra que en tiempos de crisis y problemas de empleo y desaceleración económica, se pretende otorgar seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones y por las características de operación, mediante la continuidad de las facilidades al menos durante el año 2011, sobre la deducibilidad de ciertas erogaciones para efectos del IETU hasta por determinado importe fijo o porcentaje aplicable a los ingresos o al total de gastos, según corresponda el régimen fiscal.

Como resultado señalamos que la exención permite a los gobiernos federales y locales, aplicar medidas extrafiscales que se convierten en definitivas, como es en materia del ISR y recientemente en materia del IETU, cuyo antecedente IMPAC fue controvertido por exentar a los integrantes del sistema financiero, quienes finalmente quedaron gravados por el activo que no formaba parte de la actividad financiera.

Prácticamente, las características del IETU se analizaron con base en los criterios de la Suprema Corte, porque su interpretación tiene validez legal inapelable, además con la característica de cambiante dependiendo de los sujetos integrantes de aquél órgano.

Capítulo III. Procedimiento, estructura y determinación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

3.1. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a su constitucionalidad.

Conforme a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, los contribuyentes que se vieron agraviados en su esfera jurídica, interpusieron en primera instancia, demandas de amparo contra la LIETU, en su carácter de norma autoaplicativa, ante los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en toda la República Mexicana.

En dichas demandas se hizo valer que el IETU, en lo general y diversos aspectos en lo particular, resultaban violatorias de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, así como a la de irretroactividad de la LIETU, en términos de los artículos 31, fracción IV y 14 Constitucional, respectivamente.

Ante el gran número de juicios, el Consejo de la Judicatura Federal ordenó su remisión a los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, para su estudio y resolución, en donde se adoptó el criterio de emitir una sentencia uniforme sobre el impuesto combatido.

Acto seguido, los Juzgados declararon la constitucionalidad del IETU, negando con ello el amparo y protección de la Justicia Federal solicitada. En consecuencia, los contribuyentes afectados con tal resolución, interpusieron el recurso de revisión ante el Alto Tribunal, en términos de la Ley de Amparo. Dada la importancia del tema y previo a una resolución definitiva, de manera novedosa en el ámbito de litigio fiscal, se publicó en el DOF de fecha 15 de enero de 2010, el Acuerdo General del Tribunal Pleno número 1/2010, por medio del cual se determinó la celebración de una audiencia pública en donde se escucharía a las

autoridades que participaron en la creación de la Ley, así como a los representantes de las autoridades fiscales, de asociaciones profesionales y empresariales y de los quejosos, a efecto de comenzar con el análisis de sus puntos de vista sobre la constitucionalidad o no del IETU.

Una vez agotada la audiencia, el Pleno de la SCJN inició la discusión respectiva, a través de seis sesiones celebradas entre los meses de enero y febrero de 2010. Desde la primera sesión, se confirmó el sobreseimiento del juicio de garantías a la muestra analizada de los recursos de revisión, por no resultar idóneo acreditar el interés jurídico del quejoso con la escritura constitutiva ni con el aviso de alta ante las autoridades fiscales correspondientes, sino que debió comprobarse la realización del elemento objetivo del hecho imponible.

Finalmente, la SCJN concluyó que el IETU es un impuesto de carácter constitucional, esto se valida con los 75 criterios judiciales emitidos del mes de julio de 2010 a noviembre de 2011. Veamos los razonamientos generales en los que se apoyó para emitir tal pronunciamiento.

Análisis constitucional del objeto del IETU

A partir de la segunda sesión, los Ministros consideraron indispensable determinar primero la naturaleza jurídica del IETU, para proceder a la solución de las demás cuestiones que giran alrededor de su constitucionalidad.

A pesar de la complementariedad que existe entre el IETU y el ISR, la naturaleza jurídica es distinta, pues la SCJN considera que ambos impuestos son directos cuya característica es gravar utilidades, pero distingue sin razón que mientras el IETU tiene por objeto gravar ingresos brutos o específicos, inclusive la propia LIETU acota la deducción de ciertos conceptos, su estructura está fundamentada al igual que la LISR en una fórmula de ingresos menos deducciones, por su parte el ISR grava una utilidad (ingresos netos). Dicho criterio se aleja de lo que en su

momento la propia SCJN había establecido de que los impuestos directos respetaban la capacidad contributiva de los contribuyentes al contribuir al gasto público en la medida que las leyes tributarias reconozcan deducciones que reducen la base gravable.

Acordó que el IETU al igual que el ISR e IVA, no son inconstitucionales por el hecho de no definir en el cuerpo normativo a los flujos económicos destinados a la retribución de los factores de producción, la renta ni el valor agregado, respectivamente.

Por lo tanto, resulta incongruente el pronunciamiento de la SCJN, quien en auxilio del Poder Legislativo, reitera que efectivamente, el ISR y el IETU son impuestos directos, pero con diferente fuente de riqueza; la del IETU refleja una riqueza parcial o ficticia, al considerar un esquema de deducciones sumamente acotado. Además, habrá que esperar la decisión en el plano internacional, pues para denotar la supremacía de los tratados internacionales, que tutela el artículo 133 de nuestro Máximo Ordenamiento, conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición, sólo se permite el acreditamiento del ISR e impuestos de naturaleza análoga a éste, razón por la cual se admitió el acreditamiento del IETU contra el ISR. Entonces, para dichos Convenios sí son de naturaleza análoga pero no para su constitucionalidad. Esta cuestión alude una pugna *a priori*.

Análisis de los principios constitucionales

Ahora nos centraremos en cada uno de los aspectos por los que la SCJN consideró que no trasgreden los principios constitucionales invocados cuya resolución se deriva de las diversas jurisprudencias emitidas.

- Principio de proporcionalidad y equidad tributaria

Sueldos y salarios. Dos aspectos fueron discutidos entre los Ministros, el primero relacionado con la inclusión de un crédito fiscal por sueldos y salarios en remplazo de su deducción en la base del IETU, infiriendo que se trataba más de un aspecto numérico que jurídico, al neutralizar el posible perjuicio para el contribuyente. Por consiguiente, no se afectó la garantía de proporcionalidad al prohibir la deducción de sueldos y salarios. El segundo aspecto que se contendió fue la garantía de equidad tributaria, al versar sobre la relación que guardan las deducciones con el objeto del impuesto, del cual se concluye que tampoco se vulneró tal principio, toda vez que esta deducción no guarda relación con los ingresos brutos objeto del impuesto, a diferencia de lo que sucede con el tradicional *flat tax*. Luego entonces, esta posición resulta cuestionable, pues en todo caso ni siquiera debería existir la posibilidad de deducir ciertos conceptos, llegando al extremo de que el legislador pudiera eliminar el artículo 5º. de la LIETU, que prevé las limitadas deducciones autorizadas.

Por otro lado, faltó definir que la citada neutralidad no se presenta cuando se obtiene en resultado negativo (deducciones mayores a ingresos) y, lo que significa la pérdida del derecho de crédito fiscal.

Las tesis jurisprudenciales número 2ª./J.164/2010⁹⁰ y 2ª./J.165/2010,⁹¹ niegan el reconocimiento parcial o total de diversas deducciones o situaciones acontecidas antes o después de la entrada en vigor de la LIETU por resultar irrelevantes para graduar la capacidad contributiva, no así para efectos del ISR.

Inversiones. Como la LIETU permite su deducción total e inmediata en el ejercicio, bajo el esquema de flujo de efectivo, a diferencia de lo que contempla la LISR, en

⁹⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 488, No. de Registro 163349.

⁹¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 492, No. de Registro 163346.

la cual se deducen vía depreciación anual y ajustada, estableció un régimen transitorio para las inversiones efectuadas con anterioridad al 1º de enero de 2008, dividido en: 1) deducción de inversiones relativas al último cuatrimestre del 2007; y 2) el crédito por inversiones comprendidas de 1998 hasta el tercer trimestre del 2007. Al respecto, los demandantes argumentaron que este régimen resultaba desproporcional e inequitativo en el tratamiento de las inversiones efectuadas con anterioridad de la entrada en vigor de la LIETU y las que tendrán lugar con su vigencia. Bajo este razonamiento, los Ministros resolvieron que las primeras inversiones se encuentran en una situación jurídica distinta, al aplicar el criterio de flujo de efectivo, característico de este gravamen, pero no consideraron vínculo alguno con la obtención de los ingresos gravados, al estar pendientes de deducir para efectos del ISR, lo que evidencia que se encuentran en la misma situación jurídica.

Adicionalmente, considero que prevalece la inseguridad jurídica al existir tres en lugar de dos grupos distintos con tratos diferentes, esto es, las del último cuatrimestre del 2007, las que corresponden al periodo comprendido de 1998 al 2007 y las inversiones efectuadas con anterioridad a 1998.

Por lo anterior, se derivaron las jurisprudencias 2ª./J.165/2010, 2ª./J.167/2010,⁹² 2ª./J.168/2010⁹³ y 2ª./J.169/2010⁹⁴, mediante las cuales se justifica, en términos generales, el trato diferenciado entre los contribuyentes al rechazar las erogaciones por inversiones efectuadas con anterioridad a la vigencia del gravamen y no constituir parte de los beneficios tributarios afectos a un impuesto que grava ingresos brutos.

⁹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 496, No. de Registro 163344.

⁹³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 489, No. de Registro 163348.

⁹⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 494, No. de Registro 163345.

Ajuste de pagos provisionales. Sin discusión alguna, por mayoría de diez votos se aprobó que la ausencia de una mecánica de ajuste a los pagos provisionales para hacerlo coincidir con el tributo al término del ejercicio fiscal, no vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, en virtud de que los elementos que intervienen en su determinación son acumulados, al operar el criterio de flujo de efectivo. Pero faltó considerar como diferencia la actualización anual que recaería sobre los créditos fiscales aplicados en observancia al Decreto Presidencial y el ISR causado del ejercicio sujeto a acreditamiento.

Además, se observa una contradicción en la LIF para los años de 2011 y 2012, al imponer una misma fecha para cumplir con dos obligaciones, una que se refiere a la presentación del listado de conceptos y la otra como declaración anual, a través del formato que establezca el SAT, mediante reglas de carácter general, cuando en la práctica se trata de una sola obligación. Sin embargo, un cálculo adicional por motivo del ajuste de pagos provisionales actualizaría la carga administrativa que existía hasta el año de 2001 en la LISR, así como en la abrogada LIA, pero conveniente para evaluar por lo menos a la mitad del ejercicio el comportamiento financiero entre un impuesto y otro, pues en el ISR predomina el criterio de devengado y en el IETU el de flujo de efectivo, criterios que reflejan importantes diferencias.

De este asunto, se generó la jurisprudencia número 2ª./J.166/2010⁹⁵, la cual declara inviolabilidad del principio aludido, al considerar los mismos ingresos y egresos efectivos en los pagos provisionales como en el impuesto anual.

Intereses. La LIETU diferencia dos tipos de intereses: aquellos que no son objeto del impuesto y aquellos que sí lo son y, que por lo tanto, deben acumularse y pueden deducirse. Dicha distinción consiste en formar o no parte del precio desde el principio de la operación, a pesar de que ambos casos se trata de rendimiento,

⁹⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 491, No. de Registro 163347.

por consiguiente, se infiere que no existe trato inequitativo al tratarse de situaciones jurídicas diversas. No se comparte este pronunciamiento, ya que independientemente del origen del interés, constituye un rendimiento en términos de la LISR, de ahí que no debe darse trato diverso.

Además, entre el artículo 2 y 3 de la LIETU, se reviste imprecisión de vínculo en ambos numerales, al señalar que los intereses deberán formar parte del precio, ambos elementos constitutivos del ingreso gravado; sin embargo, el precepto 3 aclara que los intereses ausentes en el precio no serán un ingreso acumulable. Para evitar confusión, mediante disposición reglamentaria, se debería aclarar qué se entendería por incluir el interés en el precio, si desde el momento en que se pacta una operación se prevén entre las partes los intereses derivados de financiamiento, o cuando por motivo de una operación y ante la necesidad de recursos financieros, se auxilia de un tercero para obtener financiamiento y así cumplir con el compromiso inicial. Lo anterior porque la regla I.4.1.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente marca la contradicción entre prohibir considerar como ingreso gravado los intereses pero deducir el valor de la operación en arrendamiento financiero, cuando el mismo CFF⁹⁶ señala que éste debe constar por escrito incluyendo la carga financiera.

Por otra parte, frente a un esquema de flujo de efectivo, la mera inclusión del interés en el precio no obliga a su cobro y por ende, su acumulación.

⁹⁶ El artículo 15 del CFF, señala “Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última liquidar, en pagos parciales como contraprestación, ... el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios...”

“..., el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien ... y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.” Al respecto, la Regla I.4.1.3, aclara: “Para los efectos del artículo 3, fracción I, tercer párrafo de la Ley del IETU, no se considera que forman parte del precio los intereses derivados de los contratos de arrendamiento financiero.

Asimismo, para los efectos del artículo 5, fracción I de la Ley del IETU, los arrendatarios únicamente pueden considerar como deducciones las erogaciones que cubran el valor del bien objeto del arrendamiento financiero.”

La misma Iniciativa de Ley, enfatiza el mantener una característica del IMPAC, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de fuertes apalancamientos de las empresas, lo cual se justifica como una razón del Estado. Pero esto es un exceso del legislador al restringir un derecho civil, como lo es la libertad contractual que no está a disposición del Estado sino sólo a disposición de su titular.⁹⁷

Sobre este tópico surge la jurisprudencia número 2ª./J.170/2010,⁹⁸ a través de la cual se asentó que la certeza del monto total de la operación se da desde un principio al adicionar el interés al precio y ello justifica el trato diferenciado respecto de quienes no lo hacen. En forma adicional, mediante la tesis P./J. 116/2010,⁹⁹ se señalaba la inviolabilidad de la garantía de legalidad y seguridad jurídica, ya que la integración de la contraprestación le corresponde al contribuyente y no al legislador.

Regalías. Dado que el IETU funge como gravamen de control para evitar prácticas de evasión y elusión fiscal, los Ministros, dedujeron que la prohibición en deducir las regalías entre partes relacionadas, es evitar que estas operaciones erosionen la base gravable del IETU al no constituir un ingreso gravado, en observancia del principio de simetría fiscal. Cabe precisar que la afirmación del legislador debería ser encaminada a casos particulares perfectamente identificados a través de las facultades de comprobación del Fisco Federal, por lo que estimamos que resulta insuficiente el razonamiento vertido.

⁹⁷ Cfr. BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. "Audiencia pública para resolver amparos vs. IETU, ¿democratización de la Corte?", *Consultorio Fiscal*, Revista quincenal No. 491, Febrero 2010, México, p. 9.

⁹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 479, No. de Registro 163356.

⁹⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, XXXIII, Enero de 2011, p. 7, No. de Registro 163145.

La tesis jurisprudencial producida se identifica bajo el número 2ª./J.171/2010,¹⁰⁰ misma que priva la deducción basándose en elementos objetivos que recaen en la falta de correspondencia que podría existir entre el monto pactado por tales operaciones y el real, sin importar las facultades de comprobación a favor de las autoridades fiscales en este tipo de operaciones. Al respecto, la LISR inserta diversos mecanismos de control, entre los que se encuentran: obtener, conservar y demostrar con documentación comprobatoria que el precio o contraprestación de ingresos y deducciones es igual al que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, efectuar el registro contable y presentar declaraciones informativas anuales, a fin de evitar la determinación presuntiva de los precios de venta y costos.

Estamos de acuerdo con el estudio hecho por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON),¹⁰¹ en el sentido de que la autoridad fiscal debería ejercer sus facultades de fiscalización sobre la simulación de actos jurídicos en operaciones de partes relacionadas con residentes en el extranjero, con el fin de incrementar la recaudación y no limitar su deducción.

- Principio de irretroactividad

Pérdidas fiscales. La SCJN retomó el criterio adoptado en su momento, en el sentido de que la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna, no prevé que el legislador deba contemplar en la creación de nuevas contribuciones el requisito de respetar las situaciones acontecidas en el pasado que puedan tener injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, como sucede con las pérdidas fiscales. Es entendible que el contribuyente no tiene el derecho adquirido de contribuir siempre de la misma forma, por no conformar parte de su patrimonio pero lo cierto es gravar la capacidad contributiva atendiendo a los elementos que influyen en

¹⁰⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 316, No. de Registro 163357.

¹⁰¹ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México", *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, Número I, México, p. 5.

dicha capacidad, con independencia del momento en que acontecieron. Si el legislador no vinculó a las pérdidas fiscales con los ingresos gravados, está ignorando la trayectoria desfavorable del contribuyente, bien por tratarse del inicio de operaciones o por la transición en épocas de crisis económica, aun cuando son impuestos complementarios y por mecánica la LIETU reconoce un crédito fiscal anual por resultar mayores las deducciones que los ingresos.

Con la jurisprudencia número 2ª./J.172/2010,¹⁰² se confirma la inviolabilidad al principio de irretroactividad, por el hecho de que la LIETU no contempla el reconocimiento de las pérdidas fiscales. Sin embargo, consideramos que este rechazo se contradice respecto al crédito fiscal que resulte de las pérdidas fiscales generadas por motivo de las deducciones inmediatas en materia de inversiones o en el régimen simplificado vigente hasta el año de 2001, conforme a los artículos Segundo y Tercero del Decreto Presidencial. Esto demuestra un reconocimiento parcial de la garantía de no retroactividad para determinados contribuyentes.

Recuperación del IA. La abrogada LIA consideraba que los contribuyentes adquirirían el derecho de recuperar el IA pagado en 10 ejercicios anteriores hasta el momento en que pagaran el ISR. Sin embargo, la SCJN, se limitó a sostener que el legislador más que desconocer un derecho, les otorgó un beneficio limitado bajo un régimen transitorio, pues el derecho de recuperar el IA pagado hasta el año de 2007 se había perdido al abrogarse su ordenamiento regulador.

Por consiguiente, no se viola la garantía de retroactividad, desde el momento en que la LIETU reconoce un beneficio limitado al abrogarse la LIA como se deduce de la jurisprudencia 2ª./J.174/2010,¹⁰³ pero también se emite la localizada con el número 2ª./J.173/2010¹⁰⁴ asociada con la observancia de la proporcionalidad por

¹⁰² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 485, No. de Registro 163351.

¹⁰³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 481, No. de Registro 163354.

¹⁰⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, XXXII, Diciembre de 2010, p. 482, No. de Registro 163353.

resultar ajeno a la manifestación de riqueza independientemente del monto recuperado.

Instituciones educativas. Estas instituciones, a diferencia del ISR, son sujetos del IETU, salvo que cumplan con determinados requisitos no previstos en la LISR. Al respecto, la SCJN precisó que al ser ordenamientos autónomos, de naturaleza jurídica distinta, no prevén el mismo tratamiento. Entonces, se valida el criterio discrecional del legislador al no incluir los mismos sujetos exentos para ambos impuestos y eludir la estrecha relación entre aquéllos, al señalar que la exención se limitó a sujetos pasivos que verdaderamente sean instituciones altruistas. Con las tesis aisladas del Pleno número P. LXXXVI/2010 y P. LXXXV/2010,¹⁰⁵ queda cubierto el principio de equidad tributaria, al establecer que las instituciones de enseñanza no tienen como fin actividades de beneficencia, al cobrar a cualquier persona, no precisamente a sus miembros y que la autorización para obtener donativos deducibles en términos de la LISR, se reduce a un simple requisito y no obligación; adicionalmente, otra tesis aislada P. LXXIX/2010¹⁰⁶ define el respeto al principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica toda vez que indica los sujetos exentos para IETU a diferencia de lo que prevé la LISR.

Así tenemos que una vez definida la naturaleza del IETU, era previsible que ni en lo general ni en lo particular resultaran violatorias las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, así como de irretroactividad al no resultar aplicables los bastos criterios jurisprudenciales emitidos en relación con el ISR, a fin de cobijar su constitucionalidad.

La reciente impugnación constituye un referente de trascendencia en materia de litigio fiscal, dado el gran número de demandas de amparo surgidas, como sucedió en su momento contra el polémico costo de ventas en materia del ISR, el cual

¹⁰⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, XXXIII, Enero de 2011, p. 50 y p. 31, No. de Registros 163125 y 163142, respectivamente.

¹⁰⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, XXXIII, Enero de 2011, p. 33, No. de Registro 163141.

dejaría de operar si sólo subsistiera el IETU. Esto nos obliga a reflexionar la ardua labor desplegada por parte del Poder Judicial quien apoyó al Legislativo dado el éxito recaudatorio como se asentó en el diagnóstico presentado por la SHCP a mediados del año 2011, sin importar en el corto plazo los desajustes económicos entre los contribuyentes.

Además, la SCJN avala la posibilidad de aprobar impuestos cuyo objeto recaiga sobre la obtención de “ingresos brutos”, desconociendo en consecuencia las garantías de justicia tributaria contempladas por nuestra Constitución, o sea, lo erogado para generarlos.

Fuera de la falta de seriedad de la SCJN sobre el análisis constitucional del IETU, la resolución final de las autoridades fiscales de EEUU sobre el acreditamiento o no de IETU, será la clave de su permanencia y en mérito el sentido de los criterios judiciales antes vertidos.

3.2. Criterio de simetría para su determinación.

A partir del 2008, fecha en que entró en vigor la LIETU, comenzó a revestir especial importancia, en el ámbito jurídico fiscal, el principio conocido como simetría fiscal, al incorporarse de manera formal y global como un requisito para la procedencia de las deducciones.

Para comprender en qué consiste dicho principio, el significado léxico del término “simetría” tiene como propósito obtener una correspondencia exacta en forma, tamaño y posición de las partes de un todo, o en un segundo orden podría considerarse un principio de lógica o matemático, que la misma LIETU no respeta, como se verá en líneas siguientes.

Algunos autores mexicanos¹⁰⁷ han manifestado¹⁰⁸ que ni la Constitución ni ley secundaria de nuestro orden jurídico previenen el principio de simetría fiscal, por lo que su naturaleza y origen se desconoce. Y que los únicos principios consagrados en la Ley Máxima son obligatoriedad, generalidad, legalidad, proporcionalidad y equidad.

Sin embargo, bajo la idea de una cabal correlación, su naturaleza es contable al estar presente de manera cotidiana este principio en la actuación del contador público, pues de entre los postulados básicos,¹⁰⁹ se encuentra el de dualidad económica, el cual se refiere a la representación dual de la entidad, como resultado de incorporar partidas que constituyen representaciones de recursos económicos por un lado, y de las fuentes de dichos recursos, por el otro. Esto significa que en el proceso contable todo registro implica una partida doble, una necesidad aritmética de igualdad entre cargo (s) y correspondiente abono (s).

Ante la ausencia de un concepto jurídico, y dadas las reflexiones que el Máximo Tribunal asentó en sus versiones estenográficas con motivo de la discusión de la constitucionalidad del IETU, parecía que le atribuían un rango constitucional al principio de simetría fiscal. Esta situación seguramente se apoya en la tesis aislada del Pleno número P.LXXVII/2010,¹¹⁰ cuya esencia concluye lo siguiente: no es una garantía constitucional sino un mero enunciado de política tributaria que

¹⁰⁷ Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique. *Aspectos de Posible Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Ed. Themis, México, 2008, p. 104-106. Se sugiere revisar el apartado 8.2. El supuesto principio de "simetría fiscal", ya que el autor considera que el legislador justifica la no deducibilidad de sueldos y demás prestaciones, intereses y regalías, por no ser objetos del IETU; sin embargo este "accidente circunstancial", no debe causar perjuicio a los patrones.vg. No deducción de deudas contratadas con empresas del sistema financiero mexicano o con residentes en el extranjero por no ser contribuyentes del IMPAC.

¹⁰⁸ Cfr. LÓPEZ PADILLA BARRERA, Patricia y NATERA NIÑO DE RIVERA, Irving, "Nuevas reflexiones sobre la "simetría fiscal", *Puntos Finos*, Dofiscal Editores, Revista mensual No. 190, Mayo 2009, México, pp. 75-76.

¹⁰⁹ Los postulados básicos son conceptos teóricos que rigen el ambiente en el que debe operar el sistema de información contable. Dichos postulados son: sustancia económica, entidad económica, negocio en marcha, devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia. Cfr. Normas de Información Financiera, (NIF), Consejo Nacional para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, Segunda Edición, México, 2007, pp. 1/NIF-A2-19/NIF-A2.

¹¹⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9a. Época, Pleno, XXXIII, Enero de 2011, p. 67, Registro No. 162984.

establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos; su ausencia no propicia violación a las garantías tributarias previstas en el artículo 31 constitucional y la asimetría fiscal no encuadra en la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad.

En atención al parámetro de vinculación entre los contribuyentes, en la legislación mexicana se han encontrado disposiciones que contemplan la simetría fiscal en forma parcial. Es precisamente la LISR complementaria de la LIETU, la que comprende algunos supuestos de la reciprocidad “acumulación-deducción”:

| L I S R | |
|--|---|
| DEDUCCIÓN | INGRESO ACUMULABLE |
| <p>Artículo 31, fracción IX. “Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate....”</p> | <p>Salarios. Artículo 113. “Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.”</p> <p>Artículo 116. “Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.</p> <p>El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo,....”</p> |
| | <p>Actividades empresariales y servicios profesionales.</p> <p>Artículo 122. “Para los efectos de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.”</p> |
| <p>Arrendamiento. Artículo 142. “Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:</p> <p>....</p> <p>IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.”</p> | <p>Arrendamiento. Artículo 141. “Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:</p> <p>I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.</p> <p>II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.</p> <p>Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados.”</p> |
| | <p>Capítulo VII, Título II, Artículo 81. “Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:...”</p> |

| L I S R | |
|--|--|
| DEDUCCIÓN | INGRESO ACUMULABLE |
| | <p>Servicios personales independientes de AC y SC. Artículo 18. "Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:</p> <p>I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:</p> <p>....</p> <p>....</p> <p>Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada."</p> |
| <p>Artículo 31, fracción XVII. "Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley."</p> | <p>Artículo 18. "Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:</p> <p>....</p> <p>III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.</p> <p>En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo."</p> |

Una vez identificados los supuestos específicos de correlación entre la acumulación de ingreso con la deducción de erogaciones en el multicitado ordenamiento, podemos concluir lo siguiente:

1. Para que una persona moral pueda deducir los pagos a personas físicas por concepto de sueldos, arrendamiento o a personas físicas o morales que tributen en el régimen simplificado o presten un servicio personal independiente, que a su vez represente un ingreso acumulable, debe cumplir con el requisito de estar efectivamente erogados.

2. Para que una persona física arrendadora deduzca los pagos a personas físicas por concepto de sueldos, honorarios, comisiones, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que correspondan a los salarios, deberán estar efectivamente pagados.
3. Se inicia la separación entre el denominado criterio de devengado por el de flujo de efectivo, por tanto, se gravará el ingreso efectivamente cobrado.
4. Los pagos condicionados al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazo o en arrendamiento financiero, se deduzcan en relación directa con el cobro efectivo de los abonos.

Por otra parte, la LIETU opera en su interpretación bajo parámetros similares a la LIVA, que a través de su artículo 5, fracción I, establece que las deducciones deban identificarse con actividades gravadas, incluyendo la tasa del 0%. A su vez, la LIVA se conecta con la LISR que, entre los requisitos de las deducciones, está que los pagos se hagan a quienes causan el IVA.

Respecto a la LIETU, el artículo 6, fracción I, establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 6. 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.”

El primer requisito para deducir las erogaciones, es precisamente que, correspondan a las actividades por las que el adquirente, prestador de servicios u

otorgante del uso o goce temporal, deba pagar el IETU, a menos que dicha contraparte sea una entidad gubernamental, donataria o no contribuyente. En un lenguaje llano, se redactaría así: se podrá deducir la erogación autorizada siempre que su contraparte quede obligado a acumular su cobro.

Este requisito busca que el realizador de la erogación deducible se vincule con terceros al pago del IETU como también sucede en materia de ISR e IVA. Vale la pena considerar el precedente del rubro ACTIVO. EL ARTÍCULO 5 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, que concluye que la prohibición de la deducción de un pasivo por circunstancias propias del acreedor y ajenas al contribuyente, trasgredía el principio de equidad tributaria.

En sí, la interpretación de esta disposición ha sido controversial, en virtud del alcance que debiera tener entre las partes involucradas, bien por tratarse de un acto gravado en concepto o como vínculo integral, lo que conlleva a concluir que una deducción no es aplicable hasta en tanto no se cerciore el contribuyente del gravamen de la contraparte. Dicha asociación no se presenta para el caso de los ingresos.

De igual forma los artículos 3, fracción IV y 6, fracción III, de la LIETU, buscan establecer el vínculo entre quien acumula y quien eroga, pero en forma dispar. El primer numeral impone la obligación de acumular el ingreso a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones, entre las que se encuentran la compensación, novación, confusión, remisión de deuda y dación de pago, y; para el segundo numeral, simultáneamente, no permite la deducción de las erogaciones, a menos que se trate de el pago, la compensación o la dación en pago. Se desconoce el por qué se dejó de aplicar la misma justificación a la misma situación, convirtiéndose en una asimetría entre el momento de acumulación y deducción. Además, las últimas dos formas de extinguir obligaciones, generarán una manifestación de riqueza irreal, al no obtenerse flujo alguno.

Otra inobservancia a la simetría fiscal, se refiere a la acumulación de ingresos conforme al mecanismo de flujo de efectivo, salvo los ingresos por exportaciones no cobradas a partir del décimo tercer mes.

En resumen, el principio de simetría fiscal, es de naturaleza contable con la denominada partida doble, al equilibrar numéricamente todos y cada uno de los registros contables que resultan en la estructura financiera de cualquier ente. En el ámbito fiscal se ha incorporado en las principales leyes federales (ISR, IVA e IETU), como instrumento de fiscalización a cargo del sujeto pasivo, al vincular las transacciones para hacer coincidir el momento de la acumulación y deducción respectiva. Consideramos que la medida es muy estricta pues no es suficiente efectuar el pago, sino que obliga a corroborar que un tercero sea causante de los impuestos mencionados. El cumplimiento de esta norma únicamente es viable desde una perspectiva conceptual, como sería al revisar en los comprobantes fiscales el requisito del régimen fiscal en términos de la LISR, mismo que deberá cubrirse a partir del 2012.

Conforme a lo anterior, para configurar un sistema fiscal simétrico, sin depender de circunstancias que sean propias de terceros, resulta conveniente reformar las leyes fiscales para homologar los momentos de pagos y cobro, así como eliminar los supuestos en que la deducción se encuentra limitada a ciertos montos y la contraparte acumula la totalidad, *v.gr.* las inversiones en vehículos, los consumos en restaurantes, los donativos, entre otros; por otra parte, las autoridades fiscales deberían ejercer sus facultades de comprobación y no endosarlas a los contribuyentes, a quienes representa un costo administrativa excesivo.

3.3. Agravios en donde no se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Evidentemente la SCJN desestimó todos los argumentos hechos valer por los contribuyentes que promovieron su defensa en contra de la inconstitucionalidad del IETU, como se analizó en párrafos anteriores. El eje central de las jurisprudencias fue el reconocer como objeto del impuesto la obtención de ingresos brutos, a diferencia del ISR que son los ingresos netos. Ahora, los Tribunales Colegiados resolverán 66¹¹¹ los amparos en revisión pendientes, con base en las jurisprudencias emitidas.

Dicho lo anterior, se elaborará un cuadro que contenga, en términos generales, los puntos que han sido analizados por la SCJN en Pleno, por sus Salas y por los Tribunales Colegiados de Circuito, de conformidad con los criterios emitidos hasta el mes de noviembre 2011, para enseguida deducir los puntos pendientes de pronunciar.

| DISPOSICIÓN DE LA LIETU, DECRETO PRESIDENCIAL Y LIF | NO VIOLA PRINCIPIO DE: | AL: |
|--|------------------------|---|
| Artículos 1 y 2 LIETU | Legalidad tributaria | Definir con precisión que el objeto del IETU son los ingresos brutos, sin perjuicio de las deducciones autorizadas y demás beneficios. El referirse a gravar la retribución a los factores de producción significa una finalidad económica. |
| Artículo 3, fracción I, párrafos primero, segundo, tercero y | Equidad tributaria | - Excluir de las actividades gravadas por operaciones de financiamiento o mutuo |

¹¹¹ El número de amparos en revisión pendientes a cargo del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, se obtuvo de la respuesta a la solicitud de información bajo el Folio 00371812 de fecha 21 de junio 2012, sobre la cual recayó una notificación de prevención a la solicitud y recibiendo la información vía el Sistema de Solicitudes de Información del Consejo de la Judicatura Federal a través de la dirección electrónica <http://www.cjf.gob.mx>. Asimismo, se respondió que por lo que se refiere a aspecto impugnado sobre el que recaerá la decisión judicial correspondiente, no es posible proporcionar dicha información, ya que en el Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes, no existe un campo de captura al respecto.

| DISPOSICIÓN DE LA LIETU, DECRETO PRESIDENCIAL Y LIF | NO VIOLA PRINCIPIO DE: | AL: |
|---|---|---|
| cuarto y fracción II LIETU | | <p>cuando los intereses no se incorporen al precio, respecto de quienes si lo hacen. En consecuencia, se prohíbe la deducción por este concepto, toda vez que simulan la base gravable.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Excluir del objeto los ingresos por regalías derivadas de operaciones entre partes relacionadas y a su vez no permitir la deducción, por resultar inciertos los elementos de su determinación. - Establecer una configuración mixta para el sistema financiero, ya que por una parte acumula y deduce el margen de intermediación financiera como concepto devengado y gravado del IETU y por otra, está en igualdad de condiciones que los demás contribuyentes sobre la base de flujo de efectivo. |
| | Legalidad tributaria y seguridad jurídica | <ul style="list-style-type: none"> - Remitir a otra ley fiscal (LIVA) de distinta naturaleza, para determinar las actividades gravadas a que se refiere la LIETU. - No definir regalías en la LIVA por encontrarse en forma supletoria en el artículo 15-B del CFF. - No definir los intereses que no se consideran parte del precio en operaciones de financiamiento o mutuo, al corresponderle a los contribuyentes determinar la contraprestación y los intereses integrantes o no. |
| Artículo 3, 5 y 6 LIETU | Proporcionalidad tributaria | No prever determinadas deducciones por resultar irrelevantes para graduar la capacidad contributiva. |
| Artículo 3, fracción IV LIETU | Equidad tributaria | Establecer como excepción al criterio de flujo de efectivo el de devengado a los exportadores. Además, reconocer una deducción específica como crédito |

| DISPOSICIÓN DE LA LIETU, DECRETO PRESIDENCIAL Y LIF | NO VIOLA PRINCIPIO DE: | AL: |
|---|--|---|
| | | incobrable y acumularse cuando se cobre. |
| Y artículo 6, fracción III LIETU | Proporcionalidad tributaria | No prever simetría fiscal entre el momento en que un mismo contribuyente debe reconocer el ingreso y la deducción en función a la forma en que extinga la obligación, sino más bien vincular a dos contribuyentes interactuando los ingresos de uno y las deducciones de otro, sin perjuicio de cuándo lo hace la contraparte. |
| Artículo 4, fracciones II inciso c) y II, y Segundo Transitorio LIETU | Equidad tributaria y Legalidad tributaria y seguridad jurídica | <ul style="list-style-type: none"> - No exentar a asociaciones y sociedades civiles educativas por no ser altruistas, ni tener como fin fundamental actividades de beneficencia, sin perjuicio de solicitar la devolución del IETU pagado en 2008 una vez obtenida la autorización para recibir donativos deducibles conforme a la LISR. - Obtener autorización para estar exentas del IETU es un requisito para acceder al beneficio tributario y no una obligación. |
| Artículo 4, fracción V LIETU | Equidad tributaria | Justificar el fin extrafiscal de incentivar la inversión en desarrollo inmobiliario por personas morales con inversionistas extranjeros cuyos accionistas o asociados sean fondos de pensiones y jubilaciones, además de que a nivel internacional están exentos del ISR. |
| Artículos 5, fracción I, 6, fracciones I, II y III, y Quinto y Sexto Transitorios LIETU | Equidad tributaria | Otorgar un tratamiento diferente entre contribuyentes con inversiones durante la vigencia de la LIETU, dada su mecánica en base de efectivo y las anteriores son no deducibles por erogarse antes de la vigencia. |
| Artículo 5, fracción V, párrafos tercero a quinto LIETU | Proporcionalidad tributaria | Prever que por las actividades que realizan las instituciones de seguros, la disminución de reservas técnicas constituye un ingreso al ser indicativo de la capacidad contributiva. |

| DISPOSICIÓN DE LA LIETU, DECRETO PRESIDENCIAL Y LIF | NO VIOLA PRINCIPIO DE: | AL: |
|--|---|---|
| Artículos 7 y 9 LIETU | Proporcionalidad tributaria | No prever mecanismo de ajuste a pagos provisionales por utilizar los mismos elementos en períodos determinados (pagos provisionales y anual) bajo el criterio de flujo de efectivo, sin usar coeficiente o factor de años anteriores. |
| Artículos 8, 9, 10 y 11, Quinto y Sexto Transitorios LIETU | Proporcionalidad tributaria | Prohibir total o parcialmente erogaciones o situaciones relacionadas con el ISR acontecidas antes o después de la entrada en vigor la LIETU contra los ingresos brutos, pues no tiene como finalidad una utilidad gravable. |
| Artículos 8, penúltimo párrafo, y 10, sexto párrafo LIETU | Proporcionalidad tributaria | No reconocer el concepto de previsión social por resultar irrelevante para graduar la capacidad contributiva, ya que el objeto del IETU son los ingresos brutos y el crédito sólo significa un beneficio tributario proporcional. |
| Artículos 8, párrafo séptimo, y 3, fracción I, párrafo segundo LIETU | Equidad tributaria | No permitir el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero por operaciones entre partes relacionadas que den lugar al pago de regalías, por no ser objeto gravado del IETU. |
| | Proporcionalidad tributaria | Condicionar el acreditamiento a que en ambas contribuciones se genera por los mismos conceptos y así minimizar la doble tributación. |
| Artículo 8, párrafos segundo y quinto LIETU | Proporcionalidad tributaria | Ser intrascendente el acreditamiento del ISR causado o pagado para graduar la capacidad contributiva, ya que aquél sólo concede beneficios económicos. |
| Artículo 8, párrafos segundo y penúltimo LIETU | Legalidad tributaria y seguridad jurídica | No establecer un tratamiento total o parcial del crédito por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social. |
| Artículo 11, párrafo segundo LIETU | Equidad tributaria | Otorgar trato diferente a los concesionarios de explotación de bienes de dominio público o prestación de servicio, para |

| DISPOSICIÓN DE LA LIETU, DECRETO PRESIDENCIAL Y LIF | NO VIOLA PRINCIPIO DE: | AL: |
|--|--|---|
| | | aplicar el crédito fiscal por pérdidas (negativo), por el tiempo de la concesión, al ser áreas prioritarias de desarrollo nacional, respecto a los no concesionarios. |
| Artículos 11, párrafos primero, segundo y tercero LIETU, y 22, párrafo tercero LIF | Legalidad y seguridad jurídica | No existir antinomia o incongruencia al prohibir el acreditamiento del crédito fiscal negativo contra el ISR causado en 2010 respecto al artículo 11, porque ésta regla general lo prevé hacia el futuro y el artículo 22 como regla específica lo impide en el ejercicio fiscal, sin derogar la regla. |
| | Garantías de fundamentación y motivación | Considerar que el artículo 73, fracción VII, faculta al legislador a prohibir el acreditamiento en aras de impedir la disminución en la recaudación del IETU. |
| | Proporcionalidad tributaria | -Prohibir acreditar el crédito fiscal contra el ISR causado por ser irrelevante para atender la capacidad contributiva en la obtención de ingresos brutos y por no incidir en elementos esenciales o variables. -Considerar al crédito promocional a la inversión y la disminución del ISR no es consistente con el monto de inversión, por lo cual se eliminó el beneficio. |
| | Pena o sanción administrativa excesiva o desproporcional | Prohibir el crédito fiscal para enmendar el uso diverso por lo que fue concebido. |
| Artículo Tercero Transitorio LIETU | Proporcionalidad tributaria | Considerar la devolución del IA como beneficio financiero, ya que maneja un aspecto ajeno a la manifestación de riqueza gravado por la LIETU. |
| Artículos Quinto y Sexto Transitorio LIETU | Equidad tributaria | Dar trato distinto a quienes efectuaron inversiones de 1998 a 2007 y las del último cuatrimestre 2007 para evitar frenar la inversión del periodo anterior. |
| Artículo Segundo del Decreto Presidencial | Equidad tributaria | Otorgar un estímulo fiscal sólo a los contribuyentes con pérdidas fiscales |

| DISPOSICIÓN DE LA LIETU, DECRETO PRESIDENCIAL Y LIF | NO VIOLA PRINCIPIO DE: | AL: |
|---|--|---|
| | | pendientes de 2005 a 2007 por erogaciones en inversiones y excluir a quienes aplicaron porcentajes máximos de deducción autorizados al tener "saldo pendiente de deducir" y no reflejado como pérdida, además, constituye base del crédito del artículo Sexto de dicho Decreto. |
| Artículo Décimo Tercero del Decreto Presidencial | Equidad tributaria | Exentar del IETU con la entrega de obras por artistas plásticos para pagar el ISR, ya que este posibilita su acreditamiento contra el IETU, sin resultar factible determinar diferencia para fraccionar las obras. No es beneficio arbitrario sino pago en especie. |
| | Garantía de irretroactividad de la ley | No adquirir indefinidamente el derecho a reconocer las pérdidas fiscales en ISR generadas en ejercicios anteriores, pues la LIETU no reconoce los mismos efectos y términos. |

Conforme al esquema anterior, para la SCJN el IETU es constitucional al observar los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, además de cumplir con las garantías de fundamentación y motivación, seguridad jurídica e irretroactividad de la Ley. Prácticamente la mayoría de los artículos de la LIETU, del Decreto Presidencial inherente a la misma y el último cambio introducido vía la LIF, fueron impugnados a través del amparo, sin desplegar resolución favorable en ninguna de las dos instancias legales mexicanas.

El último reclamo por parte de los contribuyentes, consistió en considerar que el artículo 22 la LIF para el año fiscal de 2010, afectaba un derecho previamente adquirido, al prohibir la aplicación del crédito fiscal del IETU por exceso de deducciones contra el ISR del mismo ejercicio en que se generó dicho crédito, manteniéndose la posibilidad de aplicarlo contra el IETU de los diez ejercicios siguientes.

En respuesta la SCJN, resolvió mediante tesis aisladas,¹¹² que tal numeral 22 no violaba los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Mexicana, pues, por un lado, genera certidumbre a los contribuyentes de conservar el derecho de acreditamiento contra el IETU y, por el otro, dicha previsión no es arbitraria, pues no se prohíbe cualquier acreditamiento, sino sólo el atinente contra el ISR causado del año fiscal de 2010. Además que entre los artículos 11 de LIETU y el combatido, no existe incongruencia que genere inseguridad jurídica respecto del acreditamiento.

Que asimismo se observa el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la ausencia del acreditamiento resulta irrelevante para atender a la capacidad contributiva producto de la obtención de los ingresos brutos gravados por el IETU, además de que la prohibición señalada no incide en sus elementos esenciales o variables. De igual forma no altera las garantías de fundamentación y motivación, pues el legislador constitucionalmente está facultado para determinar cualquier contribución necesaria para cubrir el presupuesto, entre dicha facultad está fijar prohibiciones como la indicada, para impedir la disminución de la recaudación obtenida por el IETU. Por último, que no constituye la imposición de una pena o sanción administrativa excesiva o desproporcional.

De lo asentado en líneas anteriores se desprende que únicamente resuelve la constitucionalidad del artículo 22 de la LIF vigente en 2010, pero sin alcanzar el acreditamiento del crédito fiscal por pérdida en el IETU generado en 2008 y 2009 contra el ISR del mismo ejercicio, como se avala con el criterio normativo emitido por las autoridades fiscales:

¹¹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tesis Novena Época, Segunda Sala, XXXIII, Marzo de 2011, p. 885 y 884, Tesis: 2a. XIX/2011, Registro No. 162576, Tesis: 2a. XX/2011, Registro No. 162578, Tesis: 2a. XXI/2011, Registro No. 162577, respectivamente. Se aclara que éstas no son las únicas tesis aisladas que tratan este tema, existen otras seis más, que están íntimamente relacionadas con el artículo 11 de la LIETU.

“79/2011/IETU Pérdida del derecho a aplicar el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El artículo 11, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única aplicable durante los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, dispone que el contribuyente puede acreditar el monto del crédito fiscal a que se refiere dicho artículo, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se generó el crédito.

El mismo numeral, en el sexto párrafo, señala que cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal que se refiere dicho artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado.

En este sentido, se considera que si un contribuyente pudo haber acreditado el monto del crédito fiscal a que se refiere el artículo 11, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contra el impuesto sobre la renta causado en los ejercicios de 2008 ó 2009 y no lo hizo, pierde el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado en el ejercicio respectivo.”

En caso de rechazo por parte de la autoridad, se podría invocar el criterio emitido por nuestros Tribunales, cuyo rubro señala lo siguiente: “RETROACTIVIDAD DE LA NORMA JURÍDICA. HIPÓTESIS EN QUE OPERA (MATERIA FISCAL).¹¹³

Por lo tanto, falta mucho por definir, entre lo cual destaca, en forma enunciativa:

- a) Homologar el concepto de establecimiento permanente conforme a los tratados internacionales, en virtud de que la LIETU no es precisa si la atribución normativa sólo derivará de la aplicación del artículo 4 y demás relativos a la LISR o bien, de aplicación concreta de los tratados.

¹¹³ Tesis número VI.2o.A.49 A, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XVIII, julio de 2003, p. 1204. Dicha tesis establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, principio que rige respecto de las normas de derecho sustantivo como de las adjetivas o procesales.

- b) Precisar la definición de partes relacionadas, ya que conforme a la LISR se tiene una para persona moral y otra para persona física, por lo que dependiendo del sujeto se atenderá a una u otra definición; aunado a que se afecta la competitividad del país con este tipo de pagos al evitar su deducción sin importar que se pacten a valor de mercado.
- c) Homologar el término de regalías entre los impuestos complementarios, ya que para efectos del ISR se consideran regalías y para el IETU califican como ingresos por el uso o goce temporal de bienes. Incluso, México se ha apartado de la interpretación contenida en los Comentarios del Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal emitidos por la OCDE, al considerarlos como beneficios empresariales.
- d) Aclarar si dentro de los títulos de crédito se encuentran las acciones conforme a lo establecido en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como, a diversos criterios emitidos al respecto por de la SCJN, para hacer extensiva la exención.
- e) Incluir un tratamiento para la deducción del valor de los terrenos, al no estar considerados como inversiones según la remisión expresa que se realiza a la LISR, razón por la que se afectaría su capacidad contributiva puesto que no se reconoce un gasto considerado como necesario e indispensable.
- f) Definir lo que se entiende por exportación de bienes y servicios, ya que esta actividad sí la especifica la LIVA pero la LIETU no hace remisión a aquélla.
- g) Aclarar la fecha y la forma de determinar el exceso del 25% del valor de las instalaciones deportivas respecto del total de las instalaciones de las asociaciones o sociedades civiles con fines deportivas, pues el CCF, no señala limitación alguna sino simplemente constituirse para un fin preponderantemente económico, sin especulación, lícito y en donde se pueda aportar dinero, bienes o con la industria.

Se podría continuar con los aspectos pendientes de resolver, pero una vez declarado constitucional el IETU, pareciera que estamos frente a una ley casi

perfecta no sólo en su elaboración al acatar cada uno de los preceptos tributarios de carácter constitucional, de revestir las cualidades de claridad, precisión y simplicidad administrativa, aunado del triunfo obtenido al incrementar la recaudación federal según se plasma en el diagnóstico presentado por la SHCP durante 2011.

Amerita reflexionar si cualquier tratamiento inequitativo que se planteó mediante el amparo contra el IETU, tiene una justificación objetiva y razonable o si, por el contrario constituye una tema de discriminación que deviene violatoria de garantías al anular o menoscabar los derechos de las personas humanas y jurídicas que establece el artículo 1º Constitucional.

Así consideramos que cualquier punto controversial continuará con la línea de ser constitucional por su naturaleza distinta al ISR, sin considerar los criterios emitidos con anterioridad y que en su momento servían de precedente para combatir situaciones similares de violación normativa. En todo caso el cambio de administración en México, jugará un papel determinante en su derogación o coexistencia del IETU con el antaño ISR o bien, dependerá de la decisión que EEUU adopte sobre su acreditamiento definitivo, aunque sabemos que por el momento dicho mecanismo es provisional.

3.4. Procedimiento de cálculo.

En este apartado se verá el procedimiento previsto para el cálculo del IETU, mismo que se divide en atención a sus principales sujetos pasivos: las personas físicas y las personas morales.

3.4.1. Esquema comparativo en su cálculo.

Como regla general los sistemas tributarios modernos han adoptado el método de autodeterminación,¹¹⁴ lo que significa que será el sujeto pasivo de la obligación tributaria el responsable de determinar la cantidad del crédito fiscal a cargo.

El Poder Judicial Federal ha declarado el carácter obligatorio de esta disposición, mediante el rubro “LA AUTODERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE”.¹¹⁵

De lo anterior, la determinación comprenderá una serie de actos o partes ajustados a un procedimiento establecido en ley, que tiene por objeto constatar la existencia de un tributo causado y, consecuentemente, la existencia de la obligación sustantiva a cargo del sujeto, con objeto de cuantificarla. El aspecto probatorio deberá observarse a lo largo del procedimiento mencionado, ya que quedará a criterio de la autoridad ejercer sus facultades de comprobación.

Ahora, se verá el procedimiento de determinación del IETU.

Este gravamen se calculará por ejercicios, se pagará y presentará en el mismo plazo previsto para el ISR, conforme a los lineamientos señalados por el SAT.

Contra el IETU calculado, se podrá aplicar en orden de prelación previsto en el mismo artículo 8 de la LIETU, los créditos fiscales que se mencionan a continuación:

¹¹⁴ JARACH, Dino. *El hecho imponible, Teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª. Ed., Abeledo-Perrot, Argentina, 1982, pp. XXIII y 37. El autor cita a Bielsa que ese acto hace simplemente cierta la obligación, se ciñe demasiado literalmente al origen etimológico del concepto de “*accertamento*”. Pero que dicho nombre es erróneo, ya que es un acto del órgano estatal que consiste en refirmar la voluntad de la ley.

¹¹⁵ Tesis 1ª.XVI/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, XXIII, Febrero 2006, p. 633.

| | | |
|---------------------------|---|--|
| | Total de ingresos percibidos | |
| Menos: | Total de deducciones autorizadas (incluye deducción adicional de inversiones nuevas del último cuatrimestre 2007) | |
| Igual: | (+) Base del IETU | (-) Base para determinar crédito fiscal |
| Por: | 17.5% | |
| | IETU | Crédito fiscal negativo |
| Primera diferencia | Menos: Crédito de ejercicios anteriores por resultar mayores las deducciones que los ingresos | |
| | Menos: Crédito por salarios gravados y aportaciones de seguridad social pagados | |
| Segunda diferencia | Menos: Crédito por inversiones pendientes de deducir de 1998 a 2007 | |
| Tercera diferencia | Menos: ISR propio efectivamente pagado y retenido (incluye el de dividendos que no provienen de CUFIN, ni CUFINRE y el pagado en el extranjero) | |
| | IETU del ejercicio a cargo | |
| Cuarta diferencia | Menos: Pagos provisionales del IETU | |
| Igual: | IETU por pagar (a favor) | |

De acuerdo con el esquema anterior, estos créditos son permanentes en la estructura del IETU y su aplicación no da lugar a saldo a favor, con excepción del crédito fiscal por pérdida que es recuperable en un período de 10 años. Sin embargo, hasta el año de 2009, también podía aplicarse contra el ISR, ahora operará al igual que el resto de los créditos contra el IETU, al ser prohibido a través de la LIF del 2010.

El plazo de 10 años será modificado cuando se trate de contribuyentes que tengan una concesión quienes podrán aplicar dicho crédito por un plazo igual al de la concesión correspondiente, pudiendo ser menor al de 10 años, como se desprende del artículo 11 de la LIETU.

Vale la pena aclarar que no se considera como ISR efectivamente pagado el cubierto mediante acreditamiento o reducciones, con excepción del IDE o el monto cubierto, mediante compensación, en los términos del artículo 23 del CFF. Al respecto se prohíbe el acreditamiento del subsidio al empleo, que a partir del 2008, sustituyó al crédito al salario y sí es acreditable contra el ISR, por lo que sería conveniente incluirlo como acreditable para IETU, dado el carácter complementario con el ISR.

De no acreditarse la totalidad de los pagos provisionales de IETU contra el IETU anual, se podrá compensar contra el ISR causado del mismo ejercicio. De continuar con remanente a favor, una vez efectuada la compensación, se podrá solicitar su devolución. Sin embargo, mediante Resolución Miscelánea Fiscal vigente se admite la compensación de los pagos provisionales del IETU contra el ISR, antes de aplicarlos contra el mismo IETU.

A cuenta del impuesto anual, se determinarán pagos provisionales, cuyo procedimiento está previsto en los artículos 9 y 10 de la LIETU, casi sigue las reglas del cálculo anual, a diferencia de que no es posible acreditar el ISR retenido en el extranjero (aunque sí se incluye el ingreso), ni el impuesto pagado por dividendos que no provengan de CUFIN ni de la CUFINRE. En estos cálculos, expresamente se señala el acreditamiento del ISR retenido como pago provisional (retenido por las instituciones de crédito y otras empresas del sistema financiero y el retenido a las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios personales independientes o por arrendamiento), pero no en el anual, lo cual implica generar un saldo a favor compensable contra el IETU. Asimismo, dista en los periodos de actualización de los créditos fiscales contenidos en el Decreto Presidencial.

Tratándose del ISR pagado en el extranjero respecto de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada fuera del territorio nacional gravados por el IETU, sólo

se acreditará en una cantidad que no sea mayor al monto del ISR acreditable en términos del artículo 6 de la LISR. Asimismo, el ISR por acreditar no podrá ser mayor que el resultado de aplicar a los ingresos y deducciones obtenidos en el extranjero, la tasa prevista en la LIETU.

La LIETU no prevé la posibilidad de solicitar una disminución de pagos provisionales, ante el caso de que los contribuyentes estimen que puedan disminuir ingresos o aumentar sus deducciones, que le permiten pagar lo más cercano al impuesto anual definitivo, sin resultar con pagos provisionales en exceso.

Adicionalmente, para lograr una transición ordenada del IETU, por Decreto Presidencial, se otorgan otros créditos fiscales temporales, que alteran la prelación anterior, cuyo esquema final sería el que se muestra en el **Cuadro 1**.

Lo anterior significa que el mecanismo de la determinación anual y de sus anticipos, incluye los mismos elementos, esto es, ingresos, deducciones y diversos créditos fiscales, salvo los acreditamientos del ISR que uno u otro no consideran en forma correlacionada.

Respecto a los créditos fiscales, permanentes o temporales, el IETU no permite el traslado intertemporal, excepto por el que hace al crédito por exceso de deducciones. El plazo promedio para aplicar la variedad de créditos es de 10.

Por consiguiente, si el contribuyente es el responsable de aplicar y soportar el procedimiento de determinación, en materia del IETU, serán los sujetos pasivos los que se adecuen a la hipótesis normativa para causar dicho tributo y pagar la cantidad líquida una vez que descuenta los créditos fiscales creados.

| | | | | |
|---------------------------|--|-------|---|---------------------|
| | Total de ingresos percibidos | | | |
| Menos: | Total de deducciones autorizadas (incluye deducción adicional de inversiones nuevas del último cuatrimestre 2007) | | | |
| Igual: | (+) Base del IETU | | (-) Base negativa para determinar crédito fiscal | |
| Por: | | 17.5% | | |
| | IETU | | Crédito fiscal negativo | |
| Primera diferencia | Menos: Crédito de ejercicios anteriores por resultar mayores las deducciones que los ingresos | | | |
| Segunda Diferencia | Menos: Crédito por salarios gravados y aportaciones de seguridad social pagados | | | |
| | Menos: Crédito por inversiones pendientes de deducir de 1998 a 2007 | | | |
| Menos: | Crédito por inventarios al 31 de diciembre del 2007 | } | Decreto | |
| Menos: | Crédito por pérdidas fiscales sufridas de 2005 a 2007 por la deducción inmediata de inversiones | | | |
| Menos: | Crédito por pérdidas fiscales del régimen simplificado | | | Presidencial |
| Menos: | Crédito por enajenaciones a plazos | | | |
| Menos: | Crédito a maquiladoras | | | |
| Tercera diferencia | Menos: ISR propio efectivamente pagado y retenido (incluye de dividendos que no provienen de CUFIN, ni CUFINRE y el pagado en el extranjero) | | | |
| | IETU del ejercicio a cargo | | | |
| | Menos: Pagos provisionales del IETU | | | |
| Cuarta diferencia | | | | |
| Igual: | IETU por pagar (a favor) | | | |

Cuadro 1.

3.4.2. Caso personas físicas.

Formalmente los sujetos del IETU son los mismos del ISR, los cuales se ubican en los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la LISR, esto es, las personas morales y las personas físicas por actividades empresariales y profesionales, así como, los arrendadores. Por consiguiente, el régimen en ISR, es el que da pauta para identificar a las personas físicas que aplicarán el procedimiento de determinación del IETU, visto en el punto inmediato anterior.

De esta forma se consideran contribuyentes del IETU aquellos que realicen los siguientes actos o actividades:

| ACTOS O ACTIVIDADES | RÉGIMEN EN EL ISR |
|--|--|
| Enajenación de bienes | Actividades empresariales (incluyendo intermedio y de pequeños contribuyentes) |
| Prestación de servicios independientes | Actividades empresariales (incluyendo intermedio y de pequeños contribuyentes) y profesionales |
| Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes | Arrendamiento |

Como se comentó en el Capítulo I, la LIETU no sólo grava las actividades empresariales que define el artículo 16 del CFF, sino otras actividades que no tienen esa naturaleza, con independencia de que se titule *impuesto empresarial*.

Además, el diagnóstico a tres años de su implementación de la SHCP y al informe tributario del SAT al cuarto trimestre del 2011, reflejan el porcentaje de contribuyentes personas físicas activos, así como su aportación a la recaudación federal, como se detalla a continuación:

| TIPO DE CONTRIBUYENTE | % DEL PADRÓN DE CONTRIBUYENTES | % DE PARTICIPACIÓN EN LA RECAUDACIÓN FEDERAL | CONTRIBUYENTES ACTIVOS (MILES) |
|--|--------------------------------|--|--------------------------------|
| Asalariados con ingresos menores a \$400,000. | 60 | 20 | |
| Asalariados con ingresos mayores a \$400,000. | 2 | 28 | 23,500 |
| Pequeños contribuyentes | 11 | 1 | |
| Personas físicas con actividades empresariales | 25 | 11 | 12,069 |
| Personas morales | 2 | 38 | 1,411 |
| Residentes en el extranjero | 0 | 2 | |
| Total | 100% | 100% | 36,980 |

Fuente: Autora, El Impuesto Empresarial a Tas Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación de la SHCP e Informe Tributario y de Gestión 2011 Cuarto Trimestre

Derivado de lo anterior, las personas físicas sujetas al IETU participan en la recaudación federal total en un 12%, por lo que con un número limitado de casos se verán las peculiaridades de las personas físicas, ya que cada caso será distinto en cuanto a su trayectoria fiscal, sea de inicio con la Ley o de tener tiempo operando, de otorgar los ingresos por arrendamiento en subarrendamiento, de utilizar o no parte del inmueble que arrienda o de aplicar deducciones personales y sobre todo, si acumulan otros ingresos, además de los gravados para ISR y el IETU.

Se da inicio con la exención de 20 salarios mínimos generales del área geográfica (SMGA) del contribuyente elevados al año, por derechos de autor, que en los términos de los artículos 109, fracción XXVIII de la LISR, bajo ciertas condiciones y límites y, 15, fracción XVI de la LIVA, la cual no se incluyó dentro de los exentos para el IETU, como sucedió con el sector agropecuario.

Lo anterior tiene sus repercusiones y trascendencia en los sujetos mencionados, pues el beneficio contenido en la LISR viene a frustrarse en la LIETU, por lo que primeramente se expondrá el por qué el IETU es un impuesto mínimo y

complementario del ISR, para continuar con el caso particular en los derechos de autor.

IETU impuesto mínimo y complementario

| CONCEPTO | ISR MAYOR AL IETU | | ISR MENOR AL IETU | |
|----------------------------------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|
| | ISR | IETU | ISR | IETU |
| Ingresos acumulables | 1,200,000. | 1,200,000. | 700,000. | 700,000 |
| Deducciones autorizadas | 400,000. | 400,000. | 400,000. | 400,000. |
| Base impositiva | 800,000. | 800,000. | 300,000. | 300,000. |
| Límite inferior | 392,841.97 | | 249,243.49 | |
| Excedente del límite inferior | 407,158.03 | | 50,756.51 | |
| % aplicable | 30% | 17.5% | 23.52% | 17.5% |
| Impuesto marginal | 122,147.41 | | 11,937.93 | |
| Cuota fija | 73,703.40 | | 39,929.04 | |
| Impuesto causado | 195,850.81 | 140,000. | 51,866.97 | 52,500. |
| Acreditamiento | | 140,000. | 0 | 51,866.97 |
| Impuesto por pagar | 195,850.81 | 0 | 51,866.97 | 633.03 |
| Tasa efectiva de impuesto | 18.96% | 17.5% | 14.49% | 17.5% |

Consideraciones a las cifras anteriores:

- El cálculo del ISR corresponde al año 2011, utilizando la tarifa vigente contenida en el artículo 177 de la LISR y aplicable a las personas físicas.
- La tasa efectiva de impuesto, es la que resulta de dividir el impuesto causado entre la base gravable.
- La tasa efectiva de impuesto, indica que cuando el ISR es menor al IETU, el impuesto mínimo a pagar es el 17.5% de IETU, que representa el mínimo que el fisco espera obtener del contribuyente.
- El carácter de impuesto complementario del IETU, se refleja en la columna del IETU, cuando el IETU es mayor al ISR causado se reconoce el pago del segundo y complementariamente el IETU que excede al ISR. Contrariamente cuando el ISR es mayor al IETU, sólo se paga el ISR sin

desembolso alguno de IETU.

Exención de ISR en derechos de autor.

| CONCEPTO | ISR MAYOR AL IETU | | ISR MENOR AL IETU | |
|----------------------------------|-------------------|------------------|-------------------|-----------------|
| | ISR | IETU | ISR | IETU |
| Ingresos acumulables | 1,200,000. | 1,200,000. | 700,000. | 700,000. |
| Exención 20 SMGA | 436,686. | | 436,686. | |
| Deducciones autorizadas | 400,000. | 400,000. | 400,000. | 400,000. |
| Base impositiva | 363,314. | 800,000. | 0 | 300,000. |
| Límite inferior | 249,243.49 | | | |
| Excedente del límite inferior | 114,070.51 | | | |
| % aplicable | 23.52% | 17.5% | | 17.5% |
| Impuesto marginal | 26,829.38 | | | |
| Cuota fija | 39,929.04 | | | |
| Impuesto causado | 66,758.42 | 140,000. | 0 | 52,500. |
| Acreditamiento | | 66,758.42 | | |
| Impuesto por pagar | 66,758.42 | 73,241.58 | 0 | 52,500. |
| Tasa efectiva de impuesto | 8.34% | 17.5% | 0% | 17.5% |

Consideraciones necesarias:

- a) La determinación del ISR se hizo con la utilización de la tarifa vigente para 2011.
- b) La exención de 20 salarios mínimos generales anuales (SMGA) corresponden al área geográfica "A" del año 2011 ($\$59.82 \times 20 \times 365 \text{ días} = \$436,686$).
- c) La exención de 20 SMGA procede porque el contribuyente cumple con los requisitos establecidos en la LISR.
- d) La tasa efectiva del ISR, cuando éste es mayor al IETU, se obtuvo de dividir el impuesto causado entre la ganancia neta sin considerar la exención. Por su parte, la del IETU, resulta de dividir el impuesto causado entre la base impositiva.

- e) Cuando el ISR resulta mayor al IETU, el primero representa el 8.34% y el segundo el 9.16% después de disminuir el ISR, para obtener el total del 17.5%. La tasa del 9.16% se obtiene de dividir la diferencia de IETU por pagar entre la base gravable del IETU.
- f) El contribuyente con ingresos menores a la suma de la exención y deducciones autorizadas no cubre importe alguno de ISR, ni de IVA pero sí el 17.5% del IETU. Esto repercute en el patrimonio del autor.

Como conclusión podemos señalar que la exención a los ingresos por derechos de autor, no se extiende en materia del IETU, ya que en la medida que dicha exención disminuye el ISR causado o lo anula, afecta monetariamente al sujeto obligado.

Otro caso que resulta interesante analizar es cuando las personas físicas están obligadas al pago del IETU y además perciben ingresos por salarios, acreditarán el ISR propio contra el IETU, en la proporción que representen el total de los ingresos acumulables para efectos del ISR obtenidos por el contribuyente sin considerar los ingresos por salarios, respecto del total de los ingresos acumulables.

ISR propio acreditable:

| CONCEPTO | ISR |
|---|---------------------|
| Ingresos por salarios | \$ 380,000. |
| Ingresos por actividades empresariales | 600,000. |
| Ingresos por arrendamiento | 220,000. |
| Ingresos por intereses | 20,000. |
| Otros ingresos | 100,000. |
| Base impositiva | 1,340,000. |
| Límite inferior | 392,841.97 |
| Excedente del límite inferior | 947,158.03 |
| % aplicable | 30% |
| Impuesto marginal | 284,147.41 |
| Cuota fija | 73,703.40 |
| Impuesto causado | 357,850.81 |
| % para determinar el ISR propio acreditable | 71.64% |
| ISR propio acreditable vs IETU | \$256,370.73 |

| | |
|--|---------------------|
| Ingresos sin salarios | \$960,000. |
| Entre: | |
| Total de ingresos | <u>\$1,340,000.</u> |
| % para determinar el ISR propio acreditable | 71.64% |

Es decir, contra el IETU se podrá acreditar el total del ISR causado en el ejercicio por la totalidad de los ingresos acumulables, a pesar de que se tratan de ingresos que no estén sujetos al pago del IETU, excepto el ISR que corresponde a los ingresos por salarios. La prohibición de acreditar el ISR de sueldos es porque no es objeto del IETU.

De continuar con el revés de los beneficios en ISR y no reconocidos en el IETU, se tiene cuando una persona física obtuvo excesivamente ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles y optó por la deducción sin comprobación del 35% de los ingresos más el impuesto predial.

Ingresos por arrendamiento con deducción opcional:

| CONCEPTO | ISR | IETU |
|--|------------------|--------------------|
| Ingresos por arrendamiento | \$ 570,000. | \$570,000. |
| Deducción opcional del 35% s/ ingresos | 199,500. | N/A |
| Predial | 40,000. | 40,000. |
| Conservación y mantenimiento | | 18,000. |
| Total deducciones | 239,500. | 58,000. |
| Base impositiva | 330,500. | 512,000. |
| Límite inferior | 249,243.49 | |
| Excedente del límite inferior | 81,256.51 | |
| % aplicable | 23.52% | 17.5% |
| Impuesto marginal | 19,111.53 | |
| Cuota fija | 39,929.04 | |
| Impuesto causado | 59,040.57 | 89,600. |
| Pagos provisionales | 59,040.57 | |
| ISR por pagar | 0 | |
| ISR propio por acreditar | | 59,040.57 |
| IETU por pagar | | \$30,559.43 |

Como se observa la base gravable del IETU es considerablemente mayor a lado del ISR, debido a que la deducción opcional en ISR no opera en IETU sino que para este último sólo serán deducibles las deducciones comprobadas previstas en el artículo 142 de la LISR, incluyendo el monto total de las inversiones, además de observar los requisitos específicos de las mismas en los artículos 172 y 173 de la misma Ley. Invariablemente, se llevará contabilidad simplificada cuando se deduzca conforme a comprobantes, excepto cuando se deduzca el impuesto predial para el IETU. Por consiguiente, no se pagará IETU en la medida de que obtenga bases fiscales relativamente considerables para el pago de ISR.

Habrán que estar al tanto si quien concede el uso o goce temporal de inmuebles en un año de calendario, paga salarios, comisiones y honorarios, para deducir hasta el 10% de los ingresos anuales obtenidos. Lógicamente, consideramos que esto no impedirá acreditar el crédito al salario por los salarios y aportaciones de seguridad social pagados.

Quienes obtengan ingresos por subarrendamiento, sólo podrán deducir los pagos del arrendatario al arrendador, esto es, no podrán deducir el 35% sobre los ingresos más el predial o todas las deducciones comprobables.

En los términos del artículo 143 de la LISR y la regla 1.4.3.5.¹¹⁶ de la Resolución Miscelánea vigente, señalan que los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por arrendamiento, cuyo monto no exceda de 10 salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal, elevados al mes ($\$62.33 \times 10 \times 30 = \$18,699.$), no efectuarán pagos provisionales del ISR e igual suerte corren los del IETU. Por lo que en el ajuste anual se pagará el ISR anual que resulte de no aplicar las deducciones personales o de cambiar la deducción adicional por la comprobación de las deducciones.

¹¹⁶ Regla 1.4.3.5. "Para los efectos del artículo 9 de la LIETU, los contribuyentes a que se refiere el artículo 143, tercer párrafo de la Ley del ISR, podrán no efectuar pagos provisionales del IETU..." de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

De resultar IETU anual por pagar, las personas físicas no podrán pagarlo hasta en seis parcialidades mensuales y sucesivas como sucede con el ISR.¹¹⁷

Finalmente, un concepto que la mayoría de las personas físicas efectúan al ajustar su impuesto anual es el de las deducciones personales, las cuales se caracterizan por ser meramente personales, que no tienen relación con los ingresos obtenidos por el contribuyente y que son adicionales a las que en su caso, se permiten en los diferentes regímenes de tributación que regula la LISR, entre los cuales están: salarios, honorarios, arrendamiento, enajenación de bienes, dividendos y, otros ingresos.

De acuerdo con el artículo 176 de la LISR y al Presupuesto de Gastos Fiscales 2011 publicado por la SHCP, las deducciones personales se clasifican en cuatro categorías¹¹⁸ y sólo podrán deducirlas las personas físicas, residentes en México.

Vienen a distorsionar la estructura normal de los impuestos y forman parte de los apoyos indirectos otorgados a través del marco tributario, para disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos.

Si una persona física obtuvo deducciones personales en demasía a la base

¹¹⁷ Mediante la Regla I.3.16.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, se señala, entre otros requisitos, presentar la declaración anual dentro del plazo establecido, así como, el aviso de opción de pagos en parcialidades y liquidar el ISR a más tardar en el mes de septiembre del año correspondiente.

¹¹⁸ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Presupuesto de Gastos Fiscales 2011, México, 2011. Las distintas deducciones que pueden realizar los contribuyentes, se clasifican en: deducciones asociadas a seguridad social (honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios, primas de seguros de gastos médicos, gastos funerales); gastos de asistencia social (donativos no onerosos ni remunerativos); gastos relacionados con el ahorro (intereses reales de créditos hipotecarios, depósitos en las cuentas de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de \$152,000, aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, etc.) y gastos relacionados con la educación (Colegiaturas y gastos de transportación escolar), pp. 35 y 36. Cfr. <http://www.shcp.gob.mx>

Se aclara que los donativos serán deducibles hasta el 7% de los ingresos acumulables para efectos del ISR correspondientes al año anterior en que se deduzcan conforme al artículo 176, fracción III, de la LISR vigente.

gravable en ISR y si efectuó o no pago alguno de este impuesto.

Deducciones personales anuales:

| CONCEPTO | ISR MAYOR AL IETU | | ISR MENOR AL IETU | |
|----------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| | ISR | IETU | ISR | IETU |
| Ingresos acumulables | \$3,500,000. | \$3,500,000. | \$1,000,000. | \$1,000,000. |
| Deducciones autorizadas | 1,000,000. | 1,000,000. | 700,000. | 700,000. |
| Deducciones personales | 150,000. | 0 | 400,000. | 0. |
| Base impositiva | 2,350,000. | 2,500,000. | (100,000.) | 300,000. |
| Límite inferior | 392,841.97 | | | |
| Excedente del límite inferior | 1,957,158.03 | | | |
| % aplicable | 30% | 17.5% | | 17.5% |
| Impuesto marginal | 587,147.41 | | | |
| Cuota fija | 73,706.40 | | | |
| Impuesto causado | 660,853.81 | 437,500. | 0 | 52,500. |
| Acreditamiento | 703,000. | 437,500. | 84,000. | 52,500. |
| Impuesto a favor | (\$42,146.19) | 0 | (\$84,000.) | 0. |
| Neto a favor | | | (\$31,500.) | |
| Tasa efectiva de impuesto | 26% | 17.5% | 0% | 17.5% |

Consideraciones necesarias:

- a) Se aplicó la tarifa vigente en 2011 para determinar el ISR.
- b) La disminución de las deducciones personales sólo es aplicable para efectos del ISR, reúnen los requisitos previstos en la Ley y sólo proceden en el cálculo anual.
- c) La tasa efectiva del ISR, cuando es mayor al IETU, se obtuvo de dividir el impuesto causado entre la ganancia neta sin considerar las deducciones

personales y la del IETU, dividiendo el impuesto causado entre la base impositiva.

- d) Si la tasa efectiva del ISR excede al 17.5% del IETU, se pagará el ISR y éste se acreditará contra el IETU, por lo que no habrá desembolso del IETU. En caso contrario, de que la tasa efectiva sea menor al 17.5%, se pagará IETU y de existir pagos en exceso del ISR se acreditará para convertirse en pago de IETU.
- e) El exceso en el IETU se integra de dos operaciones: 1) aplicar al importe de las deducciones personales la tasa del IETU y 2) la diferencia de tasas aplicada sobre la base de ISR.
- f) En caso de obtener, un ISR causado menor respecto al acreditamiento (pagos provisionales o retenido), sólo se generará ISR a favor por lo pagado o retenido.

Se concluye que cualquier sector o situación preferente en ISR, como las vistas con antelación, no se extienden al campo del IETU y por consiguiente, el contribuyente se verá afectado en su bolsillo en la medida en que el IETU exceda al ISR.

En el apartado de las personas morales se verán los diversos créditos fiscales que podrán ejercerse en el mismo ejercicio o en un periodo máximo de 10 años, aclarándose que sólo por fin pragmático no se repiten los efectos numéricos pero también serían aplicables a las personas físicas.

3.4.3. Caso personas morales.

La LIETU no contempla un periodo de transición para abandonar el ISR, por lo que el ISR y el IETU coexisten. Y como el IETU es el impuesto de interés ahora nos enfocaremos a analizar el efecto de las principales variables que influyen en su determinación, partiendo de lo más sencillo a lo más complejo y así conocer el monto definitivo por pagar.

Se aclara que no se pretende abordar el sin número de supuestos normativos, pues dependerá de si el contribuyente es de nueva creación o tiene tiempo de haberse constituido y de venir operando varía si obtuvo pérdidas de años anteriores para efectos del ISR o del IETU, si tiene inversiones pendientes por deducir y a qué fecha corresponden, si tiene IMPAC por recuperar, si tiene empleados o no, si es exportador, etc., en sí, estará en función de las condiciones de cada contribuyente.

En un primer caso, se presenta a un sujeto obligado que obtiene ingresos por las actividades gravadas por la LIETU y tiene deducciones de las reconocidas por la misma, determinando una base positiva y su impuesto correspondiente.

| | |
|--------------------------------------|----------------------|
| Ingresos por enajenación | 4,000,000. |
| Ingresos por prestación de servicios | 1,000,000. |
| Anticipos recibidos | 80,000. |
| Intereses normales | 7,000. |
| Bonificación recibida | 10,000. |
| Total ingresos gravados | \$ 5,097,000. |
| Compra de inventarios | 2,500,000. |
| Pago de servicios independientes | 500,000. |
| Arrendamiento del local | 100,000. |
| Anticipos devueltos | 75,000. |
| Total de deducciones | \$ 3,175,000. |
| Base impositiva | \$ 1,922,000. |
| Tasa | 17.5% |
| IETU del ejercicio | \$ 336,350. |

Al tener una base positiva se aplica la tasa de impuesto establecida en Ley. Es de precisar que conforme a disposiciones transitorias se señalaron tres tasas distintas, la del 16.5% (2008), 17% (2009) y la del 17.5% aplicable a partir del 2010.

Ahora, se verá el caso de un contribuyente con pérdida de operación, o sea cuando sus ingresos son inferiores a las deducciones, por lo tanto, no pagará IETU.

| | |
|----------------------------------|----------------------|
| Ingresos por enajenación | 3,200,000. |
| Ingresos por arrendamiento | 900,000. |
| Ingresos por intereses | 15,000. |
| Total ingresos gravados | \$ 4,115,000. |
| Compra de inventarios | 2,900,000. |
| Pago de servicios independientes | 600,000. |
| Donativos | 100,000. |
| Impuesto predial | 148,000. |
| Servicios administrativos | 700,000. |
| Total de deducciones | \$ 4,358,000. |
| Exceso de deducciones | \$ (243,000.) |

En términos de la LIETU esto no genera una pérdida fiscal como ocurre en materia del ISR, que pueda disminuirse de futuras utilidades, sino un crédito fiscal que resulta de aplicar la tasa de impuesto sobre el exceso de deducciones, como se detalla a continuación.

| | |
|-----------------------------------|-------------------|
| Resultado negativo | \$ 243,000. |
| Por: Tasa | 17.5% |
| Crédito fiscal contra IETU | \$ 42,525. |

El crédito determinado está sujeto de actualización y podrá aplicarse totalmente contra el IETU por pagar en los 10 ejercicios siguientes a aquél en que se generó, convirtiéndose en una pérdida que no afecta la base sino la tasa en forma directa.

| | |
|---------------------------|----------------------|
| Total ingresos gravados | \$ 10,600,000. |
| Total de deducciones | \$ 7,900,000. |
| Base impositiva | \$ 2,700,000. |
| Por: Tasa | 17.5% |
| IETU del ejercicio | \$ 472,500. |

| | |
|---|--------------------|
| Menos: | |
| Crédito fiscal por exceso de deducciones | 42,525. |
| IETU por pagar | \$ 429,975. |

Dicho crédito también podrá aplicarse contra los pagos provisionales a fin de guardar correspondencia con el IETU anual.

Otro caso que se presenta es cuando el contribuyente eroga sueldos y aportaciones de seguridad social por \$1,800,000., pero que pierde el derecho de acreditar el crédito fiscal por estos conceptos, al obtener una diferencia negativa o pérdida en IETU.

| | |
|--|------------------------|
| Total ingresos gravados | \$ 8,600,000. |
| Menos: | |
| Total de deducciones | 10,300,000. |
| Exceso de deducciones (Pérdida) | (\$ 1,700,000.) |

| | |
|--|--------------------|
| Sueldos gravados y aportaciones de seguridad social | \$1,900,000. |
| Por: tasa | 17.5% |
| Crédito fiscal por sueldos y seguridad social | \$ 332,500. |

Al igual que el crédito por pérdida, el anterior tampoco podrá aplicarse contra el IETU anual o en los pagos provisionales por obtener base negativa. Podría darse el caso en que algunos pagos provisionales del IETU se aplique en tanto no se determine base negativa por tratarse de información acumulada.

A continuación se verá el efecto en un contribuyente que tiene pérdida fiscal en ISR pero IETU por pagar, ya que la pérdida se nulifica en el IETU por no poderse llevar contra el mismo, como a continuación se observa.

| CONCEPTO | ISR | IETU |
|--|-----------------------|-------------------|
| Total de ingresos gravados | \$8,300,000. | \$5,700,000. |
| Total de deducciones autorizadas (incluyendo sueldos y aportaciones de seguridad social) | 11,800,000. | 4,100,000. |
| Pérdida fiscal | (\$3,500,000.) | |
| Base impositiva del IETU | | \$1,600,000. |
| Por: Tasa | | 17.5% |
| IETU del ejercicio | | \$280,000. |

Lo anterior significa que la pérdida fiscal de renta únicamente se podrá amortizar contra la utilidad fiscal de renta, pero no contra el IETU. Pero como son impuestos complementarios se podrá acreditar el ISR contra el IETU y en este caso el impuesto del ejercicio por pagar será el que resulte de disminuir al IETU el ISR.

Veamos lo siguiente.

| | |
|---------------------------|----------------------|
| Total ingresos gravados | \$ 4,200,000. |
| Total de deducciones | \$ 1,000,000. |
| Base de IETU | \$ 3,200,000. |
| Por: Tasa | 17.5% |
| IETU del ejercicio | \$ 560,000. |
| Menos: ISR del ejercicio | 360,000. |
| IETU por pagar | \$ 200,000 |

Conforme a la LIETU técnicamente se podrá acreditar una cantidad equivalente del ISR contra el IETU, con este esquema el IETU se convierte en el impuesto mínimo y el ISR pasa a ser IETU. Ahora en el supuesto de que el ISR resulte mayor que el IETU, se obtendría el siguiente resultado.

| CONCEPTO | ISR | IETU |
|----------------------------|---------------------|-------------------|
| Total de ingresos gravados | \$8,400,000. | \$6,100,000. |
| Total de deducciones | 3,800,000. | 2,600,000. |
| Base impositiva | 4,600,000. | 3,500,000. |
| Por: Tasa | 30% | 17.5% |
| Impuesto del ejercicio | 1,380,000. | 612,500. |
| Acreditamiento | | 612,500. |
| Impuesto por pagar | \$1,380,000. | 0. |

Así las cosas, el exceso de ISR de \$767,500. resulta de disminuir al ISR causado el acreditado contra el IETU, por lo que al ser mayor el ISR no habrá impacto alguno en el IETU.

En el ejemplo siguiente, se presenta el segundo crédito fiscal en prelación que es el que conjunta al de salarios y de seguridad social, y que no forzosamente se tiene derecho a él. Para que opere el crédito los sueldos y salarios deberán ser prestaciones gravadas para ISR, los exentos y no objeto de ISR, no se computan para este crédito como se calcula a continuación.

| | |
|---|----------------------|
| Total ingresos gravados | \$ 9,900,000. |
| Total de deducciones | \$ 7,300,000. |
| Base impositiva | \$ 2,600,000. |
| Por: Tasa | 17.5% |
| IETU del ejercicio | \$ 455,000. |
| Menos: | |
| Crédito de sueldos y asimilados gravados y aportaciones de seguridad social | 312,500. |
| IETU por pagar | \$ 142,500 |

Este resultado refleja un monto disminuido por la aplicación total del crédito por sueldos y seguridad social. Sin embargo, si dicho crédito resulta en exceso al IETU, no se podrá recuperar la demasía y esto es una desventaja en relación con

el ISR, en donde el total de salarios sean gravados o no, son deducibles en el ISR y de ser importes significativos podrían generar pérdida fiscal y amortizarse en los próximos 10 ejercicios futuros. Esta situación se presenta a continuación.

| | |
|---------------------------------|----------------------|
| Total ingresos gravados | \$ 4,700,000. |
| Total de deducciones | \$ 2,400,000. |
| Base impositiva | \$ 2,300,000. |
| Por: Tasa | 17.5% |
| IETU del ejercicio | \$ 402,500. |
| Menos: | |
| Crédito por pérdida en IETU | 180,500. |
| Crédito por sueldos y seguridad | 300,000. |
| Total de créditos | 480,500. |
| IETU por pagar | \$ 0. |

El remanente de crédito por sueldos y seguridad social de \$77,500. (\$300,000. – \$222,500) que exceda al IETU, se perderá, ya que la Ley no es clara si sólo es aplicable en el año en que se origine y qué sucede con el remanente.

Ahora interesa conocer como se aplicaría el crédito fiscal por pérdida contra el ISR del ejercicio.

| CONCEPTO | ISR | IETU |
|--|-------------------|---------------------|
| Total de ingresos gravados | \$3,400,000. | \$2,500,000. |
| Total de deducciones | 2,00,000. | 3,800,000. |
| Base gravable (Resultado negativo) | 1,400,000. | (1,300,000.) |
| Por: Tasa | 30% | 17.5% |
| Impuesto del ejercicio (Crédito fiscal por pérdida en IETU) | 420,000. | 227,500. |
| Acreditamiento (pagos provisionales y crédito fiscal por pérdida del IETU) | 327,500 | |
| Impuesto por pagar | \$92,500. | 0. |

Cabe aclarar que partir del año 2010, mediante la LIF del mismo año, se limitó la posibilidad de efectuar el acreditamiento del IETU contra el ISR, dejando sólo la posibilidad de ejercerlo contra el IETU sea anual o en pagos provisionales.

El último crédito que incluye la LIETU es el de inversiones realizadas en los 10 años anteriores a la entrada en vigor la Ley, el cual también se aplica antes del acreditamiento del ISR y podría perderse si se obtiene base negativa. Dicho crédito resulta de aplicar al saldo pendiente por deducir actualizado la tasa del 17.5% y sobre el producto reconocer el 5% anual en cada ejercicio, es decir, sólo el 8.25% del total del saldo pendiente por deducir.

A continuación se ejemplifica en forma sencilla el orden en su aplicación en el IETU.

| | |
|--|--------------------|
| Total ingresos gravados | \$ 11,100,000. |
| Total de deducciones | 5,200,000. |
| Base impositiva | 5,900,000. |
| Por: Tasa | 17.5% |
| IETU del ejercicio | 1,032,500. |
| Menos: | |
| Crédito por pérdida en IETU | 480,500. |
| Crédito por sueldos y seguridad | 200,000. |
| Crédito por saldos pendientes de inversiones de 1998-2007 | 50,000. |
| IETU por pagar | \$ 302,500. |

Un caso más que amerita analizar, es la opción que se otorga a través del Decreto Presidencial, que tiene que ver con considerar como percibidos los ingresos por las actividades gravadas para el IETU, en la misma fecha en la que se acumulen para efectos del ISR, en lugar del momento en que efectivamente se cobre la contraprestación correspondiente. La opción elegida no podrá variarse en ejercicios posteriores y más que una opción parece una anticipación de ingresos para efectos del IETU, pues en el LISR se acumulan los ingresos cuando se expida el comprobante, se envíe o entregue el bien, o cuando se cobra o es

exigible total o parcialmente el precio o contraprestación pactado y para efectos del IETU cuando efectivamente se cobren las contraprestaciones correspondiente.

Lo anterior puede ocasionar distorsiones adversas con los momentos de acumulación para ambos impuestos, por lo que se ejemplifica con la siguiente operación:

| CONCEPTO | ISR | IETU |
|-------------------------|-----------------|-------------------|
| Ingresos gravados | 1,000,000. | 0 |
| Deducciones autorizadas | 700,000. | 700,000. |
| Base impositiva | 300,000. | (700,000.) |
| Tasa de impuesto | 30% | 17.5% |
| ISR causado | 90,000. | |
| IETU causado | | 0. |

De no ejercer la opción por esta transacción se generaría un ISR efectivo del 30% y como se cobró hasta el año siguiente se tendría el siguiente efecto.

| CONCEPTO | ISR | IETU |
|---|-----------|-------------------|
| Ingresos gravados | 0. | \$1,000,000. |
| Deducciones autorizadas | 0. | 0. |
| Base | 0. | 1,000,000. |
| Tasa de impuesto | 29% | 17.5% |
| ISR causado | 0. | |
| IETU causado | | 175,000. |
| Crédito por exceso de deducciones (\$700,000 x 0.175) | | 122,500. |
| IETU por pagar | | \$ 52,500. |

Como no se contempla la posibilidad de acreditar el ISR y el IETU de ejercicios anteriores, la tasa efectiva que gravaría una misma operación ascendería al 47.5%, situación que resulta desproporcional.

Ahora, se verá el efecto de aplicar la opción del Decreto pero sin haber deducido efectivamente las deducciones correspondientes:

| CONCEPTO | 2012 | | 2013 | |
|-----------------------------------|------------------|-------------------|-----------|-------------------|
| | ISR | IETU | ISR | IETU |
| Ingresos gravados | \$1,000,000. | \$1,000,000. | 0. | 0. |
| Deducciones autorizadas | 700,000. | 0. | 0. | \$700,000. |
| Base | 300,000. | 1,000,000. | 0. | (700,000.) |
| Tasa de impuesto | 30% | 17.5% | 29% | 17.5% |
| ISR causado | 90,000. | | 0. | |
| IETU causado | | 175,000. | | 0. |
| Crédito por exceso de deducciones | | | | 175,000. |
| Acreditamiento ISR | | 90,000. | | |
| ISR por pagar | \$90,000. | | 0. | |
| IETU por pagar | | \$85,000. | | \$0. |

Como vemos la tasa efectiva es del 30% sin causar IETU alguno al ser mayor el ISR y además, se genera un crédito por exceso de deducciones que podrá aplicarse contra el IETU de los 10 ejercicios siguientes al de 2013 con una tasa que pudiera modificarse. Más allá de coadyuvar con el acreditamiento en el extranjero, lo que busca esta opción es anticipar el pago del IETU en forma distorsionada, contra el cual no podrá acreditarse el ISR pagado en años anteriores.

Esta opción continua vigente mediante el Decreto publicado el día 30 de marzo de 2012, pero tendría que evaluarse la conveniencia de ejercerla o no, ya que el contribuyente pudiera pasar por crisis de flujo para pagarlo cuando corresponda.

A lo largo de los diversos ejemplos se determina un IETU final por pagar, el cual dependerá de los factores mencionados al inicio de este análisis, por lo que a

manera de resumen se tiene que el IETU por pagar estará sujeto, principalmente, al crédito por pérdida, al crédito por sueldos y seguridad social, al ISR del ejercicio, así como a un crédito especial que busca no lesionar las inversiones efectuadas entre 1998 y hasta el tercer trimestre de 2007.

En adición a los créditos anteriores, etiquetados como permanentes se tienen los temporales creados por Decreto Presidencial, los cuales podrían no incidir en la determinación del IETU al aplicarse después de los dos principales créditos en prelación aquí señalados.

El impacto del IETU en los sujetos obligados puede tener dos vertientes: a) Pago de IETU, si tiene una trayectoria de perder para efectos fiscales o por ubicarse en una situación preferente para la determinación del ISR (régimen simplificado, sector primario) y b) No pago de IETU, si es una empresa con bases fiscales altas para el pago del ISR o si tiene costos para el IETU.

Por todo lo antes expuesto, se concluye que los acreditamientos vienen a modificar la tasa del IETU y el relativo al exceso por deducciones, hoy en día no podrá aplicarse contra el ISR conforme a la LIF desde el año de 2010. Por lo tanto, se sugiere evaluar la conveniencia de aplicar los beneficios otorgados dado que son limitados, de importes mínimos y sujetos a un orden de prelación, en contraste con un cálculo complejo y control administrativo adicional.

3.5. El crédito al salario.

Conforme a la propuesta original de la LIETU, no se permitía la deducción tanto de sueldos y salarios como de aportaciones de seguridad social, pero en cambio se concedía un acreditamiento del impuesto retenido a los trabajadores. Finalmente, la Ley aprobada, expresamente estipula que en la determinación del IETU, no serán deducibles las erogaciones que realicen los contribuyentes que a su vez sean ingresos de las personas físicas que las reciban en los términos de la LISR,

por concepto de salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo los conceptos que la misma asimila a la prestación de un servicio personal subordinado, por no ser relevante para medir su capacidad contributiva. No obstante, se permite tomar en el propio ejercicio, un crédito fiscal que sólo se genera por los conceptos gravados para las personas físicas que los obtienen.

Los ingresos conocidos como asimilados a salarios, son los que perciben las otras personas físicas, no considerados como trabajadores, pero para efectos fiscales se les da el mismo tratamiento de los salarios. La LISR es la que determina los ingresos que quedan comprendidos en esta categoría, entre los que se encuentran los honorarios a miembros de consejos directivos o vigilancia; honorarios preponderantes asimilados a salarios; anticipos a miembros de sociedades cooperativas de producción, de asociaciones o sociedades civiles; o pagos a personas físicas con actividades empresariales (comisiones).

Como la Ley precisa que la base serán los ingresos gravados, significa que se deberán eliminar los ingresos exentos y los que no son objeto de ISR. Entre los ingresos exentos conforme al artículo 109 de la LISR se encuentran los pagos por separación por cada año de servicio, gratificación anual, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y en cuanto a los no objeto del ISR, el artículo 110 del mismo ordenamiento, señala que no se consideran ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de sus actividades.

A continuación se plantea su determinación que resulta de la siguiente operación:

| | |
|--|-----------------------|
| Total de erogaciones por salarios y asimilados | \$1,850,000. |
| Menos: | |
| Salarios exentos o no objeto del ISR | 450,000. |
| Erogaciones gravadas base del crédito | 1,400,000. |
| Por: Tasa | 0.175 |
| Monto por acreditar por salarios y asimilados | \$245,000. (1) |

De haber reconocido la deducción, se obtendría el siguiente efecto:

| CONCEPTO | DEDUCCIÓN SALARIOS Y ASIMILADOS | ACREDITAMIENTO | BASE NEGATIVA |
|---|---------------------------------|---------------------|-------------------|
| Ingresos | \$3,500,000. | \$3,500,000. | \$3,500,000. |
| Menos: | | | |
| Salarios y asimilados | 1,850,000. | N/A | N/A |
| Otras deducciones | 1,100,000. | 1,100,000. | 4,100,000. |
| Base impositiva | 550,000. | 2,400,000. | (600,000.) |
| Por: Tasa | 17.5% | 17.5% | |
| IETU determinado | \$96,250. * | 420,000. | 0 |
| Menos: | | | |
| Crédito fiscal por exceso de deducciones de ejercicios anteriores | | 0 | 0 |
| Diferencia | | 420,000. | 0 |
| Menos: | | | |
| Acreditamiento de sueldos y asimilados | | 245,000. (1) | 0 |
| IETU a cargo | | \$175,000. * | 0 |

Nota * La diferencia entre el IETU determinado por aplicar la deducción o el acreditamiento es de \$78,750. (\$175,000 -\$96,250), el cual corresponde al monto de acreditamiento por los conceptos exentos y no objeto del ISR (\$450,000. X 17.5%).

Una vez planteado el efecto entre la adopción de la deducción y el acreditamiento, se tendría lo siguiente:

- De adoptar la deducción, se gravarían los salarios, como lo prevé el modelo del *flat tax*, pero en nuestra legislación se prefirió otorgar un crédito en sustitución de aquélla.
- El principio del *flat tax* es gravar una sola vez el ingreso, pero bajo la coexistencia dual del ISR-IETU, existe doble tributación pues con la LISR se grava a quien lo percibe y en la LIETU se grava al pagador al no permitir deducir la erogación correspondiente.
- Efectivamente si el contribuyente fuese pagador del IETU en una cantidad mayor al monto del crédito salario, incluso una vez reconocido el crédito por pérdida, existiría un mismo efecto económico del crédito, como así lo asentó la SCJN, con la propia deducción de sueldos y salarios que paguen ISR, y que la no deducibilidad de los que no están gravados por dicho impuesto, como se trata de la previsión social.
- Al excluir de la base del crédito los conceptos exentos para efectos del ISR, el IETU elimina dichos tratamientos preferenciales al traspasar la carga al patrón y mantener la exención para el trabajador. En la medida en que se otorguen en cantidades significativas merma el beneficio.
- De considerar un crédito en lugar de una deducción, implicaría que el IETU que resultara en una tasa inferior al de dicho crédito, antes de la aplicación del mismo, no se obtendría un beneficio por el remanente al ser exclusivo en el ejercicio en que se genere.
- De reconocer la deducción correspondiente, la LIETU admite un crédito fiscal por el exceso de deducciones susceptible de recuperar en el futuro.
- De resultar mayor el ISR que el IETU no se tendría costo adicional por la no deducción para el último impuesto, ni por el no acreditamiento de las prestaciones exentas para el trabajador.

La condición para poder aplicar este crédito en segundo orden de prelación, es que los contribuyentes deberán enterar las retenciones que resulten de los pagos hecho por los salarios y en general por la prestación de un servicio personal

subordinado y que entreguen a sus trabajadores, cuando corresponda, las cantidades por motivo del subsidio para el empleo, mismo que está vigente a partir del 2008 en sustitución del crédito al salario.

Mediante disposición transitoria se establece que no se podrán deducir las erogaciones devengadas con anterioridad a la entrada en vigor de la LIETU, aun cuando se paguen con posterioridad. Lo anterior significa que el crédito derivado de las retenciones por motivo del ajuste anual, extemporáneas o por motivo de declaraciones complementarias, para efectos financieros, se acreditará en la fecha en que se paguen, siempre y cuando se generen a partir del año 2008, las anteriores a dicho año serán excluidas del crédito.

Consideramos que sería correcto no deducir la nómina del IETU, siempre y cuando se eliminara el ISR, pero conforme a la declaración de legalidad del gravamen por la SCJN y de la postura de las propias autoridades por mantenerlo al coadyuvar activamente en la recaudación federal, a la fecha coexistirán y por tanto gravarán doblemente este rubro. No se debe olvidar que la previsión social no está exenta del todo al existir un tope legal y desde hace unas décadas se introdujo un subsidio del ISR a favor de las personas físicas, que después sólo prevaleció en forma proporcional para quienes percibían sueldos y salarios, al quedar las exenciones nulificadas con dicho cálculo como resultado de obtener un subsidio acreditable que dependía de dividir el total de pagos gravados por el ISR entre el total de erogaciones efectuados por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados.

De continuar el IETU y derogado el ISR, los salarios seguramente serían gravados por el primero o por algún otro gravamen que se diseñe, para no dejar a los salarios desgravados.

El legislador no previó que en el caso de que no existiera en un ejercicio IETU contra el cual acreditar el crédito fiscal, fuera procedente llevarlo hasta por diez

años, en forma actualizado como sucede con el crédito por pérdida en el IETU o con la pérdida fiscal ocurrida en la LISR. De la misma forma, la Ley no es clara respecto a si el acreditamiento en comento sólo se agota en el ejercicio en que se aplique o si es posible llevar el saldo no acreditable contra los pagos provisionales de ejercicios posteriores a aquél en que se generó.

De lo anterior, concluimos que se reconocen a los salarios en la determinación del impuesto, aun cuando no de manera integral, al excluir del crédito a los conceptos exentos, como la previsión social. Por tanto, la nómina es gravada tanto para el perceptor como para el pagador, lo cual encarece el costo laboral con su no deducción y resulta contradictorio con la política de promoción del empleo que abanderara la actual administración. Con esto se da un golpe al derecho de la previsión social producto de la lucha incesante de la clase trabajadora y solapada por el mismo legislador.

3.6. El crédito por seguridad social.

Adicional, al crédito al salario, se encuentra el crédito por seguridad social, el cual resulta de aplicar la tasa del IETU a las aportaciones de seguridad social a cargo del empleador, debidamente pagadas en el ejercicio.

Lo anterior se presenta a continuación:

| | |
|---|--------------------|
| Total de aportaciones de seguridad social (seguro social y de vivienda) | \$ 750,000. |
| Base del crédito | 750,000. |
| Por: Factor | 0.175 |
| Monto por acreditar por salarios y asimilados | \$ 131,250. |

De conformidad con el artículo 6 del CFF, las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado.

Así, las cuotas al seguro social y las aportaciones al fondo nacional de la vivienda encuadran dentro de esta definición y serán base del crédito por seguridad social.

La Ley expresamente se refiere a las contribuciones a cargo del contribuyente, y dentro de éstas quedarán incluidas las que el patrón está obligado a cubrir la del trabajador, pero no la otra parte que es cubierta por el trabajador. Respecto a las aportaciones de vivienda, éstas están a cargo del patrón, por lo que en este sentido el total aportado será susceptible de acreditamiento. Cabe aclarar que no deben confundirse con las retenciones a cargo del trabajador para el pago de créditos concedidos, mismos que no se adicionan en el cálculo del crédito.

El reconocimiento del crédito en sustitución de la deducción correspondiente genera que de no resultar base gravable en el IETU no se tendrá posibilidad de aplicarlo en el mismo ejercicio ni en ejercicios siguientes de haberse obtenido un crédito fiscal por pérdidas, como sucede con el crédito por salarios. También resulta aplicable el comentario de no deducir este concepto erogado antes del 2008 pero pagado a partir de dicha fecha.

Las aportaciones de seguridad social relativas a las cuotas de seguro de ahorro para el retiro (SAR), cesantía en edad avanzada y vejez y las del fondo nacional de la vivienda, se pagarán en forma bimestral, en tanto, las aportaciones de seguridad social por concepto de riesgos de trabajo; enfermedades y maternidad; invalidez y vida; así como guarderías y prestaciones sociales, se pagarán en forma mensual. En consecuencia, el crédito fiscal mensual no será el mismo, pues aumentará en forma bimestral cuando se realicen los enteros mencionados. Esto

significa que en los meses impares enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año se incrementará el monto de crédito fiscal.

El considerar lo efectivamente pagado, en forma anual, este crédito comprende información desfasada pues considerará la última liquidación de aportaciones del SAR y de vivienda, así como la última liquidación mensual de cuotas del seguro social del ejercicio fiscal anterior pagadas en el año de cálculo, por lo que no coincidirá contra los registros contables.

Para tener derecho al acreditamiento del crédito por salarios y de seguridad social, se deberán cumplir con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la LISR, o entregar efectivamente el subsidio para el empleo a los trabajadores que tengan derecho a dicho subsidio. Bajo este escenario no se condiciona que las aportaciones de seguridad social estén vinculadas con los salarios gravados, como podría ser el caso de algunos conceptos asimilados a salarios que no son objeto de pago de aquéllas.

Como el IETU está diseñado bajo una estructura de flujo de efectivo, el crédito de seguridad social, no coincidirá con los ingresos generados en cada periodo o año, por lo que la denominada simetría fiscal entre el momento en que se acumula con el de su deducción no se cubre en un mismo ejercicio. Además, no se respeta la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, al no permitirse el acreditamiento sobre un gasto necesario para la obtención de los ingresos gravados.

3.7. Concepto de crédito.

El Diccionario de la Real Academia define por crédito a la cantidad de dinero, o cosa equivalente, que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene derecho de exigir y cobrar.

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano, nos remonta que el vocablo crédito proviene del latín *creditum*, que significa tener confianza o bien, buena reputación de que goza una persona.

Al respecto el autor Giuliani Fonrouge afirma, citando al tratadista Oria, que: “crédito significa etimológicamente *crear o tener confianza*. Este concepto, agrega, ya aparecía en el Siglo XVI, y se ha mantenido a través del tiempo, vinculándose, hoy como antaño, con la idea de *confianza o fe* en la persona; y en tal sentido genérico, la expresión crédito se relaciona con dos formas de creencia: la confianza o fe en lo moral de una persona dispuesta a cumplir con sus deberes y obligaciones, y la *creencia* de que *podrá cumplirla* por disponer de medios económicos...”¹¹⁹

Vale considerar que surgirán otras acepciones de crédito como áreas de conocimiento, entre las que se encuentra la materia mercantil, bancaria u otros sentidos como en el educativo, que se refiere a la unidad de valoración de una asignatura o a los títulos que mencionan a una persona en una película o programa de televisión.

Para efectos de nuestro estudio, el concepto de interés es el fiscal, que se refiere a todo aquello perteneciente o relativo al fisco o toda cuestión que se refiere a Hacienda Pública como lo señala el Mtro. Flores Zavala,¹²⁰ el cual también tendrá más de un uso, como se verá a continuación.

3.7.1. Diferentes acepciones.

Es criterio generalizado que la relación jurídica tributaria tiene una naturaleza obligacional, que al igual que en derecho común, contiene dos elementos

¹¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen II, 8ª. ed., Ed. Lexis Nexis De Palma, Argentina, 2003, p. 1185-1186.

¹²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 34 ed., Ed. Porrúa, México, 2004, p.18.

comunes: los sujetos y el objeto. Los sujetos de esta relación son el contribuyente, en calidad de sujeto pasivo o deudor y el Estado – el fisco, quien goza de la calidad de acreedor o sujeto activo. El objeto de la obligación tributaria es una prestación con la particularidad de *ex lege*, esto es, que tiene como fuente única y exclusiva la ley y no de la voluntad de los particulares, como serían los contratos.

Ahora veremos cómo surge el nexo entre dichos elementos. Dentro de la norma jurídica en general existe un elemento “hipótesis jurídica” que básicamente es la descripción del hecho que va a generar la consecuencia de derecho, también conocida como hecho imponible. Al respecto, el artículo 6 del CFF, señala que las contribuciones se causan en el momento en que ocurre la situación jurídica o el hecho, que describe la ley y cuando está vigente ésta.

Por lo tanto, ajustando las características anteriores, la obligación fiscal o tributaria es la prestación que nace de la ley, por la adecuación de un hecho a una hipótesis legal a cargo del gobernado o sujeto pasivo, en favor del Estado. Por ello, una vez ubicado en el hecho se requiere activar la conducta que doctrinalmente se conoce como hecho generador, mismo que dará lugar a consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, consistentes en dar, hacer, no hacer o tolerar, para ambas partes.

De ahí que el primer párrafo del artículo 4 del CFF, define textualmente que:

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

Derivado del párrafo anterior, el legislador, no define al crédito fiscal se limita a proporcionar un catálogo de diferentes conceptos por los cuales el Estado u otros

entes públicos obtienen ingresos a los que califica de fiscales, lo sean o no. Así las cosas, podríamos afirmar que la ampliación en la clasificación de créditos fiscales se entiende en atención a fines pragmáticos, más que jurídicos para facilitar su cobro mediante la vía coactiva derivado de la actividad recaudatoria.

Perturba a la teoría de la tributación incorporar como créditos fiscales las cantidades que tenga derecho a percibir el Estado, con independencia de su naturaleza fiscal o no, así como la mención genérica de que serán créditos aquellos que la propia ley les otorga ese carácter. Nos atrevemos a afirmar que los créditos no fiscales son de carácter administrativo.

Al respecto, quienes tendrán derecho a cobrar es la Federación vía la SHCP conforme a los artículos 31, fracción VI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 7 fracción I, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y artículo 1º. de la LIF, así como cualquiera de los organismos descentralizados como el Instituto Mexicano del Seguro Social (artículo 251, fracciones XII y XIV de la LSS) y o el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (artículo 30, fracción II de la LINFONAVIT).

Ejemplos de créditos que no son fiscales:

| CONCEPTO | FUNDAMENTO |
|---|--|
| Cuota compensatoria que imponen las autoridades como consecuencia de prácticas desleales en materia de comercio exterior. Se califican como aprovechamientos. | Ley de Comercio Exterior, Art. 63 |
| Sanciones económicas de naturaleza administrativa impuesta a servidores públicos con motivo de la aplicación de procedimientos administrativos. | Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, Art. 75 |
| Sanciones que se imponen a los particulares por violaciones a las leyes procesales. | Ley Orgánica del Poder Judicial Federal |
| Multas derivadas del incumplimiento de obligaciones formales. | CFF, artículo 2 y Título Cuarto, Capítulo I de las Infracciones |

| CONCEPTO | FUNDAMENTO |
|--|--|
| Multas impuestas por las Secretarías de Estado. | Ley Orgánica de la Administración Pública Federal |
| Pena convencional a cargo de un particular por incumplimiento a un contrato administrativo federal, en razón de los intereses públicos que pretende atender. | Tesis: I.4o.A.777 A del Tribunales Colegiados de Circuito, Julio 2011, página 1993, registro 161661. |

Cabe hacer el comentario que no se incluyen a los ingresos regulados en el último párrafo del artículo 3 del CFF - los productos, porque no son imposiciones estatales sino que se generan por las actividades del Estado en sus relaciones de derecho privado y para su garantía y cobro se ejercerán las vías de derecho común y ante tribunales de fuero federal.

Como accesorios de las contribuciones o aprovechamientos se encuentran los recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización del 20% sobre el cheque presentado y no pagado.

Por otra parte, retomando el contenido del artículo 6 del CFF, éste establece la obligación de los contribuyentes de autodeterminar las contribuciones a su cargo y pagarlas en las fechas respectivas y esto constituye para las autoridades créditos fiscales ejecutables en los términos del artículo 151 del mismo ordenamiento. Pero no se está distinguiendo que el acto de la determinación no es constitutivo del crédito fiscal, sino que primero se da su nacimiento por disposición de la ley, después su determinación y finalmente su exigibilidad que es cuando nace el momento para que la autoridad ejerza sus facultades mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

La causación de una contribución trae asociada una serie de consecuencias jurídicas, la principal es el pago, para lo cual la ley establece determinados formalidades o de carácter secundario (tipo de formato, instituciones u oficinas autorizadas para recibir el pago, formas o medios de pago –cheque, efectivo,

transferencia electrónica, posibilidades de compensación, de aplicar acreditamientos o estímulos) y en el supuesto de no pagar, o pagar menos de lo que se adeuda, las consecuencias pueden ser desde una multa por infracciones hasta la privación de la libertad por evasión o defraudación fiscal. Se observa entonces, que el nacimiento de una obligación tributaria sustantiva desencadena una serie de obligaciones formales o administrativas que sin éstas no podría darse el cabal cumplimiento de pago de la obligación principal.

Por lo antes expuesto, se puede afirmar que el legislador indica que los créditos fiscales son los ingresos que percibe el Estado, pero no su naturaleza. Asimismo, no se encuentra vínculo alguno entre el crédito de cobro del fisco y la obligación fiscal del contribuyente, pero sin embargo, sustenta que si algo proviene de contribuciones, aprovechamientos y accesorios, necesariamente tendrá el carácter de crédito fiscal y en consecuencia tendrá la facultad de exigirlo.

Una acepción más que se ha dado en los últimos años, es el de considerar como crédito fiscal a los incentivos o estímulos que bien pueden aplicarse a la base o a la tasa directamente. Ningún ordenamiento jurídico define lo que se entiende por estímulo, sin embargo, el Diccionario de la Real Academia Española, lo define como incitamiento para obrar o funcionar y el Diccionario Jurídico, lo considera un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal (que afectan a un determinado y único grupo social o económico). Precisamente en el ámbito fiscal federal, el artículo 39 del CFF, establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

El reciente Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF el 30 de marzo de 2012, es un claro ejemplo de lo mencionado, como se detalla a continuación:

| ESTÍMULO | MECANISMO |
|--|--|
| Disminución de la PTU para efectos de los pagos provisionales | Las personas morales disminuirán de la utilidad fiscal el monto de la PTU pagada en el ejercicio acumulada. Dicha PTU se dividida en partes iguales de mayo a diciembre. |
| Disminución de la deducción inmediata para determinar los pagos provisionales | Las personas morales disminuirán de la utilidad fiscal el importe de la deducción inmediata efectuada de conformidad con el artículo 220 de la LISR. |
| Donación de bienes básicos para la subsistencia humana | Los contribuyentes que donen estos bienes podrán deducir un monto equivalente al 5% del costo de lo vendido de dichas mercancías. |
| Crédito fiscal de ISR en arrendamiento de aeronaves | Los contribuyentes residentes en México, que utilicen aviones concesionados para ser explotados comercialmente, y que arrienden a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, podrán aplicar un crédito fiscal equivalente al 80% del ISR que se cause. |
| Deducir adicionalmente el salario pagado a adultos mayores y discapacitados | Los contribuyentes del ISR, podrán deducir de los ingresos acumulables, adicionalmente, un monto equivalente al 25% del salario efectivamente pagado y gravado para efectos del ISR. |
| Crédito fiscal por proyectos en la producción cinematográfica nacional | Los contribuyentes del ISR que aporten a proyectos de este tipo, podrán aplicar el crédito fiscal que autorice el Comité Interinstitucional contra los pagos provisionales del ISR. |
| Deducción inmediata y hasta el 100% en inversiones por rescate de centros históricos | Las personas físicas y morales contribuyentes del ISR, así como los arrendadores, podrán aplicar la deducción de las inversiones, así como las reparaciones o adaptaciones en bienes inmuebles ubicadas en la Cd. de México, Mérida, Morelia, Puerto de Veracruz, Puerto de Mazatlán, Oaxaca y Puebla. |
| Deducción por pagos educativos | Las personas físicas podrán deducir después de las deducciones personales, los pagos por servicios educativos de los niveles preescolar al |

| ESTÍMULO | MECANISMO |
|--|--|
| | bachillerato que oscilan entre \$12,900 y \$24,500, previa sujeción a reglas específicas de comprobación y destino. |
| Deducción por arrendamiento de vehículos | Las personas físicas y morales que tributen en el régimen general de la LISR, podrán deducir hasta \$250 en lugar de \$165, diarios, por el uso o goce de vehículos. |

Estos estímulos no son los únicos, también se encuentran en la LIF, así como, en el articulado de la misma LIETU, inclusive, en disposiciones transitorias y en el polémico Decreto Presidencial del 5 de noviembre del 2007, que han sido tratados a lo largo de esta investigación.

Hoy día existe una gran variedad de estímulos, algunos temporales por la necesidad imperante en el país de promover alguna actividad específica u otros establecidos en forma temporal y que se prorrogan adquiriendo permanencia o bien establecidos y después derogados. Como ejemplo de los últimos está el estímulo relacionado con la exención del IMPAC¹²¹ que existió hasta 2007, último año de su vigencia, además de ser un gravamen inconstitucional, el cual exigía no rebasar cierto límite de ingresos para efectos del ISR y en algunos años, también se requería cumplir sobre el valor del activo.

Un estímulo más que ha cambiado conceptualmente en su forma de otorgarse es el relacionado con el fomento y promoción a la investigación y el desarrollo de la ciencia y tecnología,¹²² que empezó como una deducción autorizada, posteriormente se consolidó en al año 2000 a través del artículo 219 de la LISR

¹²¹ Las personas físicas y morales disfrutaban del estímulo equivalente del IMPAC que se hubiera causado, si no rebasaban de \$4,000,000, conforme al artículo 16, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2006. Al respecto se aclara que no es una exención sino un estímulo fiscal aun cuando ambas figuras tienen en común la consecuencia de que el destinatario no pague el tributo. *Cfr.* Tesis 1ª.XXXIII/2007 emitida por la 1a. Sala, 9a. Época; Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXV, Febrero de 2007; p. 640. Registro No.173304

¹²² *Cfr.* ROLDÁN GUERRA, Sergio. "Estímulos fiscales ¿se acumulan?", *IDC, Asesor Jurídico y Fiscal*, No. 278, 31 mayo 2012, p. 3.

como un crédito fiscal, consistente en aplicar el equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio por este concepto, contra el ISR causado en el mismo, el cual condicionaba generar utilidad e ISR por pagar para aprovecharlo, cuyas reglas estaban señaladas en el artículo 16 fracción I de la LIF del 2008; posteriormente se eliminó en el 2010 pues ya se había incorporado al Presupuesto de Egresos de la Federación,¹²³ en el que se destina una partida de egresos para el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, pero no como crédito fiscal sino como una cantidad de dinero en efectivo entregado directamente al beneficiario, sujeto a reglas que determine el Comité Interinstitucional.

Los estímulos de la producción cinematográfica y teatral nacional han tenido una regulación similar al vinculado con el fomento a la investigación científica y tecnológica, esto es, primeramente controlado a través de la LIF, después trasladado a la LISR, y por último otorgado en efectivo, previa autorización del Comité mencionado.

La misma Corte ha señalado que a menos de que las disposiciones en que se otorguen estímulos fiscales, se señale de manera expresa que dichos estímulos deben ser considerados ingresos acumulables, los mismos no deberán ser considerados como tales.

Aun cuando la SCJN mediante la voz CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS, afirma que son distintos, los primeros son una obligación impuesta al particular por alguna contribución, con sus recargos y actualización, en caso de incumplimiento y los segundos, son creados por decreto para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional, aplicables contra impuestos federales.

Y, retomando la idea del autor Giuliani F., de que crédito significa confianza, seguramente viene a la mente la que el contribuyente ha perdido del legislador y

¹²³ Cfr. http://www.chevez.com/upload/files/TopFis_2009-3.pdf, p. 44.

juzgador, quienes avalan en forma indiscriminada diversos créditos fiscales que más que beneficio complican la determinación del IETU por pagar, se alejan del concepto de crédito fiscal previsto en el CFF, son intemporales y corren el riesgo de ser eliminados o limitados como sucedió con el crédito por exceso de deducciones vía LIF, por considerar que se generaba un doble beneficio respecto de las inversiones efectuadas por los contribuyentes.

Podemos afirmar que por falta de técnica legislativa, el término crédito fiscal, resulta polisémico ya que se le asemeja a un estímulo, incentivo, beneficio, deducción, exención, reducción o subsidio que se aplican de forma diversa y tiempo a favor del contribuyente contra un impuesto a cargo. Más bien el crédito fiscal es lo que tiene derecho a percibir el Estado en su carácter de sujeto activo de la relación jurídica tributaria con motivo de la adecuación del hecho o situación del sujeto pasivo a la hipótesis normativa, y el resto de los términos son la especie de lo que deja de recaudar conforme se señala en el Presupuesto de Gastos Fiscales,¹²⁴ emitido por la SHCP conforme al artículo 27 de la LIF.

Por lo tanto, la multiplicidad de situaciones dirigidas a reducir la carga tributaria del contribuyente, genera inseguridad jurídica por no quedar localizados en el decreto compilador de beneficios fiscales, además de ser limitativos, de corta vigencia, de contenido incomprensible para su determinación y, en algunos casos, generan más carga administrativa contra el beneficio económico esperado. Sin embargo, dicho beneficio redundará a favor del contribuyente, siempre y cuando sean oportunos y correctos para no perder el derecho de aplicarlos o de incurrir de sanciones por su improcedencia.

¹²⁴ Presupuesto de Gastos Fiscales 2011. Los gastos fiscales son aquellos tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos, que significan una disminución en la recaudación tributaria, y que dan lugar a la aplicación de regímenes de excepción. En forma directa, serían todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones, que se desvían de la estructura “normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía y que tienen objetivos extra fiscales o de política económica. También podrían incorporarse otras medidas, como son la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras. p. 5.

3.8. Naturaleza jurídica del acreditamiento.

Ahora corresponde ver la naturaleza jurídica del acreditamiento, entendida por la determinación de su origen, sus características particulares y los elementos que lo conforman.

Como no hay una definición fiscal que lo describa, Enrique Calvo Nicolau,¹²⁵ señala que “el acreditamiento es un término jurídico que aparece en los ordenamientos fiscales y se traduce en una operación aritmética esencial para determinar la obligación.”

Por su parte, la Primera Sala de la SCJN ha conceptualizado al acreditamiento en los términos siguientes:

“(…) como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado, a fin de determinar el que debe pagarse. En este contexto, tanto en impuestos directos como indirectos, el crédito reconocido por la legislación se aplica para disminuir la contribución causada, reduciéndose peso por peso. De igual manera, en los dos escenarios, contar con créditos que excedan al impuesto causado puede dar lugar a la determinación de un saldo a favor para el contribuyente; …” (Énfasis añadido)¹²⁶

De lo anterior, se confirma que se trata de una operación aritmética de sustracción para aligerar la carga tributaria.

¹²⁵ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, Ed. Themis, México, 1998, p. 216.

¹²⁶ Tesis 1ra. XIV/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 482.

La aplicación del acreditamiento se presenta en el IVA, ISR, IETU, IEPS e IDE y se distingue de la compensación en que ésta es una forma de extinción de obligaciones, esto es, como si se hiciera el pago.

Sin embargo, tanto el acreditamiento como la compensación son mecanismos para recuperar cantidades a favor que conforme al artículo 23 del CFF se dividen en saldos a favor o pagos de lo indebido.

Los saldos a favor ni los pagos de lo indebido, son definidos por ningún ordenamiento fiscal, sin embargo, los saldos a favor tienen una connotación contable-fiscal y se puede considerar como el remanente, sobrante o resto que arroja una cuenta en relación con una de las partes a que interesa o antaño o bien, un exceso de las cantidades pagadas respecto de aquellas que se deben pagar, o cuando el IVA acreditable respecto del computado sobre las actividades realizadas, es mayor.

El pago de lo indebido consiste en recibir alguna cosa que no se tenía derecho a exigir y que por error ha sido pagada. Como ejemplo tenemos el que pudiera derivarse del cumplimiento de una resolución de la autoridad que haya determinado la existencia de un crédito fiscal, y que en juicio ante los tribunales hubiera quedado insubsistente. En este caso la cantidad pagada se convertiría en un pago de lo indebido, cuya compensación procedería.

Sobre el particular, existe una tesis aislada de los Tribunales que aborda someramente la diferencia entre el pago de lo indebido y el saldo a favor, misma que por su importancia transcribimos a continuación:

“COMPENSACIÓN. SALDO A FAVOR, MOMENTO DE SU ACTUALIZACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN., ...

..De lo anterior resulta que la compensación aludida se da bajo dos supuestos: a) cuando se realice un pago de lo indebido y b) con motivo de un saldo a favor. Debiéndose entender que el primero de los supuestos, se actualiza cuando el

contribuyente por error realiza el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde, ..., el segundo ... se da, cuando al final del ejercicio fiscal correspondiente al presentar la declaración anual, después de haber realizado las deducciones correspondientes, al contribuyente le resulta un impuesto a cargo inferior al importe de todos los pagos provisionales... o con motivo de las retenciones realizadas por terceros. ...” (Énfasis añadido) ¹²⁷

En la práctica se debe tener cuidado en identificar cuándo se está en presencia de un pago de lo indebido o un saldo a favor, principalmente para precisar si es viable su acreditamiento o compensación. El pago de lo indebido en ningún caso podrá acreditarse porque no hay disposición que así lo contemple.

Ambos procedimientos permiten recuperar cantidades a favor, pero existen diferencias entre ellos, como se muestran a continuación:

| ACREDITAMIENTO | COMPENSACIÓN |
|---|--|
| Las cantidades que se acreditan se generan en el mismo periodo o en periodos anteriores que el impuesto a pagar. | Las cantidades que se compensan provienen de períodos anteriores o posteriores como sucede con el IVA según Criterio Normativo del SAT 101/2011/IVA. |
| Es un derecho previsto en las disposiciones fiscales con el que se disminuyen los impuestos causados o por pagar. | Es un medio utilizado para extinguir obligaciones conforme al artículo 2185 del CCF. |
| No requiere presentar algún aviso o solicitar autorización, por lo que se realiza internamente en papeles de trabajo. | Se deberá cumplir con una serie de requisitos formales conforme a reglas de carácter general. |
| Las cantidades que se acreditan se aplican a valor histórico. | Las cantidades a compensar se actualizan por efectos de inflación. |

Ya habíamos señalado que el mecanismo de acreditamiento está previsto en la LISR, LIVA, LIEPS, LIDE y LIETU, pero la única definición que se tiene de acreditamiento es el regulado en la LIVA, al establecer en primer lugar en su

¹²⁷ Tesis XIV. 2º. 36 A, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Julio de 1998, p. 346.

artículo 4 párrafo primero, que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Entendiendo por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

A su vez el artículo 1º. y 5º.-D de la misma Ley, señalan que el contribuyente pagará mensualmente, el impuesto que resulte de la diferencia entre el impuesto a cargo y el que le hubieran trasladado o pagado en la importación de bienes y servicios.

El esquema es el siguiente:

Impuesto a cargo Menos Impuesto acreditable = Impuesto por pagar

Adicionalmente, el artículo 6 del mismo ordenamiento, complementa que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, se podrá acreditar contra el impuesto a cargo en los meses posteriores hasta agotarlo.

El IEPS como impuesto indirecto, al igual que el IVA, también define el acreditamiento, sólo que se trata de un acreditamiento limitado a ciertos supuestos, toda vez que la regla general es el no acreditamiento y como excepción la ley concede el derecho de acreditar el impuesto trasladado de algunos casos muy específicos, contrario a lo que establece la LIVA.

El acreditamiento específico en el IEPS se concreta a ciertos supuestos en que procede, siempre y cuando se cumpla, entre otros requisitos, los siguientes: ser contribuyente del impuesto, se trate de bienes por los que se deba pagar el tributo, asimismo, los bienes no deben haber sufrido ninguna modificación, además, se trate de bienes de la misma clase, lo que constituye la principal diferencia con la

LIVA. En ambos opera el criterio de flujo de efectivo, pero el mecanismo de acreditamiento resulta más complejo por la determinación de un factor de prorrateo del IVA, al distinguir los actos gravados y exentos.

A diferencia con la LIVA, el saldo a favor mensual, únicamente se podrá compensar contra el impuesto a cargo de los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

Un impuesto de carácter directo, es el ISR, el cual incluye el mecanismo de acreditamiento, principalmente, en el artículo 6 de la LISR, contempla la oportunidad de los residentes en México que perciban ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, gravados con el ISR, de acreditar el gravamen pagado en el extranjero contra el ISR mexicano, siempre que se acumule el ISR. Esa operación es de tipo directo porque es el propio contribuyente que paga el impuesto quien lo acredita y será de tipo indirecto, cuando un accionista reciba dividendos de una persona moral residente en el extranjero podrá acreditar el ISR pagado por ésta persona conforme a la tenencia accionaria. Otra forma de acreditamiento de ISR se presenta cuando las personas físicas al ajustar el ISR anual, acumulen el importe del dividendo y el ISR.

Continuando con este gravamen, también se maneja al momento de determinar cada pago provisional en donde se podrán acreditar los pagos efectuados con anterioridad, y al final contra el impuesto del ejercicio, sean personas físicas o morales.

El IDE que inició su vigencia a partir del 2008, sirve para garantizar la recaudación del ISR, además de vigilar la manifestación de riqueza consistente en la tenencia de efectivo que se depositan en las instituciones financieras. Este ordenamiento sí señala al procedimiento de acreditamiento que en términos de los artículos 8 y 9 de la LIDE, tiene varios momentos de aplicación, sea en pagos provisionales o anual; primero podrá ser contra el ISR, después, de existir remanente contra otras

retenciones de ISR y finalmente, contra otras contribuciones federales en donde sólo procederá la compensación. Lo que distingue a este impuesto acreditable, es que se trata de un impuesto recaudado por la institución financiera, cuyo entero se acredita por contar con la constancia correspondiente.

Como el impuesto de interés, es el IETU, también abarca una serie de acreditamientos que como operación aritmética ajusta peso a peso la carga tributaria acompañada de un alto costo administrativo por su complejidad y variedad en su fiscalidad. De todos los acreditamientos, el relativo al crédito fiscal originado por deducciones mayores a los ingresos, es el único reconocido como un derecho del contribuyente, aplicable en primer orden contra el IETU y en un segundo lugar contra el ISR del ejercicio en que se generó tal crédito, mismo que fue prohibido mediante la LIEF a partir del año 2010.

Entre los acreditamientos que incluye la LIETU, destacan el crédito por salarios y seguridad social, por adoptarse en sustitución de la deducción de tales conceptos; el del ISR efectivamente pagado y los pagos provisionales del IETU, además, de otros más regulados a través de las disposiciones transitorias y en los Decretos Presidenciales del 5 de noviembre del 2007 y 30 de marzo de 2012.

Se aclara que no es objeto de estudio del presente trabajo analizar la mecánica de acreditamiento de los principales impuestos federales, sino sólo abordar las cuestiones generales en cada gravamen.

En resumen, el acreditamiento es una figura jurídica que tiene su origen en la técnica contable-fiscal, al existir un remanente o saldo mayor que podrá aplicarse para ajustar el pago de las contribuciones, esto es, reconocer contra el impuesto a pagar las cantidades pagadas previamente. Será definido por cada ley específica y generalmente se aplica entre impuestos de la misma naturaleza, como sería el ISR extranjero contra el ISR nacional, o bien, entre un mismo impuesto, ejemplo de esto es el IVA a cargo y acreditable. No obstante, se presenta entre gravámenes diferentes como es el caso del ISR contra el IETU (como sucedía con

el IA), o incluso, en casos de acreditamiento de cantidades cuya erogación no tiene la naturaleza jurídica de una contribución, pero que se reconoce o resta de un impuesto a cargo, como sucede con el crédito al salario y el subsidio para el empleo pagados en efectivo.¹²⁸

Entre las reglas específicas de operación destacan: ser sujeto del impuesto, observar un orden de aplicación, contar con documentación comprobatoria, aplicarse hasta por el monto del pago provisional, el impuesto anual u otro impuesto de naturaleza distinta, generalmente en un periodo de un año y su remanente no generará saldo a favor sujeto a devolución o compensación.

3.9. Desconfiguración de la figura de acreditamiento.

En el apartado anterior, se aclaró que los doctrinarios se abstienen de proporcionar un concepto propio de esta figura, en cambio describen el procedimiento de acreditamiento de manera idéntica al proporcionado en la misma Ley, de lo anterior, se desprende la carencia de su análisis como derecho del contribuyente que sólo algunas leyes federales sí lo contienen aunque en forma parcial como sucede con la LIETU.

De conformidad con el artículo 11 de la LIETU, se señala que el crédito fiscal derivado por el exceso de deducciones podrá acreditarse contra el IETU de los 10 ejercicios siguientes hasta agotarlo. Y en su penúltimo párrafo agrega que sí es un derecho del contribuyente que se caracteriza por ser personal del contribuyente y que no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En consecuencia el acreditamiento es un derecho personal, entendido éste como “la facultad que tiene una persona, llamada acreedor, de exigir a otra, llamada

¹²⁸ No son saldo a favor sino estímulo fiscal que, según su regulación particular, sólo se pueden acreditar contra el ISR a cargo o el retenido a terceros. En dado caso, se podrá solicitar su devolución, según lo señalan los Criterios Normativos del SAT número 66/2011/ISR Crédito al salario. Es factible recuperar vía devolución el remanente no acreditado. y 67/2011/ISR Subsidio al empleo. Es factible recuperar vía devolución el remanente no acreditado.

deudor, un hecho, una abstención o la entrega de una cosa”.¹²⁹ Este derecho comprende tres términos: a) acreedor o sujeto activo de la relación, b) el obligado o deudor o sujeto pasivo de la misma y c) el objeto de la obligación, que consiste en un hecho positivo, en la pretensión de una cosa o en una abstención.

Como es sabido, a todo derecho corresponde una obligación, de ahí que al caso concreto y de manera correlativa, el acreedor será siempre el Estado, que es quien tiene derecho a exigir el pago de la contribución y que a su vez tiene la obligación correlativa de respetar el procedimiento establecido en la legislación para la determinación del impuesto.

El método de acreditamiento es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, el cual surge al momento en que se realizan las situaciones que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, cuyas normas de determinación se incorporan en la Ley para generar seguridad jurídica al contribuyente, mismas que se enlistan a continuación:

- Restarse del ISR causado del mismo ejercicio en que se produjo el crédito fiscal. Sobre este tópico comentaremos su situación actual.
- Disminuirse del IETU del ejercicio o de los pagos provisionales, a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se originó el crédito fiscal y hasta en un plazo de 10 siguientes. Esto es, el crédito fiscal por pérdida del año 2011 podrá aplicarse hasta el año de 2021, salvo disposición en contrario posterior.
- Actualizarse en dos fases: la primera corresponde al segundo semestre del año en que ocurrió y la segunda hasta el primer semestre del año en que se aplicará.

¹²⁹ Cfr. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*, 20ª ed., Ed. Porrúa, México, 1972, p. 214.

- Perder del derecho de acreditamiento posterior cuando no se aplique y hasta por el monto en que pudo acreditarse.

Al respecto, el artículo 25-A del CFF aclara que cuando no se tenga derecho a acreditar un estímulo o subsidio contra el pago de contribuciones federales, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de la contribución omitida actualizada y de los accesorios correspondientes. El acreditamiento será hasta por el monto del pago de impuestos que efectivamente se deba pagar.

Las consecuencias de utilizar estímulos sin derecho son la imposición de multas contempladas en el artículo 76 y las penas de prisión señaladas en el artículo 109 fracción III, del mismo CFF.

Pero es de llamar la atención que no existe relación entre lo señalado en el citado artículo 25-A toda vez que se refiere en específico a los estímulos o subsidios y los numerales siguientes se refieren como causa de infracción los acreditamientos indebidos o en cantidad mayor a la debida, cuya multa recaerá sobre el monto indebido, y en todo caso, se equipara a defraudación fiscal al beneficio sin derecho de un subsidio o estímulo.

De lo anterior se desprende que no hay razón para prohibir el acreditamiento del crédito por pérdida en el IETU contra el ISR del ejercicio en que se generó, ni continuar con el reconocimiento del crédito conjunto del crédito al salario y de seguridad social en ejercicios siguientes a aquél en que se generó y no se agotó al no ser catalogados como estímulos fiscales en los términos del CFF. De ahí que se invoque el aforismo latino "*nulla poena sine lege*" al no poder sancionarse una conducta que la ley no prohíbe.

Sin embargo, el resto de los créditos fiscales incorporados en los Decretos Presidenciales relacionados con el IETU, si serían sujetos de sanción conforme al

CFF al ser etiquetados como estímulos fiscales. Al respecto cabe aclarar que el Poder Ejecutivo tiene la facultad de crear estímulos, aunque el Poder Legislativo ha incorporado algunos estímulos en las disposiciones fiscales recientes, pero en muchas ocasiones las regulaciones y requisitos son establecidos por la SHCP, lo que afecta su continuidad.

Si mencionamos que los estímulos fiscales están establecidos en la LIF, amerita reflexionar sobre su naturaleza, en virtud que a través de ella se elimina el derecho del crédito por resultado negativo en el IETU contra el ISR causado en el ejercicio en que se generó dicho crédito.

La LIF es un “Instrumento jurídico que establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, emisión de bonos, préstamos, etc. (Los estados de la República Mexicana también establecen anualmente sus ingresos a través de sus leyes locales)”.¹³⁰

La Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, actualmente regula dicho proceso presupuestario, como lo señalan sus artículos 39 y 40.

De ahí que se ve un abuso de poder, en razón de que es una ley administrativa más no fiscal, ya que su naturaleza es ser un cuerpo normativo de carácter presupuestario, cuyo objeto es fijar los ingresos más no determinar cargas tributarias o limitar derechos fiscales, pues esto le toca a cada una de las leyes especiales de la materia.¹³¹ Esta situación se confirma con lo estipulado en el

¹³⁰ En <http://www.definicion.org/ley-de-ingresos-de-la-federacion> de fecha 26 de abril del 2012.

¹³¹ Tesis aislada; 6a. Época; Pleno; S.J.F.; Primera Parte, LXVII; Pág. 20. *LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL AÑO DE 1957. SUS EFECTOS.* (...) la Ley de Ingresos de la Federación, solamente constituye un simple catálogo de impuestos, su constitucionalidad depende de las leyes tributarias especiales,Ya este Tribunal en Pleno ha sostenido que aun cuando las leyes de ingresos condicionan la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial, no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.

artículo 1 del CFF, al señalar que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Por consiguiente, la tributación está regulada por las leyes fiscales y toda carga impositiva contenida en ordenamientos legales no fiscales es contraria al principio de legalidad. Además dicha LIF pretende fijar deberes que ni su propia Ley regula, como lo es la presentación del listado de conceptos que sirvieron de base para la determinación del IETU, conforme a las reglas de carácter general que ha emitido el SAT a partir del 2009. Además, la LIETU es una ley vigente y va en contra de los derechos adquiridos del contribuyente, en todo caso debió modificarse la LIETU y no incluirse en la LIF que es un ordenamiento de vigencia anual. Ejemplos de abusos como el citado están el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios en el año 2002, derogado en el 2003 y la creación del Programa de Ampliación y Actualización del Registro Federal de Contribuyentes durante los años de 2005 a 2007, ambos aspectos previstos en sus disposiciones transitorias.

Se puede colegir que el acreditamiento como derecho del contribuyente debe ser regulado específicamente en la LIETU y no limitarse vía LIF, ya que es un documento constitucional de carácter presupuestal de la aplicación de las leyes tributarias y no le corresponde imponer cargas tributarias o eliminar un derecho que aun contiene su ley especial. En todo caso, estamos en espera de que se aplique el procedimiento legislativo para su derogación.

3.10. Fines y alcances del acreditamiento.

Una vez acotado el tema del acreditamiento como procedimiento de determinación del IETU y por otra parte, como derecho del contribuyente, corresponde analizar los fines de dicha figura.

Bien se distinguió la aplicación del acreditamiento entre el mismo impuesto, como sucede entre los pagos definitivos de IVA, IEPS o en los pagos provisionales del ISR, IDE y el IETU y éstos últimos contra el impuesto anual.

También se detectó que el IETU antes el IA, contempla la posibilidad de acreditar entre impuestos diferentes, que más que acreditamiento es compensación conforme a las reglas del CFF y de la misma Resolución Miscelánea Fiscal vigente. Para una mejor comprensión se verá la mecánica de acreditamiento anual que prevé el IETU.

| | |
|---|----------------|
| ISR anual | \$45,000. |
| Menos: Pagos provisionales | 15,000. |
| Menos: Subsidio al empleo o crédito al salario | 10,000. |
| Menos: IDE acreditable | 4,000. |
| Igual: ISR por pagar | 16,000. |

| | |
|------------------------------------|---------------|
| IETU anual | \$ 60,000. |
| Menos: ISR efectivamente pagado | 35,000. |
| Menos: Pagos provisionales | 20,000. |
| Igual: IETU por pagar | 5,000. |

De la información anterior, se tiene lo siguiente:

- El ISR efectivamente pagado que se acredita contra el IETU no en todos los casos será el ISR del ejercicio. En este caso asciende a \$35,000, ya que el importe de \$10,000 por subsidio al empleo no es acreditable contra el IETU.
- El IDE no se aplica contra el IETU por separado sino mediante la figura de pago del ISR.
- De aplicar el subsidio al empleo contra el IETU como pago del ISR, sólo se hubieran desembolsado anualmente \$11,000 en lugar de \$21,000.

En el caso que los pagos provisionales del ISR excedan al ISR anual, no se podrán acreditar contra el IETU. Veamos otro caso.

| | |
|--------------------------------------|------------------|
| ISR anual | \$ 45,000. |
| Menos: Pagos provisionales de ISR | 52,000. |
| Igual: Saldo a favor de ISR | (7,000.) |

Suponiendo que los \$52,000. fueron pagos efectivos se podrán acreditar contra el IETU sólo \$45,000 y el resto de \$7,000. constituye un saldo a favor de ISR que se podrá aplicar contra el IETU bajo la figura de compensación.

Ahora veremos el acreditamiento de los pagos provisionales como último eslabón dentro del esquema de determinación del IETU. Sin embargo, mediante las reglas I.4.3.1. y I.4.3.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, señala que antes de efectuar el acreditamiento de los pagos provisionales de IETU efectivamente enterados, contra el IETU anual, se podrán compensar contra el ISR propio que efectivamente se vaya a pagar correspondiente al mismo ejercicio, hasta por el monto del último impuesto. En este caso la compensación efectuada se considerará ISR efectivamente pagado y no podrá acreditarse contra el IETU anual, para evitar su duplicidad ni solicitar devolución. Quienes efectúen esta compensación quedarán liberados de presentar el aviso formal del trámite. Por último, se señala que en caso de resultar remanente se podrá compensar contra otras contribuciones federales y si aun así existe un sobrante podrá solicitarse su devolución.

Ahora veamos el siguiente ejemplo para comparar el efecto de la Ley y de la Resolución Miscelánea vigente.

| INFORMACIÓN | CASO A | CASO B |
|-----------------------------|------------|------------|
| ISR anual | \$ 60,000. | \$ 45,000. |
| Pagos provisionales de ISR | 45,000. | 15,000. |
| IETU anual | \$ 80,000. | \$ 30,000. |
| Pagos provisionales de IETU | 20,000. | 18,000. |

Procedimiento de Ley.

| INFORMACIÓN | CASO A | CASO B |
|---------------------------------------|----------------|------------------|
| ISR anual | \$ 60,000. | \$ 45,000. |
| Pagos provisionales de ISR | 45,000. | 15,000. |
| ISR por pagar | 15,000. | 30,000. |
| IETU anual | \$ 80,000. | \$ 30,000. |
| ISR efectivamente pagado | 60,000. | 30,000. |
| IETU por pagar | 20,000. | 0. |
| Pagos provisionales de IETU | 20,000. | 18,000. |
| IETU por pagar (saldo a favor) | 0 | (18,000.) |

Resultado:

Caso A. Se pagará ISR por \$15,000 y no se pagará cantidad alguna de IETU toda vez que el monto de los pagos provisionales fue suficiente para acreditarse contra el IETU por pagar.

Caso B. Se tendrá que pagar ISR por \$30,000. y \$0 en el IETU. Pero del saldo a favor de IETU se podrá compensar contra el ISR anual, en los términos del artículo 23 del CFF.

Procedimiento de Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

| INFORMACIÓN | CASO A | CASO B |
|---------------------------------------|----------------|----------------|
| ISR anual | \$ 60,000. | \$ 45,000. |
| Pagos provisionales de ISR | 45,000. | 15,000. |
| Saldo ISR por pagar | 15,000. | 30,000. |
| Pagos provisionales de IETU | 15,000. | 18,000. |
| ISR por pagar | 0. | 12,000. |
| IETU anual | \$ 80,000. | \$ 30,000. |
| ISR efectivamente pagado | 60,000. | 30,000. |
| Saldo IETU por pagar | 20,000. | 0. |
| Pagos provisionales de IETU | 5,000. | 0. |
| IETU por pagar (saldo a favor) | 15,000. | 0. |

Resultado:

Caso A: Con esta aplicación no habría ISR por pagar. De los pagos provisionales de IETU se tomaron \$15,000 para compensarlos contra el ISR y el resto por \$5,000 se acreditan contra el IETU anual, pero aun así resulta un IETU por pagar de \$15,000.

Caso B. Se obtienen resultados contrarios, en donde no habrá pago alguno de IETU, pero sí un pago de ISR anual por \$12,000.

Resumen:

Procedimiento de Ley

| INFORMACIÓN | CASO A | CASO B |
|--------------------------------|---------|-----------|
| ISR por pagar | 15,000. | 30,000. |
| IETU por pagar (saldo a favor) | 0 | (18,000.) |

Procedimiento de Resolución Miscelánea Fiscal vigente

| INFORMACIÓN | CASO A | CASO B |
|----------------|---------|---------|
| ISR por pagar | 0. | 12,000. |
| IETU por pagar | 15,000. | 0. |

Caso A. Pareciera irrelevante el procedimiento aplicado, toda vez que con uno u otro resulta un impuesto por pagar de \$15,000, pero si favorece el de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente al eximir la obligación de presentar del aviso de compensación.

Caso B. No resulta conveniente el procedimiento de Ley al tener que pagar \$30,000 de ISR, además de presentar el engorroso aviso de compensación por el saldo a favor de IETU aplicable contra el ISR anual.

Además, mediante el Decreto Presidencial del 30 de marzo del 2012, se modifica el cálculo del IETU, para las personas físicas y morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros, así como los que sí lo estén pero que en el ejercicio inmediato anterior, hayan obtenido ingresos acumulables hasta por \$40,000,000. que deban efectuar pagos provisionales mensuales, en lugar de realizar el cálculo de los pagos correspondientes a los meses impares podrán optar por determinar dichos pagos considerando el IETU que hubieran efectivamente pagado en los dos meses inmediatos anteriores, conforme a lo siguiente calendario:

| MES AL QUE CORRESPONDE AL CÁLCULO | MESES QUE SE USAN PARA REALIZAR EL CÁLCULO |
|-----------------------------------|--|
| Enero | Noviembre y diciembre |
| Febrero | Conforme a LIETU en forma acumulada |
| Marzo | Enero y febrero |
| Abril | Conforme a LIETU en forma acumulada |
| Mayo | Marzo y abril |
| Junio | Conforme a LIETU en forma acumulada |

| MES AL QUE CORRESPONDE AL CÁLCULO | MESES QUE SE USAN PARA REALIZAR EL CÁLCULO |
|-----------------------------------|--|
| Julio | Mayo y junio |
| Agosto | Conforme a LIETU en forma acumulada |
| Septiembre | Julio y agosto |
| Octubre | Conforme a LIETU en forma acumulada |
| Noviembre | Septiembre y octubre |
| Diciembre | Conforme a LIETU en forma acumulada |

Lo anterior, significa que los pagos provisionales de seis meses impares serán bimestrales resultado de un promedio de información acumulada de ingresos, deducciones y acreditamientos desde el inicio del ejercicio hasta el último día al que corresponda el cálculo y descontando los enteros provisionales previos efectivamente pagados y, estimada por otro lado, lo cual aligera la carga administrativa que conlleva su cálculo y el costo asociado a su cumplimiento, a fin que liberar recursos para destinarlos a actividades productivas sin afectar el flujo de recursos para el erario de manera mensual. De una u otra forma el IETU del ejercicio quedará cubierto, por lo que es recomendable proyectar la información para definir su opción. Hubiera resultado más recomendable prever el ajuste a los pagos provisionales o la figura de pagos conjuntos o bien, la posibilidad de solicitar la disminución de los pagos provisionales para acercarse más a la información definitiva.

Aun cuando el artículo 8 de la LIETU, contempla la posibilidad de compensar los pagos provisionales contra el IETU anual, la compensación sólo es viable cuando se tenga un saldo a favor determinado en declaración anual, y las cantidades a favor resultantes en pagos provisionales se reportan por concepto sin monto alguno.

Efectivamente la compensación es la figura que procede conforme al artículo 23 del CFF, en lugar del acreditamiento como sistema de determinación de un gravamen, toda vez que la LIETU se refiere a acreditamiento entre dos impuestos

con regulación independiente, aunque de la misma naturaleza por tratarse de impuestos federales directos.

La operación de acreditamiento entre ambos impuestos, pretende que el impuesto pagado por un concepto se reconozca contra el otro, para evitar una doble tributación. Pero además de una operación aritmética es un derecho del contribuyente que tiene reglas diferentes entre los créditos fiscales, que más bien son estímulos en la mayoría de sus casos, sobre todo por la falta de definición del periodo de recuperación y que disminuyen directamente el IETU por pagar o mejor dicho un concepto no deducible.

Así, tenemos que la misma LIETU confunde la compensación con acreditamiento y su efecto circular se refiere a que el saldo a favor de IETU se puede compensar contra el pago del ISR y éste a su vez acreditarse contra el IETU. Pero faltaría extender tal aplicación con el saldo a favor de ISR contra el IETU, a fin de aligerar el costo administrativo del trámite exigido.

3.11. Esquema actual de recaudación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Una de las premisas esbozadas en el Dictamen de la Cámara de Diputados, señala que la LIETU es una contribución que si bien tiene una finalidad recaudatoria, se deriva de la necesidad de ir substituyendo los ingresos petroleros, pues los mismos tienden a la baja y esto puede colapsar las finanzas del país si no se atiende inmediatamente.¹³²

Esta demuestra que el Estado sigue dependiendo fuertemente de los ingresos petroleros por lo que más que un problema financiero de PEMEX es un problema del Estado que no recauda lo suficiente para financiar su gasto público. Además, una empresa con peso político y el excesivo sindicalismo, dado su estructura y tamaño, no son congruentes con la productividad o la eficiencia. La solución está

¹³² Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007.

pendiente pues el costo de plantear reformas laborales que propicien las condiciones para que una empresa pública sea competitiva, es alto y a la fecha no hay autoridad alguna que lo enfrente, sobre todo la época electoral imperante.

Sabemos que la dependencia del gasto público de los ingresos petroleros es negativa para la economía nacional, sobre todo por tratarse de recursos escasos y sumamente volátiles. Pero sorpresivamente, durante 2008,¹³³ se aprobaron las reformas a PEMEX y su régimen fiscal, argumentándose dar apoyo a la explotación del paleocanal de Chicontepec, mediante la contratación de terceros ya que PEMEX se caracteriza por ser desvalida tecnológicamente, sobre todo en aguas profundas, cuyos resultados beneficiarán a la industria petrolera, por eso se requiere liberarlo de cargas tributarias para esas contrataciones y seguir obteniendo recursos para invertir a fin de aumentar las reservas petroleras, ahora que se está en tiempo. Consideramos que de haberse publicado esas reformas antes de la que dio lugar al IETU, hubiera sido más difícil su aceptación social.

Bajo este panorama, la premisa sobre la cual se partió la imposición del IETU se hace dudosa.

Por lo anterior, se consultó la información que presenta la SHCP y su organismo desconcentrado – el SAT,¹³⁴ para conocer el comportamiento y estado actual de la recaudación del IETU a partir de su adopción, que esencialmente resaltan la elocuente recaudación mexicana en un entorno económico internacional complicado. De la revisión se extraen las siguientes consideraciones:

¹³³ En el DOF de fecha 28 de noviembre del 2008, se publicó la reforma energética contenida en la Ley de Petróleos Mexicanos; la Ley para el Aprovechamiento de Energías Renovables y el Financiamiento de la Transición Energética; la Ley para el Aprovechamiento Sustentable de la Energía; la Ley de la Comisión Nacional de Hidrocarburos; la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo; la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley de la Comisión Reguladora de Energía.

Es de llamar la atención que PEMEX, organismo descentralizado público no pertenece al sector privado, sin embargo en su página en internet está como www.pemex.com

¹³⁴ Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública Cuarto trimestre del 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, así como los Informes de Gestión Informe tributario y de gestión del SAT, cuarto trimestre 2011 ubicados en www.shcp.gob.mx y www.sat.gob.mx

- Los ingresos federales totales se separan en petroleros y no petroleros, pero algunas comparaciones excluyen a los productos, las aportaciones de seguridad social y el rubro de ingresos por financiamiento, por no ser contribuciones, por ser recaudadas por el IMSS y por ser fuentes de financiamiento del Gobierno Federal, respectivamente; otras como la de la OCDE quien a nivel internacional incluye a los derechos a los hidrocarburos, ubicando a México en un nivel del 13.9% por debajo del promedio del 19.2% y, que de realizar otra comparación considerando las contribuciones de seguridad social y los ingresos tributarios de los gobiernos locales, México descendería al último lugar entre los países del OCDE.
- Los ingresos petroleros representan una tercera parte y los no petroleros cooperan en dos terceras de los ingresos del sector público.
- Los ingresos petroleros se generan por derechos a los hidrocarburos, los impuestos específicos aplicados a la actividad petrolera (IEPS a las gasolinas y diesel e impuesto a los rendimientos petroleros) y los propios de PEMEX, en donde los dos primeros apoyan, en términos generales, en aproximadamente un 60% y la paraestatal el resto, de ahí el argumento de que los ingresos petroleros sufragan significativamente el gasto público.
- El diagnóstico presentado por la SHCP en el mes de junio del 2011, agrupó el ISR, IETU e IDE como “sistema renta”, por fungir como impuesto de control y como fiscalizador del ISR, respectivamente; además por ser acreditables entre sí.
- De efectuar una comparación individual de la recaudación estimada y obtenida del sistema renta, el ISR reporta un incremento en la recaudación estimada; el IETU sólo ha recaudado el 76% de lo estimado y el IDE refleja un comportamiento extremista desde una percepción excesiva hasta cifras negativas en los últimos años, principalmente, por su acreditamiento contra el ISR.

- El IETU ha incrementado la recaudación del ISR porque pone piso a los regímenes especiales en ISR, desconoce las facilidades de comprobación y por la prohibición de acreditar el ISR cubierto con estímulos fiscales, además de limitar a los sujetos exentos que prevé el ISR.
- Se mantendrá el sistema renta debido a la espectacular recaudación obtenida en un entorno económico crítico.
- De no existir el IETU, se tendría un retroceso como antes de 1989, en donde alrededor del 50% no pagaban ISR, denotando la importancia de tener un impuesto mínimo.

Así, tenemos que la dependencia financiera del petróleo se ha mantenido en un promedio del 60% de los ingresos petroleros durante la vigencia del IETU y la recaudación del sistema renta se ha fortalecido indirectamente con la introducción del IETU, debido a que su estructura contempla inequidades para algunos sectores de contribuyentes, respaldada con la declaración constitucional de la Suprema Corte y respecto al IDE que fue diseñado por México sin contar con experiencia en el nivel de recaudación con otro impuesto similar, grava a la economía formal cuando estaba destinado a fiscalizar a quienes no declaraban para efectos del ISR. Por consiguiente, la recaudación del ISR vista desde una óptica individual o grupal sigue siendo el impuesto más relevante de los ingresos tributarios que sumado con el IVA participan con un 90%.

Aun cuando la estadística demuestra que la recaudación ha sido exitosa, es un gravamen que requiere ser monitoreado constantemente por parte de la SHCP, ya que los resultados obtenidos corresponden a un entorno económico particularmente volátil por la crisis global de 2008-2009 y evaluar su ciclo económico para conocer sus efectos en la economía. Adicionalmente, está pendiente la decisión de EEUU de que permanezca como acreditable ante la decisión del órgano jurisdiccional de no tratarse de un ISR.

Por otra parte, faltaría ver cuántos créditos fiscales han surgido con motivo de su fiscalización,¹³⁵ para definir las causas que los producen, como serían inobservancia a obligaciones formales, acreditamientos improcedentes o falsedad en la información, entre otras.

3.12. Perspectivas del Impuesto Empresarial a Tasa Única en México.

Las autoridades fiscales defienden que con el IETU los contribuyentes han efectuado proyectos de inversión importantes que a su vez permitan disminuir su carga tributaria, pero contrario a esto el IETU no estimula la inversión en las empresas, sino que la inhibe al tratarse de un impuesto adicional al ISR causado y no recuperable en los siguientes años por la diferencia entre ambos impuestos cuando el ISR pagado fuera mayor al IETU como sucedía con el IMPAC. Además, de que encarece el costo administrativo del cumplimiento de sus obligaciones.

Como se trata de un impuesto diseñado en un entorno de crecimiento económico, en donde las empresas con capacidad contributiva harían significativas inversiones y esto hará que no paguen el IETU, por otra parte, será perjudicial en épocas de contracción o recesión económica, en donde las empresas con problemas financieros tendrían que deshacerse de sus activos para pagar a sus acreedores y difícilmente pagarán el IETU por ser un ingreso totalmente gravado sin deducción alguna, sobre todo si corresponden a adquisiciones de años anteriores a 2008.

Adicionalmente, se castiga al empleo al no ser deducibles los sueldos y demás prestaciones de los trabajadores en la determinación de su base gravable, aunque se otorgue un crédito fiscal por los sueldos gravados con el ISR y las aportaciones de seguridad social, que es acreditable contra el IETU causado. Esto se debe a

¹³⁵ En atención a la solicitud de información número 0610100062012 de fecha 8 de mayo del 2012, dirigida al SAT, la Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal notificó mediante el Oficio 500-07-01-2012-31237, de fecha 31 de mayo del mismo año, que no se cuenta con documento alguno que contenga la información solicitada, consistente en la causa por la que se generaron los créditos fiscales por concepto del IETU.

que no se permite el acreditamiento cuando se tenga resultado negativo por el exceso de deducciones o se acredite este crédito en un primer orden, y consecuentemente gravar a las empresas por esas partidas. Incluso en México el nivel de desempleo al cierre del 2011 asciende a 4.85% de la población económicamente activa.¹³⁶

En fechas recientes los candidatos a la Presidencia coinciden en que debe desaparecer el IETU, pero no se comprometen bajo qué medidas, a sabiendas que las autoridades fiscales lo defienden por los óptimos resultados de su recaudación.

Teniendo como referencia un impuesto que no ha alcanzado la recaudación esperada, que ha inhibido la inversión, el empleo formal y simplificado su pago sin cargo administrativo adicional por contar con la información generada en ISR e IVA, y sobre todo por estar investido de inequidades para ciertos sectores de contribuyentes, a continuación agruparemos las propuestas que han dado a conocer doctrinarios, grupos colegiados y órganos oficiales sobre la perspectiva de IETU y en general sobre el sistema impositivo mexicano, como se plasma a continuación:

| GRUPO DE LOS SEIS | OCDE¹³⁷ | OTROS¹³⁸ | PERSONAL |
|--|---|---|---|
| Contar con un impuesto mínimo para asegurar que la Hacienda Pública pueda recaudar aun | Mantener el IETU por lo menos al corto plazo, pero deberá considerarse la | Los impuestos estatales están sub-explotados provocando que | -De mantener el IETU eliminar paulatinamente los regímenes especiales |

¹³⁶ Cfr. <http://www.inegi.gob.mx>, Población de 14 años y más según condición de actividad y disponibilidad, nacional trimestral.

La población total es de 114,259,114 habitantes y la económicamente activa asciende a 84,477,090 habitantes. La población activa de un país es la cantidad de personas que se han incorporado al mercado de trabajo, es decir, que tienen un empleo o que lo buscan actualmente.

¹³⁷ Perspectivas OCDE: México Reformas para el cambio, Enero 2012. Este estudio comprende el período comprendido de octubre 2010 a la fecha. Consultado en www.oecd.org/dataoecd/35/8/363879.pdf, 25 de abril del 2012.

¹³⁸ Cfr. PALOMINO GUERRERO, Margarita. *Federalismo fiscal: de la coordinación fiscal a la coordinación hacendaria*, tesis doctoral, UNAM, México, 2007, pp. 357, 442 y 445.

| GRUPO DE LOS SEIS | OCDE ¹³⁷ | OTROS ¹³⁸ | PERSONAL |
|---|--|--|---|
| <p>cuando no se genere la obligación de pago del ISR empresarial. Las características de dicho impuesto son: a) base inicial igual será la del ISR, adicionándole o eliminándole las partidas que otorguen un privilegio; b) Tasa menor a la general; c) el excedente del ISR mínimo, estará sujeto a un régimen de acreditamiento retroactivo o prospectivo similar al del IA.</p> | <p>evaluación solicitada por el Congreso para desarrollar instrumentos encaminados a ampliar agresivamente la base impositiva, mediante la eliminación de subsidios, exenciones, excepciones y privilegios fiscales, para simplificar el sistema tributario y reducir las oportunidades de evasión y elusión fiscal.</p> | <p>su recaudación se encuentre por debajo de su potencial, acompañada de una creciente elusión y evasión fiscal.</p> | <p>toda vez que existe trato diferencial entre grupos de contribuyentes. -Reformar la LIETU para permitir la acumulación y deducción de tecnología, toda vez que somos consumidores de la misma y no generadores. -Publicar el Reglamento de la LIETU, para que otorgue seguridad al contribuyente sobre diversas disposiciones dispersas en la LIF y en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.</p> |
| | <p>La administración tributaria local debería ser reforzada. El impuesto predial representa la mayor parte de ingresos de los municipios mexicanos (59%), por lo que deben modernizarse los registros de la propiedad, ya que sus valores catastrales están</p> | | <p>De eliminar el IETU, reformar el ISR en aspectos como son: sustituir el costo de ventas por las compras ya que son más fáciles de fiscalizar, así como permitir la deducción inmediata de las inversiones en lugar de su deducción</p> |

| GRUPO DE LOS SEIS | OCDE ¹³⁷ | OTROS ¹³⁸ | PERSONAL |
|-------------------|--|----------------------|--|
| | obsoletos y su recaudación es modesta en relación con la mayoría de los países de la OCDE. | | proporcional en varios ejercicios. |
| | Fortalecer la administración tributaria mediante el cobro por vía administrativa | | Crear estímulos que realmente fomenten el empleo y la inversión, toda vez que es preferible premiar que castigar y en muchas ocasiones no recaudar para activar la economía y empleos que a su vez generen más impuestos, esto es un círculo virtuoso. |
| | Lograr niveles más altos de cumplimiento tributario no voluntario, demostrando al electorado que el dinero de los impuestos se gasta de manera eficiente y no incrementar el gasto con una base de ingreso débil por su dependencia de derivados del petróleo. | | |

Fuera de los buenos deseos, predomina la contingencia que recae sobre el reconocimiento del acreditamiento del IETU y en segundo lugar, contar con juzgadores que en primer lugar deberían ser sujetos a relección popular y no estar sujetos a las decisiones de la política actual y guardar su independencia, que sean

empáticos con los contribuyentes no en el sentido de gustar o no el pago de impuestos, sino que estos cumplan con los principios tributarios que han enfrentado una larga trayectoria que hoy día se desconoce por marcar una nueva generación de impuestos que graven los ingresos brutos. La misma Corte debería tener presente a raíz de las recientes reformas que sufrió la Constitución Mexicana, en materia de derechos humanos, de considerar la experiencia externa sobre el respecto a los derechos de contribuyentes, como lo es el crédito fiscal por pérdida en el IETU. En este sentido se está entrando a una fase de defensa del contribuyente con la puesta en marcha de la PRODECON.

El esfuerzo conjunto de legisladores, juzgadores, autoridades fiscales, contribuyentes y población en general, debe estar dirigido a aumentar no la base impositiva sino el número de contribuyentes que deben de pagar, bajo un régimen fiscal claro, sencillo, transparente y con bajas tasas impositivas, ya que su aumento reditúa beneficios a corto plazo pero repercuten con posterioridad, sobre todo cuando se trata de gravámenes dotados de cualidades inconstitucionales desde su iniciativa, audiencia pública y tesis jurisdiccionales.

Como continuidad de la Reforma Hacendaria se encuentra la relativa a la armonización contable, cuyo fin es homogeneizar la información financiera, contable y presupuestaria de la Federación en cumplimiento a diversos ordenamientos que han sido emitidos a partir del 2008 a diciembre del 2011 y con ello el contribuyente conozca en tiempo real el ingreso y destino de los recursos estatales, a fin de conquistar la confianza de la población en general.

Como reflexión final tenemos que el IETU, complementario del ISR, arrancó como un instrumento exitoso de la recaudación federal, según datos oficiales, pese a la impugnación masiva sustentada en argumentos sólidos a la luz de la teoría constitucional y fiscal por parte de los sujetos pasivos afectados. Sin embargo, contra la declaración constitucional del Órgano Supremo, invariablemente, consideramos que si se vulneran los principios tributarios contenidos en el artículo

31 fracción IV de la Carta Magna, al gravar un ingreso bruto sin reconocer las deducciones que afectan la utilidad, que es similar a la prevista en la ISR y a la concebida en la Iniciativa del Ejecutivo y en los Dictámenes Legislativos.

Para contrarrestar el reconocimiento de las deducciones se creó un gravamen ataviado de diversos créditos fiscales, que disminuyen en su mínima expresión la carga tributaria, además de significar un alto costo administrativo su control y determinación, acompañado de la inseguridad jurídica por desconocer el único derecho del contribuyente por concepto del exceso de deducciones sobre los ingresos, mediante un instrumento jurídico diverso.

Lo más seguro es que el IETU continuará vigente por los resultados obtenidos en la recaudación federal, pero amerita ser valorado a la brevedad, ya que está gravando una utilidad ficticia que no corresponde a la capacidad contributiva del pagador de impuestos cautivo y seguramente el beneficio esperado se mermará.

Conclusiones.

1. El IETU como parte de la gran Reforma Hacendaria, está vigente desde el 2008, pese a que a los tres años de operación el Congreso de la Unión requirió una evaluación para sustituir al principal impuesto de la recaudación federal: el ISR. Pero a la fecha no se ha definido su continuidad, modificación o abrogación.
2. El IETU es recaudatorio al interior por la ineficiente recaudación del IMPAC y su derogación no significa una obligación menos sino otra contribución con elementos esenciales distintos lo que genera para el sujeto pasivo, la profesión contable y los estudiosos en materia tributaria conocimiento de sus peculiaridades para su debido control y cumplimiento.
3. La unidad jurídica del IETU está conformada por la Constitución Federal, Tratados Internacionales, su Ley específica que nació con 19 artículos y 21 artículos transitorios, pero complementada con Decretos Presidenciales, la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, así como con criterios no vinculativos. Sin embargo, no cuenta con Reglamento dado su carácter transitorio, esto genera falta de certeza jurídica al gobernado.
4. Más que simplificación administrativa, es complicación administrativa por motivo de 13 cálculos: 12 pagos provisionales y uno anual, además, del listado de conceptos que sirvieron de base de cálculo del IETU conforme a lo señalado en la LIF, que es una disposición de carácter anual, todo esto generó inseguridad jurídica por falta de regulación en la ley especial.
5. El IETU al igual que su antecedente IMPAC fueron creados como impuestos mínimos que admiten el acreditamiento del ISR, para evitar la doble tributación. Además, es complementario al pagarse cuando el monto de la gama de créditos incluido el ISR es inferior al IETU, pero no recuperable en el futuro cuando el ISR pagado sea mayor que el IETU, lo cual sin duda ocasionó

incertidumbre jurídica ante la imposibilidad de recuperar la devolución de los pagos del IMPAC al abrogarse su ley gestora.

6. La revolución del impuesto plano o *flat tax*, está en auge, marcando una competencia internacional sobre la atracción de la inversión extranjera, que evite la doble tributación a la inversión y ahorro, rehuyéndole al sistema impositivo progresivo, múltiple y complicado. En pocas palabras, no existe una regla de éxito, lo mismo ha resultado en países del ex-bloque socialistas o país capitalista, pero ningún país ha adoptado la versión original, incluyendo a México, esto me permite afirmar que toda copia tributaria del derecho extranjero es ajustada por razones económicas, sociales, políticas y culturales de cada país.

7. El IETU vulnera el principio de proporcionalidad al no reconocer la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por el rechazo de las deducciones de nómina, las aportaciones de seguridad social, dividendos, así como el costo del inventario e inversiones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la LIETU. Por ende su tasa afecta la capacidad contributiva por ser única, fija y proporcional en lugar de una tarifa progresiva, que grava el haber patrimonial sobre una base de flujo de efectivo con el mínimo de deducciones, esto lejos de lograr mayor recaudación y control en términos numéricos ha incrementado la informalidad.

8. Es inequitativo por otorgar trato desigual a los contribuyentes que adquirieron inversiones con anterioridad a 2008 y las adquiridas a partir de la vigencia de la Ley, ya que ambas contribuyen en la generación de ingresos gravables por el IETU. Otros casos de inequidad se presentan en las personas morales con fines no lucrativos las cuales se contemplan en el artículo 95 fracción X de la LISR, es decir, nos referimos a las escuelas con autorización oficial, las cuales no están exentas por no ser instituciones de beneficencia; el trato diferenciado entre los sujetos pasivos que cobran intereses al adicionarlos al precio respecto de quienes no lo hacen; así como, el pago de regalías entre partes relacionadas y de aquellas que no lo son genera falta de certeza jurídica.

9. Está presente la doble tributación internamente al coexistir el ISR y el IETU, y, en forma externa o internacional, bajo el criterio de residencia y/o fuente ciertas rentas queden gravadas dos veces, en dos jurisdicciones distintas, de ahí el reconocimiento del acreditamiento del IETU, mismo que se torna contingente y esto trae como consecuencia inseguridad jurídica en la inversión extranjera.

10. El IETU nació con el fin extrafiscal de impulsar la inversión y el empleo, pero el desempleo continúa, la economía informal se acentúa y los contribuyentes no tienen seguridad jurídica de efectuar inversiones y de continuar con el derecho de crédito por exceso de deducciones contra el ISR, entonces es urgente evaluarse a la brevedad para dar certeza legal en la regulación del citado crédito.

11. Las deducciones en la LIETU además de ser mínimas en relación con la LISR, se distinguen en cuanto al requisito de estrictamente indispensables en aquella; estar efectivamente erogadas y en todo caso, observar el principio de simetría fiscal, en cuanto al reconocimiento de la deducción con el ingreso gravado pero esto implica fiscalización a cargo del contribuyente cuando debiera ser de la autoridad fiscal.

12. La SCJN definió en primer lugar que el IETU es un impuesto directo, cuya fuente de riqueza son los ingresos brutos en donde las deducciones son irrelevantes, y de ahí giró la resolución de los demás aspectos de inconstitucionalidad reclamados, sin embargo, el rechazo a las deducciones más significativas (sueldos, intereses, regalías) sí vulnera el principio de proporcionalidad al no considerar la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.

13. El principio de irretroactividad no se incumple al no reconocer las pérdidas fiscales anteriores a 2007 y al abrogar el IMPAC con ello el derecho a su devolución, como un beneficio limitado en lugar de la pérdida de un derecho, por

que al ser el IETU un impuesto complementario del ISR y sustituto del IMPAC debió comprender una transición más clara y amplia para su recuperación.

14. La simetría fiscal no es una garantía constitucional sino un instrumento de fiscalización a cargo del sujeto pasivo, que consiste en vincular las transacciones para hacer coincidir el momento de acumulación y deducción relativa. Su aplicación representa un costo administrativo excesivo en el obligado y está presente en forma parcial en los principales impuestos federales (LISR, LIVA y LIETU). Dada la complejidad de fiscalizar los comprobantes que soportan las deducciones la autoridad fiscal como parte de sus atribuciones debería centrarse en los ingresos.

15. El impacto del IETU en los sujetos obligados puede tener dos vertientes: a) pagarlo si tiene una trayectoria de perder para efectos fiscales o por ubicarse en una situación preferente en el ISR y b) No pagarlo si tiene considerables bases fiscales para el pago del ISR o si tiene altos costos para IETU, esto implica que se tendrá que pagar uno u otro gravamen, y temporalmente pudiera no existir pago pero la idea del IETU es que opere ante situaciones de crecimiento económico estable.

16. El IETU por pagar definitivo dependerá de la aplicación de créditos fiscales y sólo se podrán utilizar hasta por el monto del IETU. Dichos créditos se dividen en permanentes (por exceso de deducciones, de nóminas y de seguridad social, por inversiones de 1997 a 2008 y el del ISR) y temporales (inventarios, pérdidas fiscales por ejercer la opción de la deducción inmediata de inversiones) y como regla general están topados a la tasa del 17.5% aplicables en un ejercicio o en periodos máximos de 10 años.

17. Los créditos fiscales de nómina y de seguridad social al estar basados en el criterio de flujo de efectivo, no coincidirán con los registros contables ni con los ingresos generados en cada período. En sí, no se cubre en el mismo ejercicio el principio de simetría fiscal entre el momento de acumulación y deducción.

18. El crédito fiscal es lo que tiene derecho a percibir el Estado en su carácter de sujeto activo de la relación jurídica tributaria con motivo de la adecuación del hecho o situación del sujeto pasivo a la hipótesis normativa, y el resto de los términos (estímulo, incentivo, beneficio, deducción, exención, reducción o subsidio) son la especie de lo que deja de recaudar en términos del Presupuesto de Gastos Fiscales.

19. La LIF indebidamente prohibió el acreditamiento del crédito por pérdida en el IETU contra el ISR a partir del 2010, toda vez que se trata de un instrumento presupuestario, cuyo objeto es fijar los ingresos más no determinar cargas tributarias o limitar derechos fiscales, correspondiéndole a la ley especial de la materia.

20. Se deberá pensar en la adopción de un impuesto mínimo pero desapareciendo el IETU, basándose en el antaño ISR pero excluyendo o limitando los regímenes preferenciales o estímulos fiscales, tales como el del sector primario, el de transportistas, de consolidación fiscal, escuelas, entre otros.

Fuentes de investigación.

Bibliografía

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel De Jesús. “¿Debe suprimirse el impuesto al activo?”, *Conceptos de Reforma Fiscal*, Gabriela Ríos Granados, Coordinadora, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Serie de Ensayos Jurídicos No. 10, México, 2002.

_____. “¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?”, *Temas selectos de Derecho Tributario*, Gabriela Ríos Granados, Coordinadora, Ed. Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2008.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 18ª. Ed. Themis, México, 2004.

ASTUDILLO URSÚA, Pedro. *Elementos de la técnica económica*, 3ª. ed., Ed. Porrúa, México, 1995.

CALDERÓN AGUILERA, Alejandro. “Análisis jurídico objeto y naturaleza del impuesto”, *Análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., Ed. Themis, México, 2008.

CALVO NICOLAU, Enrique. *Aspectos de Posible Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Ed. Themis, México, 2008.

_____, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, Ed. Themis, México, 1998.

CAMPAGNALE NORBERTO, Pablo et al. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Ed. La Ley, Argentina, 2000.

CÁRDENAS GUZMÁN, Carlos y MÉNDEZ VIDAL, Eduardo. (Coordinadores Generales), *Grupo de los Seis Propuesta de Reforma Fiscal Una Acción Impostergable*, Barra Mexicana Colegio de Abogados, México, 2011.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2003.

DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. “Una revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica”, *Temas selectos de derecho tributario*, Gabriela Ríos Granados, Coordinadora, Ed. Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2008.

EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, trad. Gabriel Solé Villalonga, Ediciones Ariel, España, 1963.

_____. *Principios de Hacienda Pública*, Trad. de la segunda edición italiana (1940) por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Ed. Aguilar, España, 1955.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*, Volumen 23, Vigésima tercera ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, España, 2003.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 34 ed., Ed. Porrúa, México, 2004.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*, 20ª ed., Ed. Porrúa, México, 1972.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, Trad. Sainz de Bujanda, Fernando, 7ª. ed., Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen II, 8ª. ed., Ed. Lexis Nexis De Palma, Argentina, 2003.

GRECU, Andrei, *Flat Tax-The British Case*, Adam Smith Institute, Londres, 2004.

HALL, Robert E. y RABUSHKA, Alvin. *El impuesto parejo*, trans. Ana María del Río, 2ª. ed., Ed. Kurt R. Leube, Chile, 2009.

JARACH, Dino. *El hecho imponible, Teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª. Ed., Abeledo-Perrot, Argentina, 1982.

KELSEN, Hans. *Teoría general del derecho y del Estado*, trad. Eduardo García Maynez, 3a. ed., UNAM, México, 2008.

LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*, Ediciones De Palma, Argentina, 1989.

MITCHELL, Daniel J. *The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers*, Vol. VIII, Issue I, Febrero 2008.

Normas de Información Financiera, (NIF), Consejo Nacional para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2ª. ed., México, 2007.

PALOMINO GUERRERO, Margarita. *Federalismo fiscal: de la coordinación fiscal a la coordinación hacendaria*, tesis doctoral, UNAM, México, 2007.

PONCE DE LEÓN ARMENTA, Luis. *Metodología del Derecho*, Ed. Porrúa, México, 2006.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. *El aspecto fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Su evolución y perspectiva*, Taxx editores, México, 2003.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2009.

SALINAS ARRAMBIDE, Pedro. *La exención en la teoría general del derecho tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México, 1993.

SHETTINO, Macario. *Introducción a la Economía para no economistas*, Pearson Educación Prentice-Hall, México, 2002.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *“El impuesto empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación,”* México, Junio 30, 2011.

_____. *Presupuesto de Gastos Fiscales 2011*, México, 2011.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª. ed. actualizada y ampliada, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, S.R.L. Argentina, 2003.

Hemerografía

Revistas

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. “Audiencia pública para resolver amparos vs. IETU, ¿democratización de la Corte?”, *Consultorio Fiscal*, Revista quincenal No. 491, Febrero 2010, México, p. 9.

LÓPEZ PADILLA BARRERA, Patricia y NATERA NIÑO DE RIVERA, Irving, “Nuevas reflexiones sobre la “simetría fiscal”, *Puntos Finos*, Dofiscal Editores, Revista mensual No. 190, Mayo 2009, México, pp. 75-76.

MARTÍNEZ GODÍNEZ, María Concepción. “Origen y antecedentes legislativos de la jurisprudencia”, *Revista Práxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, No. 3, Año 2010, pp. 15,18.

PALOMINO GUERRERO, Margarita. “Impugnación del IETU” ponencia en Diplomado en Derecho Tributario, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2010.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México”, *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, Número I, México.

ROLDÁN GUERRA, Sergio. “Estímulos fiscales ¿se acumulan?”, *IDC, Asesor Jurídico y Fiscal*, No. 278, 31 mayo 2012, p. 3.

SANTAMARÍA GARCÍA, Jorge. “IETU vs. Flat Tax”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, Revista quincenal No. 435, Octubre 2007, México, pp. 20-23.

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007.

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007.

Diccionarios y Enciclopedias

Almanaque Mundial 2013, No. 59, Año 59, Editorial Televisa, México, 2012.

Diccionario de la Lengua Española, Tomo I a/g, Vigésima Segunda Edición, Real Academia Española, España, 2001.

Diccionario Jurídico Mexicano, A-C, D-H, Ed. Porrúa, México, 2005.

Enciclopedia Jurídica Latinoamericana, Tomo I, A-B, Rubinzal-Culzoni Editores, Argentina, 2006.

Legislación

Código Civil Federal vigente.

Código Fiscal de la Federación en Prontuario Fiscal Profesional Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Porrúa, México, 2012.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Ley de Comercio Exterior vigente.

Ley del Impuesto al Activo 2007 en Porta Themis Fiscal, Ed. Themis, México, 2007.

Ley del Impuesto al Valor Agregado en Prontuario Fiscal Profesional Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en Prontuario Fiscal Profesional Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en Reforma Fiscal 2008, Dofiscal-Lexis, México, 2007.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en Prontuario Fiscal Profesional Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Ley del Impuesto Sobre la Renta en Prontuario Fiscal Profesional Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2008 en Prontuario Fiscal Estudiantil Correlacionado, 45 ed., Cengage Learning Editores, México, 2008.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2009 en Compilación Fiscal, Dofiscal Editores, 13 ed., México, 2008.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2010 en Prontuario Fiscal Estudiantil Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2010.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2011 en Compilación Universitaria, Dofiscal Editores, 24 ed., México, 2010.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2012 en Prontuario Fiscal Profesional Correlacionado, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores vigente.

Ley del Seguro Social vigente.

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado vigente.

Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente.

Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes en Prontuario Fiscal Profesional, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria vigente.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2011.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Subsidio para el empleo en Prontuario Fiscal, Cengage Learning Editores, México, 2012.

Diario Oficial de la Federación

Acuerdo General del Tribunal Pleno número 1/2010 por el que se determina la celebración de una audiencia pública en relación con los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada el primero de octubre de dos mil siete, publicado en el DOF del día 15 de enero de 2010.

Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el DOF el 5 de noviembre de 2007, modificado con fecha 27 de febrero 2008.

Decreto por el que se modifican los diversos por los que se otorgan diversos beneficios fiscales, publicados el 5 de noviembre del 2007 y el 26 de mayo de 2010, publicado en el DOF el 12 de octubre del 2011.

Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicio educativo,” publicado en el DOF de fecha 15 de febrero de 2011.

Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF el 30 de marzo de 2012.

Sitios de internet

http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm

<http://www.cjf.gob.mx>

http://www.chevez.com/upload/files/TopFis_2009-3.pdf

<http://dof.gob.mx>

<http://www.definicion.org/ley-de-ingresos-de-la-federacion>

<http://www.hoover.org/print/news/daily-report/25551>

<http://www.inegi.gob.mx>

<http://www.oecd.org/dataoecd/35/8/363879.pdf>

<http://prodecon.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>

<http://www.shcp.gob.mx>

[http://www.conacyt.gob.mx/registros/sinecyt/Documents/Evaluacion del Impacto del Programa de Estimulos Fiscales al Gasto en IyDT.PDF](http://www.conacyt.gob.mx/registros/sinecyt/Documents/Evaluacion_del_Impacto_del_Programa_de_Estimulos_Fiscales_al_Gasto_en_IyDT.PDF)