



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración**

**T e s i s**

**El Impuesto Empresarial a Tasa Única: simplicidad  
o complejidad para su determinación y sus  
repercusiones**

**Que para obtener el grado de:**

**Maestro en: Administración de las  
Contribuciones**

**Presenta: Ignacio Jaramillo Bermúdez**

**Tutor: Dra. Sonia Venegas Álvarez**

**México, D.F. Diciembre 2011.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

## **Agradecimientos y Reconocimientos**

A Dios, por permitirme respirar, por esculpirme día a día, dejándome vivir, conforme al plan que él ha trazado para mí. ¡Gracias a Dios por su fidelidad!

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por permitirme formar parte de sus educandos, al dejarme trascender.

A quienes han sido mis profesores, por haber compartido sus experiencias, conocimientos, vivencias y consejos, gran parte de ello permite que presente ahora este trabajo. A los alumnos, que me llenan de entusiasmo y ánimo, motivándome a seguir preparándome y compartir mis experiencias profesionales con ellos.

Reconozco la importante labor de la Dra. Sonia Venegas Álvarez, por la revisión y opiniones dadas. La Dra. Venegas es una excelente profesionista y gran persona, incansable trasmisora de conocimiento habido, con su entusiasmo ha motivado mis ánimos permitiéndome desarrollar gran parte de este trabajo.

Agradezco y reconozco el esfuerzo, dedicación y compromiso de los miembros del jurado calificador, pues ellos son parte importante para dejar que este trabajo trascienda y logre su cometido.

A los lectores y críticos de esta tesis, ¡porque ustedes son quienes le darán vida!

*“Algunas personas se alegran con los fracasos de otros; otras más, se duelen por esos tropiezos, mas el hombre se transforma y se fortalece con la actitud de los que se alegraron, y se impulsa de los que se han dolido. Gracias por ser tan distinta la humanidad, porque de ahí aprendemos a ser mejores personas y a deleitar la vida que Dios nos da”.*

*Ignacio Jaramillo Bermúdez*

## **Dedicatorias**

Sin duda, dedico este trabajo a mis padres, Doña Godeleva Bermúdez Jaramillo y Don Ignacio Jaramillo Magadán, por comprender mis desatenciones al dedicarme a la Maestría, gracias les doy, saben que los amo y ruego a Dios por que los bendiga y compense sus esfuerzos.

A Eduardo Mata Sánchez, entrañable compañero de vida, gracias por tu apoyo, comprensión y ánimo, para sacar adelante la Maestría, aquí está lo prometido.

A mis hermanas, Marilú, Martha, Maribel y Esmeralda; a mis hermanos, Saulo, Abraham y José Alberto; por su cariño y muestras de amor, por la comprensión y descompensación de atención de mi parte al internarme a la Maestría, espero este trabajo compense la desatención habida. A mis cuñados, Alfonso Ríos Derás y Mauricio Rodríguez Andonegui, gracias por su entusiasmo y por guiar a mis sobrinos.

Dedico de forma magistral este trabajo a mis sobrinos, Román Manuel, Martha Jaqueline y Jennifer Estefanía; Jahaziel Ismerai y Ruth Noemí; Héctor, Mauricio, y Elizabeth; César, Esmeralda, Rodolfo†, Napito, Vanesa y Arnoldo; saben que mi esfuerzo es con el afán de motivarlos para que ustedes logren algo mayor a esto, sé que Dios los está dotando de inteligencia y sabiduría para ello, y en él confío; deseo su superación y bienestar personal, así como profesional.

A mis amigos, Ramsés, Miriam, Laura, Tere, Marú, Yolanda, Gloria Arévalo, Luis Espinosa, Edgar Tapia; en fin, tantas personas que han transitado por mi vida dejando ese ánimo de superación, gracias les doy, por compartir sus momentos de vida conmigo. A los no mencionados, en lo personal, ofrezco disculpas pero el espacio así lo establece, les agradezco y los recuerdo.

A las empresas que me han abierto sus puertas, dándome la oportunidad de compartir mis conocimientos, logrando solventarlos y mejorarlos, gracias por la oportunidad y retribución disfrutada, son parte muy valiosa en mi transitar profesional y personal.

## PRINCIPALES ABREVIATURAS EMPLEADAS

<b>Art.:</b>	Artículo.
<b>CFF:</b>	Código Fiscal de la Federación.
<b>CPEUM:</b>	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
<b>CUCA:</b>	Cuenta de Capital de Aportación.
<b>CUFIN:</b>	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.
<b>Decreto del 5-Nov-07</b>	DECRETO Presidencial de Beneficios Fiscales publicado en el DOF del 5 de noviembre de 2007.
<b>Diccionario Jurídico:</b>	Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM (Tomos I a IV)
<b>DOF:</b>	Diario Oficial de la Federación.
<b>FAC</b>	Factor de Actualización
<b>Frac.:</b>	Fracción.
<b>IDE:</b>	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
<b>IEPS:</b>	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
<b>IETU:</b>	Impuesto Empresarial a Tasa Única
<b>IMPAC:</b>	Impuesto al Activo.
<b>IMSS:</b>	Instituto Mexicano del Seguro Social
<b>INFONAVIT:</b>	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
<b>INPC:</b>	Índice Nacional de Precios al Consumidor.
<b>ISR:</b>	Impuesto Sobre la Renta.
<b>ISSSTE:</b>	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado
<b>IVA:</b>	Impuesto al Valor Agregado.
<b>LIETU:</b>	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
<b>LIF:</b>	Ley de Ingresos de la Federación
<b>LIMPAC:</b>	Ley del Impuesto al Activo.
<b>LISR:</b>	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
<b>LIVA:</b>	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
<b>NIF:</b>	Normas de Información Financiera, de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
<b>Párr.:</b>	Párrafo.
<b>PEMEX:</b>	Petróleos Mexicanos
<b>PTU:</b>	Participación de los Trabajadores en las Utilidades.
<b>RCF/RCFF:</b>	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
<b>RFC:</b>	Registro Federal de Contribuyentes.
<b>RISR:</b>	Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta.
<b>RIVA:</b>	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
<b>RM:</b>	Resolución Miscelánea Fiscal.
<b>SAR:</b>	Sistema de Ahorro para el Retiro
<b>SAT:</b>	Servicio de Administración Tributario
<b>SHCP:</b>	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
<b>Tr.</b>	Artículo Transitorio

**EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA:**  
SIMPLICIDAD O COMPLEJIDAD PARA SU  
DETERMINACIÓN Y SUS REPERCUSIONES

<b>ÍNDICE DE CONTENIDO</b>	<b>Página</b>
<b>Introducción</b> .....	1
<b>Metodología de la investigación empleada</b> .....	3
<b>1. Los ingresos públicos</b> .....	6
1.1. Actividad financiera del Estado. Concepto .....	9
1.1.1. Concepto de actividad financiera del Estado .....	15
1.2. Ingresos públicos. Concepto .....	18
1.3. Clasificación de los ingresos .....	20
1.3.1. De acuerdo a la doctrina .....	21
1.3.1.1. Ingresos Fiscales .....	25
1.3.1.2. El concepto de ingresos en la Ley del Impuesto sobre la Renta ---	26
1.3.1.3. Ingresos no fiscales .....	29
1.3.2. Desde el punto de vista legal .....	30
<b>2. Impuestos</b> .....	33
2.1. Contribución. Concepto .....	38
2.2. Clasificación de las contribuciones .....	41
2.3. Impuestos. Concepto .....	43
2.4. Clasificación de los impuestos .....	47
2.5. Elementos de los impuestos .....	52
2.5.1. Sujetos .....	54
2.5.1.1. Sujeto Activo .....	55
2.5.1.2. Sujeto Pasivo .....	56
2.5.2. El objeto .....	58
2.5.3. El hecho generador .....	59
2.5.4. Base .....	63
2.5.5. Tasa o tarifa .....	63
2.5.6. Época de pago .....	65
2.5.7. Principios constitucionales de los impuestos .....	66
<b>3. El Impuesto Empresarial a Tasa Única en México</b> .....	78
3.1. Antecedentes .....	81
3.2. Marco jurídico del Impuesto Empresarial a Tasa Única .....	82
3.2.1. Estructura de la Ley del Impuesto Empresaria a Tasa Única .....	83
3.2.2. Elementos del Impuesto Empresarial a Tasa Única .....	85
3.3. Principales características del Impuesto Empresarial a Tasa Única .....	86
3.3.1. Sujetos y objeto del IETU .....	87
3.3.2. Base y tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única .....	88
3.3.3. Cálculo y pago del IETU .....	89
3.3.4. Ingresos para el IETU .....	89
3.3.4.1. Ingresos gravados en IETU .....	90
3.3.5. Conceptos para el Impuesto Empresarial a Tasa Única .....	91
3.3.5.1. Ingresos en IETU por enajenación de bienes .....	91
3.3.5.2. Ingresos en IETU por prestación de servicios .....	92
3.3.5.3. Ingresos en IETU por otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	93
3.3.6. Ingresos no objeto del IETU .....	94

3.3.7. Momento en que se obtienen los ingresos en el IETU -----	95
3.3.8. Ingresos no sujetos al IETU -----	95
3.3.9. Deducciones para el Impuesto Empresarial a Tasa Única -----	97
3.3.9.1. Requisitos de las deducciones en IETU -----	99
3.3.10. Cálculo y pago del IETU -----	100
3.3.10.1. Deducción de inversiones pagadas de septiembre a diciembre 2007	103
3.3.11. Crédito Fiscal por exceso de deducciones -----	106
3.3.12. Acreditamiento contra IETU por salarios y aportaciones de seguridad social -----	108
3.3.13. Acreditamiento del ISR contra el IETU calculado -----	109
3.3.14. Acreditamiento de los pagos provisionales contra el IETU del ejercicio	110
3.3.15. Crédito Fiscal por inversiones adquiridas entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2007 -----	111
3.4. Decretos aplicables al IETU: Estímulos -----	113
3.4.1. Crédito por inventarios al 31 de diciembre de 2007-----	113
3.4.2. Pérdidas por deducción inmediata de inversiones -----	115
3.4.3. Pérdidas del Régimen Simplificado vigente hasta 2001 -----	119
3.4.4. Enajenaciones a plazos -----	120
3.4.5. Crédito fiscal a maquiladoras -----	120
3.4.6. Cuentas por pagar –enajenaciones a plazos- -----	121
3.5. IETU de Pequeños Contribuyentes -----	122
3.6. Obligaciones en materia del IETU controvertidas -----	124
3.7. Análisis jurisprudencial en torno al Impuesto Empresarial a Tasa Única ---	126
3.7.1. Capacidad contributiva -----	128
3.7.2. Objeto del impuesto, al definirlo la ley, no viola el principio de legalidad -----	129
3.7.3. Regalías entre partes relacionadas -----	131
3.7.4. Servicios de educación gravados por el IETU -----	132
3.7.5. Pérdidas fiscales ocurridas antes de entrar en vigor la Ley del IETU --	135
<b>4. Los resultados macroeconómicos del Impuesto Empresarial a Tasa Única desde su implementación hasta el año 2011 -----</b>	<b>138</b>
4.1. Análisis de las estadísticas macroeconómicas -----	143
4.1.1. El IETU como propuesta de abrogación -----	154
4.2. El IETU y su utilidad en la política económica -----	157
4.3. La dificultad en el cumplimiento del IETU por los contribuyentes -----	163
4.3.1. Dificultades económicas -----	164
4.3.2. Dificultades administrativas -----	168
4.4. Perspectivas -----	171
<b>Conclusiones -----</b>	<b>173</b>
<b>Propuestas -----</b>	<b>179</b>
<b>Fuentes de información principal -----</b>	<b>181</b>
<b>Anexos -----</b>	<b>184</b>

## **Introducción**

El Impuesto Empresarial a Tasa Única: simplicidad o complejidad para su determinación y sus repercusiones; nace de la inquietud al saber que el Estado a través del Fisco Federal, Erario o Tesorero Público, acude a diversas fuentes para obtener recursos indispensables destinados a cubrir el gasto público; bajo la potestad tributaria que se le concede, presupuestando, año con año, los ingresos identificados en lo general como tributarios y no tributarios, de acuerdo a los diversos autores consultados.

Dentro de los ingresos tributarios, encontramos al impuesto empresarial a tasa única, que nace con un carácter especial desde el punto de vista recaudatorio, convirtiéndose en un candado no solo para captar este nuevo recurso; sino también para lograr una mayor recaudación del Impuesto sobre la Renta.

El presente trabajo se divide en cuatro capítulos, con la intención de revisar la estructura del impuesto empresarial, sus repercusiones y/o implicaciones administrativas o financieras, para así resolver los planteamientos que se han dictado.

El primer capítulo, tiene por objeto definir entre otros conceptos, la actividad financiera del estado, los ingresos públicos, la clasificación de los ingresos, los ingresos fiscales y los no fiscales, lo que nos sirve de base para el estudio del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En el segundo capítulo, se desarrollan los conceptos de contribución, los tipos de contribuciones en México, los impuestos y su clasificación, los elementos que conforman las contribuciones como son el sujeto, el objeto, etc., y los principios constitucionales de los impuestos.

Dentro del tercer capítulo se habla de los antecedentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única, su marco jurídico (estructura y otros ordenamientos legales aplicables), sus elementos que lo conforman, y se concluye con una revisión de las principales jurisprudencias pronunciadas en torno a la constitucionalidad del impuesto empresarial.

El cuarto capítulo resume los resultados macroeconómicos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, aborda el tema de su utilidad en la política económica, se advierten las dificultades para su cumplimiento tanto de contribución como de recaudación y se sugieren algunas perspectivas.

De lo anterior, se presentan las conclusiones que sintetizan a lo que se llega con el trabajo de investigación, advirtiendo la simplicidad o complejidad del impuesto revisado y las propuestas en torno a lo estudiado.

## **Metodología de la investigación empleada**

### **Planteamiento del problema**

La necesidad gubernamental de generar recursos para el Erario Federal, a raíz de la caída en recaudación durante los últimos años, relacionados con los recursos petroleros, ha llevado a la implementación de nuevos tributos como el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual además ha resultado un mecanismo de control para asegurar, la recaudación en el Impuesto sobre la Renta, lo que nos lleva a plantear, si ¿Está medida resulta constitucional, independientemente de la necesidad de recursos para cubrir los gastos públicos?; si es así, entonces no debería existir inconformidad por los contribuyentes a los que les aplica el tributo.

¿Es verdad que el Impuesto Empresarial a Tasa Única sustituye al ahora abrogado (a partir del 1 de enero de 2008) Impuesto al Activo?, pues ese fue el mensaje comercial por los legisladores para lograr una mayor aceptación de este nuevo impuesto empresarial; pues de resultar cierto, ¿Por qué se establece una base y elementos distintos en el impuesto empresarial, a los que se usaban para determinar el Impuesto al Activo?

Resulta también de interés saber, si la mecánica que establece la Ley para determinar la base del Impuesto Empresarial a Tasa Única con el fin de poder cumplir con su pago, es una base sencilla o compleja, pues en la medida de su facilidad o complejidad podrán existir consecuencias tanto en su pago, como en el monto de recaudación previsto por el fisco federal.

## **Hipótesis**

El Impuesto Empresarial a Tasa Única es hoy por hoy, un mecanismo de control para influir logrando así también el pago del Impuesto Sobre la Renta.

La complejidad en la determinación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo ha convertido en una carga administrativa más para los contribuyentes a quienes se aplica, siendo esa una razón para que el Fisco mexicano no haya obtenido en el tiempo de su aplicación, los resultados recaudatorios esperados.

## **Objetivos de la investigación**

Se pretende identificar cuáles son los elementos que integran la base del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como las mecánicas que nos llevan a su determinación; principalmente, en el caso de los pagos provisionales; ya que, para el pago anual, la mecánica es muy similar; con el fin, de concluir si en realidad ¿Se trata de un impuesto más simple? como se señaló al momento que se dio a conocer en la iniciativa, para su aprobación e implementación por el Ejecutivo Federal, o bien, ¿Si se trata de un impuesto igual de complejo sobre todo en su determinación, como es la característica ya de los impuestos en México?.

## **Metodología empleada**

Se vale del método deductivo, en función de que se analiza principalmente la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como algunas estadísticas recaudatorias con el fin de llegar a una conclusión sobre la problemática de la simplicidad o la complejidad en el cálculo del Impuesto en cuestión y de su

efectividad en materia de recaudación. Confirma el uso de éste método, la estructura del índice propuesto de éste trabajo recepcional.

Se recurre al Método exegético, debido a que el Impuesto Empresarial a Tasa Única es una disposición jurídica fiscal, y en términos del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales deben aplicarse de manera estricta; siendo así la necesidad de revisar lo que han discutido los tribunales de nuestro país para determinar si estamos ante una norma jurídica que se puede aplicar de forma exacta y por consiguiente literalmente, lo que no resultaría cuestionable para enfrentar este nuevo tributo en México.

Se aplica el método histórico; es decir, se revisa el proceso y comportamiento del Impuesto Empresarial a Tasa Única con el fin de entender el porque se le ha llamado un mecanismo de control que asegura incluso el incremento de la recaudación en el Impuesto sobre la Renta, para lo cual se recurre a la iniciativa del Ejecutivo Federal mediante la cual se plantea la necesidad de éste nuevo tributo en México a partir del 2008 y los documentos que al cierre de 2011, han alimentado su funcionamiento.

El método analítico, será indispensable en la medida del análisis a los distintos elementos que integran la base para determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, con el fin de poder concluir sobre su complejidad o simplicidad, al momento de la determinación del impuesto, incluyendo las distintas disposiciones legales que le afectan, y los estudios conocidos al cierre del 2011 a fin de discernir sobre su efectividad en materia de recaudación.

# **CAPÍTULO 1. LOS INGRESOS PÚBLICOS**

## 1. Los Ingresos Públicos

La razón de iniciar con el tema de ingresos públicos el trabajo que ahora conocerá, es porque a partir de 2008 el Impuesto Empresarial a Tasa Única representa una fuente más de recursos para cumplir los fines del Estado en el caso de México –y como percibirá, en la idea de los autores que se han consultado, de cualquier Estado, entendiendo al Estado como “una sociedad humana asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes”–.<sup>1</sup> Así, los ingresos públicos son la base financieramente hablando, para que el Estado cumpla su cometido.

Para introducirnos al tema de ingresos públicos es preciso señalar que la mayoría de los autores consultados ubican a la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) como el instrumento que los enlista.

Al respecto, Francisco de la Garza,<sup>2</sup> establece que la Ley de Ingresos es:

“el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado constituye, por lo general, una mera lista de ‘conceptos’ por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y solo establece que en determinado ejercicio fiscal, se percibirán los ingresos

---

<sup>1</sup> VENEGAS Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. Editorial OXFORD. México. 2010. Pág. 7.

<sup>2</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. 28a. Edición. Editorial Porrúa. México 2010. Págs. 109-110.

provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor”.

El mismo autor señala que Fraga concluye al respecto que

“en materia de impuestos existen dos clases de disposiciones: las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse, y las que enumeran actualmente cuáles impuestos deben causarse, pero cuando la decisión es en el sentido de que el impuesto se siga causando en la forma de alguna de las disposiciones de la primera clase, que están en vigor al expedirse la ley de ingresos, solo se hace referencia a ella en los términos explicados. En otros términos, la ley general que anualmente se expide con el nombre de ley de ingresos, no contiene sino un catálogo de los impuestos que han de cobrar al año fiscal. Al lado de ella existen leyes especiales que regulan los propios impuestos y que no se reexpiden cada año cuando la primera conserva el mismo concepto del impuesto”.

Para Héctor Villegas,<sup>3</sup> los ingresos públicos “son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”. Estableciendo que el concepto de ingresos públicos ha sufrido transformaciones pues por las funciones estatales se ha ido ampliando y hoy se admite que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

---

<sup>3</sup> VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7a. Edición, Editorial DEPALMA, Buenos Aires. 2005. Pág. 49.

En resumen, podemos decir que los ingresos públicos constituyen la fuente de la cual el Estado se vale para cumplir el fin para el cual fue creado.

### **1.1 Actividad financiera del Estado. Concepto**

Para introducirnos en el tema de la actividad financiera del Estado es preciso recurrir al Diccionario de la *Real Academia de la Lengua Española*, que establece como conceptos de *actividad*: Facultad de obrar; de *financiero, ra*: Perteneciente o relativo a la Hacienda pública, a las cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantiles; de *hacienda*: Conjunto de las rentas, impuestos y demás bienes de cualquier índole regidos por el Estado o por otros entes públicos; y de *Estado*: Conjunto de los órganos de gobierno de un país soberano.

Así, podemos considerar la actividad financiera del Estado como el desarrollo económico, jurídico y político de una sociedad, mediante el cual se establecen los recursos de los que el Estado hace uso para satisfacer las necesidades públicas (salud, vivienda, transporte, seguridad, etc.) de la sociedad, y para lo cual se viste de una facultad tributaria que consiste en el Derecho y la Potestad que tiene para establecer y cobrar contribuciones, tal como lo establece el Art. 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que a la letra dice:

**“Artículo 73.** El Congreso tiene facultad [...]

**VII.** Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto [...]

**XXIX.** Para establecer contribuciones:

**1o.** Sobre el comercio exterior;

**2o.** Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

**3o.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

**4o.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

**5o.** Especiales sobre:

**a)** Energía eléctrica;

**b)** Producción y consumo de tabacos labrados;

**c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

**d)** Cerillos y fósforos;

**e)** Aguamiel y productos de su fermentación; y

**f)** Explotación forestal.

**g)** Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica [...].”

Lo anterior permite advertir que para cumplir el objetivo para el cual fue creado, el Estado está facultado para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el gasto público.

Héctor Villegas<sup>4</sup> puntualiza que la actividad financiera del Estado “es una serie de entradas y salidas de dinero de la Caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos”. Indica entonces que el Estado es el sujeto de la actividad financiera ante cuya autoridad se hallan sometidas las personas y entidades nacionales y extranjeras vinculadas por razones de pertenencia política, económica y social, y que por diferentes medios contribuyen a proporcionar ingresos al Estado; es decir, dichas personas y entidades son, en última instancia, las destinatarias de los diferentes empleos, que el Estado realiza de sus ingresos por medio de los egresos o gastos públicos. Así, la actividad financiera está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, que son: a) la previsión de gastos e ingresos futuros, materializada generalmente en el presupuesto financiero; b) la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas; y c) la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos.

El mismo autor puntualiza que el Estado generalmente indaga primero sobre sus probables erogaciones (que están en función de los servicios públicos a movilizarse para atender las necesidades públicas), y sobre tal base trata de obtener los ingresos necesarios para cubrir esas erogaciones.

En el caso de México, el Art. 74, frac. IV, de la CPEUM, establece que la Cámara de Diputados está facultada para aprobar anualmente el Presupuesto

---

<sup>4</sup> *Ibíd.* Págs. 8-9.

de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal (presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos), una vez aprobadas las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo.

Osornio Corres<sup>5</sup> indica que el Estado siempre ha requerido recursos financieros para lograr la realización satisfactoria de sus actividades, recursos que provienen fundamentalmente de los particulares, es decir, existe una transferencia de riqueza a favor del Estado para permitir el desarrollo de las actividades que realiza y el cumplimiento de sus objetivos. Así, la actividad financiera del Estado se compone de la recaudación de ingresos, de su administración y de su ejercicio, los ingresos se obtienen de diversas formas y de manera constante a través de derechos, contribuciones, productos, aprovechamientos, créditos, emisión de moneda y, fundamentalmente, de los impuestos.

En cuanto a la actividad financiera, Michelli Gian<sup>6</sup> indica que para conseguir los fines que la ley encomienda al Estado, este tiene la necesidad de disponer de medios financieros, de dinero, mediante el cual pueda pagar el coste de la actividad institucional apropiada para conseguir aquella finalidad que el ente público se propone alcanzar en cumplimiento de la ley sin embargo, al mismo tiempo que incrementan los fines que se atribuyen a los entes públicos y

---

<sup>5</sup> OSORNIO Corres, Francisco Javier, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, México, UNAM, III, 1992, Pág. 49.

<sup>6</sup> MICHELLI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. Traducido por Julio Banacloche. Editorial de Derecho Financiero. Caracas, Madrid. 1975. Págs. 29-31.

especialmente al Estado, aumentan los gastos públicos a los cuales tales entes públicos deben hacer frente con adecuados fondos a cargo de los particulares, o en otros casos, ofreciendo bienes y servicios específicamente remunerados a los particulares que pretendan hacer uso de los mismos. Por lo que pertenece a la ciencia económica establecer los presupuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y de gastos. En cambio, es competencia del jurista el estudio de los instrumentos establecidos en el Derecho para procurar el dinero al ente público para que este último lo administre y lo gaste en la realización de los actos considerados útiles o necesarios para que el ente por sí mismo consigne la obtención de sus fines institucionales; toda esta actividad administrativa tiene un carácter estrictamente instrumental en cuanto se dirige a proveer al ente público los medios para desarrollar la actividad.

Así, ese poder de supremacía que corresponde al Estado, trazado en un cuadro, comprende los varios ingresos de los que el ente público puede disponer para hacer frente a sus propios gastos institucionales. Ingresos y gastos que están efectivamente tipificados en la ley, de tal modo que los entes públicos generalmente no pueden, obtener los medios financieros necesarios sino a través de las formas establecidas legalmente. Debe advertirse que el ente puede conseguir incrementos patrimoniales a través de la acción administrativa sin necesidad de percibir ingresos en sentido técnico, los cuales en la mayoría de las ocasiones tienen por objeto un bien mueble instrumental y fungible, como es la moneda; y es mediante esta que el ente afronta los gastos

que él mismo debe soportar para desarrollar su actividad. A través de otras prestaciones coactivas el Estado puede satisfacer mediata e inmediatamente otras necesidades públicas derivadas de los intereses de la colectividad y que aquel institucionalmente debe satisfacer; así podrá procurarse la disponibilidad o un derecho real sobre un bien necesario para la colectividad a través de las distintas formas de requisa, ocupación o expropiación; podrá procurar del ciudadano el cumplimiento del servicio militar, sancionado hoy también en la constitución de obligaciones escolares, etc.; podrá transferir a la colectividad la propiedad de inmuebles o de empresas privadas; tendrá el monopolio legal de emitir papel moneda y con ello podrá influir directa e indirectamente sobre el régimen de los medios legales de pago (aun de sus propias deudas) y también sobre toda la economía del país; pero no puede decirse, en lenguaje jurídico, que emitir moneda procura al Estado ingresos, salvo en la pequeñísima parte de la monetización que puede servir para fines numismáticos, cuando es la especie de la moneda la que cuenta y no el género por su valor liberatorio.

La actividad financiera del Estado pertenece al Derecho Financiero, pues tal como lo define Sergio de la Garza:<sup>7</sup>

“El Derecho Financiero, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en

---

<sup>7</sup> DE LA GARZA. *Ob. Cit.* Págs. 17, 81.

el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”. Señalando, que “los autores han dividido el Derecho Financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario”. Así, establece que el Fisco es la concreción jurídico-económica del Estado; y “Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tenga la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie”.

### **1.1.1 Concepto de actividad financiera del Estado**

Como se advirtió en el punto anterior, el Estado es creado por la Constitución para gobernar el país en su interior y mantener relaciones con otros Estados y sus integrantes; así, el Art. 40, de la CPEUM, establece que

“Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.

Benvenuto Griziotti<sup>8</sup> señala que “el conjunto de los medios preordenados por el Estado para sus finanzas constituye la actividad financiera”. Refiere, además, que las finanzas fiscales persiguen la satisfacción de los fines públicos indirectamente, porque consisten en la actividad de procurarse los recursos con los cuales se efectúan los gastos que cumplen los fines públicos; en tanto que las extrafiscales persiguen la satisfacción de los fines públicos directamente, ya que consisten en: a) la orden de pagar tributos con la finalidad de tornar menos conveniente o prácticamente imposible la actividad alcanzada, o la exención de tributos, para que sea más conveniente la actividad desgravada, de modo que la conducta económica y social de los particulares se modifique en un sentido considerado más conforme al interés colectivo; b) la percepción de tributos, a fin de debilitar la posición patrimonial y reductoria de los sujetos alcanzados y, por lo tanto, modificar la estructura de la distribución de los patrimonios y de los réditos y las condiciones políticas y sociales.

Para Sergio Francisco de la Garza, la actividad financiera del Estado consiste en que

“El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades.

A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la

---

<sup>8</sup> BENVENUTO Griziotti. *Principios de ciencia de las finanzas*. 6a. Ed. Italiana. Traducción Dino Jarach. Roque Depalma Editor. Buenos Aires. 1959. Págs. 4-5.

realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado (como la de cualquier otra entidad pública o privada) tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos”.

El mismo autor refiere que para Joaquín B. Ortega la actividad financiera del Estado, consiste en “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”.<sup>9</sup>

Se dice que la actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales:<sup>10</sup>

**a)** El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado por institutos de Derecho Privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), concepto por medio de institutos de Derecho Público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos; o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;

**b)** La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y

---

<sup>9</sup> DE LA GARZA. *Ob. Cit.* Pág. 5.

<sup>10</sup> *Ibíd.* Págs. 5-6.

c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas.

## **1.2 Ingresos públicos. Concepto**

Hablar de ingresos públicos es hablar de los ingresos del Estado, por lo que el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM<sup>11</sup> (en lo consiguiente Diccionario Jurídico) establece respecto a los

“Ingresos del Estado, que. 1. El sector público requiere para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el orden jurídico, de un conjunto de medios financieros que son los ingresos públicos. La existencia de decisiones económicas determinadas por el sector público, en virtud del poder de coacción sobre las voluntades individuales, es autónoma del sistema económico conforme al cual esté organizada la sociedad. Esto es, ese sector público siempre requerirá de los ingresos necesarios para realizar sus funciones”.

Partiendo del concepto dado de ingresos del Estado, podemos reiterar que el Estado para cumplir su función requiere de recursos, esos recursos económicos llamados ingresos, son los que le dan la libertad financiera de cumplir con su cargo; es decir, para que nuestro país (México), pueda tener seguridad, salud, vivienda, educación, servicios públicos, etc., requiere proveerse los ingresos necesarios para satisfacer dichos gastos, mejor conocidos como gastos

---

<sup>11</sup> INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Tomos 1 a 4 (A-C, D-H, I-O, P-Z)*. 1a. Edición. Editorial Porrúa / UNAM. México 2001. Pág. 3923.

públicos, y de los cuales hablaremos en el capítulo segundo, cuando tratemos el tema de principios constitucionales de los impuestos.

Héctor Villegas<sup>12</sup> comenta que los ingresos públicos “son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”. Asimismo, señala que el concepto de ingresos públicos ha sufrido transformaciones debido a que el concepto sobre las funciones estatales se ha ido ampliando y hoy se admite que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Por su parte, Arrijo Vizcaíno<sup>13</sup> sostiene que los ingresos públicos son los *ingresos tributarios*, es decir, aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acreditamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos; y los *ingresos financieros*, es decir, los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos, para la integración del Presupuesto Nacional. Dicho en otras palabras, los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes y los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria.

---

<sup>12</sup> VILLEGAS. *Ob. Cit.* Pág. 49.

<sup>13</sup> ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. 16a. Edición. Themis. México. 2002. Pág. 81.

### 1.3 Clasificación de los ingresos

Para clasificar los ingresos es preciso tener una definición de “ingreso”. La NIF A-5,<sup>14</sup> del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece que “Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente”.

Y como clasificación de ingresos, dichas normas sugieren dividirlos en “ordinarios, que se derivan de transacciones, transformaciones internas y de otros eventos usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no;” y en “no ordinarios, que se derivan de transacciones, transformaciones internas y otros eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no”. Es decir, hablar de ingresos del Estado implica también hacer una clasificación de estos, pues como veremos más adelante, dichos ingresos también pueden ser considerados como ordinarios o no, dependiendo principalmente de la periodicidad con que estos se presentan.

El Servicio de Administración Tributaria<sup>15</sup> establece una división práctica de los ingresos que el Estado recauda, considerando que estos son de dos tipos:

*Ingresos no tributarios*: los que capta el Estado por empréstitos, precio público y

---

<sup>14</sup> INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos. *Normas de Información Financiera*. (NIF). 4a. Edición. IMCP. México. 2009. Pág. 12.

<sup>15</sup> SERVICIO de Administración Tributaria. “Formación Tributaria” *Guía de estudio para el alumno*. 3a. Edición. México, Abril 2008. Pág. 26.

emisión de moneda; *Ingresos tributarios*: a través del pago de contribuciones y de impuestos.

### 1.3.1 De acuerdo a la doctrina

Para el Diccionario Jurídico la clasificación de los ingresos públicos está determinada por el sistema económico en el que tales ingresos se obtienen; estableciendo que el tipo de ingresos públicos y su volumen dependen de la forma de organización económica en cada Estado. Señala, además, que existen diversas clasificaciones de los ingresos públicos, atendiendo a las etapas de la evolución del pensamiento financiero público; una de las más conocidas es la que iniciaron los cameralistas,<sup>16</sup> que en términos generales ha prevalecido para efectos prácticos, dividiendo a los ingresos públicos en tres grandes fuentes:

- Los ingresos derivados del principio de la soberanía fiscal del Estado, esto es, los impuestos;
- Los ingresos que provienen de unidades económicas del Estado, posteriormente conocidas como empresas públicas, y,
- Los ingresos derivados de la deuda pública.

Para Héctor Villegas<sup>17</sup> los ingresos públicos se clasifican en originarios y derivados. Este autor señala que son recursos o ingresos *originarios* “los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, sea que posean

---

<sup>16</sup> La significación de esta corriente de pensamiento con respecto a las finanzas públicas se halla en el hecho de que ella examina los problemas que atañen a la economía y a las finanzas desde el ángulo del Estado como sujeto de las actividades corrientes, siendo precursores de la doctrina financiera el autor alemán Wagner, entre otros, y también de las actuales doctrinas de política económica y planificación. La ciencia cameralista es la primera expresión de la ciencia de las finanzas públicas. Fuente consultada en Internet el 25 de Agosto de 2011: <http://www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml#cameral>

<sup>17</sup> VILLEGAS. *Ob. Cit.* Págs. 52-54.

un patrimonio fructífero, sea que ejerzan una industria o un comercio”; y son recursos *derivados* “los que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad”.

Señala, además, que existen ingresos *ordinarios*, “los que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal; por eso están generalmente frente a los gastos ordinarios”; e ingresos *extraordinarios*, los cuales “tienen, carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades; por eso están, por lo general, frente a los gastos extraordinarios. A los ingresos extraordinarios se provee la mayor parte de las veces mediante empréstitos públicos”. Y sugiere la distribución de los recursos públicos en:

1) recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio; 2) recursos de las empresas estatales; 3) recursos gratuitos; 4) recursos tributarios; 5) recursos derivados de sanciones patrimoniales; 6) recursos monetarios; y 7) recursos del crédito público.

En el mismo sentido se expresa Benvenuto Griziotti,<sup>18</sup> quien establece que todos los ingresos públicos pueden clasificarse en ingresos que derivan de donaciones de los particulares y los entes públicos; en recursos derivados de actos de equivalencia o conmutación (por recibir servicios públicos y corresponder la contraprestación); en instrumentos de las finanzas para los fines de la política económica y social con propósitos protectores o

---

<sup>18</sup> BENVENUTO. *Ob. Cit.* Págs. 31-33.

redistributivos de la riqueza; en recursos que provienen de extorsiones o recaudaciones arbitrarias de poderes ilegales o por impuestos abusivos sobre riquezas alcanzadas; en ordinarios y extraordinarios, originarios y derivados.

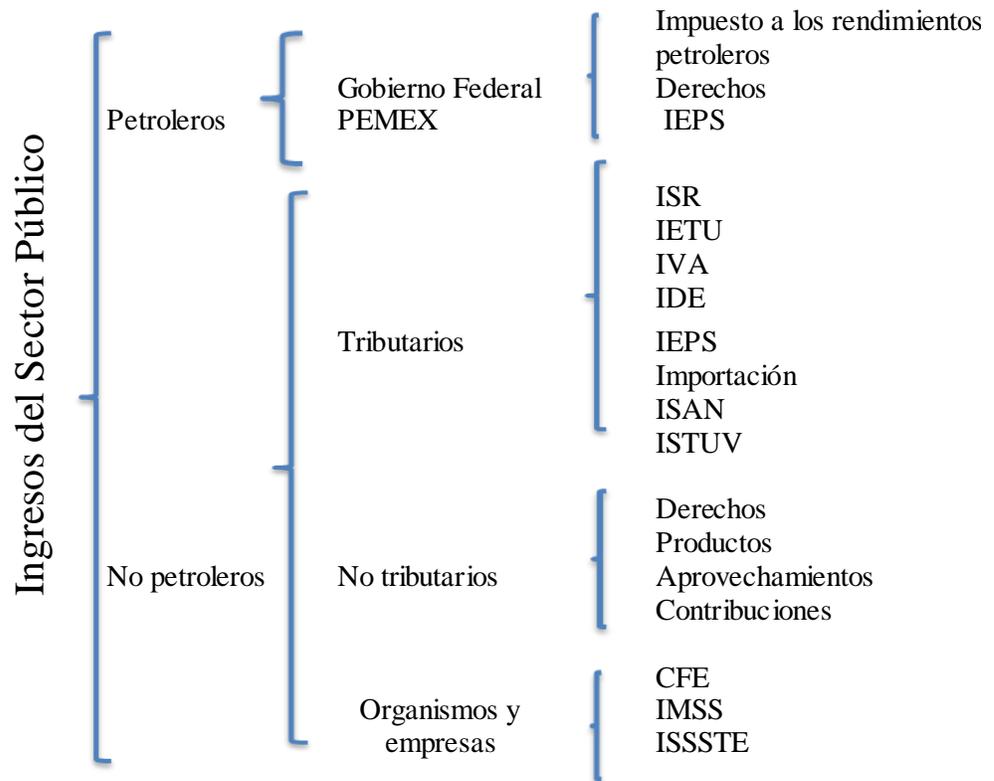
De igual manera, para Michelli Gian,<sup>19</sup> los ingresos del Estado se clasifican de acuerdo a su procuración, identificándolos con: a) la utilización económica de los bienes patrimoniales del ente público o con su enajenación; b) los derivados del ejercicio de actividades productivas de bienes o servicios, sea a través de otros entes públicos o por medio de entes societarios regulados por el derecho privado; c) los intereses originados por la participación en el capital de empresas productivas, cualquiera que fuese su forma de constitución; d) el dinero obtenido a préstamo de los individuos; e) el ejercicio del poder de imposición; f) la imposición de sanciones pecuniarias. Señala, además, que la suma división de los ingresos públicos encuentra su línea de discriminación en el origen mismo de las prestaciones patrimoniales libremente convenidas por el individuo o de las prestaciones impuestas. En estas últimas entran no solo los tributos, sino todas las prestaciones que, aun libremente queridas por el sujeto pasivo, son determinadas autoritaria y obligatoriamente por el ente público, en las que la libertad del individuo se reduce en la práctica a una libertad formal de usar o no ciertos servicios públicos.

Por su parte, el Centro de Estudio de las Finanzas Públicas<sup>20</sup> establece su propia clasificación de los ingresos públicos, como sigue:

---

<sup>19</sup> MICHELI. *Ob. Cit.* Págs. 31-32, 35.

<sup>20</sup> Fuente: CEF. LXI Legislatura. Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión. *Ingresos públicos en México*. Palacio Legislativo de San Lázaro. Febrero 2010.



Podemos advertir que los autores estudiados se centran en la clasificación de ingresos fiscales y no fiscales, aun cuando no lo expresan con ese concepto, se inclinan por sus características.

### **1.3.1.1 Ingresos Fiscales**

Como se advirtió en el punto anterior, los ingresos que persigue el Estado provienen de distintas fuentes y entre ellos encontramos a los ingresos fiscales, los cuales podemos decir que son aportes de carácter económico que realizan los gobernados a través de sus ingresos o las utilidades que perciben y que por mandato constitucional, se encuentran obligados a cubrir para sufragar los gastos públicos.

Para Arrijo Vizcaino,<sup>21</sup> existen cinco clases de ingresos tributarios: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones de mejoras; de donde se desprende que:

- Los impuestos. Constituyen el principal ingreso tributario del Estado, al grado que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el Fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de impuestos.
- Las aportaciones de seguridad social. En esencia no deberían formar parte de la relación jurídico-tributaria, ya que su finalidad es distinta a la de los tributos, es decir, persiguen la prestación de servicios de seguridad social.
- Los derechos. Son el conjunto de pagos que deben efectuarse tanto al Fisco Federal como a los Fiscos estatales y municipales precisamente para tener “derecho” a recibir determinados servicios públicos, como servicios de suministro de agua potable, inscripción en los Registros

---

<sup>21</sup> ARRIOJA. *Ob. Cit.* Págs. 82-84.

Públicos de la Propiedad y del Comercio, uso de autopistas y puentes federales, registro de patentes y marcas, etc.

- Las contribuciones especiales o de mejoras. En donde, según Luigi Einaudi,<sup>22</sup> “podemos definir la contribución (especial) como la compensación con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles”.

Accesorios. Son accesorios de las contribuciones todos aquellos ingresos tributarios no clasificados como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales. Así, dentro de este rubro destacan de manera especial las multas impuestas por infracción a leyes fiscales y administrativas y los recargos cobrados por el pago extemporáneo de créditos fiscales.

#### **1.3.1.2 El concepto de Ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Para desarrollar este punto es preciso advertir que para el caso de la legislación mexicana, concretamente para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, solo se limita a señalar los tipos de ingresos, lo cual es motivo de inseguridad jurídica para los contribuyentes, como se externa en los siguientes párrafos.

---

<sup>22</sup> *Ibíd.* Pág. 84.

El Instituto de Contadores Públicos de México,<sup>23</sup> establece que la Ley del Impuesto sobre la Renta presenta problemas porque no define el concepto “ingreso”, a pesar de ser un elemento esencial del gravamen y que doctrinalmente se ha definido como tal “a la modificación positiva que se opera en el patrimonio del contribuyente”.

Por su parte, Rojo Chávez,<sup>24</sup> se pronuncia en el mismo sentido puntualizando que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en 1964, definía el ingreso en su artículo 1o., en los siguientes términos

“El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que esta ley señala. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso”.

Sin embargo, la norma actual carece de esta u otra definición del término ingreso, aun cuando para fines de su aplicación y mediando un estudio integral de la ley, pueda sostenerse, con diversas excepciones, que el ingreso para fines del ISR se concibe como toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona. Sin embargo, la ausencia de claridad en la norma no deja de ser cuestionable y, desde luego, atenta contra el principio de transparencia que deben guardar los preceptos fiscales. En este contexto, el legislador fiscal se ha concretado a mencionar en la ley las diversas

---

<sup>23</sup> COMISIÓN Fiscal ISR 2003-2005. *Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios*. 10a. Edición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2005. Pág. 56.

<sup>24</sup> ROJO Chávez, Juan José. *Aplicación y comentarios Leyes del ISR IAC 1999*. 3a. Edición. Editorial SICCO, S.A. de C.V. México. 1999. Págs. 6 y 114.

formas que puede adoptar el ingreso afecto al ISR, como en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito (Art. 17 y 106, de la Ley del ISR vigente en 2012), y para evitar omisiones, también de cualquier otro tipo. Mientras que, por su parte, las situaciones jurídicas o de hecho de las que deriva el ingreso, en cualquiera de esas formas, se precisa en otras disposiciones de la ley, entre las que destacan los artículos 20, 166 y 167 (de la Ley del ISR vigente en 2012).

Continúa señalando el autor de referencia que la carencia de una definición del ingreso no obliga al sujeto pasivo a considerarlo fiscalmente en cualquier caso, por ejemplo, en virtud de recibir una suma de dinero, un bien o un servicio cualquiera; pues esto implicaría que, entre otras cosas, la obtención de recursos a través de un contrato de mutuo<sup>25</sup> pudiera dar lugar al ingreso en efectivo que la norma considera ingreso acumulable, situación que desde luego escapa a toda posibilidad jurídica o de hecho en materia impositiva. El ingreso en el caso de un contrato de mutuo podría presentarse en alguno de los siguientes supuestos:

- a) cuando no se hubieran pactado intereses, caso en que el ingreso acumulable constituiría la disminución real de la deuda por la inflación que afecta a la misma;
- b) cuando el acreedor perdonara la deuda parcial o totalmente, puesto que la disminución de lo debido incide en un beneficio económico para el deudor;

---

<sup>25</sup> El Art. 2384 del Código Civil Federal establece que el mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.

c) cuando por el transcurso del tiempo prescriban las acciones del acreedor para reclamar jurídicamente el pago de su crédito, etc. Como se aprecia, en cualquiera de los tres supuestos anteriores ocurre una modificación positiva en el patrimonio del deudor, es decir, se produce una ganancia o beneficio económico y esto, precisamente, es lo que da nacimiento al ingreso afecto al ISR.

### **1.3.1.3 Ingresos no fiscales**

Los ingresos no fiscales, para Arrijo Vizcaino,<sup>26</sup> se denominan también ingresos financieros, entendiéndose como tales todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

Así, la captación, manejo y administración de los ingresos financieros, representan una tarea de gobierno sumamente delicada e importante, puesto que las equivocaciones y la falta de planeación en su desarrollo, suelen conducir a algunas situaciones tan indeseables como peligrosas: déficit presupuestario, inflación, desequilibrio en la Balanza Comercial, devaluación monetaria, endeudamiento exterior progresivo y otras más. Por lo que los ingresos no fiscales o financieros, corresponden para su estudio al Derecho de las Ciencias Económicas de las Finanzas Públicas y del Derecho Financiero, y no al Derecho Fiscal.

---

<sup>26</sup> ARRIJOJA, Vizcaino, *Ob. Cit.* Pág. 85.

Sugiere el autor de referencia, que los ingresos no fiscales o financieros se pueden dividir en los siguientes rubros: empréstitos; emisión de moneda; emisión de bonos de deuda pública; productos; amortización y conversión de la deuda pública; moratorias; devaluaciones; revaluaciones; expropiaciones; decomisos y nacionalizaciones.

### **1.3.2 Desde el punto de vista legal**

La clasificación que hace el propio Estado se encuentra, año con año, a través de la Ley de Ingresos de la Federación; así, para el ejercicio fiscal 2012,<sup>27</sup> se enumeran en su Art. 1o., los ingresos a percibir por la Federación, provenientes de los siguientes conceptos:

- A. Ingresos del Gobierno Federal.
- B. Ingresos de organismos y empresas.
- C. Ingresos derivados de financiamientos.

Dentro de la clasificación anterior encontramos, en los Ingresos del Gobierno Federal, los: I. Impuestos; II. Contribuciones de mejoras; III. Derechos; IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago; V. Productos; VI. Aprovechamientos; detallando así en cada concepto, los ingresos públicos específicos, así como la estimación del monto de cada uno de ellos.

Tomando en consideración la clasificación anterior, la Doctrina establece que en un sistema de economía mixta como el que prevalece en México es posible

---

<sup>27</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación, del 16 de noviembre de 2011.

agrupar los ingresos públicos, desde un punto de vista esquemático, en la clasificación tradicional, atendiendo a la Ley de Ingresos de la Federación; señalando así, que existen:

- ingresos que derivan de una relación fiscal entre el Estado y los contribuyentes (como el Impuesto sobre la renta, al valor agregado, empresarial a tasa única, sobre automóviles nuevos, a los depósitos en efectivo, etc.);
- ingresos derivados de entes económicos en los que el gobierno participa total o parcialmente (son ingresos que derivan de organismos o empresas como PEMEX, el IMSS, ISSSTE, INFONAVIT y otras empresas de participación estatal, etc.), e,
- ingresos provenientes del endeudamiento público (provenientes del endeudamiento del Gobierno Federal interno o externo, por diferimientos de pagos y déficit de organismos y empresas de control directo).

Para concluir y dar pie al siguiente capítulo, reitero lo que establece Sergio de la Garza,<sup>28</sup> al señalar que la Ley de Ingresos de la Federación es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado. Constituye, por lo general, una mera lista de “conceptos” por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos (sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen), y solo estableciendo que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos

---

<sup>28</sup> DE LA GARZA, *Ob. Cit.* Pág. 109.

provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y se recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

Añado, también, que dicha Ley de Ingresos contempla, además, aquellos recursos que dejará de percibir el Estado en el ejercicio fiscal de que se trate, convertidos en estímulos (generalmente concedidos al sector primario de la economía –agricultores, ganaderos, pescadores, silvicultores–, y a otros sectores como el autotransporte), reducciones o condonaciones concedidos a los gobernados.

Hasta aquí hemos advertido la importancia de la actividad financiera del Estado, en virtud de que es a través de esta, que el Estado recauda los ingresos, los administra y ejercita. Los ingresos los obtiene de diversas fuentes y de manera constante con el objetivo de cubrir los gastos públicos.

Indicamos que los ingresos públicos juegan un papel relevante al ser la fuente sobre la cual el Estado, bajo la potestad tributaria de crear y recaudar contribuciones, se nutre para cumplir su principal objetivo –satisfacer necesidades públicas, al proveer de bienes y servicios a la sociedad en su conjunto, con miras a su mejora continua y salvaguarda; con el ánimo de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico de nuestro país–. Con esto podemos dar pie al siguiente capítulo para hablar de la contribución al gasto público, los elementos que conforman dichas contribuciones, y los sujetos de la relación jurídico tributaria; así como también, nos referiremos a los principios constitucionales que las rigen, entre otros aspectos más.

## **CAPÍTULO 2. IMPUESTOS**

## **2. Impuestos**

En el capítulo anterior, al hablar de la actividad financiera del Estado, se advirtió que para que esta se lleve a cabo, dicho órgano requiere de recursos financieros, que pueden ir desde los ingresos tributarios (impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos) hasta los ingresos no tributarios (ingresos de organismos y empresas tales como el IMSS, PEMEX, el INFONAVIT, etc.), o los ingresos derivados de financiamientos por endeudamiento del Gobierno Federal y otro tipo de financiamientos. Por lo que en este capítulo nos ocuparemos propiamente de los ingresos tributarios, para dar entrada al capítulo siguiente y allí, estudiar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, como tema central de este documento; lo que nos manda a observar las obligaciones que en materia constitucional se nos establecen a los mexicanos.

El Art. 31, de la CPEUM establece ciertas obligaciones a los mexicanos, entre las que podemos mencionar: alistarse para servir a la Guardia Nacional, cuando así se requiera; recibir la instrucción cívica y militar que nos mantenga aptos para el ejercicio de los derechos de ciudadanos, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar; hacer que nuestros hijos o pupilos asistan a recibir la educación preescolar, primaria y secundaria como educación obligatoria básica en nuestro país; y aquella en la que nos ocuparemos a partir de este momento, la obligación de contribuir a los gastos públicos, para lo cual es indispensable reproducir el siguiente ordenamiento de la referida Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“**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.” [...]

Como se lee, todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos, desde luego, cuando nos ubiquemos en el marco normativo o la hipótesis prevista en la ley que así lo establezca; con lo que el Estado podrá desarrollar sus actividades, y en materia fiscal, es la Tesorería de la Federación, a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>29</sup> el órgano facultado que actúa en representación del Estado para la recaudación de dichas contribuciones, y en caso de incumplimiento por parte de los sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa como obligados a su pago; dicha Secretaría está facultada para exigir y cobrar de tales contribuciones, con la aplicación de las cargas financieras y administrativas que conlleve su incumplimiento (sanciones, multas, requerimiento de declaraciones, presunciones, revisión de información, etc.).

Al respecto, vale la pena mencionar que la Administración Pública Federal<sup>30</sup> se divide en Centralizada (la integran la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal) y Paraestatal (integrada por los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las

---

<sup>29</sup> Art. 1, 2 y 15, principalmente de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

<sup>30</sup> Art. 1, y 31, Fr. II, XI, y XV, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos), siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos del Art. 31, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la encargada, entre otras atribuciones, de “proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal”; “cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”; “formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos a la consideración del Presidente de la República”; etc.

En consecuencia, los gastos públicos, son aquellos que se enlistan, año con año, a través del Presupuesto de Egresos de la Federación, a fin de que el Estado preste los servicios (salud, educación, seguridad, vivienda, etc.), que le marca la constitución; así, se puede decir que los gastos públicos son las erogaciones que hace el Estado, con los fines indicados y no aquellos que verifica sin autorización, tal como lo establece la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte:

“Por gastos públicos no deben entenderse los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. – JURISPRUDENCIA. Sem. Jud. de la Fed. Tomo, LXXXXIX página 398 y otros–”.<sup>31</sup>

El Diccionario Jurídico, al establecer el término de contribuciones, refiere a Flores Zavala, quien establece que “por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal”.<sup>32</sup>

Finalmente, el destino del gasto público lo determina su objeto material y no la entidad que lo opera, tal como lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

“DESTINO AL GASTO PUBLICO. LA CARACTERISTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PUBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe, es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es

---

<sup>31</sup> MARTINEZ, López Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. 4a. Edición. Editorial ECASA. México. 1986. Pág. 66.

<sup>32</sup> INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. 1a. Edición. Editorial Porrúa / UNAM. México. 2001. Tomo A-C. Pág. 875.

decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere. Amparo en revisión 1031/2005. Luis Ramón Rincón Ramírez. 3 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán”.<sup>33</sup>

## **2.1. Contribución. Concepto**

Como se ha señalado, constitucionalmente, los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos, pero ¿qué es contribuir? o ¿qué se entiende por contribución?

Para la Doctrina, “la contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.<sup>34</sup> Sin embargo, se dice, que las contribuciones no solo deben pagarse por los mexicanos, sino por todos aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean, y estas determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos. Otra idea señala que las contribuciones están destinadas tanto al financiamiento de la Federación como de los Estados y municipios de residencia de los contribuyentes; y que dichas contribuciones deben establecerse en forma proporcional y equitativa; además de estar contenidas en leyes. Así, se concluye al respecto que las contribuciones son ingresos fiscales ordinarios con las características determinadas por el Art. 31, frac. IV, Constitucional, reproducido en el punto anterior.

---

<sup>33</sup> Tesis 1a. Sala SCJN. SEJUFEE y su G, 9a. Época, Tomo XXII, Oct. 2005, p. 696.

<sup>34</sup> DICCIONARIO JURÍDICO, Ob. Cit., Tomo A-C, página 874.

Otro de los puntos inevitables a reproducir apoyándonos en el Diccionario Jurídico, es el relativo a que

“la contribución, entendida como un ingreso fiscal ordinario, tiene repercusiones en el sistema económico. La determinación de la cuantía y de las características de los ingresos fiscales forma parte de la propia política financiera, la cual debe estar contenida en el proceso de planeación y programación del desarrollo. En dicho proceso deben tomarse en cuenta los efectos que sobre los diversos aspectos de la actividad económica tienen los ingresos fiscales”.<sup>35</sup>

El Art. 2, del Código Fiscal de la Federación, al referirse a las contribuciones, no establece un concepto como tal, simplemente las clasifica en “impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos” definiendo cada uno de dichos conceptos, lo cual señalaremos en el punto siguiente.

Para el Servicio de Administración Tributaria (SAT), las contribuciones tienen como fin

“costear los servicios públicos que el Estado brinda y el contribuyente paga con los impuestos los servicios que recibe. En ese sentido, hablamos de una contraprestación, toda vez que el contribuyente proporciona una parte de sus recursos a cambio de la satisfacción de ciertas necesidades de carácter colectivo, como el drenaje, el alcantarillado, el transporte público,

---

<sup>35</sup> *Ibíd.* Pág. 876.

los hospitales, el servicio de bomberos, ambulancias, construcción y mantenimiento de vías públicas, entre otros”.<sup>36</sup>

Para Francisco de la Garza<sup>37</sup> los tributos, también llamados contribuciones, constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades, y el Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero, que recibe el nombre de Derecho Tributario. Establece, además, que en México no hay algún concepto de tributo en ninguna ley, por lo que cita a Jarach, indicando que en su obra de *El Hecho imponible*, define “el tributo como una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.

Para concluir revisemos la siguiente tesis aislada del Pleno de la Corte,<sup>38</sup> que aunque es un poco antigua, aún está vigente:

“TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURIDICA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY. Aun cuando la ley atacada de inconstitucionalidad llame al tributo controvertido "derecho"; y las autoridades responsables lo conceptúen como "derecho de cooperación", y el quejoso se empeñe en sostener que es un "impuesto especial", lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica independientemente de la denominación que le den las partes”.

---

<sup>36</sup> SERVICIO de Administración Tributaria. *Ob. Cit.*

<sup>37</sup> DE LA GARZA, *Ob. Cit.* Págs. 319-321.

<sup>38</sup> *Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 79, Primera Parte. p. 28.*

Podemos advertir que las contribuciones son el género y su especie son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos o las contribuciones de mejoras, tal como se advierte en éste precedente citado, y así es como lo debe tratar la autoridad en atención a su naturaleza jurídica.

## **2.2. Clasificación de las contribuciones**

Como se había advertido ya, el Art. 2, del CFF, establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. **Impuestos** son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. **Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en ley 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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. **Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto

cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Para Francisco de la Garza<sup>39</sup> los tributos o contribuciones se clasifican:

- Atendiendo al Código Fiscal de la Federación: en contribuciones, que de acuerdo a la especie son: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.
- Atendiendo a su género: son tributos o contribuciones, que de acuerdo a la especie son: exacciones parafiscales.
- Y atendiendo a los principios de distribución de las cargas públicas, se clasifican en: los derechos; los impuestos; y las contribuciones especiales.

---

<sup>39</sup> DE LA GARZA, *Ob. Cit.* Págs. 321-322, 328.

### **2.3. Impuestos. Concepto**

Para el CFF son impuestos

“las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II (*aportaciones de seguridad social*), III (*contribuciones de mejoras*) y IV (*derechos*) de este artículo (Art. 2)”.

El concepto de impuesto, para el Diccionario Jurídico, consiste en

“Impuesto. 1. (Del latín *impositus*, tributo, carga.) El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria. Con este concepto, según Enrique Fuentes Quintana y Fritz Neumark, se pretende comprender esta institución que es fundamental en el Estado contemporáneo”.

El Servicio de Administración Tributaria establece que los impuestos son

“un pago al Estado, de carácter obligatorio, que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas y es a través del uso de estos recursos que el Gobierno Federal, devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes públicos, como la educación pública, los servicios como la luz, la impartición

de justicia y la seguridad, además de procurar igualdad de oportunidades (de educación, vivienda, cultura, etc.) entre los miembros de la sociedad. Para no perjudicar a los que menos ganan, el impuesto se retira en forma proporcional a la capacidad económica de quien lo paga. Esto se logra con un sistema de impuestos conocido como progresivo, donde quien más gana paga proporcionalmente más impuestos”.<sup>40</sup>

Michelli Gian<sup>41</sup> dice que para definir el “tributo” o impuesto no es necesario fijarse en la coactividad del mismo, ante todo porque la coactividad caracteriza una categoría más amplia de prestaciones patrimoniales impuestas y además porque dicha coactividad puede ser entendida de modo diferente (en el plano jurídico): o como falta de libertad de elección en cuanto al cumplimiento de una obligación (en cuanto al ente impositor tiene el poder de exigir el cumplimiento conminando en su caso con la imposición de sanciones de naturaleza varia) o como falta de elección acerca del medio de satisfacer ciertas necesidades en relación con determinados servicios, prestados únicamente por el ente público. La coactividad está por tanto referida a momentos, diferentes de tal modo que dicho criterio distintivo pierde homogeneidad. Así, en la noción del tributo se coloca en primera línea la correlación institucional entre gastos y contribuciones pecuniarias con gastos a cargo de todos aquellos que están sometidos a la soberanía del Estado, este deber de contribuir a los gastos tiene por tanto su fundamento no ya en la individualización del beneficio general o particular que

---

<sup>40</sup> Portal en Internet del SAT consultado el 7 de septiembre de 2011: [http://www.sat.gob.mx/civismo\\_fiscal/contenidos/p\\_impuestos.html#impuesto1](http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/contenidos/p_impuestos.html#impuesto1)

<sup>41</sup> MICHELI, Gian Antonio. *Ob. Cit.* Págs. 39-48.

los individuos reciben del Estado, o en general del ente público, en relación con el cumplimiento de servicios generales o particulares por parte de dicho ente, sino en un deber de solidaridad política; y tal regla de solidaridad se concreta, en el deber de concurrir a los gastos, considerados en su conjunto y en consecuencia sin una referencia específica al coste de este o aquel servicio público derivado del ejercicio de una función pública. El tributo, por tanto, se diferencia en sus líneas institucionales, de un lado, de las prestaciones pecuniarias que el individuo está obligado a ejecutar a favor del ente público, derivadas de específicas relaciones con el ente público de contenido obligatorio contractual o derivadas de un acto de autoridad, de otro, de las prestaciones pecuniarias que la ley establece como sanciones por la violación de determinadas normas. Así, el concepto de impuesto o tributos consiste en que “son prestaciones coactivas y solo excepcionalmente pueden llevar directamente, con su resultado, a la satisfacción de un interés público específico y no al genérico de procurar al ente los medios para hacer frente a los gastos necesarios para su vida y su actividad institucional para conseguir los fines normales o excepcionales que se produzcan”.

Dino Jarach, en cuanto al tributo considera que “es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente, el tributo pertenece a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente, de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política. Aunque no olvidamos que la naturaleza objetiva del

tributo es la de ser un recurso financiero del Estado, y que, por ende, sus presupuestos técnicos, económicos y políticos tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto”.<sup>42</sup>

Finalmente, en cuanto al concepto de ingresos, Francisco de la Garza, indica que el primer Código Fiscal de la Federación (año 1938)<sup>43</sup> definía a los impuestos como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

---

<sup>42</sup> JARACH, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*. 3a. Edición. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 2004. Pág. 9

<sup>43</sup> DE LA GARZA, Ob. *Cit.* Pág. 320.

## 2.4. Clasificación de los impuestos

Para abordar la clasificación de los impuestos, es importante apuntar que en apartados posteriores se hablará de los principios generales del derecho, que son conceptos económicos que ayudan a clasificar las contribuciones; siendo necesario señalar los principios teóricos que Adam Smith expone en su tratado, *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la Riqueza de las Naciones*:<sup>44</sup>

- Principio de Igualdad. "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".
- Principio de Certidumbre. "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona".
- Principio de Comodidad. "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sea más cómoda para el contribuyente".<sup>45</sup>
- Principio de Economía. "Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acortando el periodo

---

<sup>44</sup> SMITH, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la Riqueza de las Naciones*, FCE, México 1997, Novena reimpresión, Pág. 726.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

de exacción lo más que se pueda", esto es, que el rendimiento del impuesto debe ser el mayor posible, por lo que su recaudación no debe ser onerosa.<sup>46</sup>

Así dentro de las diversas clasificaciones de los impuestos, tenemos las siguientes:<sup>47</sup> Impuestos sobre los **ingresos**, el **patrimonio** y el **gasto o consumo**.

Esta clasificación atiende al objeto del impuesto, esto es, a la realidad económica que se grava.

- a) Impuestos en función del beneficio: ganancias, juegos de azar.
- b) Impuestos en función del patrimonio: impuesto a los bienes personales, a los inmuebles.
- c) Impuestos en función del consumo o del gasto: IVA, a las ventas, internos (consumos específicos).

#### **2.4.1. Impuestos Directos e Indirectos.**

Son impuestos **directos** aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

Son impuestos **indirectos** los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

---

<sup>46</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*. Segunda edición. Editorial Harla. México. 1986. Pág. 3.

<sup>47</sup> *Ibidem*.

#### 2.4.2. Impuestos **Reales** y **Personales**.

Los impuestos **reales** son los que se establecen de acuerdo a los bienes o cosas que se gravan, esto es, sin tomar en cuenta a las personas. e.g. Impuesto predial.

Los impuestos **personales**, sí toman en cuenta las personas, o sea, quién va a pagar el impuesto, sin tomar en consideración los bienes o cosas que posea.

#### 2.4.3. Impuestos **Específicos** y **Ad Valorem**

**Específicos**, estos se establecen atendiendo a la unidad de medida o calidad del producto.

**Ad Valorem**, se establecen atendiendo al valor de lo que se grava.

#### 2.4.4. Impuestos **Generales** y **Específicos**.

**Generales**, son aquellos que gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común (por ejemplo, la compraventa).

**Especiales o específicos**, gravan una actividad o cosa determinada (impuestos especiales sobre el alcohol).

#### 2.4.5. Impuestos con Fines **Fiscales** y con Fines **Extrafiscales**.

Con **finés fiscales**, se establecen para cubrir el presupuesto.

Con **finés extrafiscales**, se establecen con finalidad diferente, al presupuesto, muchas veces con carácter social o económico.

#### 2.4.6. Impuestos **Alcabalatorios**.

Estos gravan la circulación de mercancías en un territorio determinado, se pueden presentar de la forma siguiente:

- ✓ Impuesto al tránsito.

- ✓ Impuesto de circulación.
- ✓ Impuesto de extracción.
- ✓ Impuesto de introducción.

#### **2.4.7. Impuestos Federales, Estatales y Municipales.**

Son de acuerdo al legislador que los establezca y al lugar en que se apliquen:

- Federales, los creados por el Congreso de la Unión, y su aplicación es en toda la República.
- Estatales, son creados por los Congresos Locales, y su aplicación será dentro del territorio de una Entidad Federativa.
- Municipales, son creados por los Congresos Locales, y su aplicación será dentro de un Municipio.

#### **2.4.8. Impuestos Fijos, Proporcionales, Progresivos o Regresivos.**

**Fijos.** Se paga una suma fija por cada contribuyente (timbrado del libro de sueldos y jornales).

**Proporcionales.** Se aplica una misma alícuota o tasa (IVA, bienes personales).

**Progresivos.** A medida que aumenta el monto sujeto a impuesto, se aplica una tasa creciente (ganancias).

**Regresivos.** A medida que aumenta el monto sujeto a impuesto, se aplica una tasa decreciente (no hay en la actualidad).

Para Arrijo Vizcaíno,<sup>48</sup> los impuestos se clasifican en:

**Directos:** Los que gravan los rendimientos, la unidad.

**Indirectos:** Son los impuestos que gravan el consumo.

---

<sup>48</sup> ARRIOJA Vizcaino. *Ob. Cit.* Págs. 495-499.

**Reales:** En estos impuestos los sujetos pasivos son los titulares de un derecho real. Ejemplo: el impuesto predial.

**Personales:** Gravan los ingresos, utilidades, ganancias, rendimientos obtenidos por personas físicas y morales por el desarrollo de actividades productivas.

**Generales:** Gravan diversas actividades económicas (ISR).

**Especiales:** Gravan una determinada actividad económica. Ejemplo: impuesto sobre adquisición de inmuebles.

**Específicos:** Son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas atienden para su determinación en cantidad líquida al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado.

**Ad Valorem:** Solo atienden al valor o precio del propio objeto gravado.

Los impuestos específicos y *ad valorem* corresponden a los impuestos sobre exportaciones e importaciones.

Una clasificación más, que aplica a la mayoría de las entidades federativas, es la que clasifica los Impuestos Estatales, en:

- Impuesto sobre vehículos de motor usados.
- Impuesto sobre nóminas y/o Remuneraciones al Trabajo Personal Subordinado.
- Impuesto sobre prestación de servicios de hospedaje.

## 2.5. Elementos de los impuestos

Hablar de los elementos de los impuestos es hablar de la aplicación estricta de las normas fiscales, ya que el Art. 5, del CFF, indica:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

Gran parte de los especialistas en el tema, entre los que podemos citar autores como Dino Jarach, en su obra *El Hecho Imponible*; Antonio Jiménez González, en *Lecciones de Derecho Tributario*; y Sergio Francisco de la Garza, en *El Derecho Financiero Mexicano*; coinciden en que los elementos del impuesto son los siguientes:

- 1) sujeto activo;
- 2) sujeto pasivo;
- 3) objeto material del impuesto;
- 4) causa y fines del impuesto;
- 5) la forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto, y
- 6) la determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión.

Dino Jarach<sup>49</sup> en su obra *El Hecho Imponible*, establece que se le atribuye importancia fundamental en el sistema del derecho tributario y en el sistema del derecho en general a la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión, y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto. Esta relación tributaria propiamente dicha, asume la posición central del reembolso que, estructuralmente, constituye el revés de la relación tributaria. Distintas, lógicamente, aunque teológicamente subordinadas, están las relaciones jurídicas que surgen de la actividad administrativa tributaria. Distintas también las relaciones entre Estado y particulares en consecuencia de un ilícito penal tributario, y las relaciones procesales tributarias.

Así, los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se le puede dar el nombre de “contribuyente”, y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución) o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea, el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

---

<sup>49</sup> JARACH. *Ob. Cit.* Págs. 47-48, 65.

### **2.5.1. Sujetos**

Para hablar de los sujetos, nos apoyaremos en Jiménez González,<sup>50</sup> autor que establece que quienes conforman la relación jurídico tributaria tienen contenidos diversos entre sí, en unos casos la posición pasiva que corresponde con la de quien debe simplemente sumisión; en otros, con la del obligado a cumplir deberes en sentido amplio consistentes en prestaciones de “dar”; en otros más, de “hacer” y “tolerar”; en otros casos, corresponde con la de quien ha de cumplir con deberes en sentido estricto; y finalmente, con la de quien debe soportar cargas. Así, la posición activa dentro de tal relación corresponde por principio al Estado, quien en algunas ocasiones se revela como simple habilitado mediante poderes o potestades en materia tributaria y en otras, como actuando potestades en garantía del acatamiento de los deberes en sentido estricto; así, establece que dicha relación jurídico tributaria la conforman, además del Estado o sujeto activo, los sujetos pasivos (todos los sujetos titulares de una deuda tributaria en sentido amplio); los sujetos responsables (responsables de manera concomitante con el sujeto pasivo); y el sujeto obligado, contribuyente, obligado solidario, obligado subsidiario y obligado sustituto (todos tienen en común condición de sujeto pasivo por ser titulares de una deuda, sin embargo, la diferencia entre ellos radica en que mientras el contribuyente es sujeto deudor por deuda propia –por haber realizado el hecho generador a juicio del legislador–, él resto de los deudores son sujetos pasivos por deuda ajena, en

---

<sup>50</sup> JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 10a. Edición. Editorial Cengage Learning. México. 2009. Pág. 327.

virtud de que ninguno de ellos ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria y por tanto ninguno de ellos tiene la obligación de contribuyente).

Para el Servicio de Administración Tributaria<sup>51</sup> en lo referente al sujeto del impuesto, establece que “lo primero que debe determinarse al aplicar un gravamen es el sujeto, encontrando un sujeto principal, pero también puede haber responsables solidarios”.<sup>52</sup>

#### **2.5.1.1. Sujeto Activo**

El Diccionario Jurídico, respecto al sujeto activo del impuesto, establece que

“El único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder Fiscal derivado de su poder soberano. Por lo tanto, solo el Estado y los entes menores subrogados a él, como los estados y los municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias. La única excepción a lo descrito lo pueden significar las uniones económicas supranacionales”.

Para Jiménez González<sup>53</sup> el sujeto activo de la obligación tributaria se constituye con la titularidad del derecho de crédito tributario, es decir, la titularidad de los poderes de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo, solo corresponde al Estado, quien por conducto de la Administración Pública ejerce tales poderes jurídicos. La posición activa dentro de la obligación tributaria la reconoce una vez que el hecho generador

---

<sup>51</sup> SERVICIO de Administración Tributaria, *Ob. Cit.* Pág. 32.

<sup>52</sup> Los responsables solidarios en materia fiscal se enlistan en el Art. 26, del CFF.

<sup>53</sup> JIMÉNEZ González, *Ob. Cit.* Pág. 328-329.

del sujeto (pasivo) se ha dado en la realidad, sin esta no puede darse la existencia del sujeto activo, pues en tal caso se arribaría al absurdo de afirmar la existencia de sujeto activo de la nada. Es decir, la actualización del hecho generador implica la puesta en ejercicio del procedimiento de aplicación de la ley, ya que lo primero presupone un acto de constatación de tal realización al confrontar realidad con ley, esto constituye el ejercicio de la función administrativa del Estado, que técnicamente se denomina determinación tributaria.

Al respecto, sigue mencionando, que cuando se afirma que una persona es contribuyente del impuesto al valor agregado es porque se tiene la certeza de que ha realizado al menos alguno de los hechos generadores de la obligación tributaria y pone el ejemplo de “Juan ha enajenado bienes en territorio nacional, el Art. 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que tal impuesto se causa cuando, entre otros supuestos, se enajenan bienes en territorio nacional, luego Juan es contribuyente de tal impuesto”.

#### **2.5.1.2. Sujeto Pasivo**

La Doctrina establece que “el sujeto pasivo del impuesto es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributaria. El sujeto pasivo del impuesto puede ser nacional o extranjero; ente público o privado, o bien persona física o jurídica”.

Para Jiménez González<sup>54</sup> el sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo configura la condición de que en la relación jurídico-tributaria se es titular de una deuda, sobresaliendo, así, el sujeto pasivo contribuyente. Es decir, en virtud de que en ocasiones el surgimiento de la condición de determinadas especies de sujeto pasivo, por ejemplo, obligado subsidiario, solo será posible en la medida que exista alguien con el carácter de sujeto contribuyente, de no existir este no podrá surgir aquel. Así, la condición jurídica de sujeto contribuyente únicamente le corresponde a quien haya realizado el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación y solo por ello.

El mismo autor puntualiza que el resto de los sujetos pasivos o deudores tributarios tienen tal condición por haber coincidido su situación con la prevista por el legislador para ello, situación que jamás tiene que ver con la realización del elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria, ya que si así fuera tendrían la condición de sujetos pasivos contribuyentes. Y continúa diciendo que

“El notario público, el patrón, el director de una sociedad, por ejemplo, pueden asumir por mandato legal la condición de sujetos pasivos tributarios en su carácter de obligados solidarios o subsidiarios por incurrir en los supuestos que para ello establece la ley, pero nunca tendrán tal condición por realizar el supuesto legal revelador de capacidad contributiva, ya que si así fuera su condición sería de contribuyentes y no de deudores solidarios o subsidiarios”.

---

<sup>54</sup> *Ibíd.* Págs. 329-330.

### 2.5.2. El objeto

La Doctrina dicta que “El objeto material del impuesto es normalmente cierta cantidad de dinero, si bien en el caso de algunos gravámenes puede efectuarse el pago en especie”.

El SAT<sup>55</sup> establece que el objeto del impuesto puede ser el consumo, la transferencia de un bien o la percepción de un ingreso. El objeto del gravamen se vincula a la realización de una actividad económica. En cada Ley existe un objeto implícito, por ejemplo:

<b>IMPUESTO</b>	<b>OBJETO</b>
Impuesto sobre la Renta	Grava la renta, la ganancia, la utilidad
Impuesto al Valor Agregado	Grava ciertos actos o actividades realizados en territorio nacional
Impuesto Empresarial a Tasa Única	Grava el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	Grava los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero

<sup>55</sup> SERVICIO de Administración Tributaria, *Ob. Cit.* Pág. 32.

### **2.5.3. El hecho generador**

Jiménez González,<sup>56</sup> al referirse al hecho generador de la obligación tributaria, señala que el momento del nacimiento de esta, es cuando la ley vincula a su realización tal consecuencia; así, el hecho generador también llamado hecho imponible, se agota o consiste en un supuesto legal. Explica que si bien es cierto que el hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible, jurídicamente, se agota o consiste en un supuesto legal, por ejemplo, al percibir ingresos, no pagar oportunamente los tributos, ser sujeto retenedor de un tributo, no presentar declaraciones, etc.; el dato distintivo de este hecho de la obligación tributaria respecto al resto de los supuestos legales tributarios es que aquel, entre todos, es el único que por ser revelador de capacidad contributiva hace posible que el legislador asocie a su realización el surgimiento de la obligación de pago del tributo, sujeto que solo al realizar el hecho asume la condición jurídica de sujeto contribuyente, deudor principal o deudor por deuda propia.

Además sugiere distintas características del hecho generador, en la obligación tributaria a saber:

- 1) una cuestión terminológica. Es decir, el Art. 6, del CFF, simplemente refiere el supuesto legal de cuya realización surge la obligación de pago del tributo como “situación jurídica o de hecho previstas en las leyes fiscales”;
- 2) previsión de ley. El hecho generador de la obligación tributaria tiene como uno de sus grandes rasgos distintivos el erigirse como una auténtica creación

---

<sup>56</sup> JIMÉNEZ González, *Ob. Cit.* Pág. 306-312.

del legislador; los hechos solo se erigen en hechos imponibles por determinación legal. Los hechos a partir de los cuales el legislador construye los diversos hechos imponibles, valga la redundancia, por supuesto que constituyen un dato pretributario, en la medida que el legislador se vale de ellos para construir los diferentes hechos imponibles. Por ejemplo, la compraventa, la retribución al trabajador mediante el pago de salarios, la obtención de dividendos, etc., constituyen realidades a partir de las cuales el legislador tributario construye hechos imponibles, cuando prevé en ley que la realización de tales hechos surge a cargo de quien realiza la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, y en su caso el impuesto al valor agregado;

3) carácter fáctico. Los negocios jurídicos, que en ocasiones el legislador toma para a partir de ellos construir los diversos hechos imponibles, compraventa, donación, escisión, etc., al incorporarse en la hipótesis legal del hecho imponible se desprenden para efectos tributarios de su carácter comercial y son tenidos en este campo como auténticos hechos. No siendo relevante para efectos tributarios (sí para efectos civiles o mercantiles) si quien vendió era o no dueño del bien enajenado o si disponía de los poderes suficientes para realizar la enajenación referida;

4) autonomía calificadora del legislador tributario. Entendido como el margen de libertad que le es reconocido para atribuir a las categorías jurídicas con las cuales construye las instituciones tributarias el sentido y significado que resulte conveniente en este campo. Es frecuente que el legislador tributario refiera en la ley la enajenación, la compraventa, etc., y que al utilizarlas en

materia tributaria se aparte del significado y alcance jurídico que tienen tales conceptos en su respectivo campo de origen para asignarles uno específico solo para efectos tributarios, que no necesariamente coinciden con su significado de origen. Ejemplo de ello es el Art. 8, de la Ley del ISR, en que se reconoce para efectos del impuesto sobre la renta que la asociación en participación es una persona moral, no obstante que el Art. 253 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que bajo tal expresión lo que existe es un contrato y por tanto no hay personalidad jurídica. Lo que significa que un concepto elaborado por un sector del ordenamiento habrá en principio de ser tomado con el mismo sentido y alcance por el legislador tributario, a no ser que en este ámbito no puedan conseguirse los efectos deseados sino a partir de una toma de distancia respecto al original significado;

5) revelador de capacidad de contribuir. Reiterando que el Art. 31, fracción IV, de la CPEUM, es el único criterio que ha de regir y que por tanto debe seguir el legislador para determinar quienes hayan de pagar tributos, es el de capacidad contributiva. Los diversos hechos imponibles deberán construirse a partir de hechos que a juicio del legislador revelen precisamente respecto a quien los realiza una aptitud para desprenderse de parte de la renta obtenida, lo que implica haber satisfecho sus necesidades, que podrán denominarse básicas o vitales, y contribuir con ella para los gastos públicos, por tanto deberá tratarse de hechos que evidencien capacidad contributiva. Al legislador no le es dado configurar los diversos hechos imponibles de

manera caprichosa, sino que tal labor ha de llevarse a cabo en sujeción a los mandatos constitucionales, entre ellos el de capacidad contributiva. La técnica es utilizada por el legislador tributario para cumplir con el mandato constitucional y por ende hacer que tribute solo quien a su juicio sea revelador de tal capacidad, lo que se hace a partir de los datos de la experiencia que enseña que quien realiza ciertos hechos ordinariamente es porque tiene cierto poder económico. Construir el hecho imponible solo a partir de tales hechos constituye una garantía de que exclusivamente habrán de contribuir para los gastos públicos exclusivamente quienes tienen determinado poder económico y tal técnica asegura también que habrán de ser excluidos por el legislador del llamado a contribuir quienes no detentan tal poder económico;

6) determinación del momento del nacimiento de la obligación. Del Art. 6, del CFF, se deduce que el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, el surgimiento del vínculo jurídico entre un sujeto llamado sujeto acreedor, la administración tributaria y otro sujeto llamado sujeto contribuyente (pasivo), sujeto deudor principal o sujeto deudor por deuda propia, se da cuando acontece en la realidad el supuesto previsto por la ley denominado hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria. Una cosa es el surgimiento de la obligación tributaria, otra muy distinta la fijación de su monto y otra muy diferente lo que concierne a su pago.

#### **2.5.4. Base**

Para el SAT,<sup>57</sup> la base del impuesto “Es la cantidad monetaria sobre la que se calcula el impuesto. Puede ser el valor total de las actividades o el monto de los ingresos percibidos, menos la cantidad correspondiente a las deducciones autorizadas”.

Jiménez González<sup>58</sup> establece que la base gravable y valoración del hecho imponible se da una vez que se ha constatado el hecho generador de la obligación tributaria o la situación jurídica o de hecho prevista en la ley y, por ende, se llega a la conclusión de que la obligación tributaria ha surgido, por lo que es necesario investigar en la ley qué valor del elemento objetivo del hecho generador hay que tomar en consideración para que al aplicar la tasa, tarifa o alícuota dé como resultado el monto de la deuda o tributo a pagar. Este valor del elemento objetivo que, en todo caso debe fijar la ley por mandato constitucional (Art. 31, Frac. IV), es lo que se conoce como la base gravable del tributo.

#### **2.5.5. Tasa o tarifa**

El SAT<sup>59</sup> en cuanto a la **tasa, tarifa o cuota** establece, que “Una vez que el mismo contribuyente sujeto del impuesto ha determinado la base para efectos del impuesto, solo deberá aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso, para conocer el impuesto causado”.

---

<sup>57</sup> SERVICIO de Administración Tributaria, *Ob. Cit.* Pág. 32.

<sup>58</sup> JIMÉNEZ González, *Ob. Cit.* Pág. 377.

<sup>59</sup> SERVICIO de Administración Tributaria, *Ob. Cit.* Pág. 33.

Para Francisco de la Garza<sup>60</sup> la alícuota es el tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando este consiste en dinero o en bienes valorables en términos monetarios, en este caso, el parámetro recibe el nombre de base imponible. Los tipos de gravamen en sentido estricto son los que se aplican a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley tributaria sin referencia a su valor monetario. Por lo que la alícuota puede ser proporcional, progresiva o regresiva y los tipos de gravámenes pueden ser graduales o específicos. Así también, establece que las alícuotas pueden ser de tres clases: proporcional, progresiva y regresiva, que dan lugar a los impuestos proporcionales, progresivos y regresivos. Respectivamente, el tipo impositivo es constante, creciente o decreciente, en relación con la base imponible.

Alícuota **proporcional**. Es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible; en otras palabras, existe cuando el monto del impuesto está expresado por una función lineal de la base de imposición, es decir, cuando su tasa es constante por relación a la variable de referencia que puede ser la base de imposición o la materia imponible. Ejemplo: la tasa del IVA, la tasa del impuesto especial sobre producción y servicios que se aplican sobre vinos, etc.

Alícuota **progresiva**. Aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden

---

<sup>60</sup> DE LA GARZA, *Ob. Cit.* Págs. 440-446.

aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria; con la alícuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Ejemplo: la tarifa para personas físicas prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Art. 113 y 177).

Alícuota **discrecional**. Existe un tipo de gravamen variable entre un máximo y un mínimo, en el que el impuesto se confía al poder más o menos discrecional de la autoridad fiscal encargada de administrar el tributo, por lo que este tipo de gravamen se justifica solamente en los casos de impuestos leves, para los que resultaría desproporcionado un proceso más riguroso de determinación de la base imponible.

Alícuota **regresiva**. En la regresividad, las alícuotas disminuyen al aumentar la base imponible, de tal suerte que a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

#### **2.5.6. Época de pago**

Francisco de la Garza<sup>61</sup> dice que hablar de la época de pago es hablar de los diversos modos de extinguir la obligación tributaria, el más común y, el normal es el cumplimiento o pago, tal como ocurre en las obligaciones de dar (relaciones tributarias sustantivas) y en las obligaciones de hacer o de no hacer (relaciones tributarias formales). Además que existen otros modos de extinción, en los casos en que son aplicables en materia tributaria, presentan

---

<sup>61</sup> *Ibíd.* Pág. 595.

características propias, como, por ejemplo: la compensación, la confusión, la renuncia del acreedor (condonación), la desaparición o pérdida de la cosa sin culpa del deudor, la consignación, la adjudicación de bienes mediante subasta y la prescripción.

El autor señala que el pago es “el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo”.

Para el Código Civil Federal

“Art. 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”.

Lo que supone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar determinada.

El SAT<sup>62</sup> al referirse a la forma, medio y fecha de pago, establece que “En la legislación y normas aplicables a cada gravamen, se define la forma de pago (forma oficial), así como los medios y la fecha de pago”.

### **2.5.7. Principios constitucionales de los impuestos**

Para abordar este punto es preciso advertir lo que se entiende por “Principios generales del derecho.”<sup>63</sup>

I. Estos son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica descubiertos por la razón humana, fundados en la

---

<sup>62</sup> SERVICIO de Administración Tributaria, *Ob. Cit.* Pág. 33.

<sup>63</sup> Diccionario Jurídico, *Ob. Cit.*, Tomo P-Z. Págs. 3027-3028.

naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.

II. Los principios generales del derecho son, de acuerdo a la definición proporcionada, criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación; por ejemplo, el principio "dar a cada quien lo suyo"; uno de estos principios generales del derecho, es un criterio que expresa el comportamiento que han de tener los hombres en sus relaciones de intercambio; este criterio es real, tiene entidad, no como un ser que pueda ser captado por los sentidos del hombre (no como ser sensible), sino como un ser que subsiste en la inteligencia que lo concibe (como ser mental). El fundamento de estos principios es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano”.

Dino Jarach,<sup>64</sup> al señalar el concepto de tributos, establece que los límites de las pretensiones tributarias, están disciplinados por un conjunto de normas jurídicas, que constituyen el titulado derecho tributario constitucional. En este, una parte del derecho tributario constitucional es tributaria por el objeto al que se refiere, pero es derecho constitucional, pues su tarea es la de disciplinar la soberanía del Estado en un determinado sector, el de la actividad tributaria. La soberanía es la cualidad abstracta que permite al Estado fijar los casos en que le corresponden las pretensiones tributarias concretas; la disciplina de la soberanía del Estado y de las otras entidades

---

<sup>64</sup> JARACH, Dino. *Ob. Cit.* Págs. 16-17

públicas a las cuales la estructura jurídica estatal reconoce soberanía originaria o derivada en lo que se refiere a la creación de las pretensiones tributarias, es tarea de un conjunto de normas de grado superior a las normas de las leyes en que se prevén las concretas relaciones tributarias, porque la soberanía es un presupuesto de la misma emanación de estas leyes. Se titula, pues, derecho tributario constitucional el conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las delimitan entre ellas. Así, las violaciones de normas del derecho tributario material o formal por parte de los sujetos pasivos constituyen, algunas veces, ilícitos penales, cuya sanción en ciertos casos es la pena criminal común, en otros, una pena especial, característica del derecho tributario, la sobretasa.

Por su parte, Antonio Jiménez González,<sup>65</sup> en su obra *Lecciones de Derecho Tributario*, establece que los principios o exigencias constitucionales en materia tributaria, derivan de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene en su articulado una gran diversidad de exigencias en materia tributaria. En pocos de sus artículos se contiene el vocablo “tributo”, “contribución”, “contribuir”, etc., por lo que en ocasiones dar con las disposiciones que prescriben “algo” en materia tributaria se vuelve difícil. Así, existen principios o exigencias constitucionales de aplicación exclusiva a la materia tributaria, de modo tal que de no aplicarse a dicha realidad, no tendrían otra aplicación, a diferencia de otros que se aplican o rigen por igual en materia tributaria y en otros ámbitos tales como el civil, el

---

<sup>65</sup> JIMÉNEZ González, *Ob. Cit.* Págs. 237-256.

mercantil, etc. Ejemplo de los primeros sería el principio de proporcionalidad previsto en el Art. 31, frac. IV, constitucional, y de los segundos, el principio de no retroactividad, consagrado en el Art. 14, y el de derecho a la tutela judicial efectiva, en el Art. 17. De ahí derivan, entonces, los principios consagrados en el Art. 31, frac. IV, constitucional que son:

1) Principio de reserva material de ley. Es también conocido como principio de legalidad tributaria, parece que su primera denominación resulta más útil por reflejar mejor su contenido. La fórmula constitucional consagratoria del principio es "...que dispongan las leyes", tal como lo expresa la Suprema Corte mediante la siguiente Jurisprudencia del Pleno:<sup>66</sup>

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria

---

<sup>66</sup> Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo: 9196, Primera Parte. Pág. 172.

dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”.

Del principio de reserva de ley se desprende que el Art. 31, fracción IV, de la CPEUM, solo vincula al legislador, es decir, no contiene mandatos a cumplir de modo inmediato sino únicamente por el legislador. De no cumplir el legislador con tal mandato no existe tributo alguno y por ende, no hay posibilidad de que la Administración pueda concretar pretensión alguna frente al gobernado. De ahí, la afirmación de que dicha fracción solo vincula al legislador.

Es preciso señalar que para Eusebio González García,<sup>67</sup> el principio de reserva de ley en materia tributaria debe asegurar que las cargas impuestas al ciudadano no quebranten su libertad individual ni patrimonial y, por tanto, debe garantizar la seguridad jurídica del particular frente al sistema tributario, así como también que el legislador tome en cuenta la igualdad y capacidad contributiva al momento de configurar y aplicar el sistema tributario y cada tributo en particular.

2) Principio de generalidad. Se estipula a partir de la hipótesis que afirma que los tributos deben ser generales pretendiendo eliminar todo tipo de privilegios e inmunidades que en algunas épocas fueron normas. Este principio porta un mandato para el legislador a efecto de que configure los supuestos de causación de los tributos a partir de hechos que sean

---

<sup>67</sup> GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio y Teresa González, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 2004. Pág. 55.

reveladores de capacidad contributiva vinculando el surgimiento de la obligación tributaria respecto a todos los que se hallen en dicho supuesto. El principio de la generalidad en materia tributaria no entraña la exigencia de que los tributos para responder a ella, deban afectar a todos los que integran una comunidad. En materia tributaria la generalidad se realiza de la misma manera a como se hace respecto a la ley. Para ser general, una ley no debe necesariamente afectar o proyectar sus efectos respecto a todos los integrantes de la sociedad, la generalidad de la ley se da cuando las consecuencias de los diversos supuestos legales se proyectan por igual respecto a todos los que caen en el mismo. Así, se dice que las exenciones y los beneficios fiscales en general pueden ser consecuentes con dicho principio si se otorgan de modo general, es decir, si acceden a dichos beneficios todos los que caigan en determinados supuestos legales previstos de modo abstracto y general. El principio de generalidad entraña para el legislador la exigencia de que los diversos hechos generadores de obligaciones tributarias han de ser contruidos considerando situaciones reveladoras de capacidad contributiva y comprensivas de la totalidad de los sujetos que las realizan, para luego prever que la obligación de contribuir para los gastos públicos surja respecto a todos los que las realizan. La generalidad, por tanto, ha de cumplirse desde el mismo momento en que el legislador construye los diversos hechos generadores.

3) Principio de capacidad contributiva. La fórmula constitucional del principio de capacidad contributiva o de proporcionalidad reza así: "...de la manera proporcional...". Es decir, los tributos, para ser proporcionales, han de estar configurados en la ley de una manera tal que quien haya de soportarlos sea quien tenga capacidad contributiva. De esta forma, a través de la proporcionalidad, el constituyente impone al legislador la exigencia de que la única razón por la que alguien puede ser llamado a contribuir para los gastos públicos sea por tener el atributo de la capacidad contributiva. Deben, en atención a este principio, quedar excluidos del llamado a contribuir quienes no detentan tal capacidad contributiva. La capacidad contributiva se erige por mandato constitucional en el único criterio para el llamado a contribuir, lo que significa que el legislador no puede establecer tributos a cargo de alguien por una razón distinta a la capacidad contributiva. La lógica de tal exigencia se halla en la naturaleza del tributo, si este, en principio y por mandato constitucional, es un medio de cobertura financiera del gasto público, ha de recaer sobre manifestaciones de riqueza, de no ser así no estaría en condiciones de cumplir con tal contenido. Así, una vez identificados los hechos que se erigen en índices o que son reveladores de capacidad contributiva, el legislador habrá de construir a partir de ellos los diversos supuestos legales, hechos generadores de obligaciones tributarias, de cuya realización surge la obligación de pago del tributo. Para lo cual es preciso acudir a la siguiente Jurisprudencia del Pleno de la Corte:<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, noviembre de

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que 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, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, 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”.

4) Principio de igualdad. Este principio constitucional, también conocido como de equidad, referido a los tributos, implica un trato idéntico a los iguales y desigual a los desiguales. Los iguales han de tributar conforme a los mismos supuestos de causación del tributo, la base gravable ha de determinarse en la misma manera, el pago ha de efectuarse conforme a la misma periodicidad. Tratar desigualmente a los iguales, además de violar el principio de igualdad, vulnera también el de generalidad. Si entre los iguales unos deben pagar conforme a una periodicidad y otros conforme a otra, si

unos han de calcular la base gravable de una manera y otros de otra, etc., constituye una prueba inequívoca de la desigualdad del tributo. En otros casos es clara la violación al principio, como por ejemplo, cuando la ley otorga un tratamiento fiscal a las gratificaciones anuales, aguinaldo de los burócratas, y uno diferente a las gratificaciones de los trabajadores de las entidades privadas. El conglomerado de “los iguales” lo conforman todos los trabajadores, la diferencia aludida es artificial, lo cual se apoya en la siguiente Jurisprudencia del Pleno de la Corte:<sup>69</sup>

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador

---

<sup>69</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, junio de 1997, Tesis: P./J. 41/97, Pág. 43.

contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

5) Principio de afectación a fines de cobertura del gasto público. Lo que prescribe la Constitución mexicana al respecto es que la obligación de contribuir se vea correspondida con la garantía de que el producto de la recaudación de los tributos ha de tener por destino el financiamiento de los gastos públicos. Por principio, la causa de la obligación de soportar la obligación de contribuir ha de hallarse en el gasto público, entendiendo por tal todos los rubros que abarca el presupuesto de egresos del Estado. De que, constitucionalmente, el destino primario de los tributos sea el gasto público no se sigue que no puedan los tributos servir a otros propósitos. Los fines a los que sirven los tributos pueden calificarse como fiscales, cuando se identifican con el uso del tributo para financiar gasto público, a diferencia de los fines no fiscales que se identifican con el uso de los tributos por parte del Estado como instrumentos de política económica. El Estado utiliza con frecuencia los tributos, además de para allegarse recursos y financiar el gasto público, para generar determinados cambios en el entorno económico, básicamente a través del juego del estímulo y desestímulo fiscal. No debe perderse de vista que los denominados “impuestos verdes”, es decir, los

aplicables para servir a propósitos ecológicos, son el grupo más relevante de los tributos que atienden fines no fiscales.

Es preciso que los mexicanos entendamos la obligación de contribuir a los gastos públicos en los términos y bajo los principios señalados, esa obligación constitucional es lo que hace que el Estado cumpla con sus fines, proporcionando seguridad, salud, educación, bienestar a sus ciudadanos, entre otros cometidos que tiene instruidos; sin embargo, dicha necesidad del Estado de cumplir con sus fines es lo que le da la potestad de imponer las contribuciones necesarias para sufragar sus gastos públicos, razón por la que creo el Impuesto Empresarial a Tasa Única; bajo el argumento, de que existía hasta 2007 una baja en la recaudación de los ingresos petroleros, teniendo que cortar más tela de los contribuyentes cautivos, para cubrir su presupuesto, si revisamos la Ley de Ingresos de la Federación desde el 2008 al 2012, observaremos que lejos de una caída en recaudación de recursos petroleros, éstos se han mantenido, incluso se ha incrementado su esperanza en recaudación, a diferencia del IETU, en donde vemos una baja en su esperanza de recaudación, veamos el siguiente resumen:

**Ley de Ingresos de la Federación (cifras en millones de pesos)**

<b>Ejercicio fiscal</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Total de ingresos presupuestados:	<b>1,785,787.10</b>	<b>1,916,395.40</b>	<b>1,994,495.80</b>	<b>2,179,289.60</b>	<b>2,313,614.20</b>
<b>Impuestos:</b>	<b>1,224,960.90</b>	<b>1,161,191.10</b>	<b>1,310,661.50</b>	<b>1,464,299.50</b>	<b>1,466,179.60</b>
IETU	69,687.50	55,408.40	53,195.10	60,605.30	50,737.50
<b>Ingresos petroleros</b>	<b>520,916.10</b>	<b>600,183.50</b>	<b>553,673.70</b>	<b>618,657.00</b>	<b>743,392.10</b>
IEPS de Gasolina, diesel, combustión automotriz	12,348.30	-105,871.90	-12,214.90	-9,631.30	-26,181.50
Impuesto a los rendimientos petroleros	5,000.00	5,795.00	2,424.50	1,501.30	1,517.70
Derechos a los hidrocarburos	503,567.80	700,260.40	563,464.10	626,787.00	768,055.90

**Fuente:** Elaboración propia tomando de base la Ley de Ingresos de la Federación para los ejercicios de referencia.

Lo anterior, me ha llevado a revisar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, para mostrar su complejidad en cálculo, pues como veremos en el siguiente capítulo, lejos de simplificar la contribución de este nuevo tributo, la mecánica manifiesta en la Ley y demás ordenamientos a revisar, complican en suma el cálculo del impuesto, repercutiendo en sus problemas para administrar las nuevas obligaciones que esto conllevan desde la contabilidad misma hasta preparar los informes que solicita la autoridad hacendaria, de ahí que uno de los objetivos de la investigación fue revisar sus elementos para discernir en cuanto a su complejidad o simplicidad en el cálculo y lo que en suma esto implica.

## **CAPÍTULO 3. EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA EN MÉXICO**

### **3. El Impuesto Empresarial a Tasa Única en México**

A manera de introducción, señalamos que, a partir de 2008, nace un nuevo impuesto en nuestro país –de conformidad con lo que ha publicado el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet,<sup>70</sup> este impuesto ya ha sido aceptado en otros países, en términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, lo cual retomamos en el capítulo cuatro–, denominado “Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)”, el cual se vende como un impuesto que sustituye al abrogado -a partir del 1 de enero de 2008- Impuesto al Activo, que estuvo en vigor a partir del primero de enero de 1989 y hasta 2007. Sin embargo, podemos advertir que el Impuesto al Activo, gravaba los activos del contribuyente; en tanto que la Ley del IETU grava los flujos de efectivo.

El IETU se considera como un impuesto mínimo de control, dirigido a los grupos de contribuyentes que reciben beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. Como veremos, este no es un impuesto que apapacha a ningún tipo de contribuyente por su actividad u objeto en la sociedad, en virtud de que no tiene apartados especiales para sectores que en la Ley del ISR sí gozan de ellos, o incluso de beneficios fiscales (transportistas, agricultores, ganaderos, pescadores, arrendadores personas físicas, profesionistas independientes, etc.), y tampoco reconoce como acreditamiento de ISR contra el IETU, el ISR pagado a través de estímulos fiscales.

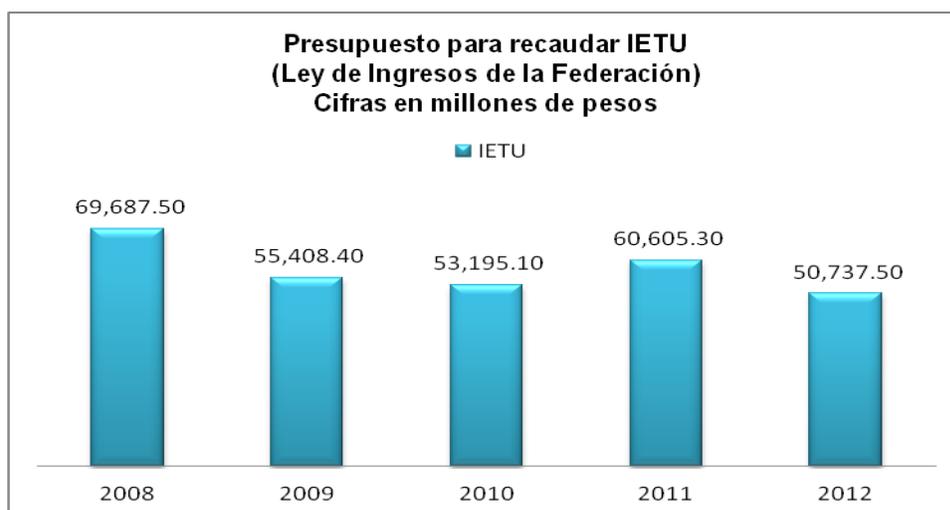
---

<sup>70</sup> Fuente, página de Internet del SAT, publicado el 31 de enero de 2008, ubicado en el link: [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/servicios/noticias\\_boletines/33\\_10771.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/33_10771.html)

A continuación manifestamos como, año con año, desde que nació el IETU, se ha presupuestado un menor ingreso a recaudar por este concepto, en la Ley de Ingresos de la Federación, quedando como sigue:

	Monto a recaudar de IETU por el ejercicio				
(Cifras en millones de Pesos)	2008	2009	2010	2011	2012
Total de Ingresos Fiscales por recaudar	1,224,960.90	1,161,191.10	1,310,661.50	1,464,299.50	1,466,179.60
IETU a recaudar:	69,687.50	55,408.40	53,195.10	60,605.30	50,737.50
Representación en % del IETU respecto del total de ingresos fiscales esperados:	5.69%	4.77%	4.06%	4.14%	3.46%

Apreciación gráfica:



Elaboración: Propia

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio en cuestión.

Como se puede observar, la recaudación esperada por concepto de IETU, por el fisco federal, ha ido en decremento, representando una disminución de hasta el 27% en 2012, con respecto al ejercicio fiscal de 2008.

### 3.1. Antecedentes

El Impuesto Empresarial a Tasa Única se propuso por parte del Ejecutivo Federal (presidente de la república) el 20 de junio de 2007, como la “Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU)”, con la finalidad de gravar únicamente a las empresas; sin embargo, como veremos más adelante, no fue así; ya que este impuesto grava tanto actividades de tipo empresarial<sup>71</sup> como actividades de carácter civil (servicios profesionales y arrendamiento de inmuebles), de ahí que la contribución no sería solo para empresas. Pero, de acuerdo a la exposición de motivos, la Comisión que dictaminó la propuesta presidencial, consideró modificar el nombre de la contribución empresarial a tasa única propuesta, por el de “impuesto” empresarial a tasa única; en virtud de que el término de “contribución” es un concepto genérico que se utiliza para clasificar a los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, como advertimos en el capítulo segundo. Así, para dar mayor certeza jurídica y evitar confusión en su aplicación, se quedó el nombre de “Impuesto Empresarial a Tasa Única”. Estableciendo, mediante la Exposición de Motivos<sup>72</sup> de la H. Cámara de Diputados, que dictaminó la propuesta presidencial, que el *“IETU se considera un impuesto mínimo de control que sustituirá, la recaudación por concepto de ingresos petroleros, en función de que los citados ingresos se piensa en un futuro, tiendan a la baja, por la inestabilidad del precio internacional del combustible, así como, por el agotamiento de los yacimientos petrolíferos”*.

---

<sup>71</sup> Las actividades empresariales en términos del Art. 16, del Código Fiscal de la Federación, comprenden las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca, y silvícolas.

<sup>72</sup> Publicada en la Gaceta Parlamentaria, número 2339, de la H. Cámara de Diputados, de fecha miércoles 12 de septiembre de 2007.

### **3.1.1. ¿Qué es el Impuesto Empresarial a Tasa Única?**

Podemos decir que el IETU es un impuesto mínimo de control que tiene fines extrafiscales, debido a que se creó con objetivos eminentemente recaudatorios hacia el gasto público, pero, además, con la finalidad de sustituir los ingresos petroleros con una base gravable mucho más amplia que la del ISR, ya que no solo grava la utilidad de la empresa, sino, también, la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción.

### **3.1.2. ¿Qué persigue el Impuesto Empresarial a Tasa Única?**

Además de allegar recursos para la Federación, eliminar regímenes preferenciales que hoy por hoy existen en el impuesto sobre la renta; así como también, desalentar las planeaciones fiscales que tienden a eludir el pago del tributo. Incluso esto lo ha reiterado el Estudio del IETU dado a conocer por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 30 de Junio de 2011, y que comentaremos con mayor detalle en el capítulo cuarto.

## **3.2. Marco jurídico del Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Dentro del marco jurídico que regula el impuesto empresarial a tasa única, podemos señalar además de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el DECRETO Presidencial de Beneficios Fiscales publicado en el DOF del 5 de noviembre de 2007 y las Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal que, año con año, publica el Servicio de Administración Tributaria, además de las Jurisprudencias y Tesis que han emitido en relación a este impuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación

y/o el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las cuales trataremos en el punto 3.4., de este capítulo.

### **3.2.1. Estructura de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única**

La Ley del IETU se conforma por siete capítulos, más las disposiciones transitorias, y de manera muy fundamental el Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007, pues, como veremos más adelante, dicho Decreto establece disposiciones que son parte de la estructura para determinar el IETU a cargo o a favor del ejercicio, quedando como sigue:

<b>Capítulo I</b> Disposiciones Generales	{	Art. 1 Sujeto, objeto, base y tasa Art. 2 Ingresos Gravados Art. 3 Conceptos y/o definiciones Art. 4 Ingresos Exentos
<b>Capítulo II</b> Deducciones	{	Art. 5 Deducciones Autorizadas Art. 6 Requisitos de las deducciones
<b>Capítulo III</b> Pago del Impuesto	{	Art. 7 Cálculo y pago del IETU del ejercicio Art. 8 Acreditamientos o créditos contra el IETU Art. 9 Pagos Provisionales Art. 10 Acreditamientos contra pagos provisionales Art. 11 Exceso de deducciones vs. Pérdidas en IETU
IETU en Consolidación Fiscal	{	Art. 12 Controladoras y controladas Art. 13 ISR propio en consolidación para IETU Art. 14 Pago de ISR a Controladora
		Art. 15 Acreditamiento del IETU para P. Morales sin fines de lucro
<b>Capítulo IV</b> Fideicomisos	{	Art. 16 IETU en fideicomisos
<b>Capítulo V REPECOS</b>	{	Art. 17 IETU en Pequeños Contribuyentes
<b>Capítulo VI</b> Obligaciones	{	Art. 18 Obligaciones de los sujetos del IETU
<b>Capítulo VII</b>	{	Art. 19 Facultades de las Autoridades Fiscales

#### **Artículos TRANSITORIOS**

**Decreto Presidencial de Beneficios Fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de noviembre de 2007.**

### 3.2.2. Elementos del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Como hemos advertido, el IETU se encuentra estimado, dentro de la clasificación de los impuestos a que nos referimos en el Capítulo primero, como un impuesto directo, además de considerarse proporcional, en función de que grava la totalidad de los ingresos que provienen de los componentes del valor agregado de la economía; es decir, grava la retribución de los factores de la producción, los cuales pueden adoptar la forma de utilidades, dividendos, intereses, sueldos y salarios, regalías y rentas, entre otros. Así, los elementos de este tributo son los siguientes:<sup>73</sup>

**Sujetos.** Los sujetos del IETU son las personas morales y las físicas con actividades empresariales, profesionales y de arrendamiento, residentes en México, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente<sup>74</sup> en el país, que perciban ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el arrendamiento de bienes ya que dichas actividades se realicen o no en territorio nacional.

**Objeto.** Es la obtención de ingresos por los sujetos, proveniente de la realización de las actividades llamadas enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

---

<sup>73</sup> 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. Págs. 120 a 121.

<sup>74</sup> El concepto del establecimiento permanente lo encontramos en el Art. 2, de la Ley del ISR, considerado principalmente como cualquier lugar de negocios en donde se desarrollan parcial o totalmente actividades empresariales o se prestan servicios profesionales.

**Base.** La base gravable del IETU, equivalente a la retribución a los factores de la producción, es decir, a los pagos factoriales, se obtiene como la diferencia entre los ingresos efectivamente cobrados por la venta de bienes y servicios, y las adquisiciones efectivamente pagadas de insumos y bienes duraderos de producción, como son maquinaria, equipo, construcciones y terrenos. El IETU y el IVA, a diferencia del ISR empresarial operan sobre un esquema de base de efectivo.

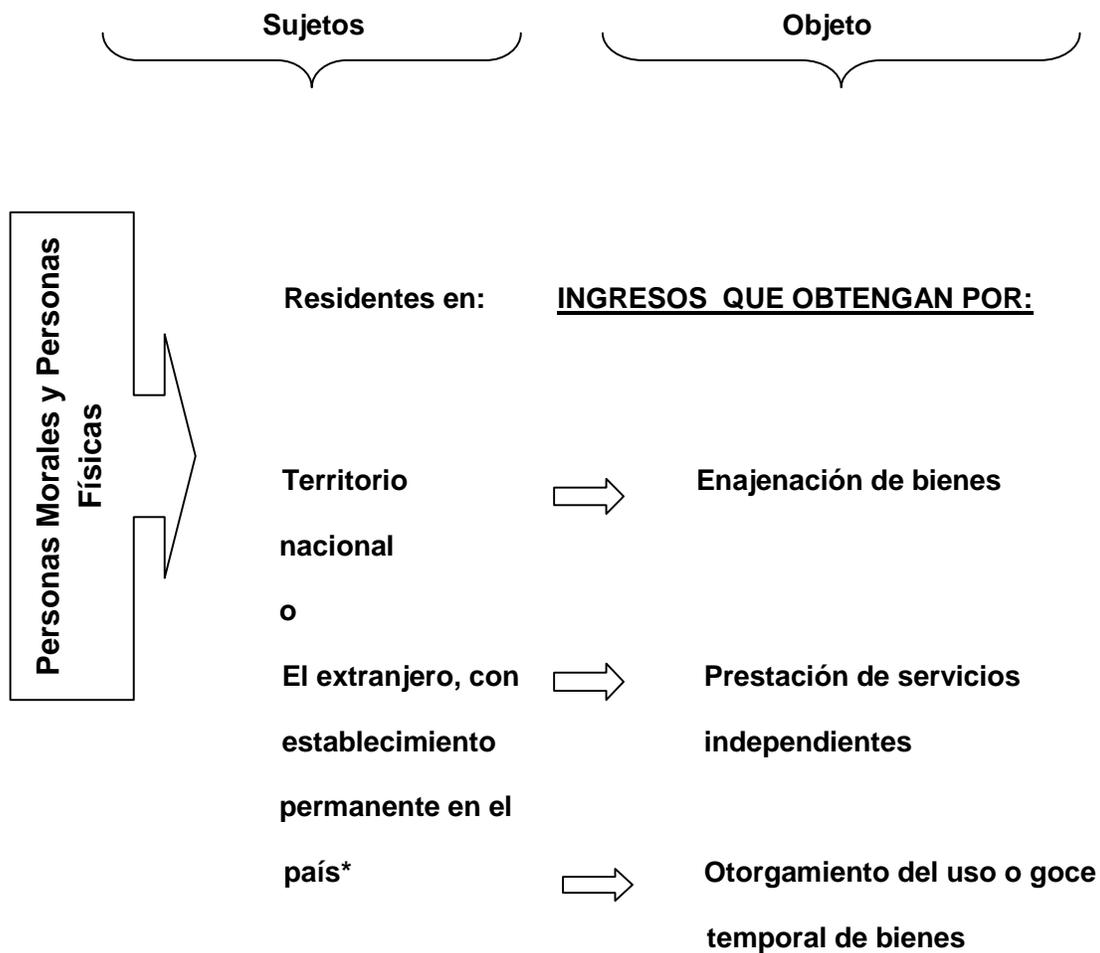
**Tasa.** Sobre la base gravable del IETU se aplica la tasa del 17.5% (tasa vigente en 2011, más adelante se comentan las tasas que han estado vigentes desde su implementación), el resultado obtenido es el impuesto causado.

**Época de pago.** El impuesto empresarial se causa por ejercicios fiscales y se paga dentro de las mismas fechas establecidas para el ISR, como se precisa más adelante, al tocar este tema, efectuando pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual.

### **3.3. Principales características del Impuesto Empresarial a Tasa Única**

A partir de este momento, revisaremos con mayor detalle al Impuesto Empresarial a Tasa Única, con el fin de identificar la conformación de la base y la aplicación de la tasa, identificando los momentos del pago y la estructura para determinar el impuesto, para así, advertir sobre la simplicidad o complejidad en su cálculo, y poder concluir al respecto.

**3.3.1. Sujetos y objeto del IETU.** Los sujetos y el objeto se encuentran regulados por el Art. 1, de la Ley del IETU, que resumimos como sigue:



\* Solo por los ingresos atribuibles al establecimiento permanente.

### 3.3.2. Base y tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En cuanto a la tasa, el Art. 1, de la Ley del IETU, establece que esta será del 17.5%; sin embargo, mediante el Art. Cuarto Transitorio para 2008, indica que en 2008, será del 16.5% y, en 2009, del 17%. Así, en 2010 y 2011, la tasa aplicable es la del 17.5%, y de acuerdo a las modificaciones a las disposiciones fiscales para 2012, esta seguirá siendo del 17.5%.

Por lo que toca a la base, el Art. 1, de la Ley del IETU, establece que el impuesto empresarial a tasa única se calculará como sigue:

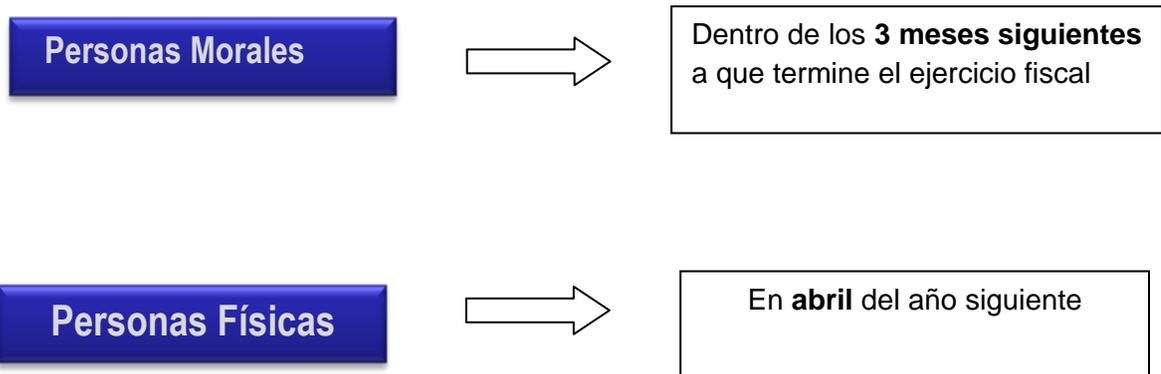
- Ingresos percibidos en el periodo
- (-) Deducciones autorizadas en el periodo
- (=) **Base gravable**
- (x) Tasa de 17.5% (16.5% en 2008; 17% en 2009)
- (=) IETU a pagar

Como se advierte, se trata de una base muy simple de determinar; sin embargo, esto no es del todo así.

### 3.3.3. Cálculo y pago del IETU

El Impuesto Empresarial a Tasa Única se causa por ejercicio fiscal, en términos del Art. 7, de la Ley del IETU; sin embargo, también existe la obligación en términos del Art. 8, de la citada Ley, de realizar pagos provisionales en forma mensual. Por lo que, de acuerdo con el Art. 7, de la Ley del IETU, el impuesto:

- **Se calcula** por ejercicios fiscales, y
- **Se paga** en el mismo plazo establecido para la declaración anual del ISR.



### 3.3.4. Ingresos para el IETU

El Impuesto Empresarial a Tasa Única se calcula con una base de efectivo, de modo que **los ingresos** se acumularán **cuando se cobren** y las **deducciones** se realizarán en el **momento en que se paguen**.

### **3.3.4.1. Ingreso gravado en IETU**

El Art. 2, de la Ley del IETU, establece que el ingreso gravado para el impuesto empresarial será:

El Precio o la Contraprestación a favor del sujeto del impuesto

Más:

Las Cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por:

- Impuestos o derechos (excepto impuestos que se trasladen en los términos de ley, como el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, etc.),
- Intereses normales o moratorios,
- Penas convencionales y cualquier otro concepto,
- Anticipos o depósitos,
- Bonificaciones o descuentos que se reciban,
- Recuperación de seguros, e
- Intereses de empresas del sistema financiero.

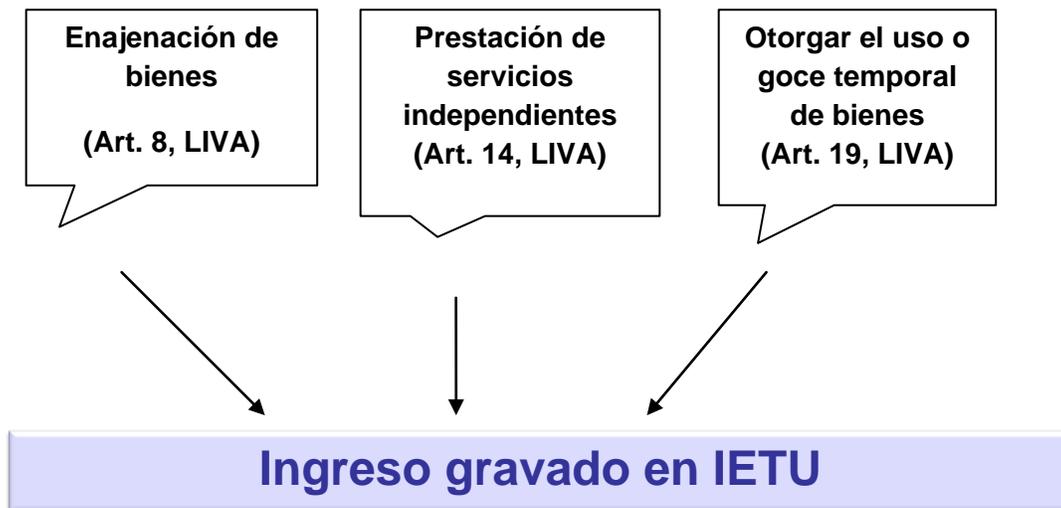
En el caso de que se reciban bienes o servicios como contraprestación, se considera ingreso su valor de mercado o avalúo. En el caso de permutas<sup>75</sup> y pagos en especie, es ingreso el valor de cada bien.

---

<sup>75</sup> En términos del Artículo 2327, del Código Civil Federal, la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa por otra.

### 3.3.5. Conceptos para el Impuesto Empresarial a Tasa Única

El Art. 3, Fracción I, de la Ley del IETU, establece que por enajenación, prestación de servicios, o uso o goce temporal de bienes, se entenderá lo previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado:



#### 3.3.5.1. Ingresos en IETU por Enajenación de bienes

El Art. 8, de la Ley del IVA, establece qué se entiende por enajenación:

✓ Al respecto, el Art. 14, del CFF, establece que es enajenación de bienes:

- toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado,
- las adjudicaciones,
- las aportaciones a una sociedad o asociación,
- el arrendamiento financiero,

- las que se realizan mediante el fideicomiso, en los casos previstos en el citado CFF
  - las de títulos de crédito o cesión de derechos, y
  - las que se realizan mediante la fusión o escisión de sociedades, con las excepciones del Art. 14-B, del CFF.
- ✓ Los faltantes en los inventarios, la presunción admite prueba en contrario; es decir, el contribuyente debe probar que el faltante es debido, por ejemplo, a que los bienes se donaron, o porque se sufrió un siniestro, etc.
- ✓ No son enajenación, la herencia,<sup>76</sup> los legados<sup>77</sup> y la donación,<sup>78</sup> excepto tratándose de una empresa cuyo donativo no sea deducible para el ISR.

### 3.3.5.2. Ingresos en IETU por prestación de servicios

Se encuentran señalados en el Art. 14, de la Ley del IVA, en donde se establece que:

- Son todo cumplimiento de la obligación de **hacer** algo en beneficio de otra persona, **dar**, **no hacer** o **permitir**. Por ejemplo: los servicios de limpieza, mantenimiento, transportación, afianzamiento, crédito, profesionales, o maquila.
- No son servicios independientes los que se realizan de manera subordinada (trabajadores, empleados, funcionarios, etc.) mediante el pago de una remuneración, ni los servicios asimilados a salarios en términos de la Ley del

---

<sup>76</sup> El Art. 1281, del Código Civil Federal, establece que la Herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.

<sup>77</sup> El Art. 1285, del Código Civil Federal, establece que El legatario adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le imponga el testador, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los herederos.

<sup>78</sup> Los Arts. 2332 y 2333, del Código Civil Federal, establecen que la Donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes. La donación no puede comprender los bienes futuros.

Impuesto sobre la Renta (el Art. 110, de la Ley del ISR define los salarios y sus conceptos asimilados).

- Tiene la característica de personal el servicio, no considerado como actividad empresarial.<sup>79</sup>

### **3.3.5.3. Ingresos en IETU por otorgamiento del uso o goce temporal de bienes**

Se encuentran establecidos en el Art. 19, de la Ley del IVA:

- Comprenden **cualquier acto mediante el cual se conceda el uso o goce temporal**, independientemente de la forma jurídica: el arrendamiento,<sup>80</sup> usufructo,<sup>81</sup> contrato de uso, fideicomiso,<sup>82</sup> tiempo compartido, etc.
- Se refiere específicamente a **bienes tangibles**, sin distinción de estos. Por lo que el otorgamiento del uso o goce de bienes intangibles (patentes, marcas, etc.) se considera prestación de servicios en términos de la ley del IVA –obligación de permitir el uso o goce–.
- El otorgamiento del uso o goce es **a cambio de una contraprestación**. Por lo que si el uso o goce es a título gratuito (por ejemplo, en el comodato), no hay objeto de gravamen.

---

<sup>79</sup> El concepto de actividad empresarial está previsto en el Art. 16, del Código Fiscal de la Federación, y comprende las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

<sup>80</sup> En términos del Art. 2398, del Código Civil Federal, hay arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.

<sup>81</sup> En términos del Art. 980, del Código Civil Federal, el usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos.

<sup>82</sup> El Art. 381, de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, establece que en virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria.

### 3.3.6. Ingresos no objeto del IETU

El Art. 3, de la Ley del IETU, establece ingresos que no son objeto de este impuesto, tales como:

- Los que perciban las personas que se encuentran sujetas a una relación laboral y los que la Ley del ISR asimila a salarios. Estos ingresos no son objeto del IETU, en virtud de que el Art. 14, párrafos 2 y 3, de la Ley del IVA, establece que los ingresos por salarios y los que se asimilan a estos, en términos del Art. 110, de la Ley del ISR, no son objeto del IVA; en consecuencia, tampoco lo serán para el IETU.
- El uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas, residentes en México o en el extranjero, que den lugar al pago de regalías.<sup>83</sup>
- Operaciones de financiamiento o mutuo que den lugar al pago de intereses, que no formen parte del precio.
- Operaciones financieras derivadas,<sup>84</sup> cuando la enajenación del subyacente no esté afecta al pago del IETU.
- **Honorarios** cobrados por **residentes en el extranjero** sin establecimiento permanente<sup>85</sup> en el país.

---

<sup>83</sup> El Art. 15-B, del Código Fiscal de la Federación, establece, que “Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar”.

<sup>84</sup> El Art. 16-A, del Código Fiscal de la Federación, señala lo que para efectos fiscales se entiende por operaciones financieras derivadas; por lo que, amable lector, en caso de manifestar interés le sugerimos remitirse a dicho ordenamiento.

<sup>85</sup> El concepto de establecimiento permanente se encuentra en los Arts. 2 y 4, de la Ley del ISR.

### **3.3.7. Momento en que se obtienen los ingresos en el IETU**

El Art. 3, frac. IV, de la Ley del IETU, establece que los ingresos se obtienen para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, en los siguientes casos:

– **Cuando se cobran efectivamente** de conformidad con las reglas del Art. 1-B, de la Ley del IVA, es decir, cuando:

- Se reciban en efectivo, en bienes o en servicios.
- Se reciban en cheque -al momento en que este sea cobrado o transmitido a un tercero, excepto cuando la transmisión sea en procuración-.
- El interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de pago.
- Se reciban títulos de crédito, hasta que estos sean efectivamente cobrados o transmitidos a un tercero, excepto en procuración.

– **En exportación** de bienes o servicios, cuando se cobren. En caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a la exportación, se entenderá percibido en la fecha en que termine dicho plazo.

### **3.3.8. Ingresos no sujetos al IETU**

El Art. 4, de la Ley del IETU, establece los ingresos por los que no se pagará el Impuesto Empresarial a Tasa Única, dentro de los que podemos señalar los siguientes:

- I. Los percibidos por el Gobierno.
- II. Los percibidos como contraprestación en: Partidos, Asociaciones no lucrativas, Sindicatos, Asociaciones Religiosas, Cámaras, Confederaciones, Colegios, etc.

- III. Los obtenidos por personas morales autorizadas a recibir donativos deducibles en términos de la Ley del ISR, siempre que destinen los ingresos por donativos a fines propios, a su objeto social o a fideicomisos, sin otorgar beneficios a persona alguna sobre el remanente.
- IV. Sector primario. Los obtenidos por personas físicas o morales (Agricultores, Ganaderos, Pescadores y Silvicultores –AGAPES–) hasta por el monto por el que no pagan ISR (Art. 81,<sup>86</sup> párr. últ., y 109-XXVII,<sup>87</sup> de la Ley del ISR).
- V. Fondos de pensiones o jubilaciones. Los ingresos exentos en ISR de residentes del extranjero por enajenación u otorgamiento del uso o goce de terrenos y construcciones, es en un 90% o 50% para los provenientes de acciones, tal como lo establece el Art. 179, párr. penúltimo, de la Ley del ISR.
- VI. Ingresos por enajenación de:
- Partes sociales.
  - Documentos pendientes de cobro.
  - Títulos de crédito, excepto de certificados de participación inmobiliaria.
  - Moneda nacional y extranjera, excepto si la realizan integrantes del sistema financiero.
- VII. Ingresos por actividades accidentales de personas físicas:

---

<sup>86</sup> En términos de esta disposición, las personas morales que exclusivamente sean AGAPES, no pagan ISR respecto a los ingresos de dichas actividades, hasta por el equivalente a 20 veces el Salario Mínimo General (SMG), del área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada integrante, hasta con un máximo de 10 integrantes.

<sup>87</sup> De acuerdo a esta disposición, las personas físicas que exclusivamente sean AGAPES, no pagan ISR respecto a los ingresos de dichas actividades, hasta por el equivalente a 40 veces el SMG, del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

- No son actividades accidentales las realizadas por persona física de los Capítulos II (actividades empresariales y profesionales), o III (arrendamiento de inmuebles), del Título IV (de las personas físicas), de la Ley del ISR.
- Es actividad accidental, cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del IETU, por las citadas personas del Cap. II o III.

El Art. Octavo, Transitorio, de la Ley del IETU, establece que no pagan IETU los ingresos por actividades efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones se perciban con posterioridad a dicha fecha, salvo cuando se hubiera optado para ISR por acumular únicamente el precio cobrado en el ejercicio (esto aplicaría en términos del Art. 18, Fr. III, de la LISR en operaciones de enajenaciones a plazos con el público en general).

### **3.3.9. Deducciones para el Impuesto Empresarial a Tasa Única**

En cuanto a las deducciones, vale la pena resaltar que el Art. 5, de la Ley del IETU, establece que solo se podrán aplicar las previstas en dicho ordenamiento, entre las que se encuentran las siguientes:

#### **Erogaciones:**

- Que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes,
- Que se utilicen para realizar las actividades o para su administración, o
- Para la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU.

- **No son deducibles** los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del Art. 110, de la Ley del ISR.
- Contribuciones pagadas en México, excepto el IETU, el ISR, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, las Aportaciones de Seguridad Social (IMSS, INFONAVIT, SAR), el IVA y el IEPS.
- El IVA y el IEPS, cuando no se tenga derecho a su acreditamiento, en términos de ley; esto es aplicable, a los contribuyentes que en términos de la ley de la materia no tienen derecho a acreditar el IVA o el IEPS que les trasladan en compras, gastos e inversiones por considerarse exentos.
- Impuestos de importación y contribuciones a cargo de terceros, excepto por ISR y Aportaciones de Seguridad Social.
- Aprovechamientos sobre erogaciones deducibles en la Ley del ISR.
- Devoluciones que se reciban, descuentos o bonificaciones que se hagan, depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos que les dieron origen hayan estado afectos al IETU.
- Indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.
- Reservas matemáticas vinculadas con seguros de vida.
- Cantidades pagadas por instituciones de seguros a los asegurados o beneficiarios.

- Los premios pagados en efectivo por loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos.
- Donativos no onerosos ni remunerativos deducibles en ISR (hasta 7% de la utilidad fiscal del ejercicio anterior<sup>88</sup>).
- Las pérdidas de instituciones del sistema financiero por:
  - Créditos incobrables, respecto de servicios que devenguen intereses.
  - Quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses.
  - Por la venta de la cartera y por daciones en pago.
- Pérdidas por créditos incobrables, caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en la Ley del ISR, correspondientes a ingresos afectos al IETU, hasta por el monto de dichos ingresos.
- Las cantidades recuperadas por créditos incobrables son ingresos sujetos al IETU.

#### **3.3.9.1. Requisitos de las deducciones en IETU**

Los requisitos que deben cubrir las deducciones autorizadas en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, se encuentran en el Art. 6, de la Ley del IETU, y son:

- Que las erogaciones correspondan a bienes o servicios por los que se deba pagar el IETU, incluso cuando se eroguen por no sujetos al pago del IETU (Gobierno, sindicatos, donatarias autorizadas, personas físicas con actos accidentales, etc.).

---

<sup>88</sup> Ver Arts. 31, Fracción I, y 176, Fracción III, de la Ley del ISR.

- Ser estrictamente indispensables para realizar las actividades objeto del IETU.
- Que hayan sido efectivamente pagadas, incluso para deducirlas en los pagos provisionales. En pagos parciales solo se deduce el monto de cada pago.
- No son deducibles las adquisiciones mediante autofacturación,<sup>89</sup> ni cantidades con facilidades administrativas. En 2008, sí fue deducible la autofacturación, en términos del Art. 13º Transitorio de la Ley del IETU.
- Erogaciones parcialmente deducibles en ISR lo son en el IETU, en la misma proporción o hasta el límite establecido (por ejemplo: Los autos para ISR sólo se deducen hasta un monto de \$175,000; por lo que, si adquiero un vehículo en \$350,000, los gastos relativos a dicho bien solo son deducibles hasta en un 50%, resultado de dividir el monto deducible de 175,000 ÷ 350,000 que es el monto erogado por el automóvil).
- Bienes de procedencia extranjera se deducen hasta que estén legalmente importados (la importación legal se da en términos de la Ley Aduanera, cuando se han cubierto los impuestos al comercio exterior, incluyendo el IVA).

### **3.3.10. Cálculo y pago del IETU**

Como ya se ha mencionado, el Impuesto Empresarial a Tasa Única se calcula por ejercicios fiscales, pero deben hacerse pagos provisionales de carácter mensual a cuenta del impuesto del ejercicio, en términos de los artículos 7 y 9, respectivamente, de la Ley del IETU.

---

<sup>89</sup> Hasta el 31 de enero de 2009, la Resolución Miscelánea Fiscal, en su apartado 1.2.5, establecía las reglas para la autofacturación; por lo que a partir del 1 de febrero de 2009, los productos por los que procedía la autofacturación, se encuentran previstos en la actual "Sección 1.2.8.3. De los comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades Administrativas", de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012; publicada en el DOF del 28 de diciembre de 2011.

A continuación, veremos que este impuesto, después de ser algo **muy simple** al momento de su cálculo –ingresos menos deducciones–, **se complicó** con el número de deducciones adicionales, acreditamientos y/o créditos fiscales, por aplicar para determinar la base o el IETU a cargo; con el monto de las inversiones pagadas que fueron adquiridas en el último cuatrimestre de 2007; o bien, cuando una vez determinada la base del impuesto, se aplique contra el IETU calculado, un crédito fiscal por exceso de deducciones en el ejercicio; o por los créditos previstos en las disposiciones transitorias de la Ley del IETU, por ejemplo: por el saldo pendiente de deducir de las inversiones adquiridas entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2007; o los créditos previstos en el “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 del 5 de noviembre de 2007, en lo consiguiente “Decreto del 5-Nov-07” como es, el crédito por inventarios de mercancías al 31 de diciembre de 2007.

El esquema general para determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio o de los pagos provisionales a cuenta del ejercicio, es el siguiente:

<b>IETU del ejercicio o de pagos provisionales (Arts. 7 y 9, LIETU)</b>		
<b>Concepto</b>	<b>Artículo en la Ley del IETU</b>	<b>Artículo del Decreto 5-Nov-07</b>
<b>Ingresos cobrados</b> acumulados desde el inicio del ejercicio al último día del mes del pago provisional o del ejercicio	1,2,4	
(-) <b>Deducciones autorizadas</b> erogadas en el período de pago	5, 6	
(-) <b>Deducción adicional</b> del monto erogado de las <b>inversiones nuevas adquiridas del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007</b> (aplicó en 2008, 2009 y 2010)	5º Tr.	
(-) Deducción de cuentas y documentos por pagar (aplico en 2008)		6
(=) Cantidad que resulta o <b>base del IETU</b>		
(x) <b>Tasa del IETU</b> (17.5%, en 2011, o para 2012)	1, 9 p-4, 4º Tr.	
(=) <b>IETU calculado</b> del ejercicio o del pago provisional determinado		
(-) <b>Crédito fiscal por exceso de deducciones</b>	11	
(-) <b>Crédito fiscal de salarios gravados y aportaciones de Seguridad Social</b> a cargo del patrón, pagadas	10, penúltimo párrafo	
(-) <b>Crédito fiscal por inversiones adquiridas del 1 de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2007</b>	6º Tr.	
(-) <b>Crédito fiscal por inventarios</b> a diciembre 2007, de personas morales		1
(-) <b>Crédito fiscal por pérdidas fiscales</b> que generó la deducción inmediata de inversiones del Art. 220, de la Ley del ISR		2
(-) <b>Crédito fiscal por enajenaciones a plazo</b>		4
(-) <b>ISR propio</b> por acreditar <b>del ejercicio o del pago provisional e</b> ISR retenido por terceros	8, p- 2, y 10, p-3, 5	
(=) <b>IETU del ejercicio o del pago provisional a cargo</b>	7 y 9	
(-) <b>Pagos provisionales del IETU</b> efectuados en el ejercicio o con anterioridad	10, p-4	
(=) <b>IETU del ejercicio o del pago provisional a pagar</b>	7 ó 9	

Hasta aquí, podemos advertir que la determinación del IETU no es tan simple como se planteó por el Ejecutivo Federal al momento de dar a conocerlo y más aún, como advertiremos en el siguiente punto, la forma de determinar los créditos fiscales es un tanto cuanto laboriosa y además, se llega a una cantidad que para muchos contribuyentes del IETU se vuelve de carácter mínimo y/o irrisorio.

#### **3.3.10.1. Deducción de inversiones pagadas de septiembre a diciembre de 2007**

El Art. Quinto Transitorio, de la Ley del IETU, establece un estímulo denominado “deducción adicional por inversiones” a los sujetos del IETU, el cual consiste en deducir el monto erogado de las inversiones adquiridas entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007; y se determina como sigue:

- Se deduce adicionalmente, a partir de 2008 y durante tres años, una tercera parte del monto pagado por la adquisición de inversiones nuevas (entendiendo como tales, las que se utilizan por primera vez en México), en el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007.
- Se debe tratar de inversiones nuevas.
- El monto a deducir se actualiza en el ejercicio en el que se aplica o en los pagos provisionales, de la siguiente manera:

### Para el IETU del ejercicio

Valor erogado de inversiones nuevas adquiridas de septiembre a diciembre de 2007

(÷) Tres ejercicios

(=) Cantidad que se podrá deducir en un ejercicio

(x)  $FAC = \frac{\text{INPC del último mes del ejercicio fiscal en que se deduce}}{\text{INPC del mes de diciembre de 2007}}$

(=) Deducción actualizada para aplicar en el ejercicio de que se trate

<b>Ejemplo: Inversiones pagadas de septiembre a diciembre de 2007</b>		
	Monto Original de la Inversión (MOI) pagado	90,000.00
(÷)	Tres	3
(=)	MOI a deducir en cada ejercicio a partir de 2008	30,000.00
(x)	FAC*	1.0652
(=)	Deducción adicional, actualizada del ejercicio:	31,956.00
(÷)	Meses del ejercicio	12
(=)	Deducción adicional mensual (30,000 /12):	2,500.00

\*FAC INPC Dic-08 (92.240695661768) ÷ INPC Dic-07(86.588098998021) = 1.0652

	MOI	90,000.00
(-)	MOI a deducir en el ejercicio 2008	<u>30,000.00</u>
(=)	Saldo pendiente de deducir en 2009 y 2010	60,000.00

En este caso, el monto que se podrá deducir es la tercera parte del Monto Original de la Inversión que fue erogado de septiembre a diciembre de 2007. El monto efectivamente pagado, por inversiones nuevas, a partir de 2008, se deduce con las reglas de la Ley del IETU, vigente a partir de 2008.

## Para el IETU de los pagos provisionales

Valor erogado de inversiones nuevas adquiridas de septiembre a diciembre de 2007

(÷) Tres ejercicios

(=) Cantidad que se podrá deducir por ejercicio

(÷) Doce meses del ejercicio

(=) Deducción adicional mensual

(x) Número de meses del pago provisional

(=) Cantidad a deducir en el pago provisional

(x) FAC = INPC del último mes al que corresponda el pago provisional

INPC de diciembre de 2007

(=) MOI o Deducción adicional actualizada al pago provisional

Considerando que el monto mensual es de \$2,500.00, el monto del pago provisional es el siguiente:

<b>Deducción adicional para los pagos provisionales</b>					
	<b>Enero</b>	<b>Febrero</b>	<b>Marzo</b>	<b>Abril</b>	etc.,
MOI a deducir mensualmente:	2,500.00	2,500.00	2,500.00	2,500.00	
(x) Meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago	1	2	3	4	
(=) MOI deducible en el pago provisional	2,500.00	5,000.00	7,500.00	10,000.00	
(x) Factor de actualización	1.0046	1.0076	1.0149	1.0172	
<i>INPC del último mes al que corresponda el pago*</i>	<i>86.98944</i>	<i>87.24804</i>	<i>87.88040</i>	<i>88.08038</i>	
<i>INPC de diciembre 2007</i>	<i>86.58810</i>	<i>86.58810</i>	<i>86.58810</i>	<i>86.58810</i>	
(=) MOI deducible en el pago provisional actualizado	<b>2,511.50</b>	<b>5,038.00</b>	<b>7,611.75</b>	<b>10,172.00</b>	

\*Para el ejemplo se toma el INPC correspondiente al ejercicio 2008.

Hasta aquí, como podemos apreciar, para la deducción adicional de inversiones, tanto para el pago provisional como para el IETU del ejercicio, se actualiza a diciembre de 2007, este será el período de referencia para las actualizaciones en la mayoría de los créditos o acreditamientos previstos en la Ley en cuestión.

### **3.3.11. Crédito fiscal por exceso de deducciones**

Este crédito se genera a partir del año 2009, si es que en la declaración de IETU por el ejercicio fiscal de 2008 existió exceso de deducciones, debido a que el artículo 11, de la Ley del IETU, establece que cuando las deducciones autorizadas en la ley sean superiores a los ingresos gravados por el IETU, se tendrá un crédito fiscal, el cual se determina como sigue:

El **crédito fiscal por deducciones** superiores a los ingresos, en términos del art. 8, párrafo 1, de la Ley del IETU:

- Se podrá acreditar contra el IETU del ejercicio o en pagos provisionales, hasta en 10 ejercicios, actualizado.
- Puede acreditarse contra el ISR causado del ejercicio, sin generar derecho a su devolución.

	Ingresos gravados del ejercicio (A)
(-)	Deducciones autorizadas del ejercicio (B)
(=)	Resultado cuando (B) sea mayor que (A)
(x)	Tasa del IETU (17.5% en 2011 o para 2012)
(=)	Crédito fiscal por exceso de deducciones

Es importante advertir que a través de la Ley de Ingresos de la Federación, a partir de 2010, se ha visto limitado este acreditamiento; es decir, el monto del crédito fiscal no podrá acreditarse por el contribuyente contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito en términos del Art. 21, Fr. II, numeral 2, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012, publicada en el DOF del 16 de noviembre de 2011. Esta restricción también se aplicó para 2011 (Art. 21-II, 2, de la LIF para 2011); y en 2010 (Art. 22, p-3, LIF-2010).

<b>Concepto</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Ingresos percibidos	\$100,000	\$120,000	\$140,000
(-) Deducciones erogadas	120,000	150,000	150,000
(=) Base para IETU y/o <b>Exceso de Deducciones</b>	20,000	30,000	10,000
(X) Tasa del IETU	17.0%	17.5%	17.5%
(=) Crédito fiscal por exceso de deducciones	<b>3,400</b>	<b>5,250</b>	<b>1,750</b>

<b>Concepto</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Resultado fiscal	\$100,000	\$100,000	\$100,000
(X) Tasa del ISR	28.0%	30.0%	30.0%
(=) ISR propio del ejercicio	28,000	30,000	30,000
(-) Crédito por exceso de deducciones en el IETU	<b>3,400</b>	<b>N/A*</b>	<b>N/A*</b>
(=) ISR a cargo del ejercicio	\$24,600	\$30,000	\$30,000

**\*N/A:** No procede aplicar el crédito por exceso de deducciones en IETU contra ISR, por el Art. 22, último párrafo, de la LIF 2010; y el Art. 21-II, de la LIF para 2011; el mismo caso de 2011, aplica para 2012. Sólo en 2009 procedió el acreditamiento.

### **3.3.12. Acreditamiento contra IETU por salarios y aportaciones de seguridad social**

El Art. 8, de la ley del IETU, en su párrafo segundo, establece que una vez aplicado el crédito por exceso de deducciones, se podrá acreditar el crédito por salarios y aportaciones de seguridad social.

Por su parte, el penúltimo párrafo de dicho artículo, establece el procedimiento para determinar dicho crédito por las erogaciones efectivamente pagadas por el contribuyente, por concepto de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado (incluye ingresos asimilados) que sirven de base para calcular el Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio (solo ingresos gravados; por lo que se deberán excluir aquellos ingresos de personas físicas por los que no se paga el ISR, en términos del Art. 109, de la Ley del ISR – ejemplo exenciones en aguinaldo, tiempo extra, prima vacacional, etc.-), en términos del Capítulo I, del Título IV, de la ley del ISR; así como, las aportaciones de seguridad social (IMSS, SAR, INFONAVIT, etc.) a su cargo pagadas en México, el cual se determina como sigue:

## **Crédito por salarios y aportaciones de seguridad social**

Ingresos por salarios gravados para el ISR\*

(+) Aportaciones de seguridad social pagadas en el ejercicio

(=) Cantidad para calcular el acreditamiento

(x) Factor del 0.175 (0.165, en 2008, y 0.17, en 2009)

(=) Crédito por salarios y aportaciones de seguridad social

\* Incluye salarios pagados a los trabajadores de salario mínimo (Regla I.4.3.4., RM-2012).

Es importante precisar que por disposición del Art. 16º Transitorio para 2008, de la Ley del IETU, las erogaciones devengadas (cuotas de seguridad social) con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se realice con posterioridad a dicha fecha, no son sujetas a este crédito.

### **3.3.13. Acreditamiento del ISR contra el IETU calculado**

El segundo párrafo del Art. 8, de la Ley del IETU, establece que una vez aplicado el crédito por exceso de deducciones, se podrá acreditar el ISR propio del ejercicio (calculado en términos del Art. 10, de la Ley del ISR), hasta por la diferencia entre el IETU calculado ya disminuido (o aplicado), el crédito por exceso por deducciones y, en su caso, el crédito por salarios y cuotas de seguridad social pagadas. El acreditamiento también es aplicable contra el IETU calculado en pagos provisionales, en términos del Art. 10, de la ley del IETU, y se resume de la siguiente manera:

- ✓ Se acredita hasta el monto del ISR propio del ejercicio.
- ✓ Incluso es acreditable en los pagos provisionales del IETU.
- ✓ El ISR efectivamente pagado es ISR propio por acreditar.

- ✓ No es ISR pagado el que se cubra con acreditamientos (por ejemplo, cuando se paga el ISR mediante el acreditamiento del subsidio para el empleo, entregado a los trabajadores) o reducciones, excepto con el IDE o mediante compensación en términos del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Se puede acreditar el ISR pagado por dividendos (Art. 11, de la Ley del ISR) o el pagado en el extranjero (en términos del Art. 6, de la Ley del ISR).

#### **3.3.14. Acreditamiento de los pagos provisionales contra el IETU del ejercicio**

Los pagos provisionales del IETU en términos del Art. 9, de la ley del IETU, se pueden acreditar contra el IETU del ejercicio, pero:

- Cuando no sea posible el acreditamiento del IETU pagado.
- El saldo a favor del IETU podrá compensarse contra el ISR del ejercicio, y el remanente podrá solicitarse en devolución.

Basta precisar que aquí no sucede como cuando estaba vigente la Ley del Impuesto al Activo, en donde por disposición del Art. 9, del citado ordenamiento, si había saldo a cargo en el Impuesto al Activo y se tenía saldo a favor en ISR, dicho saldo a favor se acreditaba contra el Impuesto al Activo; en este caso, el saldo a favor de IETU derivado de los pagos provisionales aplicados a dicho impuesto del ejercicio, son compensables<sup>90</sup> contra el ISR del ejercicio en términos de ley, pues la Regla I.4.3.1, de la Resolución Miscelánea publicada en el DOF del 28 de

---

<sup>90</sup> La compensación implica avisar a la autoridad fiscal en términos del Art. 23 del Código Fiscal de la Federación. El acreditamiento, en términos de ley, consiste en disminuir una cantidad de otra, en los papeles de trabajo del contribuyente; por lo que no requiere de presentación de aviso a la autoridad fiscal.

diciembre de 2011, releva de presentar el aviso de compensación a quienes ejerzan esta opción.

### **3.3.15. Crédito fiscal por inversiones adquiridas entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2007**

El Art. Sexto Transitorio para 2008, de la Ley del IETU, permite aplicar un crédito fiscal contra el IETU de pagos provisionales y del ejercicio, por inversiones adquiridas entre el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, en los siguientes casos:

- Que se consideren activo fijo, cargos y gastos diferidos, conforme a la LISR.<sup>91</sup>
- No es válido en inversiones adquiridas de septiembre a diciembre de 2007, por las que se aplico la deducción adicional, del Art. Quinto Transitorio, de la Ley del IETU (las pagadas que como deducción adicional se aplican en una tercera parte por ejercicio fiscal).
- El crédito fiscal calculado se podrá aplicar contra el IETU del ejercicio o de pagos provisionales.
- Es aplicable en los 10 ejercicios siguientes, a partir de 2008.

---

<sup>91</sup> El Art. 37, de la LISR, establece los conceptos de referencia.

### **Procedimiento para el crédito fiscal del ejercicio:**

Saldo pendiente por deducir (SPD) al 1 de enero de 2008

(x)  $FAC = INPC$  diciembre de 2007

INPC mes de adquisición

(=) SPD actualizado a diciembre de 2007

(x) Factor de IETU\* (0.175, en 2011, 0.165, en 2008, y 0.17, en 2009)

(=) Resultado

(x) Factor de acreditamiento del 5% durante 10 años

(=) Crédito por inversión del ejercicio

(x)  $FAC = \frac{INPC \text{ del sexto (6o.) mes del ejercicio (Ej.) en que se aplique}}{INPC \text{ de diciembre de 2007}}$

INPC de diciembre de 2007

(=) Crédito por inversión autorizado del ejercicio

\* Aplica Art. 4º Transitorio de la Ley del IETU para 2008.

### **Acreditamiento en pagos provisionales**

Crédito por inversión autorizado del ejercicio

(x)  $FAC = \frac{INPC \text{ del último mes del Ej. Inmediato anterior al de aplicación}}{INPC \text{ de diciembre de 2007}}$

INPC de diciembre de 2007

(÷) 12 meses del ejercicio

(=) Crédito mensual o doceava parte del crédito

(x) Número de meses del pago provisional

(=) Monto del crédito autorizado en el pago provisional

### **3.4. Decretos aplicables al IETU: Estímulos**

Como hemos advertido, la Ley del IETU, para determinar la base e incluso el impuesto a cargo del ejercicio, establece diversos créditos o acreditamientos, para así llegar al impuesto a cargo o a favor del ejercicio; no obstante, el Decreto Presidencial, publicado el 5 de noviembre de 2007, viene a formar parte de la Ley del IETU; pues, lejos de ser una opción para su aplicación, resulta ser un Decreto de beneficios fiscales necesariamente recurrente por los contribuyentes del IETU, debido a que contiene créditos que resultan aplicables para llegar a una base menor (o a la capacidad contributiva del contribuyente) tanto a nivel de pagos provisionales como para el impuesto del ejercicio, por ello hemos destinado un apartado especial, con el fin de comentarlo a partir de este momento.

#### **3.4.1. Crédito por inventarios al 31 de diciembre de 2007**

El Art. Primero, del Decreto del 5 de noviembre de 2007; establece un estímulo fiscal para personas morales por concepto de inventarios, que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, el cual consiste en lo siguiente:

- Solo aplica a personas morales.
- Es sobre el costo de lo vendido, deducible en ISR.
- Terrenos y construcciones, son mercancías si se destinaron para su venta en el curso normal de las operaciones, y en terrenos no se haya considerado el estímulo del Art. 225 de la LISR (deducción de terrenos en el ejercicio en que se adquieren por desarrolladores inmobiliarios).
- El crédito se aplica contra el IETU del ejercicio o de los pagos provisionales.

- Solo es para inventarios cuyo costo no se haya deducido en ISR al 31 de diciembre de 2007 (recuerde que en el IETU no se deduce el costo de las mercancías, sino el monto erogado de las adquisiciones).

<b>CRÉDITO FISCAL POR INVENTARIOS DEL EJERCICIO Y/O PROVISIONAL</b>	
Inventarios de mercancías al 31 de diciembre de 2007	125,000.00
(x) Factor	0.165
(=) Resultado	<u>20,625.00</u>
(x) % de acreditamiento del ejercicio	6%
(=) <b>Crédito fiscal por inventarios acreditable en 10 ejercicios a partir de 2008</b>	<u>1,237.50</u>
(÷) Meses del ejercicio	12
(=) Crédito fiscal por inventarios mensual	<u>103.12</u>

El crédito fiscal por inventarios se actualiza con el Factor de Actualización que resulta de dividir el INPC del sexto mes del ejercicio en que se aplique entre el INPC de diciembre de 2007.

<b>ACTUALIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL POR INVENTARIOS DEL EJERCICIO</b>	
<b>Crédito fiscal por inventarios acreditable en 10 ejercicios a partir de 2008</b>	1,237.50
(X) $FAC = \text{Jun-08 (88.349320405757)} \div \text{Dic-07 (86.588098998021)}$	1.0203
(=) Crédito fiscal por inventarios aplicable en 2008	<u>1,262.62</u>

### **3.4.2. Pérdidas por deducción inmediata de inversiones**

Este estímulo se encuentra en el Art. Segundo, del Decreto del 5 de noviembre de 2007, y en forma general podemos decir que se aplica para aquellas empresas (personas morales o físicas), que ejercieron el estímulo fiscal de la deducción inmediata de inversiones prevista en el Art. 220, de la Ley del ISR (deducir en un solo ejercicio fiscal las inversiones, hasta por el porcentaje que autoriza la ley, no al 100% pero sí en un porcentaje cercano); y, como consecuencia de ello, además de bajar o eliminar la base para el ISR, produjeron una pérdida fiscal; por lo que, estarán a lo siguiente:

- El crédito fiscal se aplica contra el IETU del ejercicio o de los pagos provisionales.
- Aplica a pérdidas fiscales, pendientes de disminuir a partir de 2008 y generadas para el ISR, en los ejercicios de 2005, 2006 y 2007, por:
  - Inversiones de activo fijo, con deducción inmediata del Art. 220, de la LISR.
  - Deducción de inversiones del Régimen Intermedio de personas físicas conforme al monto erogado, en términos del Art. 136, de la Ley del ISR.
  - Deducción de terrenos del Art. 225, LISR (desarrollos inmobiliarios).

**Procedimiento para aplicar el estímulo:**

Deducción inmediata ajustada de las inversiones por cada ejercicio de 2005, 2006 y 2007, que resulta del:

Monto de la deducción inmediata del ejercicio

(-) Monto de la deducción que le hubiese correspondido con los Art. 40 o 41, de la Ley del ISR, de no haber ejercido la deducción inmediata

(=) Deducción inmediata ajustada de las inversiones

Monto de la deducción del Art. 136, LISR

(-) Monto de la deducción que hubiese correspondido con los Arts. 40 o 41, LISR

(=) Deducción ajustada de las inversiones con el Art. 136, LISR –Régimen intermedio de personas físicas–.

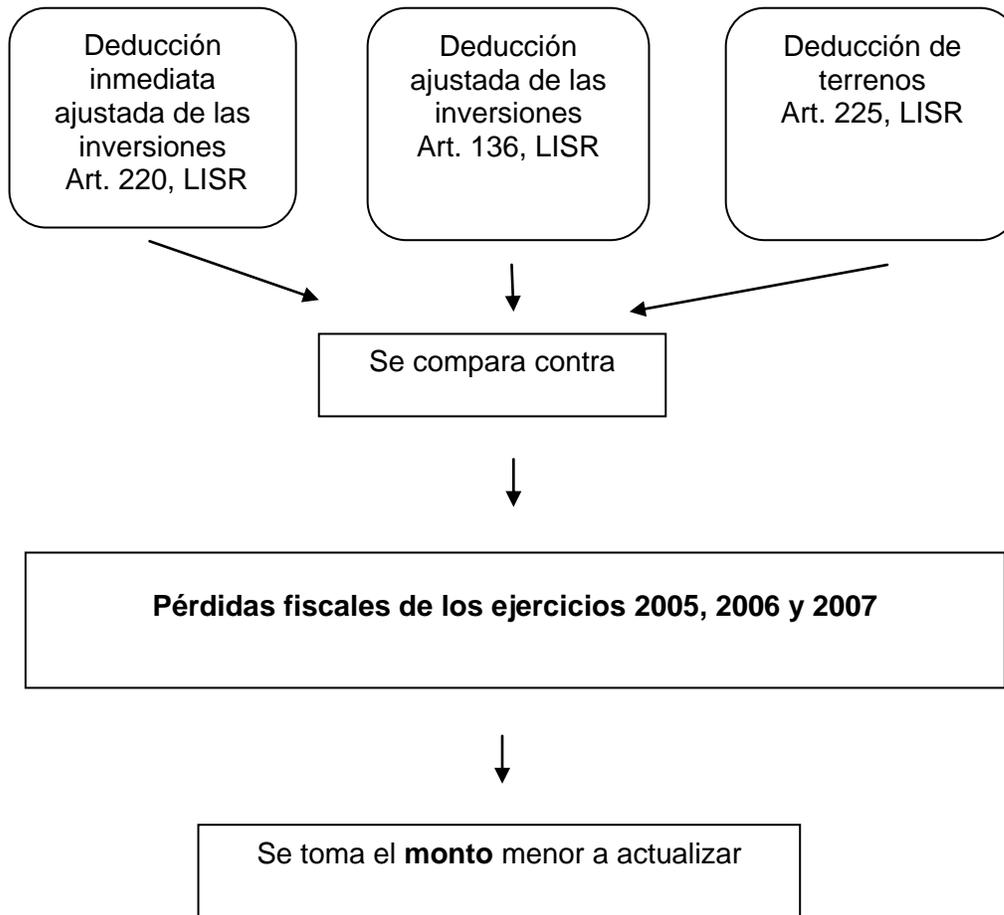
**Monto ajustado de pérdidas**

Pérdida fiscal efectivamente disminuida de 2005 o 2006

INPC Dic-2007

(x) FAC = 
$$\frac{\text{INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicó}}{\text{INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicó}}$$

(=) Monto ajustado de pérdidas aplicado en 2006 o 2007.



Monto menor a actualizar

- (x)  $FAC = \frac{\text{INPC Dic-2007}}{\text{INPC del primer mes de la segunda mitad del ejercicio de la pérdida}}$
- (=) Monto menor actualizado a diciembre de 2007
- (-) Monto ajustado de pérdidas aplicado en 2006 o 2007
- (=) Diferencia correspondiente al ejercicio
- (x) Factor 0.175 (0.165, en 2008; 0.17, en 2009)
- (=) Resultado del ejercicio de que se trate
- (x) Porcentaje del 5%
- (=) Crédito fiscal anual

Crédito fiscal anual  
(x) FAC =  $\frac{\text{INPC del sexto mes del ejercicio en que se aplica el crédito.}}{\text{INPC Dic-2007}}$   
(=) Crédito fiscal actualizado para aplicarse en el ejercicio

Crédito fiscal anual  
(÷) 12 (x) Meses del pago provisional  
(=) Monto del crédito en pagos provisionales  
(x) FAC =  $\frac{\text{INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior al de aplicación}}{\text{INPC Dic-2007}}$   
(=) Monto del crédito fiscal actualizado en pago provisional

Como se puede apreciar, el crédito por pérdidas fiscales generadas en la aplicación de la deducción inmediata de las inversiones es de lo más laborioso y, no solo eso, sino que es únicamente para obtener en el ejercicio un 5% del monto para aplicar el estímulo fiscal, pero en algunos casos, el mínimo peso es lo más conveniente, por no decir lo indispensable.

### **3.4.3. Pérdidas del Régimen Simplificado vigente hasta 2001**

Este estímulo es aplicable a personas morales que hasta 2001 aplicaron el régimen simplificado a base de entradas y salidas, cuya característica principal fue la reinversión de utilidades, y que al modificarse la Ley del ISR, a partir del 2002, dicho régimen cambió a flujos de efectivo; lo que produjo, en algunos casos, utilidad pendiente de gravamen y en otros, pérdidas fiscales, por la retención de utilidades que se tenían hasta 2001; por lo que dichas pérdidas no son aplicables en el nuevo régimen de transparencia fiscal basado en flujos de efectivo, vigente a partir de 2002.

Por lo anterior, se establece un estímulo, en el Art. Tercero, del Decreto 5-Nov-07, y será aplicable:

- ✓ A las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, en términos del Art. Segundo Transitorio para 2002, Fr.-XVI, de la Ley del ISR.
- ✓ En un 5%, en diez ejercicios, una vez aplicado el monto de las pérdidas pendiente de disminuir, por el factor de 0.175 (0.17, en 2009, y 0.165, en 2008).
- ✓ El crédito fiscal se aplicará contra el IETU del ejercicio o el de los pagos provisionales.

#### **3.4.4. Enajenaciones a plazos**

Se trata de un estímulo establecido en el Art. Cuarto, del Decreto del 5-Nov-07, cuya idea general se resume como sigue:

- Crédito fiscal para contribuyentes que celebraron enajenaciones a plazo con el público en general y que optaron por acumular la parte del precio cobrado en el ejercicio.<sup>92</sup>
- El crédito fiscal es sobre los cobros realizados durante 2008 y siguientes.

Enajenaciones realizadas antes del 1 de enero de 2008

(x) Factor 0.165, en 2008, y 0.17, en 2009, o 0.175, de 2010 a la fecha

(=) Resultado o crédito fiscal acreditable contra el IETU del ejercicio

#### **3.4.5. Crédito fiscal a maquiladoras**

Este crédito está previsto en el Art. Quinto, del Decreto del 5-Nov-07, y afecta a empresas con operaciones de maquila. Se aplica sobre la utilidad determinada, en operaciones con partes relacionadas, en términos del Art. 216-Bis, Fracciones I a III, de la Ley del ISR.

---

<sup>92</sup> La enajenación a plazos se encuentra regulada por el Art. 14, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, y en el caso de la persona moral que la ejerce, sus ingresos se regulan por el Art. 18, fracción III, de la Ley del ISR.

### **3.4.6. Cuentas por pagar –enajenaciones a plazos–**

Es un estímulo establecido en el Art. Sexto, del Decreto del 5-Nov-07, y aplica a personas morales:

Pueden disminuir de los ingresos gravados por el IETU, el equivalente a los pagos que realicen durante 2008 para cubrir cuentas y documentos por pagar, derivados de la adquisición de mercancías.

Requisitos:

- ✓ Que al menos el 80% de las operaciones sean con el público en general.<sup>93</sup>
- ✓ Que las mercancías (excepto inversiones) de las que deriven las cuentas y documentos por pagar, hayan sido adquiridas de noviembre a diciembre de 2007.
- ✓ Que las mercancías no formen parte de los inventarios al 31 de diciembre de 2007.

En pagos provisionales del ejercicio 2008 se deduce el monto efectivamente pagado, de las cuentas y documentos correspondientes al periodo del pago provisional.

---

<sup>93</sup> El Art. 14, del CFF, establece que el público en general es cuando por las operaciones, se entregan comprobantes sin el IVA expreso y por separado, además, dichos comprobantes no cumplen todos los requisitos fiscales.

### 3.5. IETU de pequeños contribuyentes

Los pequeños contribuyentes<sup>94</sup> son uno de los sectores de personas físicas que se quedó en la Ley del IETU con un régimen preferencial, pues tal, como lo establece el Art. 17, de la Ley del IETU, dicho impuesto:

- Se paga mediante estimativa que hace la entidad federativa
- Las entidades federativas, mediante una sola cuota estiman el ISR, el IVA, y el IETU.

#### ISR de pequeños contribuyentes (Con Art. 138, de la Ley del ISR)

Ingresos cobrados del bimestre	164,500.00
(-) 4 SMG del área geográfica (59.82*4*61)	<u>14,596.08</u>
(=) Base del ISR	149,903.92
(x) Tasa	<u>2%</u>
(=) ISR del bimestre	<b>2,998.08</b>

Ingresos cobrados del bimestre	164,500.00
(-) Deducciones autorizadas (164,500*54% <sup>95</sup> )	<u>88,830.00</u>
(=) Base estimada del IETU	75,670.00
(x) Tasa 2011	<u>17.5%.</u>
(=) IETU del bimestre	12,242.25
(-) Acreditamiento de ISR	<u>2,998.08</u>
(=) IETU a pagar del bimestre	<b>10,244.17</b>



El ISR se acredita  
contra el IETU  
calculado.

**Nota:** Se considera el salario mínimo general de la Zona A, vigente a diciembre de 2011.

<sup>94</sup> El régimen de pequeños contribuyentes se encuentra previsto en los Arts. 137 a 140, de la Ley del ISR; así como en el Art. 2-C, de la Ley del IVA, y bajo los convenios de coordinación fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas, funciona a través de la cuota fija integrada con el ISR, el IVA y a partir de 2008, el IETU.

<sup>95</sup> El 54% para la estimativa se está considerando a falta de disposición expresa, en función de las presuntivas de que sobre los ingresos puede aplicar la autoridad fiscal, en términos del Art. 19, de la Ley del IETU.

**Ejemplo:** Para la declaración del pago en una sola cuota de los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado y Empresarial a Tasa Única, al Distrito Federal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, consideramos como pago bimestral a un pequeño contribuyente para 2011.

**Datos:** Ingresos estimados anuales del 2011: \$120,000.00

**Pago en una sola cuota de ISR, IVA, IETU al D.F. de pequeños contribuyentes 2011**

1) Ingreso bimestral estimado 2011

<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>
Ingresos estimados anuales para 2011	\$ 120,000
Entre: Número de meses del ejercicio	12
Igual: Ingreso estimado mensual 2011	10,000
Por: Dos meses	2
Igual: Ingresos estimado bimestral 2011	20,000
<b>Cuota fija bimestral por tabla<sup>96</sup></b>	<b>500</b>

El caso planteado expresa la aplicación de las Reglas para el Distrito Federal; sin embargo, deben aplicarse las reglas de cada Entidad Federativa; por lo que se ruega, amable lector, remitirse a las reglas de la Entidad Federativa de su localidad.

---

<sup>96</sup> Para determinar el impuesto bimestral de la cuota integrada, se aplica la tabla de los pequeños contribuyentes 2008, y vigente a diciembre de 2011, publicada en la página oficial de la Secretaría de Finanzas del D.F., consultada el 5 de octubre de 2011 en: <http://www.finanzas.df.gob.mx/avisos/IVARepecos.html>

### 3.6. Obligaciones en materia del IETU controvertidas

Un punto que resultó sorprendente fue que a partir de 2008, al entrar en vigor la Ley del IETU, el Servicio de Administración Tributaria, liberó en su portal de Internet [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), el programa denominado “Listado de conceptos que sirvió de base para determinar el IETU”; lo cual generó descontento entre algunos sectores de contribuyentes sujetos a tal impuesto, e incluso se consideró como no aplicable, en función que la Ley del IETU no establecía como obligación tal cumplimiento; por lo que, para 2009, el Art. 22, de la Ley del Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009, estableció (el texto resaltado es propio, para ilustrar el comentario):

“Para los Art. 8, 9 y 10 de la Ley del IETU, **los contribuyentes deberán presentar** a las autoridades fiscales, en el mismo plazo establecido para la presentación del pago provisional y de la declaración del ejercicio, según se trate, **la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para determinar el impuesto empresarial a tasa única**, en el formato que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. La información a que se refiere este párrafo deberá presentarse **incluso cuando no resulte impuesto a pagar en las declaraciones de pagos provisionales o del ejercicio de que se trate.**

**Lo anterior también aplica a la información** correspondiente a los conceptos de las declaraciones de pago provisional y del ejercicio que se deban presentar **a partir del 1 de enero de 2009**, aun y cuando correspondan al ejercicio fiscal **de 2008.**

Con lo anterior, se da mayor certeza jurídica al contribuyente para dar cumplimiento a ésta obligación”.

Como se observa, lejos de la determinación del IETU, y, además, a manera de fiscalización, la autoridad (SAT) exigió, a partir de 2008, la presentación de los listados de conceptos a los contribuyentes del IETU, lo que representó una carga administrativa mayor para los mismos, generando descontento e inconformidad; por tal motivo, el 30 de junio de 2010, se publicó el *“DECRETO por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria”*; el cual, a través de su Art. Primero, permitió presentar a partir de julio de 2010 los listados de conceptos del IETU en forma anual, en lugar de hacerlo en forma mensual. Esta disposición se ratificó en la Ley de Ingresos de la Federación para 2011, en donde, a través de su Art. 21, Frac. II, numeral 1, se estableció la presentación de la información correspondiente a 2011 en el mismo plazo marcado para la declaración del ejercicio; para 2012, los lineamientos son los mismos (Art. 21-II, numeral 1, LIF para 2012).

### **3.7. Análisis jurisprudencial en torno al Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Una vez sabidos de los antecedentes, la estructura y la forma en que opera el Impuesto Empresarial a Tasa Única en México, es importante comentar sobre los pronunciamientos que ha tenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN o Corte), quien, en términos del Art. 94 de la CPEUM, es el máximo Tribunal del país,<sup>97</sup> integrado por once Ministros, de los cuales uno es su Presidente, y que puede funcionar en Pleno, es decir, cuando se reúnen todos los Ministros (once), o al menos siete de ellos, o dividida en dos Salas, las que se componen de cinco Ministros, aunque se requiere de un mínimo de cuatro de ellos para sesionar. El Pleno puede conocer, entre otros asuntos, de 1) controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad; y 2) recursos de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por Jueces de Distrito o Tribunales Unitarios de Circuito, entre otros casos, cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad de normas generales; principalmente.

Así, dicho órgano se ha pronunciado respecto al impuesto empresarial a tasa única, en el sentido de que la Ley del IETU no viola el *principio de proporcionalidad tributaria* por el hecho de no permitir la deducción de diversos conceptos, tales como sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses y regalías pagadas entre partes relacionadas, no reconocer total o parcialmente diversas erogaciones o situaciones relacionadas con el impuesto sobre la renta, acontecidas antes o después de su entrada en vigor, prever el

---

<sup>97</sup> SUPREMA Corte de Justicia de la Nación. *El sistema jurídico mexicano*. 4a. Edición. Poder Judicial de la Federación. México 2006. Pág. 14-17.

mecanismo para solicitar la devolución del ahora abrogado Impuesto al Activo pagado hasta 2007; además, se estableció, que tampoco violenta el principio de *equidad tributaria*, al otorgar un trato distinto a los contribuyentes que tienen inversiones realizadas durante su vigencia, respecto del conferido a los contribuyentes que efectuaron inversiones en el último cuatrimestre (septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007) y respecto del otorgado a los contribuyentes con inversiones efectuadas del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007, al excluir de su objeto los ingresos por regalías entre partes relacionadas y, no permitir su deducibilidad. Y respecto a la garantía de *irretroactividad de la ley*, tampoco se transgrede este derecho, derivado de que la Ley del IETU prevé el mecanismo para solicitar la devolución del IMPAC pagado; y por no reconocer las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto sobre la renta.

Veamos pues, algunos de los criterios de la Corte más relevantes para el IETU, conocidos al momento de elaborar este trabajo; para lo cual, es importante advertir que se presentan textos subrayados en forma propia, con la finalidad de indicar lo que ha expresado el órgano en cuestión como de mayor relevancia.

### 3.7.1. Capacidad contributiva

Al referirse a la capacidad contributiva, o hecho imponible como hemos manifestado en este trabajo, sobre el cual recae la obligación del tributo y sobre aquel, al que se le aplica la tasa o tarifa para determinar el impuesto, la SCJN ha establecido que es innecesaria la previsión de deducciones para su constitución, por lo que, no afecta, en consecuencia, el no poder deducir las erogaciones cubiertas a los trabajadores (salarios, participación de utilidades) o pagos relacionados con dichas erogaciones como las aportaciones de seguridad social o los gastos relacionados con la previsión social, entre otros conceptos, como se observa en la siguiente jurisprudencia de la Segunda Sala:<sup>98</sup>

**“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE DIVERSOS CONCEPTOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).** Tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer beneficios

---

<sup>98</sup> Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXII, Diciembre de 2010. Pág. 488.

tributarios. En ese tenor, los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 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 se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible”.

### **3.7.2. Objeto del impuesto, al definirlo la ley, no viola el principio de legalidad**

Cuando tratamos el tema de los principios constitucionales en los impuestos (capítulo segundo), referimos como indispensable que para que el Estado o sujeto activo de la relación tributaria pudiera exigir una contribución, se cumpliera el principio constitucional relativo a la legalidad, es decir, que se estableciera en una ley; así, la SCJN se ha pronunciado respecto a que la Ley del IETU, respecto a los elementos de la contribución (sujeto, objeto, etc.), en el aspecto de que no violenta tal principio, puesto que el objeto lo define la propia Ley, tal como lo vemos en la siguiente Tesis XXXIX/2010 del Pleno:<sup>99</sup>

---

<sup>99</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXII, Agosto de 2010. Pág. 240.

**“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).** Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de las contribuciones para otorgar certeza a los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias que les asisten y evitar la actuación arbitraria de las autoridades exactoras. En ese tenor, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que en aquélla se regula con la precisión necesaria el objeto que grava el impuesto relativo -entendido como la manifestación de riqueza sobre la que recae-, ya que de la interpretación de los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, relacionados con el proceso legislativo de ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley”.

### 3.7.3. Regalías entre partes relacionadas

Uno de los temas más sonados, y para algunos sorpresivo, al entrar en vigor la Ley del IETU, fue el relativo a las regalías, pues dicha Ley estableció como no objeto del impuesto empresarial, a las regalías cuando se pagan entre partes relacionadas,<sup>100</sup> lo cual fue combatido ante los tribunales y finalmente se determinó constitucional, en la Jurisprudencia 177/2010 de la Segunda Sala:<sup>101</sup>

**“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 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).** De la interpretación sistemática de los referidos preceptos se advierte que los pagos efectuados por regalías derivadas del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas no serán deducibles para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, al no constituir un ingreso gravado por éste, lo que tiene su origen en que el legislador federal consideró que el precio pactado en una operación realizada entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real del monto de la operación. Esto es, la imposibilidad de que el precio fijado revele la realidad económica subyacente en la operación justifica

---

<sup>100</sup> El Art. 215, quinto párrafo, de la Ley del ISR, establece que “dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participen directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas”.

<sup>101</sup> Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXII, Diciembre de 2010. Pág. 316.

plenamente que el legislador haya excluido del objeto del impuesto empresarial a tasa única las regalías pagadas a quien otorga el uso o goce temporal de bienes intangibles a una parte relacionada, medida que además tiene como fin evitar distorsiones que impidan atender a la capacidad contributiva revelada por los ingresos brutos gravados por el impuesto en comento. Por tanto, si se toma en cuenta que la exclusión de los ingresos por ese concepto del objeto del impuesto está plenamente justificada, al fundarse en una distinción objetiva entre quienes obtienen un ingreso por regalías provenientes de partes independientes, en relación con el cual existen elementos ciertos para conocer su monto, respecto de los que realizan operaciones con partes relacionadas, en las que se reciben ingresos de los cuales no existe certeza sobre su magnitud económica y, en consecuencia, el pago de regalías en este último caso no sea deducible, se concluye que el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

#### **3.7.4. Servicios de educación gravados por el IETU**

Otro tema que tomó por sorpresa a muchos, fue el hecho de que la Ley del IETU no exentara de dicho impuesto a las instituciones educativas; pues, si bien, esta Ley las libera de tal obligación, siempre que se encuentren autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, la gran mayoría de ellas no cumple con tal autorización. Por tal razón, varias instituciones recurrieron a la defensa en contra de tal disposición, resolviendo, el Pleno, en forma negativa tal

petición, en la Tesis Aislada XLIII/2010,<sup>102</sup> que declara la constitucionalidad de la norma.

**“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 SERVICIOS EDUCATIVOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).** Conforme al indicado precepto, las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto empresarial a tasa única siempre que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso y no se otorguen a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo que se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la citada Ley. Ahora bien, este tratamiento especial encuentra su justificación en la naturaleza de las funciones realizadas por las instituciones sobre las que recae, pues como se advierte de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del dictamen respectivo de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el propósito del legislador fue que la exención sólo beneficiara a verdaderas instituciones altruistas, aunado a que esta misma Ley, como un ordenamiento jurídico autónomo, tiene sus propias disposiciones y regulaciones, de modo que el tratamiento fiscal establecido para las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir

---

<sup>102</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXII, Agosto de 2010. Pág. 232.

donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene porqué ser aplicable a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, a pesar de que sus actividades tengan fines no lucrativos para efectos del impuesto sobre la renta, pues ese beneficio no se hizo extensivo a todos los sujetos que tengan tal carácter, máxime que la remisión a este ordenamiento es únicamente para establecer, por una parte, que los donativos que reciban las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos deben ser deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y, por otra, que se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente distribuible, inclusive, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de esa Ley, y no así para establecer que deba darse el mismo tratamiento a todas las personas morales con fines no lucrativos a que alude dicha legislación. En ese tenor, se concluye que el artículo 4, fracción III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no exentar del pago del tributo a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, no viola las garantías de igualdad y equidad tributaria contenidas en los artículos 1o. y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

### **3.7.5. Pérdidas fiscales ocurridas antes de entrar en vigor la Ley del IETU**

Otro tema, sin duda, controvertido, es el hecho de las empresas que antes de entrar en vigor la Ley del IETU, generaron pérdidas fiscales para el impuesto sobre la renta, y que al entrar en vigor este gravamen vieron limitados los beneficios para su aplicación, y por consiguiente su repercusión en el IETU, pues al amortizar dichas pérdidas en el ISR seguro no habrá ISR a cargo para acreditar contra el IETU del ejercicio, generando así el pago de este último gravamen, tal como se vio al revisar la base del ejercicio para el IETU. Al respecto, la Segunda Sala de la Corte<sup>103</sup> se manifestó, estableciendo que la Ley del IETU no tiene porque reconocer dichas pérdidas ocurridas en el ISR o su efecto en el IETU:

**“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). El hecho de que una manifestación de capacidad no se encuentre gravada en un momento determinado no significa que no podrá gravarse en el futuro -como acontece en el caso del impuesto empresarial a tasa única, con la obtención de ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes-, lo cual implica también que los hechos o circunstancias que se vean impactados por el establecimiento del nuevo gravamen, pero materializados**

---

<sup>103</sup> Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXII, Diciembre de 2010. Pág. 485.

antes de la entrada en vigor de la ley, tampoco se incorporan a una esfera jurídica impenetrable por las nuevas disposiciones. En consecuencia, la circunstancia de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no reconozca las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto sobre la renta, no viola la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que, por una parte, los contribuyentes no adquieren indefinidamente el derecho a que se reconozca ese tipo de circunstancias y, por otra, el efecto que pudiera corresponder a dichas pérdidas -el derecho a amortizarlas contra utilidades futuras en el impuesto sobre la renta-, no implica que el impuesto empresarial a tasa única tenga que reconocer el mismo efecto y en los mismos términos".

He escuchado en algunos foros, de la voz de destacados abogados, incluso contadores estudiosos de la materia jurídica, que en ocasiones las normas legales están dirigidas (en este caso a la mera recaudación), y creo que el IETU es una de ellas, pues, como hemos advertido, la SCJN, hoy por hoy, se ha pronunciado a todas luces a favor del legislador, no así de los contribuyentes que han visto frustrada la resolución esperada, al momento de manifestar su inconformidad o alegar la inconstitucionalidad del IETU.

Otro punto a resaltar es el hecho de que como hemos visto en el cálculo de la base para el IETU, es muy similar a la del ISR, sin embargo la gran diferencia es que en esta última no se limita la deducción de conceptos tales como los sueldos y salarios, los intereses pagados en financiamientos que no están incluidos en el precio de los bienes o servicios contratados, de las regalías entre partes

relacionadas y de las aportaciones de seguridad social; ejemplos como este, es lo que complican la determinación del impuesto, llevando a la confusión para su integración a muchos de los que hoy por hoy, son sujetos del impuesto, y repercutiendo así en su administración del impuesto, en la efectividad del pago del tributo, pues involuntariamente muchos contribuyentes pueden caer en errores aritméticos que los lleve a contribuir de manera indebida, mermando así los ingresos esperados por el Erario Mexicano. En el siguiente capítulo ahondaremos más en éstos temas, para así concluir al respecto.

**CAPÍTULO 4. LOS RESULTADOS  
MACROECONÓMICOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A  
TASA ÚNICA DESDE SU IMPLEMENTACIÓN HASTA EL  
AÑO 2011**

#### **4. Resultados macroeconómicos del IETU desde su implementación hasta el año 2011**

A manera de introducción, vale la pena tomar como referencia la colección de documentos del CIDE,<sup>104</sup> la cual al hablar de distintos modelos económicos para ver los efectos en las tasas de interés y su repercusión en el Producto Interno Bruto, se establece que en el modelo neoclásico la posibilidad de una política contracíclica fiscal proviene generalmente de un ejercicio de maximizar los ingresos tributarios o minimizar los costos de recaudación, donde el principal objetivo suele ser conservar un déficit intertemporal equilibrado a lo largo de todos los periodos, y en donde la decisión está determinada por el ingreso en forma endógena con gasto dado. Es decir, el principal argumento de quienes se oponen a una política fiscal expansiva descansa básicamente en el efecto de desplazamiento que produce un mayor gasto público sobre el privado. Por lo que una política fiscal contracíclica puede tomar dos formas: reducir impuestos o aumentar gasto público (o una combinación de ambos). En un primer plano, la discusión es sobre cuál opción utilizar, o qué elemento debe dominar. En un segundo plano, el debate se presenta sobre qué tipo de impuesto debe ser reducido y de qué manera, así como en qué se debe gastar. Si bien, al final, ambos elementos conducen a una expansión, técnicamente cada uno de estos componentes genera impactos de distinta magnitud y el efecto neto expansivo en la economía es distinto, es decir, en cuánto responde la demanda agregada por cada peso gastado adicionalmente o de reducción en un impuesto. Este se

---

<sup>104</sup> VILLAGÓMEZ Alejandro y Luis Navarro. *Política fiscal contracíclica en México durante la crisis reciente: Un análisis preliminar*. Centro de Investigación y Docencia Económicas. No. 475. Marzo 2010. [www.cide.edu](http://www.cide.edu). Págs. 3-4, 5-6, 11-12.

convirtió en el tema central de discusión en la crisis reciente. La política fiscal, entendida como el cambio en los impuestos y/o la deuda pública, será irrelevante debido a un efecto de desplazamiento en la inversión privada. Por ejemplo, Barro<sup>105</sup> (2006) argumenta “que una política fiscal, vía reducción de los impuestos, aumentará el ingreso disponible de los agentes. Al mismo tiempo, el ahorro nacional caerá debido a una reducción en el ahorro público”.

La discusión sobre un mayor gasto público se ha ubicado en dos asuntos: qué tipo de gasto es el adecuado y si este resulta eficiente. Esto último es independiente del tipo de gasto realizado y el cuestionamiento central es sobre si el gobierno está en capacidad de decidir de manera adecuada cómo gastar y si este gasto es eficiente. En relación al primer aspecto, el debate ha derivado en una enorme mayoría, favoreciendo el gasto en infraestructura, en la medida que este tiene efectos adicionales positivos en el crecimiento de largo plazo al promover la productividad. En México, las primeras medidas tomadas frente a la crisis fueron de carácter fiscal (con la creación de nuevos impuestos y en la parte de restricción de gasto de gobierno). Descansado, fundamentalmente, en la creación de fondos de estabilización, producto de excedentes de exportación petrolera y aquellos generados en la operación de algunas entidades públicas.

Así, la necesidad del Estado de buscar recursos llevó a la creación del impuesto empresarial a tasa única como medida recaudatoria; sin embargo, dicha medida no ha resultado del todo recaudatoria, lo cual pensamos en función de que no está cumpliendo su objetivo, ya que el Ejecutivo dio a conocer una serie de medidas a

---

<sup>105</sup> *Ibid.* Pág. 6.

través de los Decretos de facilidades administrativas en materia del IETU,<sup>106</sup> que permiten a los contribuyentes seguir cumpliendo con sus cargas tributarias en lugar de que estos se desentiendan de dicha carga por dar cumplimiento a las de tipo administrativo que no generan los beneficios económicos deseados para el erario; es decir, la Ley del IETU no establece dentro de las obligaciones a los contribuyentes el informar, mes a mes, de los conceptos que sirven de base para determinar el impuesto empresarial, así como de los créditos aplicables para llegar al monto a cargo para enterar al Fisco, sin embargo, por ser una labor ardua y de difícil cumplimiento en función de que, como se ha expresado ya en el capítulo tercero, es necesario contar con una persona no solo especializada en la materia fiscal sino, además, dedicada a dar cumplimiento a tal obligación, muchas veces las empresas o personas a las que se les impone el IETU, les es difícil contratar a esa(s) persona(s) especializada(s), desde el punto de vista financiero (pago de un sueldo más); e incluso a veces les es más barato arriesgarse a pagar una multa por incumplimiento, que tener un gasto fijo llamado sueldo para que se de cumplimiento a tal obligación. Por ello, aunque observaremos en líneas posteriores las justificaciones de la autoridad hacendaria respecto a que el IETU camina en forma adecuada, también advertiremos que este, no ha dado los resultados deseados con su implementación, como se muestra en el siguiente cuadro:

---

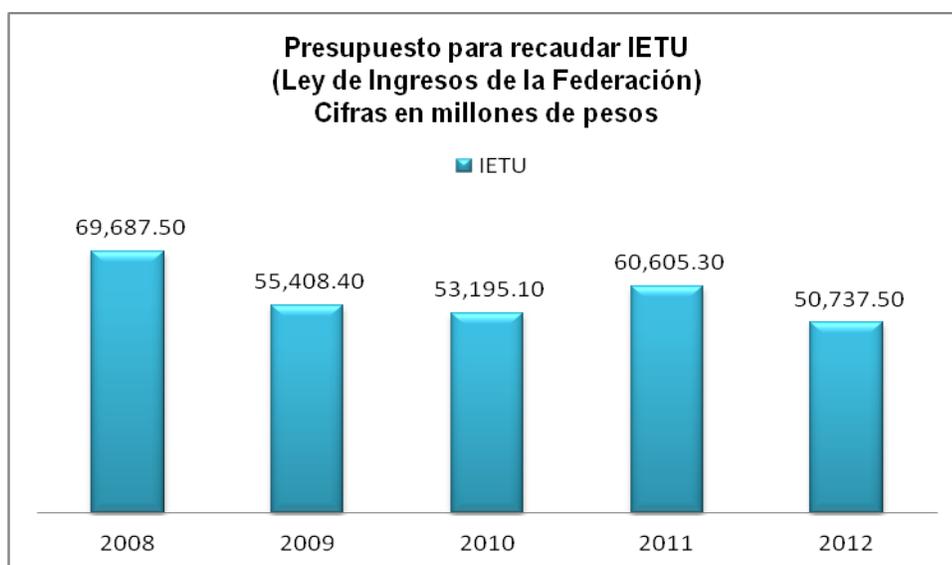
<sup>106</sup> Art. Primero, del “*DECRETO por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria*”, publicado en el DOF del 30 de junio de 2010, el cual permitió presentar a partir de julio de 2010 los listados de conceptos del IETU en forma anual, en lugar de hacerlo de carácter mensual.

### Monto a recaudar del IETU por el ejercicio

(Cifras en millones de pesos)

Ejercicio fiscal	2008	2009	2010	2011	2012
Total de ingresos fiscales presupuestados para el ejercicio	1,224,960.90	1,161,191.10	1,310,661.50	1,464,299.50	1,466,179.60
IETU a recaudar por el ejercicio	69,687.50	55,408.40	53,195.10	60,605.30	50,737.50
Representación en % de la recaudación esperada en IETU respecto del total de ingresos tributarios	5.69%	4.77%	4.06%	4.14%	3.46%

Representación gráfica de ingresos presupuestados en IETU



Elaboración propia

**Fuente:** Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio en cuestión.

Como se puede observar, desde que nació el IETU se ha ido disminuyendo la esperanza en recaudación por parte del fisco federal, al grado que, en 2012, con relación a 2008, la esperanza en recaudación disminuyó hasta en un 27%.

#### **4.1. Análisis de las estadísticas macroeconómicas**

Para desarrollar este punto, recurriremos al estudio realizado a tres años de la implementación del IETU por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>107</sup> en el cual se da cumplimiento al Art. Décimo Noveno Transitorio de la Ley del IETU, que instruye a dicho órgano para que realice un estudio que muestre el diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II “De las Personas Morales” y IV “De las Personas Físicas”, Capítulos II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales” y III “De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles”, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el fin de que el tratamiento establecido por dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la Ley del IETU.

En el estudio de referencia se señalan como consideraciones, debido al relativamente breve periodo de la vigencia del IETU (2008 a 2011, es decir, cuatro años de IETU), las siguientes:

*Primero*, que la evaluación de cualquier impuesto requiere de suficiente tiempo de vigencia para que sus efectos en la economía hayan sido asimilados; por lo que tres años es poco tiempo para la evaluación de un régimen tributario;

*Segundo*, el periodo en el que el IETU ha estado vigente (2008 a la fecha) se ha caracterizado por un entorno económico volátil, derivado de la crisis global de 2008-2009. Ante tal volatilidad, es particularmente difícil obtener resultados concluyentes, sobre todo de un impuesto que depende de la actividad económica (los ingresos que generen los contribuyentes, que son la base para el IETU);

---

<sup>107</sup> SECRETARIA de Hacienda y Crédito Público. *Ob. Cit.*

*Tercero*, la evaluación microeconómica del impuesto (a partir de las declaraciones que presentan los contribuyentes) se realiza únicamente con dos ejercicios fiscales (2008 y 2009), pues las declaraciones de 2010 se acababan de entregar (durante 2011, en los meses de marzo, por las personas morales, y de abril, por las personas físicas) a la fecha del estudio;

*Cuarto*, desde el momento de introducción del IETU hasta la fecha, no se ha visto aún un ciclo económico completo (expansión, contracción y recuperación) para considerar los efectos del impuesto en la economía. Y en función de que no ha prescrito el plazo legal para el SAT, no hay una auditoría sistemática completa de algún ejercicio fiscal en el que el IETU haya estado vigente.

Así, dice la SHCP, aun con dichos considerandos, la evidencia muestra que el IETU:

- ✓ ha cumplido sus objetivos (fortaleció el sistema tributario, amplió la base tributaria ya que como se ha comentado, el IETU no contiene regímenes especiales, y empezó a sustituir la recaudación por concepto de ingresos petroleros);
- ✓ ha sido declarado Constitucional;
- ✓ ha funcionado bien como impuesto mínimo de control;
- ✓ ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en nuestro país para el Gobierno Federal, las entidades federativas y los municipios;
- ✓ ha ampliado el número de contribuyentes y la base tributaria;
- ✓ ha contribuido a eliminar los espacios de evasión en el ISR y reducido las planeaciones fiscales agresivas; y

- ✓ ha logrado poner un piso a la recaudación, particularmente de sectores que tradicionalmente contribuían poco con relación a su capacidad de pago, como los de regímenes especiales y donde prevalecía más la evasión o la elusión.

Lo anterior, sin que sean los mismos contribuyentes que regularmente pagaban, de manera que se ha incrementado la proporción de contribuyentes que participan de la recaudación.

En cifras, la SHCP estima que el IETU, además de la recaudación directa que ha obtenido el Fisco Federal, manifiesta un 6% de recaudación del ISR de 2008 a 2010, lo que significa que por cada peso recaudado directo en IETU se obtuvieron 78 centavos adicionales en el ISR, y que de no existir el IETU en el año 2009, alrededor del 50% de los contribuyentes no habrían pagado ISR, denotando la importancia de tener al IETU como un impuesto mínimo; siendo este el motivo para lograr recaudar más ISR y de más contribuyentes, además, dicho organismo establece que resulta ser un impuesto mínimo más eficaz que el abrogado Impuesto al Activo, por reducir la proporción de empresas que no pagaban ni ISR ni el impuesto mínimo (IMPAC) de 41%, en 2006, a 31%, en 2010. Adicionalmente, se establece que el IETU logró que la mitad de las empresas que no pagaron ni IMPAC ni ISR en 2006 sí lo hicieran en 2009.

Así, en cuanto al objeto de analizar la viabilidad de conservar exclusivamente el IETU y eliminar el ISR empresarial, se establece, que en principio, el IETU ya fue declarado Constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que la historia demuestra que un cambio estructural en el sistema tributario conlleva el

riesgo de que sea sujeto de amparos con el consecuente riesgo a las finanzas públicas (ejemplo claro de ello fue la experiencia con el IMPAC, que se fue erosionando en el tiempo debido a las impugnaciones que sufrió); además, el IETU ya fue declarado acreditable frente a 40 países<sup>108</sup> en su arquitectura actual, bajo el principio de que es un impuesto mínimo del ISR; por lo que un cambio implicaría renegociar los tratados para evitar la doble tributación, y se crearía una laguna en relación a la PTU, ya que la Constitución refiere explícitamente al ISR. Finalmente, en relación al estudio de la SHCP, se establece que dejar exclusivamente al IETU y eliminar el ISR empresarial, implicaría una doble tributación en el pago de dividendos, en virtud de que por una parte se pagaría el IETU por la empresa que genera los dividendos y por la otra, la persona física al percibir el dividendo tendría que reconocerlo como ingreso para el ISR y por consiguiente, pagar este último impuesto, generando ese doble tributo.

De esta manera, el diagnóstico realizado por la SHCP mostró que el IETU ha logrado sus objetivos y que, al menos en el corto plazo, es parte de la estructura adecuada del sistema tributario mexicano, y puesto que su vigencia ha sido corta, es necesario permitir su maduración, sin perjuicio de continuar analizándolo. Además, considerando que los problemas fiscales de países como Grecia, España o el propio Estados Unidos de América, en el entorno económico actual, podrían poner en riesgo la estabilidad de las economías; declara la SHCP “que la arquitectura vigente del sistema renta (ISR–IETU–IDE), es la correcta para nuestro país en las circunstancias actuales”.

---

<sup>108</sup> Ver Anexo 1. Acreditamiento del IETU a nivel internacional.

Por otra parte, también se dice que la recaudación del sistema renta compuesto por estos tres impuestos (el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo; además del Impuesto al Valor Agregado), para el ejercicio fiscal 2011 representa el 90% del total de los ingresos tributarios no petroleros. Y se considera, desde el punto de vista recaudatorio, que la reforma en el sistema renta le ha dado al erario alrededor de 100 mmp,<sup>109</sup> pues se estimaron 111 mmp de recaudación adicional (comunicado de la SHCP del 12 de Noviembre de 2007), de los cuales 41 provenían del ISR y 70 mmp del IETU. Para 2011, el modelo econométrico descrito estimó recaudar 108 mmp, de los cuales 47 provendrían del ISR y 61 mmp del IETU. Más aún, el incremento observado en la recaudación del sistema renta de 2007 a 2008 fue, otra vez, de 100 mmp. Considerando que el IETU fue un impuesto novedoso en el diseño de su base y la determinación de su pago como mínimo del ISR, la estimación de su valor para las finanzas públicas muestra una sólida consistencia. Siguiendo con el estudio de la SHCP, en cuanto a los **contribuyentes que pagan IETU y pagan ISR**, se establece que esto se da por diversas razones:

- 1) la empresa realizó planeaciones fiscales agresivas reduciendo el pago de ISR y no del IETU, resultando en un ISR menor al IETU;
- 2) la empresa tiene un mayor flujo de efectivo que utilidad contable en devengado, ejemplo de ello es cuando los contribuyentes le pagan a crédito a sus proveedores, lo que les permite postergar sus pagos y por lo tanto, asumiendo el

---

<sup>109</sup> Cifras en mil millones de pesos.

mismo nivel de ingresos, tienen en el corto plazo un flujo de efectivo mayor que la utilidad contable en devengado que sí registra las cuentas por pagar;

3) los contribuyentes gozan de regímenes especiales en el ISR;

4) los contribuyentes utilizan créditos que provocan un pago relativamente bajo de ISR que no se aplican en el IETU.

Respecto a los **contribuyentes que solo pagan IETU y no pagan ISR**, puede ser porque el contribuyente reportó pérdidas o tuvo suficientes acreditamientos (ISR pagado en el extranjero, ISR retenido por sistema financiero, etc.) que hicieron el ISR negativo.

Y en cuanto a los **contribuyentes que solo pagan ISR y no pagan IETU**, encontramos que esta situación se da porque los contribuyentes realizaron inversiones importantes y como el IETU permite la deducción de la totalidad de las inversiones realizadas (pagadas), tienen un IETU muy bajo; o bien, se da en el caso de empresas que no fueron agresivas en su planeación fiscal y deducciones del ISR.

Finalmente, se dice que hay **contribuyentes que no pagan ni ISR ni IETU**, principalmente este escenario se puede presentar de forma temporal cuando no existan utilidades que grave el ISR y simultáneamente se realicen inversiones que provoquen que no haya pago de IETU.

Lo anterior se resume como sigue:

Impuesto que paga el contribuyente<sup>110</sup>

	Paga IETU	No paga IETU
Paga ISR	ISR + (IETU – ISR)	ISR
No paga ISR	IETU	0

Para 2012, dentro de los criterios generales de política económica,<sup>111</sup> que conforman el paquete económico dado a conocer, el 8 de septiembre de 2011, por el Gobierno Federal, se establece lo siguiente: Se estima que los ingresos tributarios no petroleros aumenten 2.6% real, destacando el incremento en el complejo ISR-IETU-IDE, en 6.3%. Y se espera que dichos ingresos no tributarios estén por debajo de los observados en 2010, debido a que en ese año se registraron elevados ingresos no recurrentes.

Resultado de la aplicación de la Reforma Hacendaria, en 2008, la recaudación del sistema renta (la suma del ISR, IETU e IDE), alcanzó un monto de 5.1% del Producto Interno Bruto, el nivel máximo en cuando menos los últimos 30 años. El crecimiento real de 8.5% de los ingresos tributarios no petroleros observado en 2008 obedece en buena medida al aumento real de 11.8% que se registró en el sistema renta. Este desempeño se debe tanto a la recaudación que aportaron directamente los nuevos impuestos (IETU e IDE) como al mejor cumplimiento en el IVA, y el ISR inducido por la introducción del IDE y del IETU, al operar estos

<sup>110</sup> SECRETARÍA de Hacienda y Crédito Público. *Ob. Cit. Pág. 94.*

<sup>111</sup> Documento consultado en Internet el 5 de octubre de 2011, en el Sitio Oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: [http://www.shcp.gob.mx/ApartadosHaciendaParaTodos/paquete\\_economico\\_2012/index.html](http://www.shcp.gob.mx/ApartadosHaciendaParaTodos/paquete_economico_2012/index.html)

como impuestos de control y mínimo, respectivamente. Así, en 2008 no fue necesario presentar propuestas de modificaciones a las disposiciones fiscales por parte del Ejecutivo Federal.

En 2010, la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros se ubicó en 10.1% del PIB, que es el registro más alto logrado en la historia del país. La recaudación del sistema renta lo hizo en 9.5%.

Se proyecta que durante 2012 el valor real del PIB de México registre un crecimiento anual del 3.5%.

En el caso del ISR-IETU-IDE, la recaudación pasó del 4.2% del PIB, en 2005, a 5.3%, en 2011; derivado de la entrada en vigor del IETU y el IDE en 2008, así como del incremento de las tasas máximas del ISR para personas físicas y empresas.

Como se aprecia en las cifras de referencia, observamos que en realidad la variación que han tenido a la alza los ingresos tributarios no petroleros desde la implementación del IETU no ha sido mucha, adelantándonos a concluir que esta medida más que recaudatoria se antoja como una medida de control; sin embargo, esas medidas de control muchas veces abruma a los contribuyentes cautivos (por no decir cumplidos), pues lejos de agrandar el censo de contribuyentes, se convierten en medidas castigadoras para los cumplidos que merman sus finanzas y son orillados a buscar salidas nada deseadas para el país, como es el caso de la economía informal o la búsqueda de estrategias para continuar en el mercado aun sobre la merma en las prestaciones a trabajadores o jugando incluso con su seguridad social, como se ha plasmado ya por el propio SAT a través de su portal

de Internet,<sup>112</sup> al invitar a autoridades como la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, para que de forma conjunta con el Seguro Social, revisen los esquemas que están llevando a una menor aportación de cuotas obrero patronales, y sobre todo a demandas de trabajadores que ven violentados sus derechos y la merma en sus aportaciones de seguridad social.

Otro punto de interés es el comunicado de prensa 094/2011, de fecha 29 de julio de 2011, de la SHCP,<sup>113</sup> relativo a los “Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública”, en el que se establece como resultado al segundo trimestre de 2011, que durante el primer semestre del mismo año, los ingresos presupuestarios fueron menores a los programados en 6 mil 695 millones de pesos, resultado, principalmente, de menores ingresos tributarios no petroleros debido a mayores devoluciones del impuesto al valor agregado, y a una recaudación menor a la prevista en el conjunto ISR-IETU-IDE y en el IEPS de tabacos. Así, los ingresos tributarios no petroleros fueron menores en 46 mil 17 millones de pesos, debido, principalmente, a: *i)* elevadas devoluciones del impuesto al valor agregado realizadas en el primer semestre, con respecto al mismo semestre de 2010 (en el primer trimestre las devoluciones registraron un incremento real de 45.5%); *ii)* la recaudación conjunta del ISR-IETU-IDE fue menor en 14 mil 141 millones de pesos, debido a que las devoluciones y compensaciones registradas en mayo y junio mostraron incrementos significativos

---

<sup>112</sup> Sitio en Internet del Servicio de Administración Tributaria (ver comunicado de prensa 77/2008 “Convenio en beneficio de los trabajadores”, de fecha 13 de octubre de 2008):

[ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/boletines/com2008\\_77.pdf](ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/boletines/com2008_77.pdf)

<sup>113</sup> Comunicado de prensa 094/2011 de la SHCP de fecha 29 de julio de 2011, consultado en su sitio de Internet, el 18 de octubre de 2011:

[http://www.shcp.gob.mx/SALAPRENSA/doc\\_comunicados\\_prensa/2011/julio/comunicado\\_094\\_2011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/SALAPRENSA/doc_comunicados_prensa/2011/julio/comunicado_094_2011.pdf)

(crecieron 34.8 y 27.8% real, respectivamente), situación que se estima se revertirá en los siguientes meses. Es decir, los ingresos tributarios no petroleros se incrementaron 2.3% en términos reales con respecto al primer semestre de 2010. Al interior se observan aumentos reales de 7.7%, 7.1% y 5.6% en la recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios, del impuesto sobre automóviles nuevos y la recaudación conjunta ISR-IETU-IDE, en ese orden. Se establece, además, que durante el primer semestre de 2011, la política de gasto público se orientó principalmente al fortalecimiento de tres aspectos: la actividad económica, la competitividad y la generación de más y mejores empleos; el apoyo al desarrollo social, con particular atención a la educación, la salud y el combate a la pobreza, y a la lucha frontal contra el delito y la delincuencia organizada.

Para el tercer trimestre de 2011,<sup>114</sup> se estableció que la recaudación acumulada a septiembre de 2011 por ISR-IETU-IDE creció 6.9% real anual respecto al mismo período de 2010. Si se considera solo el ISR, se tiene una recaudación histórica de 538.3 mmp en los primeros nueve meses del año, monto 10.7% mayor en términos reales al nivel recaudado en el mismo periodo de 2010 y superior en 2.2% respecto al calendario mensual de la estimación de ingresos del sector público para el año 2011 por concepto de dicho impuesto. Al respecto, vale la pena comentar que, de acuerdo con la SHCP, el comportamiento al mes de septiembre de 2011 indica que el padrón de contribuyentes mostraba un incremento de 2.7 millones de nuevos contribuyentes (+8.2%) debido a la incorporación de 2.4 millones de nuevos asalariados (estos no contribuyen al

---

<sup>114</sup> Informe semanal de la SHCP del 21-25 de noviembre de 2011, consultado el 29 de noviembre de 2011, en el Sitio de Internet: [http://www.shcp.gob.mx/Documentos%20Recientes/vocero\\_48\\_2011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/Documentos%20Recientes/vocero_48_2011.pdf)

IETU) 285 mil personas físicas y 74 mil empresas, con lo cual se alcanza un total de 36.2 millones de contribuyentes activos. Con esto, el número de contribuyentes se ha incrementado en 50% respecto a 2006.

Lo hasta ahora comentado se puede ver en forma ilustrada como sigue:

**Personas morales:** porcentaje de contribuyentes de acuerdo a sus pagos de IETU/IMPAC/ISR, 2006 y 2009<sup>115</sup>

	2006			2009			
	Paga IMPAC	No paga IMPAC	Total	Paga IETU	No paga IETU	Total	
Paga ISR	5.4%	38.5%	43.9%	Paga ISR	16.7%	34.0%	50.7%
No paga ISR	15.2%	40.9%		No paga ISR	18.2%	31.2%	
Total IMPAC	20.6%			Total IETU	34.9%		

Se observa el incremento en la recaudación por la aparición del IETU en 2009 (14% más), con relación al año 2006, en donde estaba vigente el Impuesto al Activo.

**Personas físicas:** porcentaje de contribuyentes de acuerdo a sus pagos de IETU/ISR<sup>116</sup>

*Porcentaje*

	Paga IETU	No paga IETU	Total
Paga ISR	69.6%	18.5%	88.1%
No paga ISR	4.3%	7.6%	
Total IETU	73.9%		

<sup>115</sup> SECRETARÍA de Hacienda y Crédito Público. *Ob. Cit.* Pág. 96.

<sup>116</sup> *Ibid.* Pág. 99. Cálculos con base en las declaraciones anuales 2009.

Como se observa en los cuadros anteriores, aparentemente, las personas físicas contribuyeron más al pago del IETU en el ejercicio fiscal de 2009, pero no es así, lo que sucede es que dentro del padrón de contribuyentes las personas físicas, en números, representan más que las personas morales.

#### **4.1.1 El IETU como propuesta de abrogación**

Para tocar este tema, lejos de lo que en forma verbal han manifestado muchos empresarios, políticos y hasta periodistas en medios masivos de comunicación, es importante advertir lo que se dice en cuanto a que “La recaudación estimada para este gravamen (el Impuesto Empresarial a Tasa Única) en el año 2008 –primer ejercicio de aplicación– fue de 69,7 miles de millones de pesos. Al cierre del ejercicio fiscal de 2010 la recaudación observada fue de 45 mil millones de pesos. Este solo dato de la caída recaudatoria en un periodo muy corto –caída del 50% en tres años–, sería suficiente para reanalizar la viabilidad de mantener en vigencia un impuesto que hace compleja la operación empresarial y cuya recaudación refleja una clara tendencia a la baja. Además, en los hechos, este impuesto ha afectado seriamente el desarrollo de la planta productiva en nuestro país, al constituirse en una carga fiscal adicional al impuesto sobre la renta”. Nos referimos a que en el mes de marzo de 2011, la bancada del partido revolucionario institucional (PRI) comandada en su momento por el Senador Manlio Fabio Beltrones R.,<sup>117</sup> propuso la abrogación del IETU a través de la incorporación de algunos de sus elementos a la Ley del ISR, bajando este último impuesto a la tasa

---

<sup>117</sup> Información basada en la publicación de la Gaceta del Senado del Jueves, 10 de marzo de 2011. <http://www.senado.gob.mx/index.php?ver=busca&mn=1&sm=2&a=beltrones&lg=61>

del 25%, sobre una base de flujo de efectivo; con un régimen opcional de tributación simple para algunos contribuyentes (pagando el 5% sobre el total de ingresos que perciban las personas morales y las personas físicas que realicen actividad empresarial, con ingresos anuales de hasta 20 millones de pesos). Dicha propuesta, más que propositiva se calificó por algunos como un acto proselitista, pues, a meses de que dicho Senador se destapara para buscar la presidencia de los mexicanos, presentó esta iniciativa; sin embargo, recordando algunas propuestas anteriores, podemos decir que esta no es una propuesta del todo original, sino que gran parte de ella se sustenta en la que en su momento presentara el partido acción nacional (PAN), hace 10 años<sup>118</sup> (conocida como propuesta de la reforma fiscal integral o propuesta Fox).

La propuesta del PRI en cuestión, sugería reducir la tan discutida, año con año, tasa del Impuesto al Valor Agregado del 16 al 12%, ampliando su base para gravar alimentos a una tasa reducida (proponiendo mantener una canasta básica alimentaria sujeta a la tasa 0%); y revisar el concepto de medicinas para excluir algunos productos que indebidamente se benefician de la tasa cero. Además, proponía una mecánica de recuperación del IVA; es decir, que la reducción de la tasa al 12% del IVA fuera aplicable solo al comercio formal que expidiera comprobantes con requisitos fiscales; en concreto, esta propuesta en IVA estaba enfocada a una tasa menor de IVA, aplicable a un mayor número de contribuyentes.

---

<sup>118</sup> Información de acuerdo a la Gaceta Parlamentaria, año IV, número 712, miércoles 21 de marzo de 2001, consultada el 2 de diciembre de 2011, en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

Proponía desaparecer el Impuesto Empresarial a Tasa Única incorporando su mecánica de gravamen sobre el flujo de efectivo (en lugar del sistema devengado o también llamado sistema que grava las utilidades) a la Ley del ISR, reduciendo la tasa de este último impuesto del 30 al 25%. La propuesta sin duda, sugería sostener el ISR y desaparecer el IETU; adelantándose al diagnóstico que mediante un informe daría a conocer la SHCP al Congreso tres meses después, sobre el comportamiento del IETU, la cual ya hemos comentado.

La propuesta del PRI en comento no prosperó para el ejercicio fiscal de 2012, más aún, con el estudio presentado por la SHCP justificando la subsistencia del IETU.

#### **4.2. El IETU y su utilidad en la política económica**

Como hemos advertido en el desarrollo de este trabajo (capítulo primero), las dificultades financieras de los gobiernos, desde siempre, han llevado a conformar un conjunto de ideas para adoptar políticas orientadas al acopio extraterritorial de riquezas para fortalecer al Estado, pues, recordando que nuestra CPEUM, en su Art. 73, fracción VII, faculta al Congreso, para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”, como parte de las finanzas públicas, consistentes en la persecución de recursos para cumplir con el fin del Estado, estas conforman el inicio o la característica de la política económica empleada por un gobierno; así, las del actual, comandado por nuestro presidente constitucional, Lic. Felipe de Jesús Calderón Hinojosa, y manifestadas en los Criterios de Política Económica<sup>119</sup> para 2012, establecen que “La conducción de la política económica ha estado encaminada a promover el crecimiento de la economía en un contexto de estabilidad financiera. Para ello, se han tomado medidas para fortalecer las finanzas públicas a través de incrementar la recaudación tributaria y de un mejoramiento del perfil de la deuda pública. Al mismo tiempo, se han incrementado las reservas internacionales a niveles históricos que implican que, junto con la línea de crédito flexible contratada con el FMI, no se vislumbran problemas para el financiamiento de las cuentas externas del país. En el sector financiero se han adoptado políticas para incrementar el financiamiento al sector privado –con especial énfasis en sectores estratégicos como el empresarial y el de vivienda– y para preservar la solidez mostrada por el sistema financiero”.

---

<sup>119</sup> Documento consultado en Internet el 14 de octubre de 2011, en el Sitio Oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: [http://www.shcp.gob.mx/ApartadosHaciendaParaTodos/paquete\\_economico\\_2012/index.html](http://www.shcp.gob.mx/ApartadosHaciendaParaTodos/paquete_economico_2012/index.html)

Es posible observar que uno de los cometidos principales de la política económica del gobierno actual es incrementar la recaudación, de ahí el implemento de nuevos impuestos como el IETU o el IDE, durante este último sexenio presidencial (2007-2012), basado en la creación de nuevos tributos con fines extrafiscales que más que recaudación, pretenden un control de los contribuyentes, como se expresa en la siguiente Tesis aislada<sup>120</sup> (los textos recalcados, tienen la intención de destacar la idea a expresar):

**“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.** En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior es así, pues mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia

---

<sup>120</sup> Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, febrero de 2007. Pág. 643.

objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales”.

Retomando los Criterios Generales de Política Económica para 2012, tenemos que, en relación a la política de ingresos, se establece que con la Reforma Hacendaria por los que menos tienen, aprobada por el Poder Legislativo a finales de 2007, se incorporaron importantes cambios para fortalecer los ingresos públicos, la administración tributaria, el federalismo fiscal y, así, hacer más eficiente el gasto público. Entre las medidas orientadas a fortalecer los ingresos públicos destaca la introducción del IETU, aplicable tanto a las empresas como a las personas físicas con actividad empresarial, profesional y de arrendamiento. Este impuesto que sustituyó al impuesto al activo, es un impuesto mínimo con una tasa uniforme que funciona como impuesto de control del ISR y que favorece la inversión. Como medida para fortalecer el pilar de la administración tributaria, se

introdujo el IDE, como una contribución complementaria del ISR y auxiliar en el control de la evasión fiscal.

En materia de impuestos indirectos, se aprobó la aplicación del impuesto especial sobre producción y servicios a los juegos y sorteos. También se aprobaron una serie de modificaciones tendientes a fortalecer el federalismo fiscal para dotar a las entidades federativas de mayores potestades tributarias y mejorar los incentivos en las mismas.

Como resultado de la aplicación de la Reforma Hacendaria, en 2008, la recaudación del sistema renta (ISR-IETU-IDE), alcanzó un monto de 5.1% del PIB, el nivel máximo en cuando menos los últimos 30 años. Un crecimiento real de 8.5% de los ingresos tributarios no petroleros observado en 2008 que obedeció al aumento real de 11.8% que se registró en el sistema renta; se debió tanto a la recaudación que aportaron directamente los nuevos impuestos, como al mejor cumplimiento en el IVA y el ISR inducido por la introducción del IDE y del IETU, al operar estos como impuestos de control y mínimo, respectivamente; de ahí que para 2008 no fuera necesario presentar propuestas de modificaciones a las disposiciones fiscales por parte del Ejecutivo Federal.

En la segunda mitad de 2008 se produjo la peor crisis financiera internacional de los últimos 75 años, afectando de manera importante la actividad económica de México. Como consecuencia de ello y ante la caída observada en la producción de petróleo de nuestro país, era fundamental fortalecer las finanzas públicas para garantizar la sostenibilidad de las mismas y dar certidumbre a la recuperación de la economía. En consecuencia, en 2009, el Poder Legislativo aprobó una serie de

modificaciones fiscales que permitieron mantener la estabilidad macroeconómica del país; se caracterizaron, sobre todo, por ser equilibradas, al diversificar la obtención de recursos a través de toda la gama de fuentes impositivas. Además, se tuvo especial cuidado en que las modificaciones fiscales no representaran un aumento excesivo de la carga fiscal para los contribuyentes y se buscó no afectar a la población de menores ingresos.

Así, se incrementó la tasa general del IVA del 15% al 16%, y del 10% al 11%, en la región fronteriza. Se aprobó un incremento temporal de 7.14% en las tasas marginales de los últimos tres tramos de la tarifa del ISR (Art. 113 y 177) a personas físicas, ubicando la tasa máxima en 30%; y la tasa del ISR empresarial pasó del 28% al 30% (Art. 10). Estas tasas disminuirán proporcionalmente a fin de ubicar la máxima de personas físicas y la de personas morales en 29%, en 2013, y en 28%, en 2014.

También en ese año se creó el IEPS a las telecomunicaciones con una tasa del 3%, dejando exenta la telefonía pública, rural, los servicios de interconexión y de Internet. Además, se incrementó la tasa del IDE (del 2 al 3%); del IEPS de juegos y sorteos, cervezas y bebidas alcohólicas; y se fijó la cuota específica a los tabacos labrados. Se estableció el entero fraccionado del ISR diferido por los grupos que consolidan, al precisar a cinco años el periodo de diferimiento del pago del ISR.

Como resultado de las reformas descritas, durante 2010, la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros se ubicó en 10.1% del PIB, que es el registro más alto logrado en la historia del país. Asimismo, los ingresos tributarios tuvieron

un incremento real de 11.9%. La recaudación del sistema renta lo hizo en 9.5%, la del IVA en 18.5% y la de los impuestos especiales en 22.6%. Ello se compara favorablemente con un crecimiento de la actividad económica de 5.4% en 2010, también en términos reales. Considerando los alcances de las reformas fiscales de 2007 y de 2009, el Ejecutivo Federal no propuso la realización de cambios a la legislación fiscal vigente para el ejercicio fiscal de 2011.

Con relación a la política de gasto, se establece que el Paquete Económico para el ejercicio fiscal 2012 tiene como premisa mantener un estímulo contracíclico al mismo tiempo que se preserva la disciplina en las finanzas públicas. Su presentación se inscribe en un ambiente macroeconómico mundial de incertidumbre y volatilidad; por lo que el Proyecto de Presupuesto para 2012 se centro en tres ejes principales: *i)* seguridad pública, para cuidar de las personas y de su patrimonio; *ii)* crecimiento económico, a fin de fomentar la generación de empleos y desarrollo regional; y *iii)* desarrollo social, con el propósito de mejorar el bienestar de las familias y de sus comunidades.

En cuanto al paquete económico para 2012 no hay modificaciones sustantivas a la legislación, normatividad y procedimientos que rigen el actual marco fiscal y el ejercicio del gasto, no se consideraron incrementos a las tasas de los impuestos vigentes ni la creación de nuevos impuestos. Los cambios que se plantearon contribuyen a la simplificación tributaria y a la reducción de carga regulatoria en materia de derechos sin generar una erosión en la capacidad recaudatoria. Y, como diría la voz del pueblo, “son tiempos electorales”.

### **4.3. La dificultad en el cumplimiento del IETU por los contribuyentes**

Para tocar este tema nos basaremos principalmente en lo que dentro de la práctica profesional he advertido, desde que se implementó la Ley del IETU, en función de que muchas veces los mexicanos nos quejamos porque se da un nuevo tributo, o bien, porque existen nuevas reglas o lineamientos para su debido cumplimiento; sin embargo, como advertimos en el punto anterior, la situación económica de nuestro país no ha sido del todo favorable para muchas empresas por lo menos desde el año 1990, cuando debido a la crisis financiera de ésta década y a sus rezagos, conocimos casos de personas (empresas, familiares, etc.), que perdieron sus patrimonios por tener financiamientos con la banca, y ante el incremento de las tasas de interés, se vieron enfrascados en una deuda financiera impagable.

Otro de los problemas más vistos fue, ya para el año 1995, cuando al elevarse el dólar estadounidense con relación al peso casi en un 100%, acrecentó dicha crisis; no obstante la preocupación del país, en donde el presidente de esos tiempos llevó a cabo la celebración de pactos para la estabilidad económica, naciendo en materia fiscal algo sustancial que a la fecha sigue vigente, el llamado crédito al salario (en el año 1993) hoy bajo el nombre de subsidio para el empleo (Art. Octavo Transitorio de la Ley del ISR para 2008, publicado en el DOF del 1 de octubre de 2007), y que, además de ser un subsidio para los trabajadores mexicanos de bajos ingresos, fue un apoyo para las empresas con el fin de evitar recortes de personal ante la imposibilidad de incrementos salariales,

contribuyendo al pago de las nóminas; pues se trata de una cantidad que aporta el gobierno como ingreso al trabajador (en trabajadores que ganan en promedio de 0.1 a 2.5 veces el salario mínimo general); o, en su caso, como reducción de su impuesto sobre la renta (para trabajadores que obtienen ingresos mensuales de hasta \$7,382.33). Desde mi particular punto de vista, aún vivimos esos rezagos económicos, pues, reitero, hoy por hoy, existen todavía problemas muy importantes para colocarse en el mercado laboral y seguimos ante una imposibilidad de pago de mejores salarios; y no solo eso, cuando se obtiene un trabajo, en diversas ocasiones, se toma incluso sin gozar del pago de las prestaciones legales (aguinaldo, vacaciones, seguridad social, etc.). Aunado a ello está el problema de los empresarios que ven marcadas sus finanzas al tener que decidir, en ocasiones, entre pagar un tributo o las deudas que han contraído (con proveedores, acreedores, trabajadores, etc.), siendo así los temas más relevantes de la política económica actual.

#### **4.3.1. Dificultades económicas**

Como se expuso en el punto anterior, las crisis económicas de México en los últimos años, no han sido solo un problema de los empresarios sino también del Gobierno Federal (replicándose en los gobiernos estatales), quien ante la necesidad de sufragar el gasto público, recurre a estrategias de política fiscal mediante la implementación de nuevas cargas tributarias para los contribuyentes, como lo es el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que como se ha revisado ya, no solamente es un impuesto mínimo de control por parte del gobierno para sus

gobernados, es también una carga financiera adicional que hasta 2007 no contemplaban los contribuyentes a los que se dirigió este impuesto –se dice que en promedio para 2009,<sup>121</sup> de todos los contribuyentes, el IETU incrementó el pago de impuestos directos en 11% respecto al del ISR. Este incremento fue ligeramente superior para las empresas (12%) que para las personas físicas (10%)–; así, el problema económico del país que lleva a las empresas a recurrir con mayor constancia a la obtención de créditos con su consecuente carga financiera (pago de intereses) y a una mayor contribución, es lo que hace que el IETU sea un impuesto difícil desde el punto de vista económico. De ahí la relevancia que se apuntaba en el capítulo tres, cuando se hacía referencia a los créditos fiscales (inversiones, salarios y cuotas de seguridad social, inventarios, pérdidas, etc.) aplicables contra el IETU, donde se decía que hay créditos fiscales que resultan muy laboriosos de calcular, para que arrojen un monto mínimo a aplicar, y que para muchos contribuyentes del IETU, en estos tiempos de crisis económica, esos pesos o centavos calculados se vuelven un alivio al bolsillo, y representan los créditos a aplicar contra el pago del IETU calculado.

Para robustecer este punto, me permito reproducir parte del texto de la Gaceta Parlamentaria<sup>122</sup> número 3368-V, en la que el Diputado Miguel Ernesto Pompa Corella, del Grupo Parlamentario del PRI, presentó una iniciativa solicitando la abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única; con la finalidad de advertir los motivos expuestos por el Diputado Pompa para la abrogación del IETU; en donde

---

<sup>121</sup> SECRETARÍA de Hacienda y Crédito Público. *Ob. Cit.* Pág. 102.

<sup>122</sup> CÁMARA de Diputados LXI Legislatura, Gaceta Parlamentaria, año XIV, número 3368-V, jueves 13 de octubre de 2011.

los motivos expresan no solo la situación económica del país, sino el sentir de muchos de los contribuyentes a los que se les aplica el impuesto empresarial:

“La Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU) restringe la capacidad de planeación e inversión de miles de micro, pequeñas y medianas empresas mexicanas al obligar, en sus términos, a cambiar el largo por el mediano plazo. Las declaraciones en términos de ejercicio fiscal perentorias a un mes no responden a las necesidades empresariales en el país, menos aún en los arduos tiempos financieros actuales. De esta manera, la planeación empresarial se ve afectada ya que las precarias ventas de las empresas en el actual panorama recesivo de la economía, no logra invertirse o adquirirse inmediatamente, generando por ello una base de impuesto. Este impuesto hace que las empresas estén vendiendo y tratando de cubrir su base para prescindir del pago del impuesto, inhibiendo la planeación a mediano y largo plazo, dejando de lado los planes de crecimiento o consolidación a mediano y largo plazo.

Adicionalmente, los empresarios están perdiendo la deducción de sus nóminas. A la hora de determinar su base fiscal, las empresas que están pagando este impuesto y que registran pérdidas, ven deteriorada también la deducción de sus nóminas y no podrán deducirlas en un futuro. En el caso eventual de que las personas físicas acumulen ingresos y paguen impuestos por ello, las personas morales que pagan por esos ingresos o sueldos no pueden deducirlo. Muchas empresas están sufriendo las consecuencias de este impuesto por no estar deduciendo su nómina y los costos que implica, tales como cuotas de seguridad social, contribuciones, INFONAVIT, Afores e impuestos locales que no pueden ser deducidos por esta razón.

Otro de los grandes costos es la imposibilidad de reponer los activos de las empresas ya que si no se repone el activo en el mismo ejercicio, hay que pagar el impuesto por esa razón. Muchas empresas que tienen visión y programas de inversiones y crecimiento a

mediano y largo plazo no lo pueden hacer en razón de que tienen que ejercer esos recursos en plazos que no responden a sus necesidades específicas de inversión o crecimiento, derivando en la inhibición de empresas de proveeduría como las que requieren, por ejemplo, la industria maquiladora.

Otro de los costos relacionados de la ley que se comenta es que no prevé pérdidas fortuitas, tales como robo de autos y mercancías, ya que no hay base legal para deducirlas. Esto obliga al contribuyente a buscar mecanismos fiscales no formales que les eximan de pérdidas no atribuibles a su capacidad empresarial y sí resultado de la escasa garantía de seguridad que actualmente se registra en el país.

En función de que la economía nacional está afectada en la actualidad por una de las peores crisis de las últimas décadas con saldos negativos en la conservación y generación de fuentes de empleo y que el alcance recesivo financiero ha significado una importante pérdida de fuentes de trabajo que se traduce en un escaso poder adquisitivo y que sus principales impactos están en el cierre de micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYME), la responsabilidad legislativa es reconocer los graves alcances de estos desequilibrios y prever el bienestar de sus representados.

Por lo expuesto, y con fundamento en lo establecido en los artículos 71, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 77 y 78 del Reglamento de la Cámara de Diputados, someto a consideración de este pleno de la Cámara de Diputados del honorable Congreso de la Unión la presente iniciativa con proyecto de Decreto por el que se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única”.

Lo anterior no es más que una muestra del descalabro financiero que llegó a los sujetos del impuesto empresarial cuando este inició su vigencia.

#### **4.3.2. Dificultades administrativas**

Para abordar este tema es importante precisar que en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, existen infinidad de obligaciones a cubrir por los contribuyentes dependiendo de si estos son personas morales o personas físicas, así, por mencionar solo algunos casos, tenemos el Art. 86, de la Ley del ISR, que establece a las personas morales obligaciones tales como: presentar avisos al Registro Federal de Contribuyentes (altas, cambios de domicilio o de situación fiscal, apertura o cierre de establecimientos, etc.), llevar contabilidad, expedir comprobantes de sus operaciones, presentar la declaración del ISR del ejercicio; informar (declaraciones informativas) sobre préstamos recibidos del extranjero, de sus clientes y proveedores por operaciones realizadas en montos superiores a \$50,000 (actualmente esta declaración se suple al presentar la Declaración Informativa mensual de Operaciones con Terceros a que se refiere el Art. 32, fracción VIII, de la Ley del IVA) en el ejercicio inmediato anterior, de retenciones efectuadas por pagos a personas físicas que prestan servicios profesionales o que les rentaron inmuebles, de salarios pagados, impuesto retenido a trabajadores y, en su caso, del subsidio para el empleo entregado, de donativos otorgados, de dividendos o utilidades pagados, entre otras.

Aunado a dichas obligaciones, como quedó ya manifiesto en el capítulo tercero, se incorporó en 2008 la obligación de informar de manera mensual el listado de los conceptos que sirven de base para determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo cual vuelve complejo al IETU desde el punto de vista administrativo, pues no basta con identificar los elementos que integran la base del impuesto, además

debe llevarse una especie de doble contabilidad una para Impuesto Sobre la Renta (sobre lo devengado) y otra para el Impuesto Empresarial a Tasa Única (sobre los flujos de efectivo), que aunque algunos colegas opinan que esta es la misma que ya se tiene para el Impuesto al Valor Agregado, no hay que olvidar que son bases distintas la establecida para determinar el IETU, respecto a la establecida para la causación del IVA; además, deben considerarse las posibilidades de aprovechar los créditos fiscales que resultan aplicables contra el IETU que se calcule, o determinar la deducción adicional por inversiones pagadas (las adquiridas de septiembre a diciembre de 2007), y realizar todos los cálculos correspondientes para tal aplicación; identificar la tasa o, en su caso, el factor (para los créditos) aplicable según el ejercicio al que corresponden los cálculos, independientemente de que con posterioridad se le informe a la autoridad (un reporte adicional) de los conceptos base, mediante los citados listados de conceptos, y lo más relevante es ver, si al contador, administrador o la persona en la empresa que tiene a su cargo el cumplimiento de las disposiciones fiscales, le queda tiempo para hacer lo debido con las nuevas obligaciones fiscales que se incorporaron con la aparición del IETU, lo cual seguramente muchos no lo harán, y esto se vuelve, además de un problema administrativo, uno de índole económico, pues muchas empresas, en el mejor de los casos, se vieron en la necesidad de contratar a una persona en particular para dedicarse a dar cumplimiento exclusivamente a las obligaciones fiscales, otras se dieron a la tarea de analizar con sus asesores jurídicos los medios de defensa contra tal carga administrativa y, como se comentó también en el capítulo anterior, fue algo que no prosperó, pues

se perdieron dichos medios de defensa con la consecuente carga financiera (pago de honorarios a los abogados) que esto implicó; así, afinamos que el IETU, además de una carga financiera para los contribuyentes, es ya una carga administrativa más para los sujetos a los que les aplica.

Aunque, el Secretario de Hacienda, José Antonio Meade Kuribreña, subrayó en su comunicado de prensa,<sup>123</sup> de fecha 20 de octubre de 2011, que México avanza con firmeza en la creación de condiciones para elevar su competitividad y ofrecer a las empresas nacionales un entorno cada vez más propicio para los negocios; para ello “México instrumentó reformas regulatorias principalmente en tres áreas: 1) Facilitó el pago de impuestos de los contribuyentes, al eliminar la declaración anual del IVA,<sup>124</sup> las declaraciones informativas del IETU<sup>125</sup> y la obligación de presentar dictamen fiscal; 2) Agilizó el proceso de obtención de permisos de construcción al consolidar procedimientos internos administrativos, y 3) Fortaleció los sistemas de seguridad de transacciones al implementar un registro centralizado mediante una base de datos electrónica”.

Como hemos advertido ya, las cargas administrativas del IETU no se han eliminado, por lo menos hasta la normatividad vigente al cierre del mes de noviembre de 2011.

---

<sup>123</sup> SECRETARÍA de Hacienda y Crédito Público. *Avanza México en creación de condiciones para elevar la competitividad y favorecer la actividad empresarial*. Comunicado de Prensa 133/2011 de fecha 20 de octubre de 2011, consultado en Internet el 26 de octubre de 2011:

[http://www.shcp.gob.mx/documentos\\_recientes\\_biblioteca/comunicado\\_133\\_2011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/documentos_recientes_biblioteca/comunicado_133_2011.pdf)

<sup>124</sup> Se eliminó la declaración anual del IVA, pero se sustituyó por 12 declaraciones (la Declaración mensual de Operaciones con Terceros, del Art. 32-VIII, LIVA).

<sup>125</sup> El Decreto Presidencial del 30 de junio de 2010, permite presentar de forma anual en lugar de mensual, el listado de conceptos que sirvieron de base para calcular el IETU, esto no implica una eliminación de las informativas.

#### **4.4. Perspectivas**

Como hemos señalado en los puntos anteriores, la proyección por parte de las autoridades hacendarias con relación al Impuesto Empresarial a Tasa Única, es su permanencia o, como lo dijo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el dejarse madurar para poder constatar su eficacia; pues de no existir el IETU, alrededor del 50% de los contribuyentes a partir de 2009 no hubieran pagado ISR, generándose la eminente caída en la recaudación de este último, por los motivos que ya hemos expuesto (planeaciones fiscales agresivas, falta de gravámenes o poca recaudación de diversos sectores que en el ISR gozan de regímenes especiales, o en los que prevalecía la evasión o elusión fiscal).

Así, podemos decir que la perspectiva, desde el punto de vista de la autoridad correspondiente (SHCP), es que el IETU persista como un impuesto más del sistema fiscal mexicano, pues en el diagnóstico realizado por la SHCP, que en su momento revisamos en el apartado 4.1, de este capítulo, dicha autoridad ha justificado su aplicación en función de que:

- 1) El IETU ha logrado incrementar la recaudación de manera directa e indirecta del ISR.
- 2) Con el IETU se ha incrementado a nivel de censo, el número de contribuyentes que realizan en lo general pagos de impuestos.
- 3) La aparición del IETU ha llevado a reducir los efectos agresivos de ciertas planeaciones fiscales.
- 4) El IETU ha contribuido al fortalecimiento de los ingresos públicos, desde el momento en que ha logrado incrementar el Producto Interno Bruto del país.

Coincido con los puntos anteriores, pues el impuesto empresarial es un impuesto modelo, seguramente ha sido difícil para muchos contribuyentes aterrizar una planeación fiscal simétrica, como se hacía antes de su aparición, ya que hemos escuchado en diversos foros donde converge el estudio del IETU, discutir sobre la complejidad de una planeación, debido a que realizarla en ISR representa dejar cojo el IETU, y hacerlo en IETU implica dejar cojo ISR; es decir, pagar uno u otro impuesto, de ahí que, en mi opinión el IETU, es un impuesto muy bien pensado para atraer recursos a las arcas tributarias, y su calificativo de impuesto candado es muy acertado.

## CONCLUSIONES

✓ Puedo decir que se han cubierto las expectativas planteadas en la investigación, al resaltar la importancia de la actividad financiera del Estado en materia fiscal, en virtud de que es a través de esta, que el Estado recauda los ingresos, los administra y ejerce. Los ingresos los obtiene de diversas fuentes y de manera constante con el objetivo de cubrir los gastos públicos. Esa necesidad del Erario Federal, llevo a partir de 2008 a la creación de nuevos tributos naciendo así el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

✓ Constitucionalmente hablando, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, siempre que se ubiquen en el supuesto normativo que los señala como obligados al pago. Tal contribución debe cumplir con los principios de derecho, como son el de proporcionalidad, equidad y legalidad; principalmente, bajo la idea de financiar al Estado con los recursos suficientes para que este preste los servicios que tiene instruidos. Tal obligación a veces se cumple solo por unos cuantos, no por el universo que ha pensado el legislador al momento de crear el impuesto, pues en el caso de México existen muchos contribuyentes que ante la desesperación de cubrir sus necesidades básicas, se han dirigido a la informalidad dejando de contribuir a los gastos públicos esperados por el Estado.

✓ Resulta necesario considerar, que el Código Fiscal de la Federación, no define a las contribuciones, solo se limita a clasificarlas en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; siendo el SAT, quien indica que las contribuciones son contraprestaciones para recibir del Estado, la satisfacción de ciertas necesidades de carácter colectivo (drenaje, alumbrado

público, etc.), mismas que debemos aportar con el ánimo de recibir dichas contraprestaciones por parte del Estado en igualdad de calidad divisible acorde a nuestro aporte al gasto público.

✓ Los planteamientos expuestos para el desarrollo del trabajo, sobre si la implementación del IETU como una necesidad de generar recursos para el Erario Federal ¿Resulta constitucional?, con el apartado 3.7, del capítulo tercero, y en opinión de la Suprema Corte es, que se trata de un impuesto constitucional en su estructura actual, pues se reconoció la validez de sus diversos elementos que lo conforman, bajo el esquema de la no violación a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, principalmente.

✓ Cuando se hablo de los antecedentes, y se toco el tema de los resultados macroeconómicos del IETU, se mencionó que el impuesto empresarial, no sustituye al Impuesto al Activo, pues en el capítulo tercero al analizar la estructura del Impuesto Empresarial a Tasa Única, conocimos que la base y los elementos que grava el IETU, son totalmente distintos a los que establecía la ahora abrogada Ley del Impuesto al Activo, ya que ésta última gravaba los activos de las empresas, incluso se dice que inhibía las inversiones, pues cada inversión que realizaban las empresas, incrementaba la base del IMPAC; a diferencia del IETU, en donde se fomentan las inversiones en función de que al erogar efectivamente su monto, se consideran deducibles de los ingresos que conforman la base para el IETU. Otro punto más, fue que no obstante que el IMPAC también era un impuesto mínimo de control, se erosiono en el momento en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo declaro inconstitucional, al estimar que se violaba la

garantía de equidad tributaria, al no permitir la deducción de ciertas deudas para determinar su base. Por lo anterior, se puede decir, que el IETU es un impuesto nuevo en México, y como impuesto mínimo de control, no sustituye al ahora abrogado Impuesto al Activo. Una diferencia más, por no decir de mayor relevancia es, que el IMPAC era un impuesto que se pagaba y se podía recuperar en el tiempo (máximo diez años) al generar Utilidades, el IETU al momento de pagarse, se convierte en un gasto; es decir, no hay posibilidad de su recuperación.

✓ El IETU es un impuesto vigente a partir de 2008, considerado como una carga administrativa adicional (por su esquema de flujos) para los contribuyentes que son sujetos de este nuevo impuesto; para otros, representa una carga financiera mayor, pues aun cuando el ISR es acreditable (se resta) contra el IETU calculado, y que resulta IETU a pagar solo cuando el ISR es menor que el IETU calculado, se vuelve una carga financiera adicional que afecta la economía de quienes determinan IETU a su cargo.

✓ Para lograr que el IETU sea inferior al ISR, siempre será indispensable que los sujetos del Impuesto Empresarial a Tasa Única calculen y apliquen cuando corresponda cada uno de los estímulos fiscales previstos tanto en la Ley del IETU como en sus disposiciones transitorias y en el Decreto del 5 de noviembre de 2007, mismos que fueron comentados en el capítulo tercero, y que resultan bastante laboriosos y hasta complejos en algunos casos, para el cálculo de la base y sobre todo del IETU a cargo o a favor.

✓ El IETU nació como un impuesto eliminador de esquemas preferenciales de tributación; no obstante, hemos advertido que consiente algunos sujetos, como son las Personas Físicas del Régimen de Pequeños Contribuyentes, el cual, está regulado por la Ley del ISR; sin dar cabal cumplimiento a la iniciativa del Ejecutivo con la creación de este impuesto, en cuanto a eliminar esquemas preferenciales de tributación.

✓ De 2008 a 2012, advertimos que el fisco federal, por concepto de recaudación con relación a los ingresos tributarios, ha disminuido sus esperanzas de percibir hasta un 27% menos por concepto de IETU, lo cual puede ser reflejo de un problema recaudatorio para el Estado, pues en su momento indicamos que el número de contribuyentes a septiembre de 2011, lejos de bajar, se ha incrementado hasta en un 50% con respecto al ejercicio de 2006, lo que no justifica la disminución en recaudación. O bien, dicha caída como lo manifestamos en las hipótesis de investigación, se debe seguramente a la complejidad en la determinación del IETU por parte de los contribuyentes, quienes al no determinar en forma debida el impuesto por las complicaciones expuestas, pueden involuntariamente contribuir incorrectamente al pago del tributo, mermando así la recaudación esperada por el Erario Público.

✓ En el estudio presentado por la SHCP a tres años de la implementación del IETU, le da continuidad para los próximos años, lo cual era de esperarse en función de su calificativo “impuesto candado”, pues no sólo logra captar recursos propios por dicho concepto, sino que, además, fomenta la recaudación del ISR. Adicionalmente, se requiere de una verdadera herramienta de política fiscal para

eliminar ambos impuestos y conformar uno solo, o el anhelado impuesto único para nuestro país, lo cual, según autores revisados, es difícil de implementar, pues esto no ha ocurrido ni en países más desarrollados que el nuestro, aun cuando muestran una política fiscal de mayor disciplina.

✓ Coincido con el estudio de la SHCP en cuanto a que el IETU, ha fortalecido el sistema tributario al ampliar la base de recaudación –el número de contribuyentes que pagan–, logrando un incremento en los ingresos tributarios, al impedir las planeaciones agresivas, pues como se externó en su momento, deben ser planeaciones del todo inteligentes (si es que existen); de lo contrario, hacer una planeación que minimice o elimine el pago del IETU de manera legal, seguro repercutirá en un mayor pago del ISR y viceversa.

✓ Por lo expuesto en este trabajo, y como cometido del mismo, podemos concluir que el Impuesto Empresarial a Tasa Única pasó de ser un impuesto simple, al momento en que el Ejecutivo lo presento como propuesta, a un impuesto totalmente complejo en su aplicación, determinación y sobre todo control, desde el punto de vista del sujeto del impuesto; pues, tratándose de personas morales que para el ISR deben identificar en su contabilidad la base de ingresos y erogaciones, de acuerdo al sistema de lo devengado (no importa si se cobran los ingresos o se pagan las erogaciones, el simple hecho de expedir el comprobante o entregar la mercancía o prestar el servicio, entre otros, los obliga a reconocer el total del ingreso) y un sistema en base a flujos económicos (lo cobrado y lo pagado es lo que integra la base principalmente para el IETU), provoca que el sujeto del impuesto llegue a bases mal determinadas o peor aún, distorsionadas

por desconocer los elementos que las conforman; ya que la Ley del IETU es un híbrido, que se nutre tanto de la Ley del ISR como de la Ley del IVA, para conformar el objeto y su base de tributación.

✓ Finalmente señalamos que este trabajo en ningún momento ha pretendido invocar la abrogación del IETU, por no ser el objeto de estudio, sino advertir que para poder contribuir al gasto público y favorecer la actividad financiera del Estado, no basta con que se establezcan contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, como lo reza el mandato constitucional; sino que es necesario que dichas contribuciones en sus elementos sean del todo claras al establecer en forma plena los sujetos, el objeto a gravar, la base sobre la que se aplicará la tasa o la tarifa, así como estas mismas, su época de pago y las obligaciones a cumplir, para que en su caso, la autoridad fiscal pueda ejercer sus facultades de comprobación.

Es decir, los elementos del IETU deben ser precisos y regularse en la misma ley, no en forma complementaria a través de Decretos u otras disposiciones legales (Resolución Miscelánea, Criterios, etc.), como es la Ley de Ingresos de la Federación; esto evitaría la complejidad que tanto hemos invocado en este trabajo y contribuiría a la simplicidad no solo del cálculo de los impuestos o las contribuciones en general, sino del mismo pago y por parte de la autoridad de su recaudación.

## **Propuestas**

1. Que en caso de continuar el IETU para los próximos años, se haga una estructura integral de la Ley, en la que se consensen los decretos, las reglas misceláneas y los demás ordenamientos legales que le dan vida y rigor a la aplicación del impuesto. Esto contribuirá a la simplicidad en la aplicación de la ley llevando a la justicia en su pago, es decir, permitiendo determinar el impuesto con todos sus elementos, no pagando más, ni menos, sólo lo exigido por el tributo.
2. Que se busquen otros esquemas de recaudación que amplíen el número de contribuyentes, por ejemplo, que se eliminen algunos sectores beneficiados en la ley del ISR como son el de los transportistas por citar solo uno, que desde 1991 han tenido sectores privilegiados como el régimen simplificado en su aplicación vigente hasta el 2001 y en su nueva versión a partir de 2002, pues ellos pagan sobre una base de flujos de efectivo y no como lo hacen las demás empresas de nuestro país en base a lo devengado. O en el impuesto al valor agregado, eliminando los beneficios de tener la tasa del 0%, haciendo contribuir a la industria farmacéutica, pues es un sector que por años se ha beneficiado y lo peor aún, se ha financiado con las devoluciones de los benéficos saldos a favor de éste impuesto.
3. Quizá el estudio de la SHCP que comentamos, no fue lo suficiente serio al establecer que no se ha dejado madurar el IETU para hablar de su abrogación, si no se pugna por su abrogación si por la simplificación

tributaria, dejando un solo impuesto, quizás el IETU sea la solución pues como hemos advertido de todos los beneficiados en el ISR con sectores específicos: régimen simplificado, régimen de pequeños contribuyentes, personas morales sin fines de lucro (sociedades civiles que tributan en el Título III, de la Ley del ISR, pero sin autorización para recibir donativos), etc., eliminando los capítulos correspondientes de la Ley del ISR, que se buscaban desde un principio con el IETU, dejando solo este último impuesto, con lo que se contribuirá a una tributación con mayor equidad en nuestro país.

Finalmente las propuestas aquí consideradas tienen la esperanza de dar pie a motivar nuevas investigaciones o en su caso a las críticas constructivas pertinentes.

## Fuentes de información principal

ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. 16a. Edición. Themis. México 2002.

BENVENUTO Griziotti. *Principios de ciencia de las finanzas*. 6a. Ed. Italiana. Traducción Dino Jarach. Roque DEPALMA Editor. Buenos Aires. 1959.

CEFP. LXI Legislatura. Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión. *Ingresos públicos en México*. Palacio Legislativo de San Lázaro. Febrero, 2010.

COMISIÓN Fiscal ISR 2003-2005. *Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios*. 10a. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2005.

CONGRESO General de los Estados Unidos Mexicanos. *Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*. Diario Oficial de la Federación del 1 de octubre de 2007.

DE JESÚS Calderón Hinojosa Felipe, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. *Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los Impuestos sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única*. Diario Oficial de la Federación del 5 de noviembre de 2007.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. 28a. Edición. Editorial Porrúa. México. 2010.

GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio y Teresa González, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 2004.

H. CÁMARA de Diputados. *Gaceta Parlamentaria, número 2339*, de fecha miércoles 12 de septiembre de 2007.

INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Tomos 1 a 4 (A-C, D-H, I-O, P-Z)*. 1a. Edición. Editorial Porrúa / UNAM. México 2001.

INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos. *Normas de Información Financiera*. (NIF). 4a. Edición. IMCP. México. 2009.

JARACH, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*. 3a. Ed. ABELEDO-PERROT. Buenos Aires. 2004.

JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 10a. Ed. Cengage Learning. México. 2009.

MARTINEZ, López Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. 4a. Edición. ECASA. México. 1986.

MÉNDEZ, Ramírez Ignacio...[et al.]. *El protocolo de investigación: lineamientos para su elaboración y análisis*. 2a. Edición. Editorial Trillas. México. 1990.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. Traducido por Julio Banacloche. Editorial de Derecho Financiero. Caracas, Madrid. 1975.

OSORNIO Corres, Francisco Javier, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, México, UNAM, IIJ, 1992.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*. Segunda edición. Editorial Harla. México. 1986.

ROJO Chávez, Juan José. *Aplicación y comentarios Leyes del ISR IAC 1999*. 3a. Ed. SICCO, S.A. de C.V. México. 1999.

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.

SERVICIO de Administración Tributaria. *“Formación Tributaria” Guía de estudio para el alumno*. 3a. Ed., México, Abril 2008.

SUPREMA Corte de Justicia de la Nación. *El sistema jurídico mexicano*. 4a. Ed. Poder Judicial de la Federación. México 2006.

VENEGAS Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. Editorial OXFORD. México. 2010.

VILLAGÓMEZ Alejandro y Luis Navarro. *Política fiscal contracíclica en México durante la crisis reciente: Un análisis preliminar*. Centro de Investigación y Docencia Económicas. No. 475, Marzo 2010. [www.cide.edu](http://www.cide.edu).

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7a. Ed. DEPALMA, Buenos Aires. 2005.

### **Sitios de Internet recurrentes**

a) Centro de Investigación y Docencia Económicas <http://www.cide.edu/>

b) Diccionario Real Academia de la Lengua Española <http://www.rae.es/rae.html>

c) H. Cámara de Diputados <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm>

d) Secretaría de Hacienda y Crédito Público

<http://www.shcp.gob.mx/Paginas/default.aspx>

e) Servicio de Administración Tributaria

[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/home.asp](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/home.asp)

# **ANEXOS**

### Anexo 1. Acreditamiento del IETU a nivel internacional

---

1. Alemania	15. España	29. Kuwait*	42. Portugal
2. Australia	16. Estados Unidos	30. Letonia*	43. Qatar*
3. Austria	17. Finlandia	31. Lituania*	44. Reino Unido
4. Bahrein*	18. Francia	32. Luxemburgo	45. Rep. Checa
5. Barbados	19. Grecia	33. Malta*	46. Rep. Eslovaca
6. Bélgica	20. Hong Kong*	34. Marruecos*	47. Rumania
7. Brasil	21. Hungría*	35. Noruega	48. Rusia
8. Canadá	22. India	36. Nueva Zelanda	49. Singapur
9. Chile	23. Indonesia	37. Países Bajos	50. Sudáfrica
10. China	24. Irlanda	38. Pakistán*	51. Suecia
11. Colombia *	25. Islandia	39. Panamá	52. Suiza
12. Corea	26. Israel	40. Perú*	53. Uruguay
13. Dinamarca	27. Italia	41. Polonia	
14. Ecuador	28. Japón		

---

\*Negociaciones concluidas pendientes de entrar en vigor.

**Fuente:** SECRETARÍA de Hacienda y Crédito Público. *Ob. Cit.* Pág. 114.