



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

**ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD
TRIBUTARIA EN EL ACREDITAMIENTO DE LOS PAGOS DE
APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL PARA EL CÁLCULO DE
IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

CINTIA JUÁREZ ELIZARRARAZ

ASESOR: JUAN BLAS ARRIAGA HUERTA

SEPTIEMBRE 2009



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A **Dios, mi padre por excelencia**: A ti Señor que me has enseñado a reconocerte en todos mis caminos, pues eres tú, quien endereza mi andar, llena mi días de abundancia, reboza mi alma en su paz y alegría cuando más lo necesito, me unge de sabiduría y da inteligencia.

A mis padres; **Antonio Juárez y Consuelo Elizarraraz**: Quienes me han demostrado luchar para tener siempre una mejor calidad de vida, en quienes jamás he dejado de ver unas personas triunfadoras y de enorme corazón.

Al amor de mi vida **Omar Cervantes**: Que me enseñó el verdadero significado del amor, quien ha sido un gran apoyo y alegría en mi vida, en la carrera, mismo que me ha demostrado que el trabajar en la carrera es algo que se disfruta día a día.

A mis hermanas y cuñado, **Danna, Thalía, Nayeli y Yonathan**: Por sus oraciones, apoyo y preocupación aún siendo yo la mayor.

A mi asesor **Lic Juan Blas Arriaga Huerta**: Quien en su lucha de brindar una mejor educación, me regaló un excelente profesor y amigo.

A mis jefes por la paciencia en todos los permisos otorgados para los trámites en el presente trabajo de tesis.

Gracias por todo.

CAPITULADO

Introducción **6**

Objetivo **11**

CAPÍTULO I. MARCO HISTÓRICO.

1.1.- Convención Nacional Hacendaría del año 2004. **12**

1.2.- Proceso Legislativo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. **15**

1.2.1.- Iniciativa del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. **15**

1.2.2.- Dictamen de la Cámara de Origen (Cámara de Diputados). **27**

1.2.2.1.- Principales Cambios propuestos en la Cámara de Origen. **28**

1.2.3.- Discusión y aprobación en la Cámara de Origen. **41**

1.2.4.- Dictamen de la Cámara Revisora (Cámara de Senadores). **45**

1.2.5.- Discusión y aprobación en la Cámara Revisora. **47**

CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL.

2.1.-Clasificación de las contribuciones **56**

2.1.1. El Impuesto. **58**

2.1.2. Aportaciones de Seguridad Social **67**

2.1.3.- Contribuciones de mejoras **74**

2.1.4.- Derechos **76**

2.1.5. - Aprovechamientos	78
2.2.- Elementos del Impuestos.	79
2.2.1.- Objeto.	80
2.2.2.- Sujeto.	80
2.2.3.- Base.	84
2.2.4.- Tasa o tarifa.	85
2.2.5.- Época de Pago	87
2.3.- Principios de los Impuestos.	89
2.3.1.- Principios Tributarios de Adam Smith.	91
2.3.2.- El artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.	98
2.3.1.1- Garantía de Proporcionalidad Tributaria.	100
2.4.- Acreditación	103
2.5.- Deducción	105
2.6.- Fines extrafiscales	106

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA ACREDITACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL PARA CÁLCULO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

3.1.- Sujetos de las aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano de Seguridad Social e Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.	109
3.2.- Época de pago de las aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano del Seguro Social.	122

3.3.- Época de pago de las aportaciones de seguridad social para el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.	127
3.4.- Sujetos y Objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única.	132
3.5.- Época de pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única.	141
3.6.- Época de pago definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única	146
3.7.- Requisitos de procedibilidad para la acreditación de aportaciones de seguridad social en el pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única	150
Conclusiones.	166
Bibliografía.	170
Legislación.	171
Fuentes Electrónicas.	172

“INTRODUCCIÓN”

Bajo la premisa de la insuficiente recaudación tributaria en México, aunado a la excesiva dependencia de los ingresos petroleros, el presidente de la República, Felipe Calderón Hinojosa, presentó el día 20 de junio de 2007 ante la Comisión Permanente del Honorable Congreso de la Unión la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, misma que actualmente se denomina Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El objetivo de dicha iniciativa se inclinó a la necesidad de reformas al sistema tributario, mediante las cuales se incrementarían los ingresos públicos, desahogando así la carga a los ingresos petroleros y a su vez se evitara la elusión y evasión fiscal; dichas reformas tendrían como fin sentar las bases para que a través del pago de las contribuciones equitativas y proporcionales, se generaran los recursos suficientes para satisfacer las necesidades que la misma sociedad demanda.

No debe de pasar inadvertido que independiente al fin recaudatorio que tiene el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el ejecutivo indica que también posee fines extrafiscales, mismos que sirven de apoyo al Estado, a fin de alentar la política financiera, económica y social, aunado a ello, deben salvaguardar los principios de equidad y proporcionalidad al momento en que se realice el pago del impuesto que nos ocupan, toda vez que, de lo contrario no se daría una justa distribución de los ingresos y de la riqueza, afectando así la esfera jurídica y patrimonial de los contribuyentes, lo que hace más novedoso el estudio de este tema.

Es de mencionar brevemente que el Impuesto Empresarial a Tasa Única grava la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, actividades que de conformidad con la ley que nos ocupan pueden realizar las personas físicas y morales residentes en territorio nacional o bien los residentes en el extranjero

con establecimiento permanente en el país, por los ingresos a dicho establecimiento derivados de las actividades ya citadas.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única se concibió como un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios, creando así un gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción y sin contemplar regímenes especiales o diferenciados, deducciones o beneficios extraordinarios, con lo que se ampliaría la base tributaria.

Aunado a lo anterior, es de destacar que el impuesto en estudio funge como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total, con el objetivo de gravar a quienes en la actualidad no pagan el impuesto sobre la renta y de dicha forma hacer más equitativa la tributación, otra de sus características es que sustituye al impuesto al activo.

El desarrollo del tema de tesis expuesto, se llevó a cabo a través de la investigación de diferentes fuentes, tales como son libros de diversos autores y editoriales, artículos de la revista fiscal salud empresarial, Diario Oficial de la Federación, páginas de internet (los cuales se citan en la bibliografía del presente trabajo de tesis), mismos que proporcionaron una visión amplia del tema que nos ocupa.

Ahora bien, es de reafirmar, el hecho de que en el presente trabajo se considera la violación a la GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, al calcular el Impuesto Empresarial a Tasa Única, solo en cuanto hace al acreditamiento de los pagos de aportaciones de seguridad social.

Cabe señalar que la justificante a lo anterior, es en virtud de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al establecer determinados requisitos para que proceda el acreditamiento de las citadas aportaciones de seguridad social, impide material y jurídicamente el acreditamiento de las referidas aportaciones de seguridad social, no perdiendo de vista que son cantidades

que el patrón paga de manera obligatoria y que se ven relacionadas directamente con la obtención del ingreso gravado.

Para el análisis del tema a exponer en el presente trabajo de tesis, se subdividió el mismo en tres capítulos, de los cuales, su contenido medularmente se expone a continuación:

❖ **CAPÍTULO I "MARCO HISTORICO":** Se hace una breve referencia a las ideas que motivaron la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única en México, mismas que surgieron de la Convención Nacional Hacendaria de 2004, por lo que en el presente capítulo se trata lo trascendente relativo a dicha Convención, ello en relación al tema de tesis en análisis, asimismo, se indica lo conducente al proceso legislativo del impuesto que nos ocupa, proceso que lo constituye la iniciativa del actual presidente de la República Mexicana, así como el dictamen, discusión y aprobación de la cámara de origen y de la revisora (cámara de diputados y de senadores).

Los objetivos de dicho capítulo son: visualizar las referencias históricas en México del impuesto que nos ocupa, las justificantes que se consideraron para imponer dicho impuesto, sus objetivos y las distintas opiniones que mereció en las cámaras ya citadas.

❖ **CAPÍTULO II "MARCO CONCEPTUAL":** Este capítulo, versa sobre los distintos conceptos jurídicos que se manejaran a lo largo del subsecuente capítulo, a mayor abundamiento, se introdujo con dos objetivos principales, el primero de ellos, facilitar la comprensión de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en cuanto hace al tema de tesis que nos ocupa, y finalmente para poder proporcionar un mejor análisis jurídico en las conclusiones al final del tema.

❖ **CAPÍTULO III "ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA ACREDITACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL PARA CÁLCULO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA":** En dicho capítulo se hace un desglose de los sujetos que intervienen tanto en las aportaciones de seguridad social como en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, de igual forma se precisa su respectiva época de pago.

Lo anterior, atendiendo a la ley de la materia que les compete por ejemplo: La Ley del Instituto Mexicano del Seguro, La Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Finalizado la breve exposición de cada uno de los capítulos, atendiendo en primer orden a que las aportaciones de seguridad social se acreditan, para efecto de calcular el Impuesto Empresarial a Tasa Única, ello en relación a la época de pago de las aportaciones de seguridad social, así como a la época de pago provisional y definitiva del Impuesto Empresarial a Tasa Única; se podrá analizar si el Impuesto Empresa a Tasa Única viola la Garantía de Proporcionalidad Tributaria, planteando así las siguientes interrogantes:

1.- ¿Cuáles son los requisitos, que señala la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, para que proceda el acreditamiento de las aportaciones de seguridad social?

2.- ¿A cargo de quien debe corresponder el acreditamiento de las aportaciones de seguridad social, para efecto del cálculo del impuesto que nos ocupa?

3.- ¿Las fechas de pago de las aportaciones de seguridad social a acreditar, coinciden con las épocas de pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única (provisional y definitivo)?

4.- ¿Se encuentran efectivamente pagadas las aportaciones de seguridad social, en el mismo periodo o ejercicio fiscal del pago provisional o definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única?

OBJETIVO:

Demostrar la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, al estar el contribuyente imposibilitado material y jurídicamente a acreditar las aportaciones de seguridad social para efectos del cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es decir, al no permitir disminuir su carga tributaria.

CAPÍTULO I.

MARCO HISTÓRICO.

1.1.- Convención Nacional Hacendaría del año 2004

En el presente subtema, cabe señalar que tanto de la Declaración de Cuatro Ciénegas y en especial en la propia Convención Nacional Hacendaría del 2004, se tomaron en cuenta algunas ideas que motivaron la creación de la Contribución Empresarial a Tasa Única; por lo que en adelante se hará el señalamiento respectivo de dichas ideas:

Declaración de cuatro ciénegas

Únicamente es de mencionar que el presidente de la república, y los entonces integrantes de la Conferencia Nacional de Gobernadores, en su segunda sesión extraordinaria celebrada para analizar la reforma del Estado, acordaron diversos puntos, entre las más importantes destacan los siguientes:

1.- Redistribuir las competencias en materias hacendaria, desde las normas constitucionales, para garantizar el sustento presupuestal del ejercicio de sus atribuciones.

2.- Impulsar la convocatoria para la celebración de una Convención Nacional Hacendaria que llevará a una reforma fundamentada en criterios claros y precisos generando una nueva corresponsabilidad política y administrativa entre los gobiernos federales, y estatales y municipales; **que se orientara a incrementar la recaudación y la autonomía en esta materia,** mejorara la distribución de los recursos y de la inversión pública, privilegiara la interlocución de las entidades federativas con los órganos encargados de distribuir el gasto e impulsara la cooperación, la coordinación y la solidaridad,

que permitiría abatir y evitar que se originaran las diferencias entre entidades ricas y pobres.¹

Convención Nacional Hacendaria 2004

Ahora bien, de la Convención Nacional Hacendaria de 2004, surgió la necesidad de una reforma hacendaria, en la que se considerara el ingreso, gasto y deuda; la interacción de dichos componentes; la descentralización y la colaboración administrativas; la armonización de los sistemas hacendarios federal, estatales y municipales; y la transformación del sistema nacional de coordinación fiscal en un sistema nacional de coordinación hacendaria, que propiciara el crecimiento económico, al desarrollo nacional y la generación de empleo.²

Cabe hacer mención que la Convención Nacional Hacendaria contaba con la siguiente estructura organizacional:

- **Consejo Directivo,**
- **Coordinación Técnica,**
- **Dirección Ejecutiva,**
- **Mesas de Análisis y propuestas, y**
- **Comisiones Técnicas.**

De las mesas de análisis y propuestas, señaladas de entre todos los órganos citados con anterioridad, se citara brevemente su funcionamiento y las siete mesas que la integran:

Mesas de Análisis y Propuestas. Se encontraban encargadas de las propuestas ejecutivas, debidamente compatibilizadas en lo técnico y lo socioeconómico, procurando el consenso y sometiénolas a la consideración y dictamen del órgano decisorio de la Convención.

¹ Convención Nacional Hacendaria, <http://www.indetec.gob.mx./cnh/>, México 13 de noviembre de 2008.

² Convención Nacional Hacendaria, <http://www.indetec.gob.mx./cnh/>, México 13 de noviembre de 2008.

Se dividieron en siete, tocando los temas siguientes:

Mesa I.- “Gastos Públicos”.

- a) Redefinición y reasignación de competencia, atribuciones y responsabilidades entre los órdenes de gobierno.
- b) Presupuesto.

Mesa II.- “Ingresos”

- a) Redistribución de potestades tributarias conforme al nuevo federalismo.
- b) Fortalecimiento de las finanzas publicas federales, estatales y municipales.
- c) Simplificación de la legislación fiscal

Mesa III.- “Deuda Pública”

- a) Financiamiento.
- b) Banca de desarrollo.
- c) Sistema pensionario.

Mesa IV.- “Patrimonio Público”

Mesa V.- “Modernización y Simplificación de la Administración Hacendaria”

Mesa VI.- “Colaboración y Coordinación Intergubernamental”

Mesa VII.- “Transparencia, Fiscalización y Rendición de Cuentas”

Ahora bien, es de aclarar que se hace especial hincapié en la Mesa de Ingresos (mesa II), toda vez que, su análisis relativo a la insuficiencia de los recursos fiscales, es de trascendencia en este tema.

Así tenemos que, **del diagnóstico realizado por la Mesa de Ingresos se identificaron como principales causas que influyen en la insuficiencia de los recursos fiscales, las siguientes:**

- Deficiente diseño legislativo de impuestos
- Elevado nivel de evasión y elusión fiscales
- Excesivo formalismo jurídico
- Falta de transparencia
- Correspondencia poco clara entre el pago de contribuciones y los servicios del Estado que se obtienen a cambio
- Insuficiencias en las administraciones tributaria
- La dependencia excesiva de los derechos de hidrocarburos y el exceso fiscal que recae en Petróleos Mexicanos.³

Bajo los antecedentes expuestos con anterioridad, el Poder Ejecutivo Federal, presentó la Iniciativa de la ahora llamada Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, misma que regula los acreditamientos de las aportaciones de seguridad social, tema que se analizará con posterioridad, dado el tema de tesis en estudio.

1.2.- Proceso Legislativo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

1.2.1.- Iniciativa del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

La iniciativa de la Ley que nos ocupa, se tomo en consideración, toda vez que en la misma, se señalo que las contribuciones debían ser proporcionales y equitativas, lo que es de interés en el tema de tesis que nos ocupa, idea que el actual Presidente retomó como un elemento

³ *Convención Nacional Hacendaria, <http://www.indetec.gob.mx./cnh/>, México 19 de noviembre de 2008.*

con el que debía cumplir el Impuesto Empresarial a Tasa Única, entre otras características.

Aunado a lo anterior resulta imprescindible conocer si en la presente iniciativa se trata lo relativo al acreditamiento de las aportaciones de seguridad social para el cálculo del impuesto en estudio.

Problemática actual y objeto de la iniciativa.

De conformidad con los artículos 71 Fracción I, 80 y 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el 20 de junio de 2007 el Presidente de la República, Felipe Calderón Hinojosa presentó ante la Comisión Permanente del Honorable Congreso de la Unión la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, bajo los antecedentes que en México durante décadas ha tenido una insuficiente recaudación tributaria y una desproporcionada dependencia a los ingresos petroleros (los cuales mantienen precios volátiles, sufragan un alto porcentaje de gasto gubernamental y son recursos no renovables).

Otro antecedente es la elusión y evasión fiscal, que apareja un excesivo formalismo jurídico, beneficiándose unos cuantos contribuyentes en tanto que para otros su cumplimiento es más gravoso, dando así paso al incumplimiento fiscal y a la falta de transparencia.⁴

Bajo ese contexto, en la iniciativa que nos ocupa, se demostró la necesidad de realizar reformas al actual sistema tributario, que aumentarían la generación de ingresos públicos desahogando la carga a los ingresos petroleros; dichas reformas tendrían como objetivo ***“... sentar las bases para que mediante el pago de contribuciones equitativas y proporcionales, la***

⁴ *Consiste en que para el contribuyente promedio existe la percepción de que paga contribuciones mayores a las que efectivamente aporta o que en justicia correspondería y que recibe servicios públicos deficientes que no corresponden con el monto de sus contribuciones al fisco*

sociedad transfiera recursos destinados a generar los bienes y servicios públicos que la misma sociedad valore y demanda. ⁵

A mayor abundamiento, dichas reformas serían encaminadas a que todos paguen las contribuciones y los que ya lo hacen lo hagan correctamente, por lo que el diseño legislativo debía contar una base amplia, exenciones mínimas, con la menor tasa impositiva, evitando distorsiones, distribuyendo la carga fiscal de forma proporcional y equitativa con el fin de preservar la competitividad económica y con los ingresos recaudados reparar a los que menos tienen.

Por lo que a efecto de impulsar el desarrollo en el país, el Presidente de la República en ejercicio, propuso al Congreso de la Unión, **la introducción de la Contribución Empresarial a Tasa Única, la cual es un gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción.**

Para imponer la Contribución Empresarial a Tasa Única se consideró que debía de cumplir con los elementos siguientes:

- Que facilitara las contribuciones, reduciendo los costos administrativos y promoviendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Que mostrara flexibilidad en el sistema impositivo, para ajustarse rápida y adecuadamente a los cambios en las condiciones económicas.
- Que hiciera transparente el sistema fiscal, es decir, que se identificaran fácil y rápidamente las obligaciones fiscales, reduciendo con ello los costos asociados a su cumplimiento y control, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.

⁵ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 20 de noviembre de 2008.

- **Que fuera proporcional y equitativo, instaurando un trato fiscal similar para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas pero que a su vez gravara más a quien tenga mayor capacidad contributiva.**
- Que se manifestara competitivo, para integrar la economía mexicana a los mercados financieros y a los de bienes y servicios globales, para lo cual se establecería tasas impositivas comparables a los países que pugnan con el nuestro en el mercado de capitales y en los mercados de exportación de bienes.

Para este resultado los elementos tributarios propicios, serian aquellos que no castiguen, sino que promuevan la inversión, el empleo y no distorsionen el costo del capital.

Características de la Contribución Empresarial a Tasa Única.

Gravamen mínimo y sustitución del Impuesto al Activo

Dicha contribución empresarial se plantea como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total, en donde únicamente se pagaría por concepto de Contribución Empresarial a Tasa Única el excedente entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta al tener un base gravable más amplia que el impuesto sobre la renta, gravando así a quienes hoy no pagan el impuesto sobre la renta, lo que hace más equitativa la tributación.

Asimismo, para evitar que la contribución que nos ocupa representara una obligación fiscal adicional, se propuso que sustituiría al impuesto al activo, ya que si bien es cierto mantiene una característica importante del impuesto al activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, también es cierto que al permitir la deducción total de la inversión, no se distorsiona el costo del capital, lo cual propicia la competitividad y el desarrollo de nuestro país.

La contribución que nos ocupa es de tipo directo, grava a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo del remanente de la empresa que es utilizada para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, el cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

Las retribuciones a los factores de la producción incluyen las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras.

Sujeto, objeto, base y tasa.

Para determinar la base de la Contribución Empresarial a Tasa Única se propuso utilizar el método de resta (ingresos menos deducciones) y aunque las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial, no son objeto de la contribución que se analiza.

Para su determinación se permite en un principio reconocer el impuesto sobre la renta que los contribuyentes hubieran retenido a terceros y que corresponda a erogaciones que por disposición expresa de la Ley no son deducibles para los efectos de la Contribución Empresarial a Tasa Única, pero que sí lo son para el impuesto sobre la renta. La razón es que la contribución en estudio es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan dichos pagos, por lo que es necesario que, para determinarla, se considere la parte del impuesto sobre la renta que se hubiera retenido a dichos factores.

Se estableció que dicha contribución se determinaría por ejercicios y su pago se previó mediante declaración en los mismos plazos que el impuesto sobre la renta, y con base en efectivo, **de modo que los ingresos se acumularán cuando se cobren y las deducciones tendrían lugar al momento en que se paguen**, lo que lo hace un gravamen simple al no requerir, ajustes inflacionarios al mismo tiempo que mantiene la neutralidad.

Ahora bien, se consideran como ingresos gravados el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente, exceptuando solamente los impuestos que se trasladen en los términos de ley, como lo es el impuesto al valor agregado.

Asimismo, se propuso que queden gravados los intereses que se carguen o cobren al adquirente por las actividades enunciadas en el párrafo anterior, mediante los que se difiera el pago de la contribución que nos ocupa, considerando que dichos intereses forman parte del precio o contraprestación cobrados.

Por representar también pagos al factor capital, tampoco se consideran como actividades que den lugar a ingresos gravados, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o derechos que den lugar al pago de regalías.

Su objeto es la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.

Los sujetos obligados al pago de la Contribución Empresarial a Tasa Única son precisamente las personas físicas y morales residentes en México, que lleven a cabo las actividades enunciadas en el párrafo anterior, otros sujetos, que se consideraron en dicha iniciativa fueron los residentes en el extranjero que contaran con establecimiento permanente en el país, por aquellos ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento, que provengan de las actividades mencionadas.

Deducciones

Únicamente se considera importante mencionar que procede la deducción por las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o del uso o goce temporal de bienes, que utilicen los contribuyentes para realizar las actividades que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar esta contribución empresarial.

Cabe señalar que solo se considero dicha deducción, toda vez, que se trata de las actividades gravadas por la Contribución Empresarial a Tasa Única.

Es importante destacar que en dicha iniciativa, nuestro actual presidente no consideró como deducibles diversos conceptos tales como la Contribución Empresarial a Tasa Única, el Impuesto Sobre la Renta propios del contribuyente, e incluso no considero como deducibles las aportaciones de seguridad social.

Al ser la Contribución Empresarial a Tasa Única un gravamen mínimo del impuesto sobre la renta propio del contribuyente y el retenido a terceros, se considero que los requisito de deducibilidad que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, sean semejantes para la contribución que nos ocupa, aun cuando existan excepciones como lo es el caso de los requisitos que debe reunir la documentación comprobatoria para que proceda su deducción.

Exenciones

En cuanto a las exenciones; al contar la contribución empresarial que nos ocupa con una base amplia, se propuso en la iniciativa un mínimo de sujetos y actividades exentos, dentro de dichas actividades se citan de forma general los siguientes:

Por la enajenación que realicen las personas físicas de su casa habitación también se exime del pago de la Contribución Empresarial a Tasa Única proponiéndose establecer un límite hasta por una cantidad equivalente a

un millón quinientas mil UDIS y la operación se formalice en escritura pública, aplicando la exención sólo por una enajenación al año.

Por otra parte, para evitar cargas administrativas a las personas físicas y complejos controles a las autoridades fiscales, se exime la enajenación de bienes muebles usados que, salvo que esos bienes se hayan deducido en el cálculo del impuesto sobre la renta.⁶

De esta forma, en la exención por la enajenación de los bienes muebles usados de personas físicas se reconoce que, de gravarse, no aumentaría la recaudación, aunque sí traería mayores trámites en materia fiscal a los contribuyentes, complicando la administración de la contribución empresarial que se propone.

Cálculo de la Contribución Empresarial a Tasa Única

Contribución empresarial del ejercicio

La citada contribución, se calcula por ejercicios fiscales, para lo cual los contribuyentes deberán considerar la totalidad de los ingresos obtenidos en un ejercicio, menos las deducciones autorizadas efectuadas en el mismo periodo y al resultado se le aplicará la tasa del 19%.

Otro de los elementos que toman relevancia en el cálculo de la contribución, son los acreditamientos, los cuales son considerados en el texto de la ley propuesta de la siguiente manera:

Para determinar el gravamen que se pagaría en el ejercicio, se permite acreditar contra la Contribución Empresarial a Tasa Única calculada en el mismo, después de aplicar, en su caso, el crédito fiscal que tuvieran por

⁶ *Esta salvedad se justifica habida cuenta de que al haberse tomado la deducción se redujo en su momento, además de la base del impuesto sobre la renta, la base de la Contribución Empresarial a Tasa Única, por ser una condición para la deducción en este último gravamen.*

deducciones mayores a los ingresos, el impuesto sobre la renta propio y el retenido a terceros correspondientes al ejercicio fiscal por el que se calcula la contribución en estudio. Cuando el impuesto sobre la renta propio y el retenido a terceros por acreditar sea menor a la Contribución Empresarial a Tasa Única del ejercicio, la diferencia es la Contribución Empresarial a Tasa Única a pagar, por lo tanto, cuando la cantidad a acreditar es igual o mayor a la Contribución Empresarial a Tasa Única no habrá en ese ejercicio pago del gravamen mínimo.

Para los efectos del acreditamiento, no se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones establecidos en las disposiciones fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos.⁷

Por otra parte, dado que la contribución en cita, grava las retribuciones a los factores de la producción, se permite acreditar también contra la Contribución Empresarial a Tasa Única el impuesto sobre la renta retenido a terceros correspondiente a erogaciones no deducibles en dicha contribución pero que sí son deducibles en el impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta retenido a terceros, para el caso de salarios, correspondería al impuesto sobre la renta antes de aplicar el subsidio para el empleo, dado que se trata de un subsidio que otorga el Gobierno Federal y, por lo tanto, se estima que no debe afectar el cálculo de la Contribución Empresarial a Tasa Única del contribuyente.

También se considera como impuesto sobre la renta retenido, el impuesto sobre la renta por concepto de salarios que, en su caso, los contribuyentes hubiesen efectivamente retenido y enterado en el extranjero, siempre que las erogaciones sobre las que se realizaron dichas retenciones

⁷ *Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 24 de noviembre de 2008.*

sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. El monto máximo acreditable no podrá exceder del 19%.

En el caso de contribuyentes personas físicas obligadas a pagar la Contribución Empresarial a Tasa Única, que además perciban ingresos por salarios, se propuso que el impuesto sobre la renta propio que puedan acreditar sea en la misma proporción que representen sus ingresos, sin considerar los correspondientes a salarios, respecto de la totalidad de sus ingresos.⁸

En este sentido, es necesario establecer la proporción que se menciona, ya que para los efectos del impuesto sobre la renta, el cálculo se hace considerando la totalidad de los ingresos por lo que, de no calcularse la proporción, se estaría otorgando un acreditamiento mayor de impuesto sobre la renta respecto de ingresos que no son objeto de la Contribución Empresarial a Tasa Única.

Una vez efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta propio y del retenido a terceros contra la Contribución Empresarial a Tasa Única, los contribuyentes podrán acreditar los pagos provisionales de la Contribución Empresarial a Tasa Única que efectivamente hubieran pagado, en los casos en los que los pagos provisionales de la contribución en estudio sean mayores que la cantidad a pagar de dicha contribución en la declaración del ejercicio, los contribuyentes podrán efectuar la compensación de la parte que no pudo ser acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio y sólo en el caso de existir aún un remanente a favor, se permitirá al contribuyente solicitar su devolución.

⁸ *Ello en virtud de que los ingresos por salarios no forman parte del objeto de la Contribución Empresarial a Tasa Única.*

Pagos Provisionales

Los pagos provisionales se determinarán en forma acumulativa, para ello, se considerarán los ingresos percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, disminuidos con las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo. Al resultado se le aplicará la tasa del 19%.

Contra la Contribución Empresarial a Tasa Única provisional así determinada se acreditará, en su caso, el crédito fiscal que los contribuyentes tengan a su favor de ejercicios anteriores por deducciones mayores a los ingresos. Al resultado que obtengan los contribuyentes y dado que se trata de un gravamen mínimo, a nivel de pagos provisionales, también se reconoce el acreditamiento del pago provisional del impuesto sobre la renta propio y del impuesto sobre la renta retenido a terceros, correspondientes al mismo periodo por el que se efectúa el pago provisional.

Cuando la Contribución Empresarial a Tasa Única que corresponda al pago provisional sea mayor al monto que se acredite por concepto de pagos provisionales del impuesto sobre la renta propio y del impuesto sobre la renta retenido a terceros, los contribuyentes únicamente enterarán como pago de la Contribución Empresarial a Tasa Única la diferencia que resulte, dada su característica de ser un gravamen mínimo.

Se propone que el pago provisional del impuesto sobre la renta propio que podrán acreditar los contribuyentes sea el que efectivamente hubieran pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el que retengan como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales, por ejemplo, como el impuesto sobre la renta retenido por la prestación servicios independientes.⁹

⁹ *Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 25 de noviembre de 2008.*

Por lo que hace al impuesto sobre la renta retenido a terceros, los contribuyentes únicamente podrán acreditar, como lo señala el artículo 8 de la Ley que se propone, el que corresponda a erogaciones no deducibles para los efectos de la Contribución Empresarial a Tasa Única, pero que sí sean deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta.

Cabe señalar que el nivel de pagos provisionales no reconoce como acreditable el impuesto sobre la renta propio pagado en el extranjero, ya que para efectos del cálculo de pago provisional del impuesto sobre la renta tampoco se incluyen los ingresos acumulables provenientes del extranjero.

De igual forma, en la mecánica de pagos provisionales no se establece un procedimiento de prorrateo para el impuesto sobre la renta propio que puedan acreditar las personas físicas que, además de realizar actividades gravadas con la Contribución Empresarial a Tasa Única, perciban ingresos por salarios, ya que para los efectos del impuesto sobre la renta, la globalización de ingresos se realiza hasta la determinación del impuesto del ejercicio y, por lo tanto, a nivel de pagos provisionales sí se puede diferenciar el impuesto sobre la renta que corresponde a las actividades gravadas también con la Contribución Empresarial a Tasa Única, respecto del impuesto sobre la renta que corresponde a los ingresos que no son objeto de aquél.

Es de hacer especial mención, que en la iniciativa que nos ocupa no se previó lo relativo al acreditamiento de las aportaciones de seguridad social, únicamente se consideró que las mismas no podían ser deducibles, e incluso al analizar los artículos 8 y 10 de la entonces denominada Ley de Contribución Empresarial a Tasa única, se puede observar que dichos preceptos versan sobre diversos acreditamientos, de los cuales se desprende como acreditable contra la Contribución Empresarial a Tasa Única, un crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes, el Impuesto Sobre la Renta propio y el retenido a terceros del ejercicio, así como los propios pagos provisionales de la

Contribución Empresarial a Tasa Única; pero no así las aportaciones de seguridad social, que son de interés en el presente tema.

1.2.2.- Dictamen de la Cámara de Origen (Cámara de Diputados).

De conformidad con el artículo 72 inciso H en el que se otorga la facultad a ambas cámaras de discutir en orden indistinto los proyectos de ley; el 20 de junio de 2007 fue turnado a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de diputados la iniciativa la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única a efecto de que se llevara a cabo el dictamen correspondiente.

Dentro de las labores de la citada comisión, según su dictamen, se deja ver que desde el miércoles 27 de junio hasta el 1o. de agosto del 2008, llevó a cabo 15 reuniones de trabajo con diversos sectores económicos, sociales y académicos del país quienes con sus propuestas han contribuido a modificar y enriquecer las Iniciativas presentadas por el Ejecutivo Federal.

Por lo que la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Origen, tuvo a bien desarrollar su dictamen, promoviendo una serie de cambios en la Iniciativa presentada por el Presidente Constitucional el Licenciado Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.

1.2.2.1.- Principales Cambios propuestos en la Cámara de Origen.

Gravamen mínimo y sustitución del impuesto al activo

Después de efectuar el análisis del contenido de la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal y de las diversas propuestas en relación con la misma, la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Origen, realizó una serie de propuestas que modificarían sustancialmente la iniciativa de ley, sin embargo a continuación se hará el estudio de las propuestas que a opinión de quien presenta el trabajo son las mas relevantes y de aquellas que afectan directamente el tema en particular.

La Cámara de Origen indica coincidir con el ejecutivo en el sentido de que la contribución empresarial es un impuesto mínimo del impuesto sobre la renta propio pero no manifiesta su conformidad respecto al retenido a terceros, toda vez que mediante dictamen se propone quitar la posibilidad de que los contribuyentes acrediten el impuesto sobre la renta retenido a terceros, para lo cual indica se debía adecuar todo lo referente al impuesto sobre la renta retenido a terceros.

Aclara que el fin de ello es que la Contribución que nos es de interés sea un gravamen equivalente a las erogaciones que no se deducen y equivalente a las erogaciones que se realizan en México y en el extranjero, y así continuaría siendo un gravamen mínimo porque se puede acreditar todo el impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado en el ejercicio.

Sujeto, objeto, base y tasa

La propuesta que cobra relevancia, es la relativa a la tasa del gravamen, dado que la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Origen propone que del 19% que se aplicaría a la base gravable para calcular la contribución, se estableciera en el primer año de vigencia de su ley la del 16.5%, para el 2009 del 17% y del 2010 en adelante del 17.5%, argumentando que de esta forma

quedará satisfecha la necesidad de ingresos para compensar la baja participación de la federación en los ingresos petroleros totales y para resolver requerimientos de gasto público que demanda la sociedad, sin afectar negativamente a los contribuyentes, toda vez que, se trata de un gravamen mínimo.

Deducciones

Partiendo del hecho, que en la iniciativa, se tomó en consideración las deducciones relativas a las actividades gravadas por la Contribución Empresarial a Tasa Única, en los cambios propuestos por la cámara de origen, de igual forma se toca lo relevante a dichas actividades.

La Cámara de Diputados, opinó que para otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y establecer de una manera precisa los conceptos deducibles del gravamen, se debería de implementar que las erogaciones a deducir por los contribuyentes, serían todas aquéllas que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, así como las que se utilicen para realizar las actividades gravadas por la Contribución Empresarial a Tasa Única, de igual forma para la administración de dichas actividades y en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar al pago de la contribución de referencia.

En concatenación a lo anterior manifiesta que con dicha modificación se hace evidente eliminar el segundo párrafo de la fracción I del artículo 5 de la Iniciativa en estudio.

También resalta el hecho de que la propuesta analizada con anterioridad es para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes frente a las empresas, con mayor exactitud, referente al origen de las deducciones realizadas por conceptos que se llevan a cabo en operaciones efectuadas cotidianamente (como lo serían gastos de transporte, servicios de comedor, viáticos, gastos para hospedaje y alimentos, arrendamiento de automóviles, entre otros), conceptos que serían deducibles de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre

la Renta y en la proporción que dichos gastos cubran los bienes o servicios utilizados por los contribuyentes en la administración, producción, comercialización y distribución de bienes y servicios cuya enajenación, arrendamiento o prestación, dé lugar a ingresos objeto de la contribución que nos ocupa.

En otro orden de ideas la dictaminadora propuso instituir un crédito fiscal que acredite contra la Contribución Empresarial a Tasa Única el costo final de las erogaciones que se efectúen por salarios gravados. Ello a efecto de crear nuevos empleos y no afectar los existentes.¹⁰

Relativo al tema de los requisitos de las deducciones se retoma la idea del ejecutivo en el sentido de que los conceptos que son deducibles en la Contribución Empresarial a Tasa Única cumplan con los requisitos de deducibilidad que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando existen excepciones como lo es el caso de los requisitos que debe reunir la documentación comprobatoria para que proceda su deducción.

Crédito Fiscal por deducciones superiores a los ingresos.

Uno de los puntos mas destacados del Dictamen que se estudia, es aquel que se readiciona con la propuesta del ejecutivo de establecer un crédito fiscal, el cual sería aplicable contra la Contribución Empresarial a Tasa Única del ejercicio, contra sus pagos provisionales, durante los diez ejercicios siguientes a partir de que se originó hasta terminarlo y cuando no se acreditara en un ejercicio fiscal, teniendo la oportunidad de hacerlo, ya no podrá acreditarlo posteriormente y hasta por el monto en que lo pudo haberlo realizado.¹¹

En tanto la cámara de origen indica que el término de diez ejercicios para aplicar el crédito fiscal no basta para quienes llevan a cabo inversiones

¹⁰ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 28 de noviembre de 2008.

¹¹ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 28 de noviembre de 2008.

para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, toda vez que la capacidad de dichas inversiones para comenzar a generar ingresos requiere de varios años y por lo tanto se aplique el mismo número de años para que se determine una base gravable contra la cual aplicar dicho crédito fiscal.

En ese orden de ideas la dictaminadora propuso cambiar el segundo párrafo del artículo 11 de la Iniciativa, para fijar que tratándose de contribuyentes que cuenten con concesiones para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público, puedan aplicar el crédito en el mismo número de años que dure su concesión.

Relativo a que el crédito fiscal se puede acreditar en ejercicios posteriores al que se originó y actualizar por inflación, la cámara de origen concuerda con el ejecutivo, no obstante ello, dicha cámara precisa que la citada actualización tendrá un periodo de vida de seis meses, mismo que correrá a partir del último mes de la primera mitad del ejercicio y hasta el último mes del mismo ejercicio, quedando cambiado el artículo 11 de la iniciativa en estudio.

Al igual la cámara en comento, asiente en que la Contribución Empresarial a Tasa Única tiene por objeto impulsar la inversión en activos productivos de las empresas, de ello prevé que al poder deducirse totalmente en el periodo de un año las inversiones realizadas en activos, terrenos, maquinaria y equipo surja un crédito fiscal, dada la importante inversión realizada, el cual no se podría acreditar en el ejercicio fiscal que se origino.

La medida propuesta por la dictaminadora radica en aplicar el crédito fiscal que generen en un ejercicio contra el impuesto sobre la renta del mismo ejercicio en el que se generó el crédito, lo que se ubicaría en el párrafo tercero que se añadiría al artículo 11 de la iniciativa.

El objetivo que impulso dicha medida fue no postergar la ayuda que para una empresa representa realizar inversiones fructíferas, es decir, que desde el primer año se deje ver ese fomento a la inversión debido a la deducción de inversiones en el gravamen que se dictamina, no siendo óbice lo anterior el hecho de que se pretendiera convertir en un instrumento para monetizar el crédito fiscal por demasía de deducciones, a fin de evitarlo, se precisa que la aplicación del crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta no dará derecho a devolución alguna.

Cálculo de la Contribución Empresarial a Tasa Única

Contribución Empresarial a Tasa Única del ejercicio

Por lo que hace al cálculo de la contribución que nos ocupa, quedo como se estableció en la iniciativa (ingresos menos deducciones), a excepción de que la tasa a aplicar sería del 17.5%.

De igual forma para el cálculo, cambia el artículo 8 de la Iniciativa, mismo que es fundamental para el análisis del presente trabajo y a través del cual se establece que no sería un concepto acreditable el impuesto sobre la renta retenido a terceros.

Precisa también, que después de aplicar el crédito fiscal, se puede acreditar el impuesto sobre la renta propio correspondiente al ejercicio fiscal por el que se calcula la contribución en estudio.

Dicha cámara de diputados prevé de igual forma que en la iniciativa, que si el impuesto sobre la renta propio por acreditar es menor a la Contribución Empresarial a Tasa Única del ejercicio, el restante será lo que se ha de pagar, pero si el impuesto sobre la renta propio es igual o mayor a la contribución en análisis, no habrá en ese ejercicio pago.

Relativo al mecanismo de acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido a los trabajadores contra la Contribución Empresarial a Tasa Única, la cámara de origen lo consideró perjudicial para el empleo, generando graves diferencias entre los contribuyentes que pagan salarios altos frente a los que pagan salarios bajos.

Precisa que los contribuyentes con salarios altos tendrían un sobre acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido contra la Contribución Empresarial a Tasa Única, ya que el impuesto sobre la renta representaría el 28% del total de las erogaciones que se pagan por concepto de salarios, mientras que la tasa de la Contribución Empresarial a Tasa Única se causa al 17.5%.

Contrario a lo anterior, los contribuyentes que pagan salarios bajos cuya tasa de retención para efectos del impuesto sobre la renta es inferior al 17.5%, en su gran mayoría, no tendrían derecho a acreditar algún monto contra la Contribución Empresarial a Tasa Única, afectando las fuentes de empleo.

Como solución a dicha problemática el ejecutivo destina un crédito fiscal a la Contribución Empresarial a Tasa Única del ejercicio por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en el mismo ejercicio.

El cálculo de dicho crédito se haría multiplicando el monto de las aportaciones de seguridad social efectivamente **pagadas en México en el ejercicio fiscal** y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que le paguen los mencionados conceptos, por el factor de 0.175.

Indico que el objetivo de otorgar el crédito indicado, era motivar las retenciones por concepto de ingresos por salarios y en general por la

prestación de un servicio personal subordinado, de los trabajadores al servicio del patrón, así como que los inscriban en las instituciones de seguridad social.

A su vez la dictaminadora coloca una condicionante a dicho crédito, misma que consiste en que el contribuyente cumpla con la obligación de enterar las retenciones indicadas en el párrafo anterior o que en el caso de trabajadores por los que no se efectúa retención de impuesto sobre la renta, se cumpla la obligación de entregar la cantidad que por concepto de subsidio al empleo tenga derecho el trabajador.

Con lo anterior, se logra que la no deducibilidad de las erogaciones realizadas por las empresas en concepto de salarios y asimilables a éstos, así como por aportaciones de seguridad social a su cargo; no cause algún perjuicio, ya que el contribuyente; ya estaría en posibilidad de acreditar de la base del tributo una cantidad equivalente al 17.5% del total de las erogaciones que realiza por concepto de pago de salarios y asimilables a éstos, así como por las aportaciones de seguridad social.

La dictaminadora también concuerda con el ejecutivo referente a que las personas físicas obligadas a pagar la Contribución Empresarial a Tasa Única, que además perciban ingresos por salarios, y en específico a que el impuesto sobre la renta que puedan acreditar sea en la misma proporción que representen sus ingresos, sin considerar los salarios dentro de la totalidad de sus ingresos.

La razón de no considerar los salarios es debido a que no forman parte del objeto de la contribución que nos ocupa, en concordancia a lo anterior se estableció que el equilibrio que se menciona; obedece a que en el cálculo del impuesto sobre la renta se considera la totalidad de los ingresos por lo que, de no calcularse la proporción, se estaría otorgando un acreditamiento mayor de impuesto sobre la renta respecto de ingresos que no son objeto de la Contribución Empresarial a Tasa Única.

Pagos provisionales de la Contribución Empresarial a Tasa Única

La cámara de origen destacó que contra la contribución a tasa única provisional, se acreditaría en su caso el crédito fiscal que en su caso los contribuyentes tengan a su favor de ejercicios anteriores por deducciones mayores a los ingresos. Contra el resultado también se puede acreditar el pago provisional del impuesto sobre la renta propio correspondiente al mismo periodo por el que se efectuó el pago provisional.

Al igual que en la mecánica para determinar la contribución en estudio del ejercicio, cuando dicha contribución que corresponda al pago provisional sea mayor al monto que se acredite por concepto de pagos provisionales del impuesto sobre la renta propio, los contribuyentes únicamente enterarán como pago de la citada contribución la diferencia que resulta, ya que se trata de un gravamen mínimo.

Cabe decir también, que la cámara de origen, para efectos de los pagos provisionales de la contribución que nos ocupa, realizó todos los ajustes para la determinación del pago del ejercicio, por lo que se refiere a la eliminación del acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido a terceros, **a la aplicación del crédito por las erogaciones por salarios y asimilables a éstos, así como por las aportaciones de seguridad social y los ajustes correspondientes a la definición de impuesto sobre la renta propio, por lo que la propia dictaminadora se remite al apartado referente al cálculo que se analiza.**

Disposiciones Transitorias.

Aunado a lo anterior, la cámara de origen realizó diversas modificaciones y adiciones a los artículos transitorios propuestos por el Ejecutivo, señalándose únicamente en el presente trabajo aquellos que se consideran de relevancia:

En dichos artículos transitorios quedo establecido que la tasa adecuada sería del 16.5% para el 2008 y de 17% para el ejercicio fiscal de 2009, para ubicarse en 17.5% a partir del 2010.

En el caso de los pagos provisionales, la dictaminadora propuso acreditar contra la Contribución Empresarial a Tasa Única la doceava parte del resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago provisional de que se trate.

Dicha cámara considero oportuno precisar que derivado de que la tasa aplicable para el ejercicio fiscal de 2008 sería de 16.5% y para el ejercicio fiscal de 2009 de 17%, propuso que para quienes calculen la parte del crédito que podrán aplicar en el ejercicio de 2008 el factor sería de 0.165 y para el ejercicio fiscal de 2009 de 0.17, los cuales corresponden al nivel de tasa que se establece para dichos ejercicios fiscales. Precisa que para el 2010 en adelante el factor será de 0.175. Y que tratándose de los pagos provisionales, el citado crédito fiscal se actualizara con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

Temas adicionales propuestos por la Cámara de Origen

Cambio de nombre de Contribución Empresarial a Tasa Única por Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Entre algunos temas adicionales que cito la cámara de origen se encuentra el cambio de nombre de la contribución que nos ocupa al de Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya que argumenta que el término contribución es un concepto genérico que se utiliza para clasificar tanto a los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las

contribuciones de mejoras, por lo que al ser utilizado podría originar confusiones e interpretaciones sobre la naturaleza jurídica del mismo.

Indica que otro motivo de dicho cambio de nombre, lo es que la citada contribución tiene los elementos de un Impuesto Empresarial a Tasa Única, por lo que a lo largo de la ley que nos ocupa realiza los cambios convenientes al nombre de Impuesto Empresarial a Tasa Única que originalmente propuso el Ejecutivo Federal.

También indican que los límites a la facultad del legislador para imponer contribuciones, encuentran su excepción en los fines extrafiscales.

Fines extrafiscales del Impuesto Empresarial a Tasa Única

La dictaminadora en lugar primordial establece que el Estado para solventar las necesidades de la sociedad, utiliza las contribuciones, con fundamento en lo establecido por el artículo 31, fracción IV de nuestra carta magna, en la que se establece que las contribuciones deben tener como finalidad cubrir el gasto público, es decir, se le impone un fin recaudatorio, no obstante ello, hace énfasis en también pueden tener fines extrafiscales, los cuales tienen su fundamento en el artículo 25 del mismo ordenamiento legal, en donde se establece que el Estado tiene la obligación de procurar una más justa distribución del ingreso y la riqueza, es decir, dichos fines extrafiscales son orientados a lograr la redistribución del ingreso y la riqueza.

En el anterior orden de ideas, se deduce que el Impuesto Empresarial a Tasa Única es una contribución con fines recaudatorios, pero también extrafiscales, ya que su respectiva ley se desprende la necesidad de ir substituyendo los ingresos petroleros.

La dictaminadora plantea que otro objetivo de dicha contribución es fortalecer la recaudación tributaria mediante la nulificación de las distorsiones legales en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el Impuesto

Empresarial a Tasa Única pretende eliminar los regímenes preferenciales, así como la elusión fiscal de dicho tributo.

Asimismo, se indica que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que la facultad concedida al Estado en el artículo 25 Constitucional, comprende una finalidad extrafiscal de las contribuciones, tal como se desprende de un criterio jurisprudencial, que cita, mismo que se transcribe:

"FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Así mismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación." (Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, Página: 79, Tesis: 1a./J. 28/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa) Como se advierte del criterio jurisprudencial anterior, el artículo 25 de la Constitución Federal constituye uno de los fundamentos de los fines extrafiscales de las contribuciones, pues es

ahí en donde se establece el marco constitucional de la actuación del Estado en materia económica.

También, precisan que la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la que ha reiterado que el fin extrafiscal de la contribución debe quedar justificado en el proceso legislativo correspondiente y para tal efecto citan el criterio emitido por ese Alto Tribunal:

*"FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que **el propósito fundamental** de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, **también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.** En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva."*

(No. Registro: 178,454, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J. 46/2005, Página: 157)

Doble tributación

La Cámara de origen se cuestiona sobre la posible existencia de una doble tributación, ya que se pagaría el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el impuesto sobre la renta, pero argumenta que ello es erróneo, puesto que con el sistema que se planteó para su regulación, se pagaría únicamente el que resulte mayor y no los dos impuestos, es decir, no se gravaría dos veces la misma fuente impositiva.

De igual forma, indican que no por ser el impuesto que nos ocupa directo, se está gravando la misma fuente de riqueza del impuesto sobre la renta.

Exteriorizan el razonamiento de que suponiendo sin conceder que el Impuesto Empresarial a Tasa Única implicara una doble tributación, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto, en jurisprudencia, que la doble imposición en sí misma no es inconstitucional.

Para mayor claridad, se transcribe la tesis que utilizaron de referencia:

"DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación."

(Registro No. 206079, Localización: Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, Página: 139, Tesis: P./J. 23/88, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional)

Concluye que con dicho criterio se demuestra que la doble tributación no se encuentra prohibida por nuestra carta magna y por ende no se violaría el Pacto Federal.

1.2.3.- Discusión y aprobación en la Cámara de Origen. (Cámara de Diputados)

Elaborado el proyecto del Decreto, como parte del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, fue publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el día 12 de septiembre de 2007.

La cámara de diputados al reunirse el 13 de septiembre de 2007, discutió, votó y aprobó el decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Cabe señalar que únicamente se analizan algunos comentarios aportados por la cámara de origen, dado que de ello se desprenderá si efectivamente dicha cámara analizó lo que no se valoró en la iniciativa ya desarrollada, así como lo expuesto por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, para concluir en la violación a la que se arguye en el presente tema de tesis.

En primer orden de ideas, es de hacer notar que se dispuso la lectura del dictamen, punto siguiente se hizo mención de los diputados que se anotaron para discutir en pro y contra de la ley que nos ocupa, de los cuales resultaron:

A) Cuatro diputados en contra :

- ✓ Del Grupo Parlamentario de Convergencia: Ramón Valdés Chávez,
- ✓ Del PRD: Pablo Trejo Pérez y Fernando Mayans Canabal,
- ✓ Del PT: Joaquín Humberto Vela González.

B) Dos en pro:

- ✓ Del PAN: Daniel Ludlow Kuri y José Manuel Minjares Jiménez.

Del análisis realizado al proceso legislativo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, específicamente en cuanto a los argumentos en pro

y en contra de los diputados que integran los distintos partidos políticos (mismos que ya se enlistaron con anterioridad), se expondrá en adelante la postura adoptada, así como su justificante a ello.¹²

De lo expuesto por los diputados de los diferentes grupos parlamentarios que votaron en contra de dicho impuesto, se concluye lo siguiente:

✓ El Grupo Parlamentario Convergencia, cuestiono que dicho impuesto cumpliera con los principios de proporcionalidad y equidad, ya que a su parecer se subestima la clase trabajadora al no permitir la deducibilidad a las prestaciones de previsión social, arguye que actualmente un trabajador asalariado cubre una cuota superior a 24% de su salario.

En concatenación a lo anterior argumenta que al ser el Impuesto Empresarial a Tasa Única un impuesto regresivo y autoritario se vería afectada la microempresa y profesionistas independientes que en dicho momento pagaban proporcionalmente, lo cual nos sucedería en adelante.

✓ El PRD a través de sus dos diputados, resalto la inequitativa distribución de la riqueza, la ineficiencia de la autoridad fiscal e hizo especial hincapié en el aumento de privilegios (regímenes especiales o de excepción).

En relación a dichos regímenes precisa, que el impuesto en estudio apenas se ocupa de ellos, guardando privilegios a los grandes contribuyentes que no aportan de acuerdo a su capacidad productiva y tributaria, con lo que no se esta beneficiando a la mayoría de los mexicanos y se viola el artículo 31 fracción IV en sus garantías de proporcionalidad y equidad tributaria.

✓ En el mismo sentido, se pronuncia el Partido del Trabajo, el cual coincide con el PRD en el sentido de que los grandes empresarios no pagan impuestos y concluye que la forma más fácil de aumentar los impuestos es aumentar la producción.

¹² *Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 28 de noviembre de 2008*

Tal como se podrá apreciar de los votos en contra ya se vislumbra la violación a la garantía de proporcionalidad, es decir, que no se está gravando de acuerdo a la capacidad contributiva de cada contribuyente, otorgando solo beneficios para una minoría, afectando así la previsión social.

✓ En contraste a dichos ideales se manifestaron a favor dos diputados del PAN en el tenor siguiente:

Indican que es un impuesto de control sobre la renta, el cual premia la inversión, aunado a ello y contrario a lo argumentado por los que votaron en contra manifiesta que se lograría la igualdad y justicia, toda vez que, contribuirían los que evaden o eluden su compromiso fiscal.

Precisa que el objetivo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es eliminar los regímenes fiscales especiales.

De igual forma arguye la incorporación de un crédito para el pago de salarios y las contribuciones patronales de seguridad social, ya que con ello a su parecer no representaría una carga para los empleadores de nuestro país, y se evitaría cualquier posibilidad de gravar de mayor forma las percepciones de los trabajadores.

En relación al párrafo anterior, es interesante observar que aun el diputado que voto a favor del multicitado Impuesto Empresarial a Tasa Única a efecto de gravar de manera proporcional, estableció la necesidad de considerar, en el caso que nos ocupa, las aportaciones de seguridad social, es decir, solicita tomar en cuenta la capacidad individual de pago de los empleadores de nuestro país, dicho que refuerza el tema de tesis que nos ocupa.

Concluida la discusión en lo general, se informó a la asamblea sobre la reserva a los artículos 1º, 4º, 5º, 7º, 12 y 17. Cabe señalar solamente que a manera de dato adicional, el diputado Othón Cuevas Cordoba, fundamentó la reserva del artículo décimo transitorio, en lo dispuesto en el artículo 4, fracción

II, inciso e), del cual, no se realiza la explicación, dado que dicha modificación no es del tema interés en el presente trabajo de tesis.

Únicamente se señala y a manera de dato en general, el hecho de que se llevó a cabo la votación económica de dicho artículo transitorio, en la cual se aceptó su modificación propuesta, ya que, la mayoría votó por la afirmativa, por lo que se procedió a realizar en términos del artículo 161 del Reglamento interior los avisos respectivos y abrir el sistema electrónico por cinco minutos, del cual se concluyó 401 votos en pro, 0 en contra y 0 abstenciones.

Casi al finalizar se procedió a consultar, en votación económica, si se admitían las modificaciones presentadas al dictamen que están publicadas en la Gaceta Parlamentaria el día 13 de septiembre de 2007, y que la Comisión de Hacienda y Crédito Público solicitó fueran procesadas en términos de lo dispuesto por el artículo 124 del Reglamento Interior, previa lectura de los mismos.

Por lo que se consultó a la asamblea si se aceptaban dichas modificaciones propuestas en el dictamen (presentadas por la Comisión de Hacienda) y publicadas en la Gaceta, a lo que la mayoría voto por la afirmativa.

Posteriormente, después de llevar a cabo las modificaciones se ordenó realizar los avisos a que se refiere el artículo 161 del Reglamento Interior y acto seguido se procedió a abrir el sistema electrónico para recoger la votación nominal de las modificaciones aceptadas por la asamblea, hasta por 10 minutos, lo cual dio como consecuencia 272 votos a favor, 121 en contra y 0 abstenciones.

Finalmente se estableció que aprobadas las modificaciones por 272 votos, propuestas por la Comisión, publicadas en la Gaceta Parlamentaria y aceptadas por la asamblea. Aprobado en lo general y en lo particular, el decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pasara al Senado para los efectos constitucionales.

1.2.4 DICTAMEN DE LA CAMARA REVISORA (CAMARA DE SENADORES)

A manera de recuento se tiene que en sesión de fecha 13 de septiembre del 2007, se aprobó el dictamen con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la misma fecha la Cámara de Senadores turnó la Minuta con el proyecto de Decreto antes señalado, a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Primera para su estudio y dictamen.

En sesión ordinaria del 13 de septiembre del 2008, los Senadores que integran las Comisiones Unidas realizaron diversos trabajos a efecto de revisar el contenido de la Minuta anteriormente precisada, con el objeto de expresar sus observaciones y comentarios a la misma e integrar el dictamen en cuestión.

De dicho dictamen de las Comisiones Unidas de la Cámara de Senadores se desglosan dos fracciones, la primera de ellas relativa al análisis de la minuta presentada por la cámara de origen, es decir, por la cámara de diputados, donde se analizan los argumentos de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de los cuales, ya se realizó el estudio procedente en el subtema “**1.2.2 Dictamen de la Cámara de Origen (Cámara de Diputados)**”.

Por lo que hace a la fracción II denominada “**CONSIDERACIONES DE LAS COMISIONES**” en el cual se consigna el dictamen de las Comisiones Unidas de la Cámara de Senadores, se desprende cuatro apreciaciones, de las cuales las que trascienden en el tema de tesis en cuestión son las siguientes:

SEGUNDA:

Indican que el impuesto en estudio busca gravar un porcentaje sobre la generación de riqueza lo que hace a la contribución más progresiva (a mayor riqueza más impuesto).

Precisan textualmente lo siguiente: *“De esta manera, la proporcionalidad tributaria de este impuesto consiste en su tasa baja (es decir porcentaje matemático bajo), toda vez que el Máximo Tribunal ha determinado la constitucionalidad de las tarifas fijas con deducciones básicas, mismas que son indispensables, siempre que estén estrechamente relacionadas con el objeto del impuesto y que sean de denominación común para la obtención de utilidades.”*

CUARTA:

Por lo que hace a deducciones específicas, las dictaminadoras coinciden con la modificación a la fracción I, del artículo 5 de la Iniciativa de mérito, precisan que es para conceder mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y así determinar los conceptos que podrían ser deducibles del gravamen, por lo que estiman atinado definir como erogaciones a todas aquéllas que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que los contribuyentes utilicen para realizar las actividades gravadas por el Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como para la administración de dichas actividades y en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar al pago de la contribución de referencia.

Las Comisiones Dictaminadoras a efecto de apoyar la propuesta de generar nuevos empleos, de no afectar los ya existentes, coinciden con el establecimiento de un crédito fiscal que permita a los contribuyentes acreditar contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única el costo fiscal de las erogaciones efectuadas por concepto de salarios gravados, así como las contribuciones de seguridad social.

Por lo que hace a los salarios y aportaciones de seguridad social, las comisiones dictaminadoras consideraron procedente otorgar un crédito fiscal a los contribuyentes, por las erogaciones por los conceptos mencionados en el artículo 1 de la ley que nos ocupa, que efectivamente paguen los

contribuyentes, así como por el pago de las aportaciones de seguridad social a su cargo, ello con el fin de estimular la generación de empleo y de que los que actualmente existen se mantengan.

En conclusión indican que por lo anterior es propicio establecer la opción de que los contribuyentes puedan aplicar un crédito fiscal contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en el mismo ejercicio. De igual forma coinciden en el cálculo del referido crédito, mismo que consiste en multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social efectivamente pagadas en México en el ejercicio fiscal y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que le paguen los mencionados conceptos, por el factor de 0.175.

Relativo a los pequeños contribuyentes las dictaminadoras coinciden en respetar la capacidad contributiva de todos aquéllos contribuyentes que optaron por tributar bajo este régimen, ya que señalan se asemeja a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Citan que cuando la suma del impuesto sobre la renta estimado propio del contribuyente y del crédito fiscal a que tengan derecho sea menor al monto del Impuesto Empresarial a Tasa Única estimada, los contribuyentes estarán obligados a pagar la diferencia que resulte.

1.2.5.- DISCUSIÓN Y APROBACIÓN EN LA CAMARA REVISORA

Una vez publicado en la Gaceta Parlamentaria de 14 de septiembre de 2007, el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos, Primera, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la cámara de senadores de la legislatura XL, se encargo de discutir, votar y aprobar el Decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Iniciada la asamblea se dio cuenta de la existencia de un voto particular sobre dicho proyecto de decreto, perteneciente al Grupo Parlamentario de Convergencia, posteriormente se inició la discusión en lo general de donde se desprende la siguiente votación:

A) En contra:

- ✓ Del PRD, el senador Ricardo Monreal Ávila, Pablo Gómez Álvarez,
- ✓ Del Grupo Parlamentario Convergencia, José Luis Lobato Campos

B) En pro:

- ✓ Del PRI, el senador Eloy Cantú
- ✓ Del PAN. Alejandro González Alcocer

A continuación y de manera genérica se establecen los argumentos bajos los cuales emitieron sus votos los senadores ya citados (en representación de sus respectivos partidos políticos)¹³.

De las manifestaciones vertidas en contra de la contribución que nos ocupa, se puntualiza lo siguiente:

✓ El Senador Ricardo Monreal Ávila del Partido de la Revolución Democrática cuestiono el perjuicio ocasionado a la fuerza laboral de país, de aplicar el impuesto que nos ocupa, indica que se vería afectada la posibilidad de nuevos empleos, incluso indica que las pequeñas y medianas empresas podrían llegar a la extinción o a la quiebra, debido a que las condiciones del país no permiten un trato igual entre las grandes, pequeñas y medianas

¹³ *Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 28 de noviembre de 2008*

empresas, por lo que se viola los principios constitucionales que deben regir a toda imposición.

El senador Pablo Gómez Álvarez del Partido de la Revolución Democrática se pronunció en el mismo sentido que su compañero el senador Ricardo Monreal Ávila, es decir, en contra del impuesto que nos ocupa.

A manera de comentario personal de quien desarrolla el trabajo de tesis en cuestión, es atrayente resaltar que desde una perspectiva más amplia los senadores del Partido de la Revolución Democrática precisan que no se puede dar un trato igual entre grandes, pequeñas y medianas empresas, con lo cual se viola los principios constitucionales que deben regir a toda imposición, es decir, en específico se viola la garantía de proporcionalidad, ya que se pretende gravar igual tanto a las grandes, pequeñas y medianas empresas, no tomando en consideración la capacidad contributiva que de manera individual tienen cada una de estas empresas.

✓ Por lo que hace al Grupo Parlamentario Convergencia la apreciación del senador José Luis Lobato Campos, para hablar en contra del multicitado dictamen, radica en la complejidad de dicho impuesto, primero por que se manejaría una contabilidad más y otra complejidad sería por no saber que impuesto se está pagando al primer mes.

Por lo anterior, indica que dicho impuesto es inconstitucional y que incluso Estados Unidos de Norteamérica se negó hace 20 años a que México aplicara el impuesto en estudio.

✓ En contraposición a las argumentaciones anteriores, se manifestaron a favor, el senador Eloy Cantú Segovia del Partido Revolucionario Institucional y Alejandro González Alcocer del PAN, bajo un análisis similar, consistente en:

Que el Impuesto Empresarial a Tasa Única cumple con los principios y garantías de nuestra constitución, ya que, atiende a la distribución de la carga

tributaria, al ser un impuesto mínimo, contar con una tasa única y base amplia, al permitir el mínimo de deducciones, es decir, precisan que cuenta con dichos fines extrafiscales. De igual forma coinciden, se disminuiría la dependencia de los ingresos petroleros.

En otro orden de ideas el senador Eloy Cantú Segovia consigan que su grupo parlamentario (Partido Revolucionario Institucional) atendió al resultado del impuesto que nos ocupa, específicamente al crecimiento económico y a la cantidad y calidad de los empleos.

Atento a las manifestaciones vertidas a favor del impuesto en estudio, la que suscribe hace el señalamiento, en el sentido de que dichos senadores si bien es cierto señalan el respeto a las garantías constitucionales, toda vez que se atiende a la distribución de la carga tributaria, lo cierto es que parten de manifestaciones sin sustento, ya que únicamente retoman las características que se le imputaron al impuesto en estudio, es decir, no tomaron en consideración el verdadero impacto a los distintos sectores y por ende no previeron la violación a la garantía de proporcionalidad al tratar de acreditarse los pagos que se realizan por concepto de aportaciones de seguridad social para el cálculo de el impuesto en estudio.

Luego de acordar que el dictamen se encuentra lo suficientemente discutido en lo general, se procedió al análisis de la adición de dos artículos transitorios propuestos por la senadora María Rojo y a la discusión en lo particular del artículo 16 de la ley que nos ocupa.

Solo para brindar una idea los preceptos señalados con anterioridad y dado que no se centran en el tema de tesis que se esta desarrollando, se señala que las mismas versan sobre adiciones para darle seguridad jurídica a quienes mediante el estímulo fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, han apoyado y desean seguir apoyando a la Industria Cinematográfica Nacional.

A lo anterior se sumo el apoyo de los senadores Francisco Agustín Arroyo Vieyra y Gustavo Enrique Madero Muñoz relativo al artículo 5º transitorio que versa sobre la deducción que se podrá realizar relativo al artículo por las actividades enmarcadas en el artículo 1 de la ley de la materia.

Consecuentemente a dicha modificación, se realizó la votación económica, para saber si se admitía a discusión dicha modificación, votación de la que se desprendieron 71 votos en contra y 27 a favor.

Paso siguiente se abrió el sistema electrónico de votación por tres minutos para recoger la votación nominal del artículo 5º transitorio en los términos del dictamen, resultando 80 votos a favor y 23 votos en contra, por lo que se aprueba dicho artículo.

Finalmente se hace saber que aprobado el artículo 5 Transitorio del Proyecto de Decreto, en lo general y en lo particular el decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única pasa al ejecutivo de la unión para sus efectos constitucionales.

CAPÍTULO II.

MARCO CONCEPTUAL.

Las actividades que realiza el Estado para cumplir con sus objetivos han cambiado a través del tiempo y dependiendo las necesidades de cada época. Así tenemos que en la actualidad el Estado es de providencia ya que se encarga de la redistribución de los ingresos, el control de los precios, así como del manejo de sus organismos descentralizados y empresas para atender áreas estratégicas y prioritarias, actividades que se realizan con diferente intensidad dependiendo las ideas políticas y económicas del momento.

En este orden de ideas, el Estado tiene como objetivo primordial su propia subsistencia, salvaguardar su soberanía, satisfacer las necesidades de los individuos de una sociedad, es decir, necesidades colectivas o públicas, para tales efectos requiere allegarse de elementos y recursos, materiales que deberá obtener de su propio patrimonio o de los particulares, necesidades básicas que en un principio colocaron al Estado como Gendarme, con actividades referidas fundamentalmente a:

- ✓ La conservación del orden interior (policía)
- ✓ La defensa exterior (ejercito)
- ✓ La impartición de justicia (tribunales)

El Estado, en uso de su poder de imperio, establece a sus particulares contribuciones necesarias, para la obtención de recursos a efecto de sufragar los gastos que la misma sociedad demanda. Con el tiempo se transformaron en contribuciones regulares para alimentar la Hacienda Pública.

Cuando el pueblo decide formar el Estado, asienta en su Constitución la organización y funcionamiento de sus órganos, mismos que se someten al

orden jurídico para desempeñar sus atribuciones, es decir, el Estado se somete al derecho o marco jurídico.¹⁴

De lo dispuesto en los artículos 39, 40 y 41 de nuestra Constitución Política se reconoce la soberanía de pueblo, por medio de la cual se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Preceptos constitucionales que en su parte conducente indican:

Artículo 39. *La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.*

Artículo 40. *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.*

Artículo 41. *El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.*

De lo anterior se puede concluir que el poder del Estado o poder tributario, se encuentra plasmado en nuestra constitución, de donde surge expresamente la potestad tributaria que ejercen los órganos legislativo, ejecutivo y judicial.

Para una mejor apreciación, se entiende que el término potestad tributaria es la fuerza que emana de la soberanía del Estado, misma que se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, derivado de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que

¹⁴ DELGADILLO, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", México, Limusa, 2005, p 39.

vinculara individualmente a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídico-tributaria.

En tanto, cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado, es decir potestad es el poder que emana de la soberanía del Estado y competencia es la facultad que deriva de la ley.¹⁵

En suma, las características de la potestad tributaria son las siguientes:

- Es inherente o connatural al Estado
- Emanada de la norma suprema
- Es ejercida por el Poder Legislativo
- Facultad para imponer contribuciones mediante ley
- Fundamenta la actuación de las autoridades

Ahora bien, atendiendo a la potestad tributaria del Estado referente a la facultad de imponer contribuciones mediante ley, debemos proceder al estudio del concepto contribución, que si bien es cierto en nuestra legislación mexicana no se encuentra el concepto de tributo, la palabra contribución alude al género tributo.¹⁶

Asimismo, se tiene que el concepto contribución es impreciso y se presta a grandes confusiones, y aunque el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación usa la palabra contribución no la define.

Partiendo de este punto se tiene que para entender el concepto en cuestión, es preciso atender a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que a la letra indica:

¹⁵ DELGADILLO LUIS HUMBERTO, *Ob. Cit.*, Pág 40

¹⁶ PRIEGO ALVAREZ, Freddy, *Introducción al derecho presupuestario naturaleza y efectos jurídicos, estudios en España y en México*, Editorial Porrúa, .S.A., México, 2004, Pág 114

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:¹⁷

...

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.

...”.

Una vez precisado el contenido del precepto legal antes descrito es posible definir que los tributos o contribuciones son las aportaciones económicas que, de acuerdo con la ley, el Estado exige de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público.

Otras definiciones de diversos tratadistas son las siguientes:

Giulani Fonrouge lo define como “ una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.¹⁸

Sergio F. de la Garza utiliza el término contribución y lo define como “ El tributo consistente en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie”.

Por su parte **Rodolfo Spisso** define lo que es la obligación tributaria “Es una relación que se establece entre el Estado, titular del poder tributario y los contribuyentes o responsables, que deben satisfacer la prestación jurídica de

¹⁷ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 27.*

¹⁸ *FONROUGE, Giuliani, “Derecho Financiero”, 4º ed., p. 309*

contenido patrimonial impuesta por el Estado, misma que es de orden personal".¹⁹

De los diferentes conceptos que se han transcrito se desprende los elementos de las contribuciones, mismos que se citan a continuación:

2.1. Clasificación de las contribuciones

Si bien es cierto existen tantas clasificaciones, pudiéndose decir que existen tantas como autores se han ocupado del tema, lo predominante y usual resulta del análisis de los ingresos de la Federación, asentando que de ellos los ingresos tributarios solamente son:

- Impuestos
- Las aportaciones de Seguridad Social
- Las contribuciones de mejoras
- Derechos
- Así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

Cabe hacer mención, que la clasificación anterior de las contribuciones, se ubica en nuestra legislación mexicana, específicamente en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra indica:

"Artículo 2o.- 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 encuentran 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.

¹⁹ SPISSO, RODOLFO R, "Derecho Constitucional Tributario", Ediciones Palmas, p 42

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 beneficien 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 beneficien 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.*

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”

Es señalar, que de forma adicional se citan los aprovechamientos, dado que se consideran ingresos que forman parte de los recursos y son utilizados para satisfacer las necesidades de la sociedad.

El fundamento legal de los aprovechamientos se haya en el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, mismo que precisa lo siguiente:

Artículo 3o.- *Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.²⁰*

²⁰ Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 3

2.1.1. Impuestos

En el presente subtema, es preciso indicar que tomando en consideración que existen tantas definiciones de impuesto como autores, únicamente se han transcrito, las que se consideran relevantes, de lo que se tiene que algunas definiciones doctrinales son las siguientes:

Giannini, A.D. Indica que el impuesto "Es una prestación pecuniaria que el Estado u ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y el modo establecido por la ley, con el fin de conseguir una entrada".

Por su parte *Giuliani Fonrouge*, señala que son impuestos "Las prestaciones generalmente en dinero, o en especie, exigidas por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles".²¹

El autor Luigi Cossa indica: "El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos la utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales.

Gastó Jéze no proporciona una definición del impuesto, sino que hace una enumeración de elementos, dicho autor consideraba oportuno atender a cada una de las características del impuesto, mismas que se enlistan a continuación:

1ª Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no en servicios personales,

2ª La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.

²¹ *Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", 4ª Edición, Pág. 317*

3ª El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4ª Se establece según las reglas fijas.

5ª Se destina a gastos de interés general,

6ª Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

Finalmente tenemos *Leroy Beaulieu* quien precisa lo siguiente: "El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.

Nuestra legislación vigente también proporciona su definición de impuesto, en el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y que indica lo siguiente:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..."

En el propio Código Fiscal de la Federación se establece, sin lugar a dudas, que los impuestos son los tributos más representativos, ya que se trata de gravámenes a cargo de los particulares, de tal manera que la mayoría de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se vinculan con la determinación, liquidación, pago y posible impugnación de los ya citados impuestos.

En otro orden de ideas se tiene que dada las diversas características de los impuestos, se pueden clasificar de distintas formas, pero la relevante es la clasificación tradicional que atiende a las características que le son peculiares,

clasificación con la que coincide Alberto Bardo en su libro titulado "Impuestos Internos".²²

La clasificación tradicional los dividen en directos e indirectos, misma que es aceptada por la mayoría de los autores y existen dos criterios para distinguirlos: uno basado en la incidencia y otro denominado administrativo.

A tal efecto tomaremos en consideración lo expuesto por el doctor en Derecho Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, el cual, precisa lo siguiente:

El *criterio de la incidencia indica* que los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido, no ocurre la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el impuesto sobre la renta.

En cuanto a los indirectos, según el criterio de la incidencia, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladara el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador quien es el que verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista *el criterio administrativo*, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, las posesiones o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales o permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes, en tanto que los impuestos indirectos son los que se perciben en ocasión de un hecho, un acto, de un cambio aislado, o

²² BALDO, Alberto, "Impuestos Internos", Ediciones Machi, México Distrito Federal, 1996.

accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

A su vez *los impuestos directos desde el punto de vista del criterio administrativo se subdividen* en:

- Personales,
- Reales,

Los *impuestos personales*: Son aquellos en los que se toma en cuenta la condición de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta a las personas físicas.

Los *impuestos reales* recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el impuesto predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en: *a)* impuestos sobre los actos y *b)* impuestos sobre el consumo.

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuándo se van gravar los actos y cuándo el consumo.

Los impuestos sobre los actos: Son aquellos que recae sobre las operaciones_actos que son parte del proceso económico. Un ejemplo del impuesto sobre los actos es el impuesto a la importación.

Los impuestos sobre el consumo: Se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.

Ahora bien, cuando se produce un fenómeno que el legislador ha tomado para regularlo en la norma jurídica, ese fenómeno, independientemente de la naturaleza particular que posea (económica, política, social, etc) adquiere la característica de fenómeno jurídico. Si en especial el legislador le asigna efectos tributarios, de contenido fundamentalmente económico, estaremos frente a un fenómeno jurídico tributario que al producir los efectos a que se refiere la teoría general del derecho, y que estrictamente se traducen en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de los derechos y obligaciones concretamente en el campo económico, producen repercusiones que la doctrina denomina efectos de la tributación.²³

La mayoría de los autores se refieren a:

- ✓ repercusión, en sus fases
 - percusión,
 - traslación
 - incidencia,

- ✓ la difusión
- ✓ la utilización del desgravamiento
- ✓ la evasión,

Al respecto Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz precisa que los contribuyentes señalados por la ley (sujetos del impuesto de quienes se obtiene la recaudación), no son necesariamente los que soportan la carga económica del mismo, aunque sean los que sufren el impacto inicial, es decir la tributación tiene diversos efectos²⁴ los cuales se explican en adelante.

²³ DELGADILLO LUIS HUMBERTO, *Ob. Cit.*, Pág 76

²⁴ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *"Imposición a la Riqueza en México"*, Ediciones UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1983.

✓ **La repercusión** desde el punto de vista jurídico, para Luis Humberto Delgadillo es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra. Es un fenómeno imperante en el pago de los impuestos indirectos, como es el caso del IVA y del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, y se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y en terceras personas que ven afectada su economía con el impacto tributario.

Por su parte el autor Hugo Carrasco Iriarte indica que la repercusión es aquel proceso por medio del cual el contribuyente desplaza el impuesto total o parcialmente a otras personas, proceso del que se distinguen las tres fases, ya señaladas, las cuales son: percusión, traslación e incidencia.

La percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo, en tanto que Luis Humberto Delgadillo precisa en el mismo orden de ideas que la percusión es el impacto inicial que produce el tributo en un individuo que, conforme al derecho, es el sujeto pasivo de la obligación, concluye que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador.

Por su parte Arrijoa Vizcaino da un concepto similar al de Luis Humberto Delgadillo al manifestar que la percusión es tan solo el punto de inicio en el que eventualmente suele incidir el impuesto, pero como regla de aplicación sirve de base para el fenómeno de la traslación.²⁵

La traslación para Hugo Carrasco Iriarte es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.²⁶

Sin embargo Arrijoa Vizcaino lo denomina impuesto en cascada y explica que es una forma trasladar el impuesto con un incremento en el precio de los bienes y servicios.

²⁵ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", México, Editorial Themis, 2004, Pág. 520.

²⁶ CARRASCO Iriarte, Hugo, "Derecho Fiscal", México, Editorial Iure, 2001, Pág. 181.

Harol M.Sumers indica que es un impuesto por medio del cual se fuerza a otra persona a pagarlo, incluso precisa que puede tomar diversas formas, por ejemplo en *protraslación (hacia adelante) y retrotraslación (hacia atrás)*, indica que dichas formas se rigen por el periodo de tiempo considerado y así las clasifica en *traslación de período de mercado, a corto plazo y a largo plazo*.

A mayor abundamiento, se tiene que define a la *protraslación* en, la traslación del impuesto que se hace por cobrar más por los bienes y servicios (se paga parte o todo el impuesto, aumentando el precio de los bienes), en tanto que la *retraslación* es cuando se paga menos por dichos bienes y servicios (el fabricante compra más baratas las materias primas).

La *pro y retraslación en el periodo de mercado*, es la traslación en el período de mercado es la que se logra a través de un cambio en el precio de la oferta existente de bienes, *la protraslación* en este período se da cuando el vendedor aumenta el precio al que vende una oferta existente de bienes y por el contrario en *la retrotraslación* del mismo, surge cuando el comprador reduce el precio al que compra una oferta existente de bienes.

La pro y retraslación a corto plazo, la define como la traslación que se efectúa a través de un cambio en el precio de una oferta futura que ha de producirse con determinado equipo de producción. Precisa que la *protraslación* en este caso se efectúa cuando el vendedor aumenta el precio de la venta del producto futuro de una planta de capacidad dada y la *retraslación* cuando el comprador obliga a una reducción en el precio al que compra el producto futuro de una planta que trabajo con una capacidad dada.

La pro y retrotraslación a largo plazo, partiendo del punto de que la traslación a largo plazo se efectúa por medio de un cambio en el precio resultante de un cambio en la capacidad de producción, *la protraslación* en este caso sería la que se efectuó cuando el precio que se cobra por los bienes o servicios aumenta como resultado del cambio de la capacidad contributiva que

se atribuye al impuesto, en tanto que *la retrotraslación* es cuando dicho precio se reduce.²⁷

La incidencia, es considerada como la fase final en el camino de los impuestos, en términos generales suele definirse como el lugar de descanso del impuesto, que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravamen a otro tercero.

Harol M. Summers aporta una clasificación al concepto de incidencia, al precisar que por cada fase del análisis de traslación de un impuesto debe llegar a alguna conclusión acerca de la incidencia del mismo, lo que significa que existiría *incidencia en el período de mercado a corto y a largo plazo*.

Sobre ese contexto cuestiona la importancia de conocer ¿quién paga el gravamen que se ha impuesto sobre una oferta existente de bienes como los que existen en los cajones de algún comerciante?, La respuesta da la incidencia en el período de mercado, al igual cuestiona ¿Y no sería al menos igualmente interesante e importante conocer quién es el que en último análisis paga el gravamen impuesto sobre un producto variable de una plata dada? La respuesta es la incidencia a corto plazo.

Indica que la incidencia final de un impuesto puede ser identificada quizá con la incidencia a largo plazo. La incidencia final a largo plazo recae entonces en la persona que paga el impuesto cuando se ha hecho todas las consideraciones por cambios en la capacidad contributiva, lo mismo que en la producción.²⁸

La difusión es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas.

²⁷ SOMERS, Harol M, "Finanzas Publicas e Ingreso Nacional", México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981, Pág. 171-174

²⁸ SOMERS, Harol M, Ob. Cit., Pág. 175-176

Explicado de otra forma; cuando el impuesto llega hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta la incidencia, con la que termina la repercusión dando lugar al fenómeno la difusión.

La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto.

A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza de igual manera en todos los casos, porque el que sufrió la incidencia del impuesto preferiría privarse o limitar el consumo de las cosas menos necesarias; así, habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan con artículos de lujo, y menor entre aquellos que lo hacen con artículos de consumo necesario

✓ ***La utilización del desgravamiento***, es un fenómeno netamente económico, sucede cuando se producen modificaciones debido a la supresión o disminución de un gravamen, lo cual trae como consecuencia el rompimiento del equilibrio económico por la modificación impositiva, este fenómeno se presenta porque existe la tendencia natural de aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

Cuando hablamos de este efecto tenemos que partir del supuesto del "desgravamiento". El impuesto es un gravamen, y cuando este se reduce, las personas tienen mayores recursos, es decir, les queda más dinero con motivo del desgravamiento.

Cuando el impuesto reduce su tasa produce mayor capacidad económica en los particulares, quienes pueden canalizarla hacia la obtención de satisfactores; y al haber más demanda de satisfactores habrá por consiguiente aumento en la producción.

La evasión, es uno de los efectos que tiene mayor trascendencia jurídica y consiste en la conducta ilícita del contribuyente para omitir el pago de las contribuciones a que está obligado. Un efecto semejante, pero con diferente mecanismo, aunque traiga como consecuencia salvar la carga tributaria, es *la elusión*, la cual consiste en el aprovechamiento de las deficiencias en la estructura de la norma tributaria, para alcanzar el fin económico sin realizar el hecho generador y por lo tanto, evitar el nacimiento de la obligación.

La realidad es que desde el punto de vista jurídico nos interesa aquellos efectos que, independientemente de su contenido económico, como la repercusión, la evasión y la elusión, se encuentran regulados por el Derecho. Por lo que todos los demás efectos de la tributación, por su trascendencia para la ciencia jurídica de materia tributaria, no son considerados.

2.1.2. Aportaciones de Seguridad Social

En un principio el autor Briceño Ruiz Alberto opina que la connotación Seguro es muy limitada, ya que simplemente brinda la idea de protección, la cual supone un riesgo, y éste la necesidad de atender una contingencia, argumenta que la seguridad a la sociedad tiende a proteger a todos los individuos brindándoles auxilio frente a contingencias y aún mas haya para lograr mantener y superar sus logros.²⁹

Realiza una distinción entre seguridad social y seguro social, argumentando que son dos conceptos distintos en estrecha vinculación, la seguridad social presupone la existencia del seguro social: el crecimiento del seguro social amplía el marco de la seguridad social, es decir, la seguridad es el género, el seguro, su instrumento.

En ese orden de ideas define que la Seguridad Social es el conjunto de instituciones, principios, normas y disposiciones que protegen a todos los elementos de la sociedad contra cualquier contingencia que pudieran sufrir, y

²⁹ BRICEÑO Ruiz Alberto, "Derecho Mexicano de los Seguros Sociales", Editorial Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México Distrito Federal, 1987, Pág 9.

permite la elevación humana en los aspectos psicofísicos, moral, económico, social y cultural.

Mario de la Cueva argumenta que el seguro social es la parte de la previsión social obligatoria que, bajo la administración o vigilancia del Estado, tiende a prevenir o compensar a los trabajadores la pérdida o disminución de su capacidad de ganancia, como resultado de la realización de los riesgos materiales y sociales a que están expuestos.

Cabe hacer mención, que si bien es cierto el tema de tesis que nos ocupa deriva del Derecho Fiscal, se precisa que, para efecto, de la definición de Aportaciones de Seguridad Social se consideró de importancia e interés traer a colación el pensamiento de tratadistas de derecho laboral.

Atendiendo el párrafo anterior, es dable indicar que Gabriela Mendizábal Bermúdez, expone que, el seguro social es, una herramienta de la Seguridad Social y como tal, en cada país donde se instrumentaron seguros sociales bajo el patrón de las leyes de seguros sociales de bismarckiano, estos dependen directamente de la situación económica y laboral.

Explica que en México la seguridad social empezó tras la revolución que culminaría en 1917, el crecimiento económico y con él seguro social para saldar la cuota pendiente con los trabajadores que participaron en la Revolución Mexicana imprimiendo al movimiento la característica de justicia social, mismas que desembocaron en las garantías sociales, de las que emana el seguro social mexicano.

Los seguros sociales fueron la primer forma en que el Estado moderno lleva a cabo le reforma social en la mayoría de los países occidentales a finales del siglo XIX partiendo de las leyes del de seguros sociales de Otto Von Bismarck.

Para mayor referencia, se realiza una breve explicación del personaje de Otto Von Bismarck, al cual se le identificó como una figura señera de la política Social concebida en Alemania de finales del siglo XIX, creada en torno a la miseria del proletariado, por el desarrollo industrial. Fue llamado "Mariscal de Hierro", el canciller Otto Von Bismarck, exministro del rey de Prusia y forjador de la unidad Alemana, quien lograra aumentar el poder imperial a través de la expedición de leyes de excepción social y con ello, aumentar una importantísima estrategia de control del proletariado.

Bismarck, a través de la intervención del Estado en la economía local e internacional, se opuso al capitalismo liberal, en 1869 expide una primera reglamentación para cuestiones de trabajo, protectora de la vida y la salud de los operarios, con normas legales del trabajo de las mujeres y de los menores. En 1881, establece para beneficio de la clase trabajadora un compendio de legislaciones que fueron la base dar origen al seguro social, creando luego en 1883, un régimen del seguro de enfermedades, en 1884, decreta un régimen del seguro de accidentes laborales, y finalmente en 1889, completa su aspiración al regular el seguro de vejez e invalidez. En ocasión de ello, el canciller alemán expresó "Por caro que salga el seguro social, resulta menos gravoso que los costos de una revolución".³⁰

El seguro social nace como evolución de las mutualidades y de los seguros privados debido a las deficiencias de éstos y para combatir los nuevos riesgos que genera la industrialización: los riesgos sociales.

Las principales características de los seguros sociales en México son:

- ✓ **Ámbito objetivo:** No se cubren todas las necesidades, ni se protegen todos los riesgos de los asegurados, sino solo los que esta explícitamente contenidas en las leyes de los seguros sociales. Además

³⁰ RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, "Nuevo Derecho de la Seguridad Social", Editorial Porrúa, S.A., México, 1999. Pág. 49.

de ser esta protección limitada, general, toma como base los porcentajes de la cotización.

- ✓ **Ámbito subjetivo:** sólo protege a los trabajadores y sus beneficiarios.
- ✓ **Gestión:** Pluralidad de entidades gestoras, cuatro principalmente, una para los miembros de las fuerzas armadas, una para los servidores públicos y una para los trabajadores públicos e independientes, además de existir otra encargada sólo de la vivienda (INFONAVIT) y de existir algunos organismos estatales.
- ✓ **Financiamiento:** tripartita, a través de la cotización del propio Estado, de los empleadores y de los trabajadores. La cantidad a cotizar se fija como un porcentaje del salario integrado del trabajador.

Los principales institutos del seguro social que operan a nivel nacional en México son: El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto de Seguridad Social y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), el Instituto de Seguro Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM) y el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT)

Los anteriores institutos se encuentran organizados como organismos descentralizados y están constituidos como personas jurídicas con autonomía y patrimonio propio, que son dirigidos a través de cuerpos colegiados tripartitos (Estado, trabajadores o prestadores de servicios y empleadores u organizaciones patronales); cabe decir que el número tan reducido de institutos, aunado a que la cobertura de cada uno es a nivel nacional en cuanto a las prestaciones de todas las ramas de seguro social (a excepción del INFONAVIT, que otorga solo prestaciones de vivienda) ocasiona concentración de poder.³¹

En la actualidad tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° fracción II define a las aportaciones de seguridad social de la forma siguiente:

³¹ *Gabriela Mendizábal Bermúdez, "La Seguridad Social en México", Editorial 199-201.*

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

...

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.

De dicho concepto, quedan comprendidas las cuotas patronales, obrero-patronales, los recargos y los capitales constitutivos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social y a los cuáles les da el carácter de créditos fiscales el artículo 276 de la Ley del Seguro Social. Además de conformidad con lo previsto por los artículos 1º fracción II y 12 de la Ley de Ingresos de la Federación de 1994, incluyeron en estas aportaciones, las que se destinan al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y al Instituto de Seguridad de las Fuerzas Armadas Mexicanas.³²

Cabe recordar que el derecho a la protección de la salud y el derecho a disfrutar de vivienda se encuentran explícitamente contenidos el artículo 4 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar lo siguiente:

Artículo 4o. El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia.

...

Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución.

...

Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La Ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo.

³² SÁNCHEZ León, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", México, Editorial Cárdenas, 2000, Pág. 173-174

Castro Juventino, al respecto indica que en el tercer párrafo del artículo que nos ocupa, se señala que una ley definirá la forma de acceder a los servicios de salud, sin que se precise, como ese derecho a la protección pueda constituir una garantía constitucional, exigible en forma práctica al Estado cuando no se cumplimenta el propósito constitucional.

La protección a la salud tiene su mejor eficacia en las disposiciones referentes a la seguridad social, a cargo de la Secretaría de Salud, de los organismos descentralizados, con sus equivalencias en los distintos Estados Federados.

La previsión del párrafo tercero del artículo en estudio, al ordenar la coordinación y la fijación de las jurisdicciones de todas las entidades estatales y paraestatales, precisa más que un propósito y una planeación, que se pone a cargo del Estado, el cual debe incluir en sus programas, pretendiéndose así que mediante tal procedimiento se esté estructurando una auténtica garantía constitucional.

Por lo que hace al quinto párrafo del artículo cuarto constitucional, Juventino argumenta que se enmarca un propósito para superar el déficit habitacional que se ha dado durante años.³³

En el orden de ideas que expone Castro Juventino, se tiene que relativo a la ley que regula los servicios de salud, es decir la Ley del Seguro Social de nuestro país, la misma en su artículo 2º, deja ver el objetivo de la seguridad social:

“Artículo 2. *La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.”*

³³ CASTRO, Juventino, “Garantías y amparo”, Editorial Porrúa, México 2000, Pág 64-65

De igual forma, en materia habitacional la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores expone en su artículo 3° su objetivo, el cual radica en:

"Artículo 3o.- El Instituto tiene por objeto:

I.- Administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda;

II.- Establecer y operar un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para:

a).- La adquisición en propiedad de habitaciones cómodas e higiénicas,

b).- La construcción, reparación, ampliación o mejoramiento de sus habitaciones, y

c).- El pago de pasivos contraídos por los conceptos anteriores;

III.- Coordinar y financiar programas de construcción de habitaciones destinadas a ser adquiridas en propiedad por los trabajadores; y

IV.- Lo demás a que se refiere la fracción XII del Apartado A del Artículo 123 Constitucional y el Título Cuarto, Capítulo III de la Ley Federal del Trabajo, así como lo que esta ley establece.

Ahora bien, retomando nuestra constitución, tenemos que en materia de seguridad social (misma que comprende, la protección a la salud, así como el derecho a adquirir una vivienda digna y decorosa) existe un apartado específico, tal como se deja ver a continuación:

**"Título Sexto
Del Trabajo y de la Previsión Social**

Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

**...
XII. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, **estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas.** Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos**

crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

...
XIV. Los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario;

...

XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

...”

Como se puede observar en todas las disposiciones citadas alrededor de este subtema el legislador considero la manera de dar tranquilidad al trabajador y con ello lograr el bienestar individual y colectivo.³⁴

2.1.3. Contribuciones de Mejoras

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes debemos recurrir a la doctrina, que nos proporciona una figura adecuada al caso denominado contribuciones especiales, que se establecen por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por establecimiento de servicios cuyo producto debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.³⁵

³⁴ HERNÁNDEZ RODRIGUEZ, Jesús F., "Estudio Practico del Seguro Social", Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001. Pág 24.

³⁵ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit., Pág. 62

Las contribuciones de mejoras también participan de la naturaleza tributaria, sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública, que proporciona ventajas especiales a los propietarios de bienes inmuebles, ya que se trata de una aportación que hacen los particulares para costear una obra pública o servicio que brinda ventajas económicas o de bienestar social al individuo, a la familia y a la comunidad, tales como carreteras, mercados, escuelas, entre otros. Cabe destacar que estas contribuciones incrementan el valor comercial de los bienes inmuebles ubicados en el área de influencia de la obra respectiva, beneficiando al contribuyente de manera directa e indirecta.

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz las denomina Aportaciones para mejoras e indica que se trata de una contraprestación basada en el principio de beneficio –conforme al cual el monto del impuesto debe estar en relación con el provecho recibido de la gestión pública- cuyo hecho generador es el aumento de valor que como consecuencia de una obra de interés público experimentan algunos predios, estos son los más favorecidos y en poca medida los propietarios.³⁶

Sergio Francisco de la Garza hace la clasificación de tres contribuciones especiales:

✓ **Las contribuciones de mejoras:** Es la más conocida u más ampliamente utilizada, es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales.³⁷

✓ **La contribución por gasto:** Para dicho autor, es menos utilizada que la anterior. Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público.

✓

³⁶ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, "Derecho Financiero", Editorial Mc Graw-Hill Interamericana UNAM MÉXICO, 1993. Pág 110.

³⁷ FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio "Derecho Financiero Mexicano", México, Editorial Porrúa, S.A., México, 2005. Pág 347.

✓ **La contribución de seguridad social:** Algunos países como Uruguay, Brasil y Argentina organizan jurídicamente las cuotas de seguridad social bajo el régimen de la contribución especial.

En nuestro sistema mexicano las contribuciones de mejoras las define el artículo 2° fracción III, del Código Fiscal de la Federación, como las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Para Hugo Carrasco Iriarte dicha contribución guardan tres características las cuales son las siguientes:

1. Son de carácter obligatorio para las partes.
2. El pago es por la ejecución de la obra o el servicio público del Estado por la Administración Pública. Aquí cabe destacar que la contribución especial se paga por el beneficio específico que determinadas personas reciben motivo de una obra o prestación de servicio público. En consecuencia esta prestación se entera para cubrir los gastos causados por servicios de carácter general divisibles, en obras y servicios de la colectividad.³⁸
3. La contribución únicamente la pagan lo sujetos que obtienen un beneficio directo e inmediato.

2.1.4 Derechos

La fracción III del apartado A del artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación lo constituyen los derechos, los cuales han dado lugar a gran número de controversias con respecto a su naturaleza tributaria, ya que inicialmente una corriente no los consideró como tributos en virtud de que para el nacimiento de la obligación opinaba que era necesario la participación de la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Sin embargo, la generalidad de la doctrina los incluye como contribuciones, ya que su establecimiento se impone

³⁸ CARRASCO Iriarte, Hugo, "Derecho Fiscal", México, Editorial Iure, 2001, Pág. 184.

por disposición unilateral del Estado, y la participación de la voluntad del particular lo que pretende es la obtención del servicio, no la obligación, que por tratarse de un tributo, se genera por la disposición de la ley, no por la expresión de la voluntad particular.³⁹

Con fundamento en nuestro Código Fiscal, Luis Humberto Delgadillo concluye en su naturaleza tributaria, puesto que, como contraprestaciones, se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.⁴⁰

El artículo 2º, fracción IV, del invocado Código Fiscal de la Federación los define como:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

...

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. ”

A mayor abundamiento, del artículo anteriormente transcrito se desprende los aspectos siguientes:

1.- Que los derechos forman parte de las contribuciones,

2.- Que dichos derechos derivan de:

³⁹ PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, "Derecho Fiscal", México, Editorial Limusa, 2008, Pág

³⁴

⁴⁰ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit, Pág. 63.

a) El uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación

b) Por recibir los servicios públicos, a excepción de los Estados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último, se trate de contraprestaciones no previstas en la Ley Federal de Derechos.

c) Las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos al Estado.

2.1.5. Aprovechamientos

Para Hugo Carrasco Iriarte, los aprovechamientos de conformidad con el Código Fiscal de la Federación son los ingresos que percibe el estado en funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Tal como se desprende del artículo 3 del ordenamiento legal en cita y que se transcribe a la letra.

Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Dicho autor también señala que los aprovechamientos participan de la naturaleza de las contribuciones de conformidad artículo 3°, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a la que se refiere el párrafo séptimo del artículo 21 del ordenamiento legal en cita, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios y participan de su naturaleza.

Ahora bien, una vez establecido que los impuestos forman parte de las contribuciones, es importante señalar y detallar que sus elementos son: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

2.2. Elementos del impuesto

Los elementos básicos de las contribuciones, en específico de los impuestos, lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, según se traté, y la época de pago, mismos que deben estar consignados expresamente en la ley aplicable al caso y no dejar a dudas con respecto de su interpretación.

Los llamados elementos básicos, fueron recogidos por Adam Smith en su libro "Investigación sobre la naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" y han sido plasmados en los principales ordenamientos jurídicos occidentales, y de los cuales nuestro país no podría ser la excepción.

En el caso de México, se manifiestan se encuentran expresos en la ley secundaria llamada Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo quinto, primer párrafo, el cual señala:

"Artículo 5o.- 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.**"

(Énfasis Añadido)

En adelante se dará una breve explicación de los elementos esenciales del impuesto.

2.2.1 Objeto

El objeto del impuesto es la situación jurídico o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo. Cabe hacer mención que no nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.

Ernesto Flores Zavala indica que es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Dicha definición la deriva del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación e indica y coincide con el concepto de Fleiner.

"Artículo 2o.- 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 encuentran 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."

(Énfasis Añadido)

Por su parte Fleiner indica que el objeto del impuesto estriba más bien “en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo”.⁴¹

2.2.2 Sujeto

Ernesto Flores Zavala los clasifica en dos grupos:

a) Sujetos Activos: Son la Federación, las Entidades Locales (Estados, Territorios, Distrito Federal) y los municipios. Son sujetos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos, pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Federales salvo algunas limitaciones constitucionales. Pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las Legislaturas de los Estados y el municipio solo tiene la facultad de recaudarlos, ello de conformidad con la fracción II del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

...

II. Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley...”

A mayor abundamiento, se le concede a los municipios la administración libre de su hacienda, la cual se conforma de las contribuciones señaladas por

⁴¹ Fleiner, F., “Instituciones del Derecho Administrativo, Pág. 338 cit. por FLORES Zavala, Ernesto, “Elementos de las Finanzas Publicas en México”, México, Editorial Porrúa, 1961, Pág. 99.

las legislaturas de los Estados y que son destinadas a atender las necesidades municipales.⁴²

Aunado a lo anterior también existe la posibilidad de que existan sujetos activos diferentes a la Federación, los Estados, el Distrito Federal o los Municipios, es decir, sujetos que tengan una personalidad jurídica distinta de la del Estado, como excepción a la regla general, la encontramos como sujetos que, no obstante de tener personalidad jurídica propia y diferente a la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico tributaria.

Estos entes son los denominados "*organismos fiscales autónomos*", ya que, no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

En ese orden de ideas cuando el crédito o adeudo tienen un contenido tributario (que se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), el autorizado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria; y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas del Seguro Social es el IMSS. El acreedor es el ente público o institución encargada de recaudar estos recursos.

Es necesario precisar que cuando se trata de los conceptos anteriores, adquiere relevancia transcendental el Instituto Mexicano de Seguridad Social, que como organismo fiscal autónomo, además de poder determinar los adeudos, tienen la facultad económico-coactiva, que se traduce en la posibilidad de ejecutar sus propias resoluciones pues, con base en su ley, está autorizado para ello.⁴³

Dichos organismos descentralizados fiscales, autónomos en especial el Instituto Mexicano del Seguro Social e INFONAVIT, que integran la

⁴² FLORES Zavala, Ernesto, "*Elementos de las Finanzas Publicas en México*", México, Editorial Porrúa, 1961, Pág. 52. .

⁴³ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Ob. Cit.*, Pág. 115.

administración pública paraestatal (federal, estatal y municipal), los cuales moderadamente vienen a ser también sujetos activos individualizados del crédito fiscal, lo que en relación a los organismos específicos, encuentra su fundamento en lo dispuesto por los artículos 1 y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 5 y 268 de la Ley del seguro Social, 2 y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.⁴⁴

b) Sujeto Pasivo: El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación define este concepto precisando que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, así como la Federación cuando las leyes lo señalen expresamente.⁴⁵

En materia tributaria la realización del hecho generador, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que no es difícil de comprender que relativo a ciertos tributos, y en determinadas condiciones previstas en la ley, pueda darse la pluralidad de sujetos deudores, por los cuales el Estado pueda exigir el pago de un mismo y único tributo.

Tal es el caso que la contribución no es enterada por la persona que realizó el hecho generador sino por un tercero que de una u otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho u otras circunstancias diversas lo que deja ver dos tipos de sujetos pasivos:

- ✓ El sujeto del impuesto o contribuyente
- ✓ El sujeto pagador

⁴⁴ SÁNCHEZ León, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", México, Editorial Cárdenas, 2000, Pág. 237.

⁴⁵ Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 1

Cabe aclarar que la presencia de un sujeto no excluye la del otro, ya que, de ninguna manera se libera el adeudo, en tanto no sea cubierto totalmente por alguno de ellos.⁴⁶

En ese tenor se tiene que el sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto, produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, a diferencia del sujeto pagador a quien la ley le impone la obligación de pago en substitución o conjuntamente con aquel como sucede en el caso de responsabilidad directa por sucesión, substituta, solidaria y objetiva, en donde se ve afectada su economía.

En el caso del sujeto pagador del impuesto se tiene lo que sucede con los impuestos indirectos, por ejemplo con el impuesto sobre producción de alcohol, es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado ante el Fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le vende el alcohol estará incluido el importe.⁴⁷

2.2.3 Base

La base del impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, número de kilogramos producidos, etcétera.⁴⁸

Bajo ese concepto Hugo Carrasco Iriarte prevé distintos tipos de bases:

- ✓ **Base Bruta:** Es la que no admite deducciones.
- ✓ **Base Neta:** Surge el supuesto cuando se dan las posibilidades de deducir o también llamada **base gravable:** Que es la cantidad neta

⁴⁶ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Ob. Cit.*, Pág. 116

⁴⁷ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág.53.

⁴⁸ Hugo Carrasco Iriarte, "Diccionario de Derecho Fiscal", México, Editorial Oxford, 2007, Pág 70.

en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, es decir, el ingreso bruto menos deducciones y reducciones autorizadas por la ley.

- ✓ **Base Fija:** Es cuando no varía y resulta igual para todos.
- ✓ **Base Variable:** Se contempla por lo general en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal manera que conforme aumenta tal base, se incrementa la tasa por pagar.
- ✓ **Base Presuntiva:** Ocurre cuando por cuestiones especiales la norma permite a la autoridad determinar presuntivamente los ingresos, utilidades, actos, actividades, activos, entre otros. Por ejemplo cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de facultades de comprobación, u omita presentar declaraciones en un ejercicio fiscal.

2.2.4. Tasa o Tarifa

Hugo Carrasco Iriarte en su diccionario de Derecho Fiscal define el concepto de tarifa, como la lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.⁴⁹

Por su parte Humberto Gallegos Reyes indica que la tasa del impuesto es el porcentaje que se ha de aplicar sobre la base imponible. En nuestro sistema de contribuciones la tasa es fija (IVA, ISR, IMPAC, IEPS).

También se puede considerar a la tasa como la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, de la contribución a pagar.

De igual forma dicho autor precisa que la tarifa del impuesto es la estructura de rangos a aplicar sobre una base imponible y que a su vez se

⁴⁹ Hugo Carrasco Iriarte, *Ob. Cit*, Pág 721

supone deben de mantener la proporcionalidad y equidad en cada uno de dichos rangos.⁵⁰

Ahora bien, tanto el autor Luis Humberto Delgadillo, como Ernesto Flores Zavala coinciden en cuatro tipos de tarifas las cuales son las siguientes:

- ✓ *De derrama,*
- ✓ *Fija,*
- ✓ Proporcional
- ✓ *Progresivas*

En tanto que Ernesto Flores Zavala añade dos más:

- ✓ *Degresivas y*
- ✓ *Progresiva inversa o al revés.*

Clasificación que se explicara en adelante:

De Derrama: Para fijar dichas tarifa se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en consideración la base del tributo o las situaciones que prevé la ley para el impacto del gravamen.

Cuota Fija: Es, cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Cuota Proporcional: Es cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Progresivas: Es cuando aumentan al aumentar la base y se divide en dos: *Directa* e *Indirecta*

⁵⁰ Gallegos Reyes Humberto, "El juicio de amparo en materia fiscal ", México, Ediciones Jurídicas Alma, S.A.de C.V., 2003, Pág. 20-21

Directa: Es cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite. La cuota con la que se grava lo que excede, es proporcional. En este caso, al aumentar el valor del objeto, aumenta el porcentaje de dicho valor sometido a impuesto, sin llegar nunca a quedar gravado en su totalidad.

A mayor abundamiento, surge la progresividad directa, cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base.

Existen tres tipos principales:

Progresividad por clases

Progresividad por grados

Progresividad por coeficientes

Progresividad por clases: Se señalan en la tarifa clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase o categoría por la cantidad inferior y la superior, aplicándosele a cada una tasa cada vez mayor.

Progresividad por grados: Consiste en que se divide la base en fracciones sucesivas, y a cada una se le aplica una cuota en un tanto por ciento cada vez mayor.

Progresividad por coeficientes: Se caracteriza porque se divide la base en fracciones, misma a la que se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor a cada fracción, aunado a ello también se le aplica un coeficiente a cada fracción.⁵¹

Indirecta: Se divide la renta o el capital en grados y en cada grado se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez mayor, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente

⁵¹ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág. 106

gravados. La cuota en este caso es también proporcional. Lo que crece es el valor de la base.

Degresivas: Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba, debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto que se gravan con cuotas más altas, las bases más altas la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo en las degresivas y en que los grados o secciones son pocos en número, seis cuando más, en tanto que en las progresivas los grados son múltiples.

Progresiva inversa o al revés: En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento.

2.2.5. Época de Pago

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra ya determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al fisco. La época de Pago de la obligación fiscal es el momento previsto por la ley para que se satisfaga la obligación.

Tal como se podrá apreciar, en nuestra legislación, específicamente en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, se precisa que el pago debe efectuarse dentro de los plazos o bien en el momento en que la ley señala para el efecto.⁵²

"Artículo 6o.- *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

...
Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se

⁵² Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 6.

presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

(Énfasis añadido).

De igual forma en dicho artículo, como regla general, establece que el crédito fiscal deberá enterarse en el plazo indicado en los preceptos legales respectivos, pero que a falta de disposición expresa se deberá atender a dos indicaciones, mismas que son las siguientes:

- ✓ Los contribuyentes, retenedores o las personas que estén obligados a recaudar las contribuciones, las deberán de pagar a más tardar el 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente. Se dará este supuesto siempre y cuando la contribución se calcule por períodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuyentes.
- ✓ Finalmente en cualquier otro caso se tiene que se deberá enterar dentro de los 5 días al momento de su causación.

2.3. Principios de los Impuestos.

Antes de adentrarnos al presente subtema, es importante definir el concepto de principio, así como el de garantía, dejando establecida su diferencia, para poder así estar en posibilidad de explicar cual es la clasificación de los principios de los impuestos.

Principios Generales del Derecho: Son los enunciados normativos que se encuentran en la doctrina del derecho fiscal y sirven para informar y orientar al legislador en el establecimiento de los impuestos en la ley fiscal.⁵³

Garantías Constitucionales: Son criterios o instrumentos procesales instituidos por la norma fundamental, es decir la Constitución, mismos que tienen como finalidad defender la efectiva vigencia de los derechos fundamentales que este texto reconoce o protege, haciendo efectiva la estructura jerárquica normativa establecida⁵⁴.

Es importante destacar que aun en la actualidad algunos principios se pueden identificar dentro de las garantías constitucionales, por ejemplo la garantía de proporcionalidad que nuestra carta magna consigna (tal como ya se cito con anterioridad), de tal razón es que muchas veces llegan a tomarse como sinónimos, las palabras principios y garantías.

Así tenemos que, el ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever los efectos que puede originar la imposición, ya que la aplicación indiscriminada y arbitraria de contribuciones puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.⁵⁵

Los principios de los impuestos se pueden dividir en clases:

✓ **Los principios generales**, en donde se incluye los principios de Fritz Neumark (Principios de la imposición).

✓ **Los principios elementales** de AdamSmith, expuestos en su obra "La Riqueza de las Naciones", y

⁵³ CARRASCO Iriarte Hugo, "Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales", México, Iure Editores, 2003, p 129.

⁵⁴ López Ayala Ayllón, "Diccionario Jurídico Mexicano", México, Editorial Porrúa, 200, p1440.

⁵⁵ DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, Ob. Cit., Pág. 67

- ✓ **Los principios constitucionales** que se derivan de nuestra carta magna o bien llamadas en la actualidad garantías constitucionales

Los principios generales: El tratadista Fritz Neumark presenta una visión general, sistemática y amplia de los principios a que se debe someter la política fiscal para poder calificarse como justa y económicamente racional. Este autor considera que a fin de alcanzar diversos objetivos de justicia, economía y eficacia en la tributación, se deben observar los principios que denomina político-económicos y técnico-tributarios.

Para lograr la justicia en la imposición se deben distribuir los gravámenes de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo más equilibrado posible, lo cual se logra mediante la aplicación de los principios político-sociales.

Los objetivos de la economía, que se manifiestan en la consecución de la eficacia, estabilidad y el desarrollo económico, se pueden alcanzar con la aplicación de los principios político-económicos, a través de los cuales se permite la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía, así como la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

Con el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición, debe existir una estructura adecuada del sistema y de las normas tributarias, que por su congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, lo cual se logra a través de los principios técnico-tributarios.

2.3.1. Principios Tributarios de Adam Smith.

Numerosos son los tratadistas que han elaborados principios teóricos que deben contenerse en toda ley impositiva, siendo los más conocidos los que formuló Adam Smith en el libro V, capítulo II, parte II, de su obra investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, que aun cuando datan de poco más de dos siglos, generalmente son respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues de no tomarse en cuenta podrían ponerse en vigor ordenamientos equitativos o arbitrarios.⁵⁶ Estos principios son:

- ✓ Igualdad o de Justicia
- ✓ Certidumbre
- ✓ Comodidad
- ✓ Economía

✓ *Principio de Igualdad o de Justicia:* Adam Smith precisó lo siguiente:

*"Los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos"*⁵⁷

Este principio de justicia inspiró a la Constitución Francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, paso a la Constitución Española de Cádiz de 1812, de ahí a las Constituciones

⁵⁶ PONCE Gómez, Francisco, *Ob. Cit*, Pág. 63.

⁵⁷ SMITH, Adam, *"Investigación Sobre las Naturalezas y Causas de la Riqueza de las Naciones"*, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981, Pág. 726.

Mexicanas, particularmente las de 1857 y 1917, que proclaman este principio de justicia cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes (Artículo 31, fracción IV).

Es importante resaltar que una de las garantías con las que los legisladores identificaron este principio de igualdad o de justicia fue con la garantía de proporcionalidad.

Se dice lo anterior, ya que, el principio de igualdad o de justicia que nos ocupa, precisa que los habitantes de una nación deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas, en semejanza a lo que prevé la garantía de proporcionalidad tributaria, que es atender la capacidad económica del contribuyente.

Completando este principio la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo, cuando es general y uniforme:

Por su parte Hugo Carrasco Iriarte precisa que la *generalidad*: Es cuando la ley abarca a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

Y de la *uniformidad* señala lo siguiente: A los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se le imponen obligaciones iguales.

Se reitera que el pago de los impuestos debe ser conforme a la capacidad económica de los gobernados.

En tanto que Sergio Francisco de la Garza indica que la *generalidad* exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren

comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas.⁵⁸

Relativo a la *uniformidad* exclama que se proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.

En tanto que Arrijoja Vizcaino precisa que la desigualdad en la tributación es cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les aplican tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.⁵⁹

✓ *Principio de certidumbre:* De acuerdo a lo expuesto por Adam Smith se tiene lo siguiente:

*"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...La certidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son importantes para la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso."*⁶⁰

En este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta qué límites tiene la misma, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen.

⁵⁸ GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit*, Pág. 404.

⁵⁹ ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, *Ob Cit*, Pág. 213.

⁶⁰ SMITH, Adam, *Ob. Cit.*, Pág. 727.

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer vinculación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga, y las personas en caso de infracción, lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

Gastón Jéze, citado por Flores Zavala, desarrolla este principio en la siguiente forma:

- 1.** Las leyes tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas e imprecisas.
- 2.** Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, acuerdos, que les afecten.

A este respecto debe decirse que en México, durante la última década, se ha procurado cumplir con el principio de certidumbre, pues existe toda una actividad administrativa y editorial, dedicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de las direcciones de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que realizan una campaña permanente para que los contribuyentes entiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

- 3.** Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.
- 4.** Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.
- 5.** La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

Finalmente es de hacer notar que este principio de certidumbre es retomado por los legisladores, bajo el nombre de garantía de legalidad tributaria.

En la garantía de legalidad (al igual que en el principio de certidumbre), se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes que contiene una norma jurídica.⁶¹

Dicha garantía de legalidad tiene su fundamento en la fracción IV del artículo 31 constitucional y se corrobora por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Ley Suprema.⁶²

✓ **Principio de comodidad:** Adam Smith lo formula en la siguiente forma:

"Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él, los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como esta en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por sus propia falta."⁶³

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediatamente o

⁶¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Temas de Derecho Tributario", Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982. Pág78_79.

⁶² BURGOA, Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., México, 1973.pág 120.

⁶³ SMITH, Adam, Ob. Cit., Pág. 727.

casi inmediata a la realización del hecho generador se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

El pago del impuesto resulta incómodo por sí mismo, sobre todo por falta de conciencia y aceptación del gravamen, y sí además de ello su estructura y aplicación complican su operación, resulta que el contribuyente busca la forma de justificar el incumplimiento de su obligación.

Sergio Francisco de la Garza comenta: **“No ha de recaudarse de una solo vez, sino fraccionando; no ha de cobrarse antes de la recolección, sino después.”**

✓ **Principio de economía:** Adam Smith medularmente manifiesta lo siguiente:

“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 se ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda”

Ernesto Flores Zavala precisa que el que la diferencia sea grande, puede deberse a una de las causas siguientes:

A) La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aun imponer una especie de impuesto adicional al público.

B) Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otros menos productivos.

C) Las multas y otras penas en que incurran los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar

del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

D) Al someterse a las personas a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias.⁶⁴

Finalmente Luis Humberto Delgadillo, en relación al principio que nos ocupa indica que sí, por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo, independiente del costo de equipos de recaudación y control que, finalmente lo transforman en antieconómico.⁶⁵

2.3.2. El artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, partiendo de la diferencia entre principio general del derecho y garantías constitucionales, que consiste esencialmente en que el primero de ellos es un término doctrinario, en tanto que el segundo son criterios ya establecidos en nuestra carta magna, es posible analizar el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución, dado que del mismo se desprende las garantías constitucionales de la tributación, tema fundamental para el presente trabajo.

Así tenemos que, el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen, es decir, no pueden actuar a su arbitrio.

Es por lo anterior, que del análisis de las disposiciones constitucionales los estudiosos del Derecho han derivado una serie de reglas básicas que deben

⁶⁴ FRANCISCO, de la Garza Sergio, *Ob. Cit.*, Pág. 406.

⁶⁵ DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, *Ob cit*, Pág. 70.

observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones.

Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como garantías constitucionales de la tributación (tal como ya se había señalado anteriormente), y se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

"Artículo 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.⁶⁶"

El contenido de este artículo se puede desglosar de la siguiente forma:

- ✓ Establece la obligación de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos;
- ✓ Reconoce que los entes que tienen derecho a percibir contribuciones, son: la Federación, el Distrito Federal, El Estado y el Municipio de residencia del contribuyente;
- ✓ Las contribuciones deben ser establecidas en la Ley;
- ✓ Se deben destinar a cubrir los gastos públicos y
- ✓ Deben ser equitativas y proporcionales.⁶⁷

Ahora bien, se tiene que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé tres garantías individuales.

Para lo cual, es procedente explicar que el término garantía deriva de la palabra garante que significa:

- ✓ Efecto de afianzar lo estipulado.
- ✓ Fianza, prenda.
- ✓ Cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad.

⁶⁶ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 15ª edición, ISEF, México, 2008. Pág 27.*

⁶⁷ *GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, " Los fines extrafiscales en el sistema tributario", Editorial Porrúa, México, 2000. Pág 30.*

- ✓ Seguridad o certeza que se tiene sobre algo.
- ✓ Compromiso temporal del fabricante o vendedor, por el que se obliga a reparar gratuitamente algo vendido en caso de avería.
- ✓ Documento que garantiza este compromiso.

Por lo que tenemos que, las garantías constitucionales son los derechos que la constitución de un Estado reconoce a todos los ciudadanos.

En ese orden de ideas, se tiene que las garantías constitucionales consagradas en nuestra Constitución son las siguientes:

- ✓ Proporcionalidad Tributaria
- ✓ Equidad Tributaria
- ✓ Legalidad Tributaria

Una vez precisado la clasificación anterior y toda vez que el tema de tesis se limita a la garantía de proporcionalidad tributaria, se consideró apropiado entrar a un estudio más amplio de dicha garantía, no sin hacer una breve referencia a la garantía de equidad y legalidad tributaria para su entendimiento.

2.3.1.1 Garantía de Proporcionalidad Tributaria.

La proporcionalidad tributaria es un concepto que se refiere, necesariamente a una parte de un todo y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y la proporción entre las distintas fuentes impositivas.

De acuerdo con la definición de Serra Rojas, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo entre cosas relacionadas entre sí."

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

Para *Margain Manautou* un tributo es proporcional cuando “Comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma **situación o circunstancia**”.

Por su parte *Fritz Neumark* define la garantía de proporcionalidad tributaria como la garantía de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exigen las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo, mismas que se encuentran estructuradas de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, pueden ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Otra definición de dicho concepto lo aporta *Adolfo Arrijo Vizcaino*; resumiendo comentarios interpretativos de diversos autores⁶⁸ concluye que, el principio de proporcionalidad se traduce en la observancia, por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideales de justicia, de estos tres postulados:

- a)** El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica, es decir dichas cargas tributarias se deben distribuir de manera individual.

⁶⁸ *ARRIJA, Vizcaino Adolfo, Ob. Cit., Pág 213-214.*

- b)** El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.
- c)** El establecer tasas tributarias que incidan en una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimientos obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo propio del ciudadano.

Cabe señalar que, de manera adicional y concreta se explicará las garantías de equidad y legalidad tributaria, toda vez que, tal como ya se señaló la garantía tributaria trascendental en el presente trabajo lo es la garantía de proporcionalidad tributaria.

Garantía de equidad tributaria: Hugo Carrasco Iriarte define la equidad como el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y generalidad.⁶⁹

Margain Manautou estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁷⁰

Así se puede se puede concluir que el común denominador de garantía de equidad está constituido por la igualdad. John F. Due manifiesta que de una forma inevitable surge la cuestión de equidad, de “justicia” en la distribución de la carga.⁷¹

⁶⁹ CARRASCO, Iriarte Hugo, *Ob. Cit.*, Pág 101.

⁷⁰ MARGAIN, Manautou, Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, Pág 109.

⁷¹ JOHN F., Due, “Análisis económico de los impuestos y del sector público”, Ediciones Ateneo, Argentina 1977. Pág 219

Ahora bien, para establecer la diferencia entre la garantía de proporcionalidad tributaria y la garantía de equidad tributaria se señala lo siguiente:

La garantía de proporcionalidad es aquella que consiste en que todas las leyes impositivas, por mandato constitucional, deben establecer tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza del país.

En tanto que la garantía de equidad es aquella que consiste, por mandato constitucional, en que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo.

Garantía de legalidad tributaria: Esta garantía constitucional tal como ya se mencionó con anterioridad se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV donde al disponerse que es obligación 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, se hace especial énfasis que debe ser en la forma en **que dispongan las leyes**, es decir, no basta que el acto creador de las contribuciones emane de aquel poder que, conforme a la Constitución, tiene facultades para establecerlas, sino que se requiere su consignación en la ley.⁷²

Izquierdo Muciño define la garantía de legalidad de una forma muy simple, indicando que consiste en la obligación de las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere.⁷³

⁷² PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, "Derecho Fiscal", México, Editorial Limusa, 2008, Pág. 5.

⁷³ IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba, "Garantías Individuales", Editorial Oxford University, México, 2001.

2.4. Acreditación

En materia fiscal no existe una definición de este concepto. El Diccionario de la Lengua Española concibe el acreditar, como el abonar o tomar en cuenta alguna cantidad para el pago de alguna deuda. El acreditamiento no es una forma de extinguir obligaciones ni de pago, es considerado parte del procedimiento del cálculo de la contribución.

El acreditamiento, se podría considera como un concepto aritmético cuyos elementos se componen por el impuesto causado, el acreditable y el resultado de la resta de ambos.

No se debe de confundir la compensación con el acreditamiento, toda vez que, el concepto de la compensación tiene su origen en el derecho civil, específicamente en las normas relativas al cumplimiento de las obligaciones, y tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores en forma recíproca y deciden extinguir las obligaciones contra los derechos que mutuamente representen. Para efectos fiscales la compensación es una opción de los contribuyentes que tienen cantidades a su favor para aplicarlas contra las contribuciones que deben enterar a efecto de extinguir sus obligaciones bajo formalidad de avisar a la autoridad (artículo 23 del Código Fiscal de la Federación). Dichas cantidades se actualizan por estar a cargo del fisco.

Respecto al acreditamiento, no necesariamente son cantidades a favor del contribuyente, sino el derecho de disminuir un impuesto causado o una cantidad pagada contra otra contribución, y para aplicarlo no se requiere presentar aviso u autorización alguna, ni procede actualizarlas.

El acreditamiento por regla general se limita al período en que debe aplicarse, y de no hacerlo se pierde el derecho hasta el monto en que no se hubiese realizado. En los casos en que la norma no limite el acreditamiento al período, se podrá corregir con declaración complementaria, como es el caso del IVA acreditable, porque este concepto es un elemento del tributo y debe aplicarse en forma estricta, ni siquiera puede entenderse como el ejercicio de

una opción prevista en el artículo 6o, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.⁷⁴

Tocante al tema que nos ocupa cabe dos interrogantes, mismas que se exponen a continuación:

¿Qué pasa si algún acreditamiento no se ejerce?

El acreditamiento por regla general se limita al período en que debe aplicarse, y de no hacerlo se pierde el derecho hasta el monto en que no se hubiese realizado. En los casos en que la norma no limite el acreditamiento al período, se podrá corregir con declaración complementaria, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado acreditable, porque en este concepto es un elemento del tributo y debe aplicarse en forma estricta, ni siquiera puede entenderse como el ejercicio de una opción prevista en el artículo 6o, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

¿Se puede acreditar un pago indebido de algún impuesto?

Como se mencionó el acreditamiento es parte del procedimiento de cálculo de una contribución, el pago de lo indebido se convierte en una cantidad que adeuda el Fisco al contribuyente y que puede recuperarse vía compensación o devolución, pero no acreditarse, ya que el acreditamiento no es una forma pago o extinción de una obligación.

2.5. Deducción

Hugo Carrasco Iriarte define en su diccionario de Derecho fiscal la palabra deducible, como la cantidad que el contribuyente puede restar de la base de la contribución y obtener la base gravable, sobre la cual se va aplicar la tasa o tarifa, que da la cantidad a pagar.

⁷⁴ *Salud empresarial*, <http://www.saludempresarial.com>, 23 de febrero de 2009.

También se tiene que deducciones: Son las partidas que la ley fiscal permite se resten del ingreso acumulable para que se integre la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto.

De la Cueva Arturo explica que las deducciones implican reducciones a la base gravable de personas físicas o morales, atendiendo a diversas consideraciones subjetivas u objetivas, tales como el status socio-económico, gastos que deben quedar incluidos en el costo de lo vendido, etc. Y que persiguen también, en general, finalidades equitativas o de promoción económica. Las deducciones también obedecen a consideraciones de política fiscal e inclusive, extrafiscal.⁷⁵

Opina que las deducciones son animadas también, en función de los mismos objetivos perseguidos por las exenciones tributarias, si bien en menor grado.

Como es conocido, para obtener ciertos ingresos se hace necesario efectuar gastos que es preciso restar del ingreso bruto para determinar la ganancia real que, en todo caso, genera una carga fiscal, sin embargo, lo anterior es aplicable a las personas morales y a las físicas cuando realizan actividades empresariales que implican erogaciones económicas, lo que no impide otro tipo de deducciones cuando se trata de asalariados etcétera.

Las deducciones pueden ser generales o aplicables a ciertos sujetos y rubros de naturaleza tributaria, siendo reconocida su procedencia en atención a la observancia de los requisitos exigidos por la ley.

2.6. Fines extrafiscales

Partiendo de la idea que el Impuesto Empresarial a Tasa Única posee fines extrafiscales, se proporciona una explicación de los mismos. En ese orden de ideas tenemos que, si bien es cierto, los impuestos tienen como fin

⁷⁵ DE LA CUEVA, Arturo, "Derecho Fiscal", México, Ed. Porrúa, 2003, Pág. 77.

proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, es decir, para cubrir los gastos públicos (Fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución), también es cierto que puede tener otros fines diversos como lo son los fines extrafiscales.

Así tenemos que, cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, estamos ante la presencia de los fines fiscales; pero cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos, diversos a la obtención de recursos, se dice que tienen un fin extrafiscal. Los fines extrafiscales, pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales.

Ernesto Flores Zavala afirma que es cierto que en el primer caso, el impuesto, al proporcionar ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines económicos, políticos o sociales, pero, además, el impuesto por sí mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines. Esto es a lo que se le llama los fines extrafiscales de los impuestos.

Por su parte Hugo Carrasco Iriarte expone que existen dos fines de los impuestos o corrientes a saber los cuales son los siguientes:

a) Fines fiscales: Esta tendencia afirma que los impuestos no pueden tener otro propósito que el puramente fiscal, teniendo en cuenta que la función, de un gobierno es utilizar el monopolio de la fuerza pública y su poder de legislar, con el objeto de crear, las condiciones y el ambiente que le brinde oportunidades al hombre para el desarrollo de sus potenciales materiales dentro de un marco de libertad.

b) Fines extrafiscales: En contraposición, esta corriente postula que las contribuciones no sólo persiguen un fin financiero, sino además deben explicarse y justificarse en función de otros propósitos, como distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular la producción y fomentar la creación de empleos, así como conseguir otras finalidades de carácter político, social, moral.

Ernesto Flores Zavala también distingue con referencia a los fines, los siguientes casos:

- a)** Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.
- b)** Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales. Es decir, no es el tributo en sí el que persigue un fin extrafiscal, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.
- c)** Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.
- d)** Impuestos que solo persiguen fines extrafiscales.

El primer caso es la regla general, la mayor parte de los impuestos sólo tiene fines fiscales y se destinan a cubrir los gastos del Estado. Este fin es un elemento esencial del impuesto.

El segundo caso se presenta, cuando el impuesto en sí tiene un fin fiscal, es decir, persigue la obtención de recursos, pero en vez de que esos recursos se destinen a los gastos generales del Estado, se aplican a ciertos gastos especiales.

En principio, está prohibida la aplicación del rendimiento de un impuesto a un fin concreto, pero, sin embargo, se autoriza en algunos casos enumerados limitativamente.⁷⁶

En el tercer caso se presenta cuando los impuestos persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo. Fines estos dos, que ya se han explicado con anterioridad.

⁷⁶ FLORES, Zavala Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág 251.

CAPÍTULO III.

ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA ACREDITACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL PARA CÁLCULO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

3.1. Sujetos de las aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano de Seguridad Social e Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

Del capítulo II del presente trabajo de tesis, específicamente en el apartado denominado "**2.1.2 Aportaciones de Seguridad Social**", se desprende que las aportaciones de seguridad social tienen su origen y fundamento en el artículo 123 apartado A, fracción XII, XIV y XXIX, de la Constitución Federal, mismas que constituyen una prestación complementaria a cargo del patrón y a favor del trabajador, cuando se trata de cuotas y del deber de indemnizar a los trabajadores por accidentes de trabajo, y enfermedades profesionales cuando son capitales constitutivos, y también de aportaciones en favor de los trabajadores, cuando se trate de aportar al fondo nacional de la vivienda, para constituir depósitos a su favor

De igual forma se señaló, que el seguro social es un instrumento del derecho obrero, por el cual una institución pública (en el caso que nos ocupa, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.) queda obligada, mediante una cuota o prima que pagan los patrones, a entregar al asegurado o beneficiarios una pensión o subsidio, cuando existan riesgos materiales y sociales a los que están expuestos.

Es decir, quedo debidamente precisado que las aportaciones de seguridad social se derivan esencialmente de la relación que existe entre patrones y trabajadores, aunado a que dichas aportaciones son a cargo de personas físicas o morales (patrones), que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley.

En virtud de lo anterior, se tiene que las aportaciones de seguridad social se causan cuando surge la relación laboral, donde el trabajador es el beneficiario y el patrón es el sujeto obligado.

A mayor exactitud, cuando se trate de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social o al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores surge la relación laboral bajo la rectoría del representante gubernamental.

Cabe precisar que atendiendo al significado de sujeto activo o acreedor de la relación tributaria (para efectos del presente trabajo de tesis), lo serían las Instituciones Públicas, es decir, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, dado su obligación de establecer y requerir el entero de la aportaciones.⁷⁷

A su vez, se tiene que el sujeto pasivo o deudor, lo es el patrón, en sustitución del Estado, de conformidad con la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación (en su calidad de persona física o moral que cumple con el hecho generador de la contribución, mismo que debe de aportar una cantidad de dinero a las Instituciones Públicas para proporcionar a sus trabajadores los beneficios que otorgan dichas instituciones).⁷⁸

⁷⁷ *Sujeto activo de la relación tributaria: Es el sujeto activo, o acreedor tiene la facultad (potestad tributaria) y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión, y existen tres sujetos activos, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios. Sujeto activo es la entidad pública (IMSS e INFONAVIT), que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de la aportación.*

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 3ª edición, Editorial Limusa, México, 1989, página 118).

⁷⁸ *El sujeto deudor o pasivo de la obligación tributaria: Es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidades Federativas o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley. (En el caso que nos ocupa lo es el patrón).*
Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Ob cit . Principios de Derecho Tributario, 3ª edición, Editorial Limusa, México, 1989, página 118.

Sujetos de las aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano de Seguridad Social.

Ahora bien, con independencia que de manera general se estableció los sujetos activos y pasivos de las aportaciones de seguridad social, se tiene que la Ley del Seguro Social, específicamente en su artículo 5-A se prevé también otra clasificación, artículo que se transcriben para una mejor apreciación:

"Artículo 5-A: *Para los efectos de esta Ley, se entiende por:*

I. ...

*II. **Patrones o Patrón:** la persona física o moral que tenga ese carácter en términos de la Ley Federal del Trabajo;*

*III. **Trabajadores o trabajador:** la persona física que la Ley Federal del Trabajo define como tal.*

*IV. **Trabajador permanente:** aquél que tenga una relación de trabajo por tiempo indeterminado;*

V.

*VI. **Trabajador eventual:** aquél que tenga una relación de trabajo por obra determinada o por tiempo determinado en los términos de la Ley Federal del Trabajo.*

*VII. **Sujetos o sujeto obligado:** los señalados en los Artículos 12, 13, 229, 230, 241 y 250 – A, de la Ley, cuando tengan la obligación de retener cuotas obrero patronales del seguro social o de realizar el pago de las mismas;*

*VIII. **Sujeto o sujetos de aseguramiento:** Los señalados en los Artículos 12, 13, 241 y 250 – A, de la Ley;*

...

*XIII.- **Trabajador Eventual del Campo:** persona física que es contratada para labores de siembra, deshije, cosecha, recolección, preparación de productos para su primera elaboración y otras de naturaleza análoga agrícola, forestal, ganadera o mixta, al cielo abierto o en invernadero..."*

(Énfasis añadido)

Ahora bien, del artículo transcrito anteriormente se tiene que dicha clasificación los separa en dos tipos de sujetos:

- ✓ sujetos obligados y
- ✓ sujetos de aseguramiento

Continuando con los sujetos que comprende la Ley del Seguro Social, se procede a realizar su explicación:

Precisado lo anterior y en concordancia con el artículo 5-A de la Ley de la materia, se procede a la clasificación y ubicación en la Ley del Seguro Social de los sujetos obligados y los sujetos de aseguramiento.

Los sujetos obligados son: Los señalados en los Artículos 12, 13, 229, 230, 241 y 250 – A, de la Ley, cuando tengan la obligación de retener cuotas obrero patronales del seguro social o de realizar el pago de las mismas, a mayor abundamiento los sujetos obligados son:

1º.- Los trabajadores previstos en los artículos 20 y 21 de la Ley Federal de Trabajo, los socios de las sociedades cooperativas y demás personas que determine el Ejecutivo Federal mediante Decreto respectivo, bajo los términos y,

Artículo 12. *Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:*

I. *Las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones;*

II. *Los socios de sociedades cooperativas, y*

III. *Las personas que determine el Ejecutivo Federal a través del Decreto respectivo, bajo los términos y condiciones que señala esta Ley y los reglamentos correspondientes.”*

2º.- Los que se incorporen al régimen de aseguramiento voluntario;

Artículo 13. *Voluntariamente podrán ser sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio:*

I. *Los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados;*

II. *Los trabajadores domésticos;*

III. Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios;

IV. Los patrones personas físicas con trabajadores asegurados a su servicio, y

V. Los trabajadores al servicio de las administraciones públicas de la Federación, entidades federativas y municipios que estén excluidas o no comprendidas en otras leyes o decretos como sujetos de seguridad social.

Mediante convenio con el Instituto se establecerán las modalidades y fechas de incorporación al régimen obligatorio, de los sujetos de aseguramiento comprendidos en este artículo.

Dichos convenios deberán sujetarse al reglamento que al efecto expida el Ejecutivo Federal.

(Énfasis añadido)

3º.- Las empresas, instituciones de crédito o entidades públicas o privadas con las que los trabajadores de industrias familiares y los independientes, como profesionistas, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados, así como los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios tengan relaciones comerciales o jurídicas derivadas de su actividad, siempre que hayan celebrado convenio con el Instituto Mexicano del Seguro Social para retener y enterar las cuotas correspondientes y de ser procedente, sus accesorios legales, caso en los cuales éstas serán solidariamente responsables. (Artículo 229 Ley del Seguro Social).

"Artículo 229. En el caso de los sujetos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 13 de esta Ley, el Instituto podrá convenir, previa conformidad de los sujetos de aseguramiento, con empresas, instituciones de crédito o entidades públicas o privadas, con las que aquéllos tengan relaciones comerciales o jurídicas derivadas de su actividad, que dichas entidades sean las que retengan y enteren las cuotas correspondientes y, de ser procedente, sus accesorios legales, casos en los cuales éstas serán solidariamente responsables."

4.- Las personas físicas o morales que se obliguen ante el Instituto Mexicano del Seguro Social a aportar la totalidad o parte de las cuotas a cargo de los sujetos que voluntariamente ingresen al régimen obligatorio. (Artículo 230 Ley del Seguro Social).

"Artículo 230. Los sujetos a que se refiere el artículo 13 de esta Ley podrán gestionar y obtener que un tercero, persona física o moral, se

obligue ante el Instituto a aportar la totalidad o parte de las cuotas a su cargo.

5º.- Los sujetos amparados por el seguro de salud para la familia (Artículo 241 Ley del Seguro Social); y

"Artículo 241. *Los sujetos amparados por el seguro de salud para la familia son los señalados en el artículo 84 de esta Ley y se sujetarán a los requisitos que se indican en el mismo".*

6º.- Los grupos o núcleos de población de menores ingresos, beneficiados con cuotas de seguro de vida y otras, que determine el Gobierno Federal en conjunción con el Instituto Mexicano del Seguro Social y su Consejo Técnico (Artículo 250 A. de la Ley del Seguro Social).

"Artículo 250 A. *El Instituto previo acuerdo de su Consejo Técnico, podrá otorgar coberturas de seguros de vida y otras, exclusivamente a favor de las personas, grupos o núcleos de población de menores ingresos, que determine el Gobierno Federal, como sujetos de solidaridad social con las sumas aseguradas, y condiciones que este último establezca..."*

En tanto que, de conformidad con el mismo precepto normativo (el artículo 5-A fracción IX), ***los sujetos de aseguramiento*** son los señalados en los Artículos 12, 13, 241 y 250-A, de la Ley; mismos que se describen a continuación:

1.- Las personas que de conformidad con los Artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le de origen; los socios de las sociedades cooperativas y las personas que

determine el Ejecutivo Federal a través del decreto respectivo. (Artículo 12 Ley del Seguro Social.⁷⁹).

2.- Los sujetos que de manera voluntaria sean incorporados al régimen de aseguramiento obligatorio (Artículo 13 Ley del Seguro Social, el cual ya fue citado).

3.- Los trabajadores de industrias familiares y los independientes, como profesionistas, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados, así como los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios tengan relaciones comerciales o jurídicas derivadas de su actividad, cuando las empresas, instituciones de crédito o entidades públicas o privadas con las que tengan una relación jurídica o económica hayan celebrado convenio con el IMSS para retener y enterar las cuotas correspondientes y de ser procedente, sus accesorios legales, caso en los cuales éstas serán solidariamente responsables. (Artículo 229 Ley del Seguro Social, debidamente ya copiado).

4.- Los sujetos amparados por el seguro de salud para la familia (Artículo 241 Ley del Seguro Social, transcrito ya a la letra); y

5.- Los grupos o núcleos de población de menores ingresos, beneficiados con cuotas de seguro de vida y otras, que determine el Gobierno Federal en conjunción con el Instituto Mexicano del Seguro Social y su Consejo Técnico (Artículo 250 A. Ley del Seguro Social, debidamente copiado con anterioridad).

Cabe destacar, que los sujetos obligados en materia aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano del Seguro Social que nos es de relevancia, son las personas morales que se obliguen ante el Instituto Mexicano de Seguridad Social a enterar las cuotas a su cargo.

⁷⁹ Ley del Seguro Social, 15ª edición, ISEF, México, 2008. Pág 6

Sujetos de las aportaciones de seguridad social para el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

Para efecto de explicar cuáles son los sujetos de las aportaciones de seguridad social para el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, es de hacer notar, que en la Ley de la materia, no se desprende clasificación diversa a la clasificación general (sujetos activos y sujetos pasivos), realizada de los sujetos de las aportaciones de seguridad social, misma que ya fue explicada con anterioridad, pero que en el presente subtema se utilizara esta última en concordancia a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

En este orden de ideas y atendiendo al concepto de las aportaciones de seguridad social, se tiene que dichas aportaciones surgen de la relación laboral, aunado a ello que las mismas son a cargo de personas físicas o morales en calidad de patrones, que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley.

Es decir, en el caso que nos ocupa, se desprenden los sujetos de las aportaciones de seguridad social para el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, el primero de ellos lo constituye dada la relación de trabajo y tal como ya se señaló en el párrafo que antecede, por un lado el patrón y por el otro la Institución pública obligada a otorgar el beneficio de la vivienda, que en la presente, lo es el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

Bajo ese tenor es dable recordar que dada la relación laboral, subsiste el deber que tiene toda empresa como patrón de otorgar, a través, del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas a los trabajadores, a cambio de un descuento en su salario, siempre y cuando este no sea mínimo y de una aportación que realiza el propio patrón.

Ello se evidencia en primer término de nuestra carta magna, tal como ya se hizo valer en el apartado conducente a las aportaciones de seguridad social, posteriormente de la Ley Federal del Trabajo para finalmente especificarse en

la ley de la materia, la cual es, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, misma, que es de nuestro interés.

En un orden de ideas lógico, se establece como sujeto de la aportación de seguridad social para el instituto que nos ocupa, al patrón, al cual, se le impone la obligación de otorgar habitaciones cómodas e higiénicas, así como, el porcentaje que equivale al 5% que aportara al Instituto en mención e incluso sus obligaciones específicas (artículos de 136 y 283 de la Ley Federal del Trabajo que se transcribirán en párrafos posteriores a este).

Abriendo un breve paréntesis, es de resaltar, que dicho patrón, es también contribuyente para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, es decir, es el sujeto obligado de interés que nos ocupa en el presente tema de tesis, ello se especifica, dado que se deberá de tomar en consideración, que para efectos prácticos del mismo, el Estado como sujeto obligado al pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, no tiene interés en el presente trabajo de tesis, al no ser este último contribuyente del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ahora bien, continuando con el presente subtema, se tiene que, en la Ley Federal del Trabajo se deja claramente establecido como obligación de los patronos, la de proporcionar gratuitamente a los trabajadores habitaciones adecuadas e higiénicas a los trabajadores, así como el deber de mantener dichas habitaciones en un buen estado, haciendo en su caso las reparaciones necesarias y convenientes (artículos 136 y 238 fracción II y III de la Ley Federal del Trabajo.)

Ahora bien, para una mejor comprensión se transcriben los artículos en uso:

"Ley Federal del Trabajo

Artículo 136.- Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, está obligada a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Para dar cumplimiento a esta obligación, las empresas deberán aportar al Fondo Nacional de la Vivienda el cinco por ciento sobre los salarios de los trabajadores a su servicio.

Artículo 283.- Los patrones tienen las obligaciones especiales siguientes:

I...;

II. Suministrar gratuitamente a los trabajadores habitaciones adecuadas e higiénicas, proporcionadas al número de familiares o dependientes económicos, y un terreno contiguo para la cría de animales de corral;

III. Mantener las habitaciones en buen Estado, haciendo en su caso las reparaciones necesarias y convenientes;

..."

Posteriormente, se tiene a los trabajadores, que perciben un salario, del cual se derivan diversos pagos, entre los que se encuentran los abonos hechos al Fondo Nacional de Vivienda para los trabajadores e incluso al Instituto Mexicano del Seguro Social, de igual forma se señala el porcentaje de aportación de los trabajadores, así como el hecho de que los salarios mínimos no pueden ser sujetos a descuento o reducción.

Lo expuesto en el párrafo anterior, se prevé en los artículos 84, 97, 110 y 134 de la Ley Federal del Trabajo, artículos que se transcriben a continuación, y de los cuales no se brinda mayor explicación dado que el sujeto de interés lo constituye el patrón, como persona moral.

"Artículo 84.- El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Artículo 143.- Para los efectos de este Capítulo el salario a que se refiere el artículo 136 se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios; no se tomarán en cuenta dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

...

c) Las aportaciones al Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y las participaciones en las utilidades de las empresas;

...

g) Las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo del trabajador que cubran las empresas.

Artículo 110.- Los descuentos en los salarios de los trabajadores, están prohibidos salvo en los casos y con los requisitos siguientes:

...

III. Pago de abonos para cubrir préstamos provenientes del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores destinados a la adquisición, construcción, reparación, ampliación o mejoras de casas habitación o al pago de pasivos adquiridos por estos conceptos. Asimismo, a aquellos trabajadores que se les haya otorgado un crédito para la adquisición de viviendas ubicadas en conjuntos habitacionales financiados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores se les descontará el 1% del salario a que se refiere el artículo 143 de esta Ley, que se destinará a cubrir los gastos que se eroguen por concepto de administración, operación y mantenimiento del conjunto habitacional de que se trate. Estos descuentos deberán haber sido aceptados libremente por el trabajador.

Artículo 97.- Los salarios mínimos no podrán ser objeto de compensación, descuento o reducción, salvo en los casos siguientes:

...

III. Pago de abonos para cubrir préstamos provenientes del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores destinados a la adquisición, construcción, reparación, ampliación o mejoras de casas habitación o al pago de pasivos adquiridos por estos conceptos. Asimismo, a aquellos trabajadores que se les haya otorgado un crédito para la adquisición de viviendas ubicadas en conjuntos habitacionales financiados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores se les descontará el 1% del salario a que se refiere el artículo 143 de esta Ley, que se destinará a cubrir los gastos que se eroguen por concepto de administración, operación y mantenimiento del conjunto habitacional de que se trate. Estos descuentos deberán haber sido aceptados libremente por el trabajador y no podrán exceder el 20% del salario.

...”

Finalmente se tiene como otro sujeto al Fondo Nacional de la Vivienda, haciendo patente su objetivo y la manera de aplicar las aportaciones.

Es de recordar, que no obstante se haga precisiones relativas al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda a los Trabajadores, el sujeto que nos ocupa lo es el patrón en su calidad de persona moral.

Artículo 137.- El Fondo Nacional de la Vivienda tendrá por objeto crear sistemas de financiamiento que permitan a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, para la construcción, reparación, o mejoras de sus casas habitación y para el pago de pasivos adquiridos por estos conceptos

Artículo 141.- Las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda son gastos de previsión social de las empresas y se aplicarán en su totalidad a constituir depósitos en favor de los trabajadores que se sujetarán a las bases siguientes:

...

II. Cuando el trabajador deje de estar sujeto a una relación de trabajo y cuente con 50 o más años de edad, tendrá derecho a que se le haga entrega del total de los depósitos que se hubieren hecho a su favor, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

...”

Relativo a como regula la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, a los sujetos de las aportaciones de seguridad social y tomando en consideración todo lo anteriormente expuesto, se tiene la explicación siguiente:

Continuando con el orden que para el presente trabajo se estableció relativo a la Ley Federal del trabajo, se tiene que en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, establece como sujeto pasivo de la aportación de seguridad social, al patrón, el cual por otorgar habitaciones cómodas e higiénicas determinara el 5% sobre el salario y hará el descuento sobre el salario a sus trabajadores:

Artículo 29.- Son obligaciones de los patrones:

...

II.- Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y

efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, para su abono en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores previstas en los sistemas de ahorro para el retiro, en los términos de la presente Ley y sus reglamentos, así como en lo conducente, conforme a lo previsto en la Ley del Seguro Social y en la Ley Federal del Trabajo. En lo que corresponde a la integración y cálculo de la base y límite superior salarial para el pago de aportaciones, se aplicará lo contenido en la Ley del Seguro Social.

Estas aportaciones son gastos de previsión de las empresas y forman parte del patrimonio de los trabajadores.

III.- Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los artículos 97 y 110 de la Ley Federal del Trabajo, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el Instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, en la forma y términos que establece esta Ley y sus disposiciones reglamentarias. La integración y cálculo de la base salarial para efectos de los descuentos será la contenida en la fracción II del presente artículo.⁸⁰

...”

Para hacer un abreviado a alusión a los trabajadores, dado que como ya se explico, no es el tema central del trabajo de tesis, únicamente se señala, que tienen el derecho de elegir una vivienda y a realizar las aportaciones, ya sea a través de su patrón o por sí mismos.

Artículo 41.- El trabajador tendrá el derecho de elegir la vivienda nueva o usada, a la que se aplique el importe del crédito que reciba con cargo al Fondo Nacional de la Vivienda, misma que podrá o no ser parte de conjuntos habitacionales financiados con recursos de dicho Fondo.

...”

Por último se tiene como sujeto activo al Fondo Nacional de la Vivienda, haciendo patente su objetivo de adquirir habitaciones, su obligación de efectuar las aportaciones y sus facultades de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

⁸⁰ Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 27.

Artículo 30.- El Instituto tiene por objeto:

I.- Administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda;

II.- Establecer y operar un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para:

a).- La adquisición en propiedad de habitaciones cómodas e higiénicas,

...

Artículo 30.- Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el Artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación⁸¹,...

3.2. Época de pago de las aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Es de recordar que en la práctica, las cuotas obrero patronales, se encuentran integradas por los ramos que comprende el artículo 11 de la Ley del Seguro Social, los cuales son los siguientes:

- I.** Riesgos de trabajo;
- II.** Enfermedades y maternidad;
- III.** Invalidez y vida;
- IV.** Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y

⁸¹ Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 32.

V. Guarderías y prestaciones sociales.

Ahora bien, en el entendido que los patrones están obligados a recaudar, determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto Mexicano del Seguro Social, (Artículo 15, fracción III, de la Ley del Seguro Social), es decir, que el patrón tiene el carácter de retenedor de las cuotas que descuenta a sus trabajadores, (Artículo 31 de la Ley del Seguro Social), es dable el estudio de la época de pago de las cuotas al instituto en mención.

Para el presente subtema, se retoma la disposición que de manera genérica establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación⁸², relativo a las dos épocas de pago para las contribuciones:

a) En la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y

b) Cuando no exista disposición expresa, el pago se realizara por declaración presentada ante las oficinas autorizadas en dos plazos:

✓ Pagarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente, los contribuyentes, retenedores o las personas obligadas por ley a recaudar, si se trata de retención o de recaudación de contribuciones, cuando dichas contribuciones se calculen por los periodos indicados por la ley.

✓ Pagarán dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación, en cualquier otra circunstancias,

Remitiéndonos a la ley de la materia y antes de precisar la época de pago de las cuotas que enmarca la Ley del Seguro Social, es necesario indicar que en la misma se indica que para efecto de cotizar se entenderá como mes

⁸² *Código Fiscal de la Federación, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 4-5*

natural el periodo de pago de cuotas (Artículo 29 fracción I de la Ley del Seguro Social).

En ese orden de ideas, específicamente, se tiene que las cuotas obrero patronales se originan por los meses vencidos, por lo cual el patrón se encuentra en la obligación de presentar al Instituto Mexicano del Seguro Social la determinación de las cuotas, dependiendo el mes de que se trate y por ende realizar su pago respectivo, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente, tal como se desprende del artículo 39 de la Ley del Seguro Social, mismo que se cita a la letra:

"Artículo 39. Las cuotas obrero patronales se causan por mensualidades vencidas y el patrón está obligado a determinar sus importes en los formatos impresos o usando el programa informático, autorizado por el Instituto. Asimismo, el patrón deberá presentar ante el Instituto las cédulas de determinación de cuotas del mes de que se trate, y realizar el pago respectivo, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente.⁸³

..."

De lo anteriormente transcrito se desprende que las cuotas obrero patronales se causan por mensualidades vencidas y se deben de pagar a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a su causación.

Sin embargo, se tiene que por lo que hace a las cuotas que comprenden los riesgos de trabajo; enfermedades, maternidad; invalidez y vida, así como guarderías y prestaciones sociales; su época de pago es el día 17 del mes inmediato siguiente a su causación.

En tanto que para las cuotas relativas al Retiro, Cesantía en edad avanzada y Vejez, se deberán pagar en forma bimestral hasta en tanto no se homologuen los períodos de pago de las Leyes del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, tal como lo

⁸³ Ley del Seguro Social, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 19.

dispone el transitorio vigésimo séptimo de la Ley del Seguro Social, mismo que se transcribe para una mejor comprensión:

"VIGESIMO SEPTIMO. *El pago de las cuotas obrero patronales respecto del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, continuará realizándose en forma bimestral, hasta en tanto no se homológuen los períodos de pago de las Leyes del ISSSTE e INFONAVIT."*

De igual forma, en la ley de la materia se establece una prórroga para el pago de los créditos adeudados en los que se comprende las cuotas (riesgos de trabajo; enfermedades y maternidad; invalidez y vida, así como guarderías y prestaciones sociales); capitales constitutivos, actualización, recargos y multas, misma que es a solicitud de los patrones y que consiste en un pago en parcialidades que no excederá de cuarenta y ocho meses, cabe hacer mención que durante dicho plazo se cobraran recargos, tal como lo cita el artículo 40 C de la Ley del Seguro Social, el cual se transcribe para mejor comprensión:

"Artículo 40 C. *El Instituto a solicitud de los patrones podrá conceder prórroga para el pago de los créditos adeudados por concepto de cuotas, capitales constitutivos, actualización, recargos y multas. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto actualizado en los términos que establece el Código. El plazo para el pago en parcialidades no excederá de cuarenta y ocho meses.*

En ningún caso se autorizará prórroga para el pago de las cuotas que los patrones hayan retenido a los trabajadores, en los términos de la presente Ley, debiendo los patrones enterarlas al Instituto en el plazo legal establecido.

El trámite de las solicitudes a que se refiere este artículo, se realizará en los términos y con los requisitos establecidos en el reglamento respectivo."

Es de hacer mención que el artículo 40 E), de la Ley del Seguro Social indica que (únicamente para las cuotas que nos ocupan) se podrá autorizar excepcionalmente y a solicitud del patrón el pago a plazos o diferido hasta por los seis periodos posteriores a la fecha de solicitud, siempre y cuando cumpla con determinados requisitos.

Artículo 40 E. *El Consejo Técnico del Instituto por el voto de al menos las tres cuartas partes de sus integrantes podrá autorizar, de manera excepcional y previa solicitud del patrón, el pago a plazos o diferido de las cuotas a su cargo, que se generen hasta por los seis periodos posteriores a la fecha de su solicitud, cuando cumpla con los siguientes requisitos:*⁸⁴

...

Lo dispuesto en este artículo sólo será aplicable a las cuotas a cargo del patrón. Las cuotas que correspondan al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, así como las retenidas a sus trabajadores, deberán ser cubiertas en los términos y condiciones que esta Ley establece.”

Relativo a las cuotas del seguro de Retiro, Cesantía en edad avanzada y Vejez, no pagadas oportunamente, la prórroga sólo procederá para periodos completos adeudados, y dichos pagos serán diferidos y de conformidad con lo establecido en convenio, causándose también accesorios, tal como se desprende del artículo 40 D que se precisa a continuación:

Artículo 40 D. *Tratándose de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, no pagadas oportunamente, sólo se podrá autorizar plazo para el pago diferido por periodos completos adeudados, sin condonación de accesorios.*

Los pagos diferidos que los patrones realicen con base en convenio, se aplicarán a las cuentas individuales de los trabajadores, en forma proporcional a los salarios base de cotización que sirvieron para la determinación de las cuotas convenidas.

El pago diferido de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, también causará los accesorios a que se refiere el artículo anterior, depositándose las cuotas actualizadas y los recargos en la cuenta individual del trabajador.

De todas las prórrogas que involucren cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, el Instituto deberá informar a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro. Sin perjuicio de lo anterior, los patrones deberán proporcionar copia de las prórrogas que involucren dichas cuotas, a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, así como a las entidades financieras que mediante reglas generales determine la misma Comisión.”

⁸⁴ Ley del Seguro Social, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 24.

3.3 Época de pago de las aportaciones de seguridad social para el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

En un orden lógico de ideas, estando debidamente registrados al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, los trabajadores, por el patrón y debiendo este último, efectuar los descuentos en los salarios para pagar los préstamos otorgados y bajo su obligación de enterar el monto de las aportaciones y efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta del instituto que nos ocupa, para realizar el respectivo pago en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de cada trabajador, es necesario indicar la fecha de pago de dichas aportaciones o cuotas.

Las apreciaciones anteriores se desprende del artículo 29 fracción I, II y III de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, artículo que a la letra indica:

"Artículo 29.- Son obligaciones de los patrones:

I.- Proceder a inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto y dar los avisos a que se refiere el Artículo 31 de esta Ley;

Los patrones estarán obligados, siempre que contraten un nuevo trabajador, a solicitarle su número de Clave Única de Registro de Población.

Los patrones inscribirán a sus trabajadores con el salario que perciban al momento de su inscripción;

II.- Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, para su abono en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores previstas en los sistemas de ahorro para el retiro, en los términos de la presente Ley y sus reglamentos, así como en lo conducente, conforme a lo previsto en la Ley del Seguro Social y en la Ley Federal del Trabajo. En lo que corresponde a la integración y cálculo de la base y límite superior salarial para el pago de aportaciones, se aplicará lo contenido en la Ley del Seguro Social.

Estas aportaciones son gastos de previsión de las empresas y forman parte del patrimonio de los trabajadores.

Los patrones, al realizar el pago, deberán proporcionar la información relativa a cada trabajador en la forma y con la periodicidad que al efecto establezca la presente Ley y, en lo aplicable, la Ley del Seguro Social y la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

El registro sobre la individualización de los recursos de la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los sistemas de ahorro para el retiro, estará a cargo de las administradoras de fondos para el retiro, en los términos que se establecen en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y su Reglamento. Lo anterior, independientemente de los registros individuales que determine llevar el Instituto.

Es obligación del patrón pagar las aportaciones por cada trabajador mientras exista la relación laboral y subsistirá hasta que se presente el aviso de baja correspondiente. Si se comprueba que dicho trabajador fue inscrito por otro patrón, el Instituto devolverá al patrón omiso, a su solicitud, el importe de las aportaciones pagadas en exceso, a partir de la fecha de la nueva alta;

III.- Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los artículos 97 y 110 de la Ley Federal del Trabajo, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el Instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, en la forma y términos que establece esta Ley y sus disposiciones reglamentarias. La integración y cálculo de la base salarial para efectos de los descuentos será la contenida en la fracción II del presente artículo.

A fin de que el Instituto pueda individualizar dichos descuentos, los patrones deberán proporcionarle la información relativa a cada trabajador en la forma y periodicidad que al efecto establezcan esta Ley y sus disposiciones reglamentarias;

...”

Continuando con la idea precisada con anterioridad, se tiene que el artículo 35 de la ley de la materia, indica como fecha de pago de las aportaciones y descuentos señalados en el artículo 29 de la ley que nos ocupa, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente; al igual se indica, que dicho cobro podrá ser emitido y notificado por el Instituto Mexicano de manera conjunta a las liquidaciones del seguro de Retiro, Cesantía en edad avanzada y Vejez, de conformidad con algún convenio de coordinación entre ambas instituciones; disposiciones que se aprecian del artículo 35 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

"Artículo 35.- El pago de las aportaciones y descuentos señalados en el artículo 29 será por mensualidades vencidas, a más tardar los días diecisiete del mes inmediato siguiente.

El Instituto podrá emitir y notificar liquidaciones para el cobro de las aportaciones y descuentos a que se refiere el artículo 29. Estas liquidaciones podrán ser emitidas y notificadas por el Instituto Mexicano del Seguro Social conjuntamente con las liquidaciones del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previo convenio de coordinación entre ambas instituciones.

Artículo reformado DOF 28-12-1989, 24-02-1992, 06-01-1997

Ahora bien, no obstante lo anterior, es de hacer notar que en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, en la parte conducente al artículo transitorio primero, se precisa que entró en vigor el día 1 de julio de 1997 el decreto por el cual se indica la nueva época de pago de las aportaciones y descuentos a que se refiere el artículo 35 anteriormente transcrito.

Para una mejor apreciación se transcribe el artículo transitorio 1º de la ley que nos ocupa:

"ARTICULOS TRANSITORIOS

PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor el día primero de julio de mil novecientos noventa y siete.⁸⁵

..."

En concatenación a las ideas expuestas con anterioridad, ahora, se tiene que por disposición expresa del artículo sexto transitorio, del acuerdo ya citado, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de los Trabajadores, se deberán pagar en forma bimestral hasta que en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado se establezca que la periodicidad de pagos se realizará mensualmente.

⁸⁵ Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 15ª edición, ISEF, México, 2008, Pág 47.

Transitorio que a la letra se cita:

"SEXTO.- *La periodicidad del pago de las aportaciones y los descuentos a que se refiere el artículo 35, continuará siendo de forma bimestral hasta que en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado se establezca que la periodicidad de pagos se realizará mensualmente."*

De igual forma es preciso mencionar que el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores únicamente podrá autorizar el pago extemporáneo a plazos o en parcialidades, de los adeudos patronales por conceptos de:

- ✓ Aportaciones del 5%, sus actualizaciones y recargos, y
- ✓ Recargos de amortizaciones de créditos

Por lo contrario, no autorizará el pago a plazos o en parcialidades cuando se trate de:

- ✓ Aportaciones para amortizaciones de créditos y sus actualizaciones
- ✓ Amortizaciones de créditos y sus actualizaciones
- ✓ Gastos de ejecución
- ✓ Multas, y
- ✓ Adeudos derivados de convenios celebrados con el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores que no se hubiesen cumplido, excepto cuando hubiese sido por causas no imputables al patrón (huelga, toma de empresas, desastres naturales)

No obstante, lo expuesto con anterioridad es necesario considerar que el pasado 4 de abril de 2008, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, publicó en el Diario Oficial de la Federación el **"Acuerdo por el que se reforman las Reglas para la Regularización de Adeudos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores mediante el Otorgamiento de Autorización de Pago Extemporáneo en Parcialidades"**, que entró en vigor el

5 de abril de 2008 y dejó sin efectos a las ***Reglas para el Otorgamiento de Autorización para el Pago Extemporáneo de Aportaciones Patronales, Amortizaciones de Crédito y/o Cuotas del 1% para Administración, Operación y Mantenimiento de Conjuntos***, del 7 de abril de 1994.

En ese orden de ideas, se tiene que el Instituto puede autorizar el pago a plazos de los descuentos para amortizaciones, de manera excepcional y mediante programas de carácter general.

Para la autorización del pago extemporáneo, el patrón debe regularizar el total de los períodos por los que tiene adeudos, ya que si el Instituto detecta que no lo hizo podrá revocar el convenio y continuar con las acciones de cobro hasta la recuperación de los créditos fiscales adeudados, sin estar obligado a conceder una nueva prórroga.

Los convenios de autorización del pago a plazos y los pagos que se efectúen en virtud de éste, deberán registrarse en la base de datos institucional y además las áreas encargadas de la tramitación de las solicitudes de pago a plazos abrirán un expediente físico en el que se integrarán los siguientes documentos:

- ✓ Solicitud de pago extemporáneo
- ✓ Autorización del pago extemporáneo
- ✓ Información y anexos que deben adjuntarse a la solicitud
- ✓ Cálculos efectuados para determinar el importe de las parcialidades, y
- ✓ Comprobantes de pago que se vayan efectuando

Los patrones interesados en obtener la autorización del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores para cubrir a plazos sus adeudos por los conceptos ya señalados, deben presentar su solicitud en las Oficinas de la Gerencia de Fiscalización del Distrito Federal o de la Subgerencia de Recaudación Fiscal de la Delegación Regional correspondiente a su domicilio fiscal.

La primera parcialidad debe cubrirse en el mismo mes en que se efectúe el pago inicial, y ésta y las subsecuentes se calcularán dividiendo el saldo del adeudo total entre el número de parcialidades solicitadas, adicionando los intereses correspondientes, en los términos señalados. Los pagos deben constar en recibos referenciados proporcionados por el Instituto y efectuarse en las entidades autorizadas por dicho organismo

La garantía debe cubrir el importe total de la autorización de pago, así como los accesorios causados en los 12 meses siguientes a la autorización del pago a plazos.

Al terminar este plazo y en tanto no se pague el crédito, deberá actualizarse su importe cada año, pues la garantía del interés fiscal debe cubrir siempre el crédito actualizado y los recargos, incluso los correspondientes a los 12 meses siguientes.

Si la garantía no se hiciese efectiva se cancelará y por ende se emitirá el acuerdo correspondiente en el que constará la firma del responsable del área y el cual habrá de agregarse al expediente correspondiente. Una vez cancelada la garantía se devolverá al patrón, así como la documentación de su formalización y finiquito, y

3.4. Sujetos y Objeto del Impuesto Empresarial de Tasa Única.

Algunos elementos básicos del impuesto son el objeto y los sujetos, del impuesto, que se establecen en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.⁸⁶

En primer lugar, se atiende al objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual grava los ingresos que obtienen los sujetos del impuesto (sujetos a que me referiré después de la explicación del objeto), independientemente

⁸⁶ *Diario Oficial de la Federación, <http://www.dof.gob.mx/>, 01 de octubre de 2007.*

del lugar en donde se generen, por la realización de diversas actividades, enunciadas en el Capítulo I denominado "*Disposiciones Generales*", específicamente en el artículo 1 de la ley en cita, artículo que se transcribe para una mejor comprensión del tema:⁸⁷

"Artículo 1. *Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:*

I. Enajenación de bienes.

II. Prestación de servicios independientes.

III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

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

..."

De dicho precepto legal se establece que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, tiene como objeto gravas las siguientes actividades:

- ✓ Enajenación de bienes.⁸⁸
- ✓ Prestación de servicios independientes.⁸⁹
- ✓ Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.⁹⁰

⁸⁷ DOMINGUEZ OROZCO, *Sociedades Civiles, Asociaciones. Civiles- Registro Jurídico. Fiscal ISR, IETU, IDE, IVA-*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007, Pág 146-147.

⁸⁸ Conforme a lo dispuesto, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en su artículo 8; así se señala en el artículo 3 fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

⁸⁹ Conforme a lo dispuesto, en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Artículo 3 fracción I de de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.)

Cabe precisar que no son objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única los ingresos que se obtengan por:

- ✓ Dividendos.
- ✓ Servicios Personales Subordinados.
- ✓ Intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo.
- ✓ El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o derechos que den lugar por el pago de regalías, con las salvedades comentadas en el artículo 3 fracción I segundo párrafo.
- ✓ Al ser un tributo directo, no grava a las importaciones y estas afectan las bases en la medida en la que se permite la deducción de insumos importados.

También es de observarse, que al señalar la Ley que nos ocupa que los ingresos gravados, son independientemente del lugar donde se generan, se tiene que esta incluyendo a los ingresos que se generen en el extranjero.

Ahora bien, relativo a las actividades que grava el impuesto en estudio tenemos que el artículo 3 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece que se entiende por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tal en la ley del Impuesto al Valor Agregado.⁹¹

Por cuanto hace a lo sujetos del Impuesto Empresarial a Tasa Única el artículo primero, segundo párrafo precisa lo siguiente:

"Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que

⁹⁰ Conforme a lo dispuesto, en el artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Artículo 3 fracción I de de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.)

⁹¹ DOMINGUEZ OROZCO, *Ob Cit*, Pág 146.

obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

...”

Es decir, los sujetos del impuesto que nos ocupa son los siguientes:

- 1)** Las personas físicas y morales residentes en territorio nacional.⁹²
- 2)** Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país,⁹³ por los ingresos a dicho establecimiento derivados de las actividades ya citadas.

Referente al inciso **1)** donde se señala como sujetos del impuesto en estudio, a *las personas físicas y morales que residen en territorio nacional*, tenemos que es el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, quien los contempla, mismo que se desglosara para una mejor comprensión del mismo.

Por otro lado, el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, considera a los residentes en territorio nacional.

“Artículo 9o.- *Se consideran residentes en territorio nacional:*

I. *A las siguientes personas físicas:*

...

II. *Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

...”

⁹² El concepto de residencia se establece en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación

⁹³ El concepto de establecimiento permanente se plasma en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única en el artículo 3º fracción III al tenor siguiente: “Por establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, los que se consideren como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta o en los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.”

De conformidad con el artículo que nos ocupa se entenderá a la explicación relativa a las personas físicas, específicamente señaladas en la fracción I inciso a) de dicho artículo mismo que a la letra indica:

"Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

III. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:.."

a) Dicha disposición señala como residente en México a aquellas personas físicas independientemente de la nacionalidad, que hayan establecido en México su casa habitación, pero este requisito se complementa con la obtención de ingresos, es decir, no solamente por residir en México, sino también por percibir ingresos en el País. Ese artículo muestra parte de la voluntad de la persona física de establecer en México su casa habitación, a partir de ahí se determina el régimen fiscal del mismo.

Continuando con dicha fracción inciso e), se tiene que para considerar que el centro de intereses vitales esta en México, se debe de ubicar dichas personas físicas en cualquiera de los supuestos siguientes:

1.- "Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física **en el año calendario que tengan fuente de riqueza en México.**" Es decir, si la persona física tiene residencia en México y en otro país, deberá tener más del 50% de sus ingresos provenientes de empresas o personas residentes en México.

2.-"Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades **profesionales.**" A mayor abundamiento, esta disposición específica para quien desarrolla actividades profesionales.

b) Otras de las personas físicas que se consideran como residentes en territorio nacional y que de igual forma contempla el artículo 9º fracción I

inciso b) del Código Fiscal de la Federación son los servidores públicos de nacionalidad mexicana, aunque dichos funcionarios tengan su centro de interésese vitales en el extranjero.

"b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero."

Es importante señalar también que, quienes no perderán la condición de residentes en México son, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁹⁴

Continuando con los sujetos del Impuesto Empresarial a Tasa Única relativo a las personas residentes en territorio nacional, tenemos que el artículo 9 fracción II del Código Fiscal de la Federación, señala que también lo son las personas morales que tengan en el país la Administración principal o sede de dirección efectiva de sus negocios.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

"II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional."

"Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal."

Es de observar que mientras la persona física no señale cambio de residencia fiscal o acredite la residencia fiscal en otro país, por lo que hace a los ciudadanos mexicanos, se presume que sigue siendo residente en México.

⁹⁴ Código Fiscal de la Federación, 15ª edición, ISEF, México, 2008. Pág 6.

De conformidad con el primer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (mismo que ya se cito con anterioridad), se tiene que todas las personas físicas y todas las personas morales residentes en México son sujetas del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues empresarial corresponde a las actividades comprendidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, artículo que señala tienen tal carácter las siguientes actividades:

"Artículo 16.- *Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:*

I. *Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.*

II. *Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.*

III. *Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

IV. *Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

V. *Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

VI. *Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

*Se considera empresa **la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo,** ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por **establecimiento** se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales."*

Las personas morales se definen para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 8 de la misma al tenor siguiente:

Artículo 8o. *Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.*

En relación al inciso **2)** relativo a los sujetos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, *que son los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos a dicho establecimiento derivados de las actividades que cita el artículo 1º de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, su explicación se desprende en adelante:

Los residentes en el extranjero son aquellos que puedan acreditar tal calidad con constancia de residencia fiscal en el extranjero.⁹⁵

Relativo a los sujetos con establecimiento permanente en el país, se tiene que el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo que ha de entenderse como establecimiento permanente:

"Artículo 2o. *Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a

⁹⁵ Aquellos que no actualicen las hipótesis contenidas en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación para residentes en México.

nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice **actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso**, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe **establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él**, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, **se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad.**⁹⁶

...

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

..."

Como puede observarse de dicho artículo, el concepto de "establecimiento permanente" se vincula al desarrollo de actividades empresariales o prestación de servicios independientes. Dado que no se centra en el tema de tesis que se expone, no se realiza mayor explicación

De todo lo anteriormente expuesto, se puede concluir que los sujetos del Impuesto Empresarial a Tasa Única son los siguientes:

⁹⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta, 15ª edición, ISEF, México, 2008. Pág 2.

1.- Las personas Físicas y morales residentes en territorio nacional que realicen alguna de las actividades que señala el artículo primero.

2.- Las Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, por la realización en él de algunas de las actividades que señala el artículo primero

No son sujetos del gravamen las personas físicas y morales residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional, pero no con establecimiento permanente en el territorio nacional aunque realicen en él alguna de las actividades que señala el artículo primero.

3.5. Época de pago provisional del Impuesto Empresarial de Tasa Única.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, mediante declaración que presentara ante las oficinas autorizadas, en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, esto es, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere esta ley en el período comprendido del inicio del ejercicio hasta el último día del mes a que corresponda el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo. Al resultado que se obtenga, se le aplicará la tasa establecida en el artículo 1 de la Ley que nos ocupa. Para el ejercicio fiscal del 2009 fue de 17%.⁹⁷

⁹⁷ LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Análisis integral del nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)*, Ediciones Fiscales ISEF, México 2008, Pág 107.

A continuación se transcribe el artículo 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para mejor proveer:

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

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

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

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

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

Del artículo 9 de la ley que nos ocupa, se observa que los pagos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pueden ser provisionales (también un pago definitivo, que se explicara en el subtema siguiente), los cuales, se presentaran en las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, a efecto de corroborar lo expuesto en el párrafo que antecede se transcribe el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

"Artículo 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan..."

En suma, los pagos provisionales se deberán pagar dentro de los primeros 17 días del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

Cabe precisar, que adicional al subtema que nos ocupa denominado **"3.5.- Época de pago provisional del Impuesto Empresarial de Tasa Única."**, se considera oportuno precisar cómo se realizan los pagos provisionales del ya citado Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo que se desprende de los artículos 9 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única:

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

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

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

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

El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le

hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

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

Para efecto del tema de tesis que nos ocupa, es preciso puntualizar que de los preceptos legales previstos, se desprende que para el pago provisional del multicitado Impuesto Empresarial a Tasa Única se podrán acreditar las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes en el periodo al que corresponda el pago provisional, a mayor exactitud, los pagos que se realicen por concepto de aportaciones de seguridad social, que se paguen en territorio nacional, con la condicionante también de que correspondan al mismo periodo del pago provisional (acreditación por concepto de aportaciones de seguridad social que se tocará también en otro subtema del presente capítulo de tesis).

Cabe indicar que, para calcular los pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única se considera los puntos siguientes:

✓ Se determina con base en un esquema de flujo de efectivo, ingresos efectivamente cobrados y deducciones autorizadas efectivamente

pagadas. Los contribuyentes pueden optar por acumular los ingresos en el mismo período que para el Impuesto Sobre la Renta cuando los períodos de **acumulación sean diferentes (artículo 9 del "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única" Decreto, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de noviembre de 2007).**

✓ Los pagos provisionales se determinan sobre ingresos y deducciones autorizadas acumuladas al mes que corresponda el pago.

✓ Sólo procederán las deducciones previstas en el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 6 del mismo ordenamiento.

✓ Contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única a cargo podrá acreditarse el Impuesto Sobre la Renta propio pagado (no se considera Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado cuando se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones a excepción del enterado mediante compensaciones en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación o con el acreditamiento del impuesto a depósitos en efectivo.)

✓ Cuando las deducciones autorizadas sean mayores a los ingresos gravados no habrá base para el pago provisional, sin que pueda determinarse un saldo a favor del mismo por pagos anteriores al tener el carácter de provisionales

✓ La tasa fue de 16.5% para 2008, de 17% para 2009 y a partir de 2010 del 17.5% (Artículo Cuarto Transitorio de la Impuesto Empresarial a Tasa Única.)

✓ Pueden aplicarse diversos estímulos fiscales reuniendo los requisitos previstos para cada caso en particular, ya sean previstos en la Impuesto Empresarial a Tasa Única o en el Decreto, mismas que se deberán aplicar según el caso, como son por:

- ❖ Existencia de inventarios
- ❖ Pérdidas fiscales, pendientes de amortizar, generadas por haber ejercido la deducción inmediata de bienes Pérdida fiscal por la salida del régimen simplificado conforme a la fracción XVI, del artículo

Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2002, que se tengan pendientes de amortizar.

- ❖ Ingresos efectivamente cobrados, por enajenaciones a plazo en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, celebradas en ejercicios anteriores

- ❖ Inversiones nuevas realizadas.

- ❖ Inversiones adquiridas por las que se cuenten con un saldo pendiente por depreciar

- ❖ No serán deducibles las erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y al uso o goce temporal de bienes que se hubieran devengado con anterioridad a enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad (art. Noveno Transitorio de la LIETU)

- ❖ No serán deducibles en términos del artículo 5o, fracción II de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las contribuciones causadas con anterioridad a enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad (art. Décimo Quinto Transitorio de la LIETU)

- ❖ No podrá determinarse el crédito fiscal por pagos de salarios y asimilados en términos del penúltimo y último párrafos de los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por las erogaciones devengadas con anterioridad a enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad (art. Décimo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única)

3.6. Época de pago definitivo del Impuesto Empresarial de Tasa Única

Ya una vez, establecido que existen pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como, el pago definitivo del mismo, es por lo

que se considera de vital trascendencia explicar la época de pago definitivo del impuesto en cuestión, por lo que para su debido estudio, es necesario transcribir el artículo 7 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como el 10 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, los cuales indican lo siguiente:

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

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

Como se puede apreciar del artículo anterior, para el pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se hará un pago por el ejercicio fiscal.

Por lo anterior, es que resulta obligatorio remitirnos al artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta."

"Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

...

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

..."

En concatenación a los artículos transcritos con anterioridad se desprende que el Impuesto Empresarial a Tasa Única se puede calcular por ejercicios, es decir, de manera definitiva, mismo que se pagara mediante declaración presentada en las oficinas autorizadas, en el mismo plazo

establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

En tanto que, del segundo de los artículos en estudio, se depende que el pago definitivo se llevara a cabo dentro de los 3 meses siguientes en que termine el año del ejercicio fiscal de que se trate.

De igual forma, que como se hizo en el pago provisional del impuesto en estudio, también para el pago definitivo se explicará medularmente la forma de pago, en este caso, el definitivo, a lo que se transcribe el artículo 8, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

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

Del artículo citado en párrafos anteriores, se deja ver que contra el pago definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única se podrá acreditar las erogaciones efectivamente pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate, y en relación a nuestro tema de tesis, por las aportaciones de seguridad social a su cargo, pagadas en México y que sean del mismo ejercicio.

3.7. Requisitos de procedibilidad para la acreditación de aportaciones de seguridad social en el pago del Impuesto Empresarial de Tasa Única

A efecto de desarrollar el presente subtema, es preciso indicar cuáles son los conceptos que los contribuyentes pueden acreditar en contra del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Para lo señalado con antelación es preciso, remitirnos al Capítulo III, titulado "*DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL CRÉDITO FISCAL*", Sección I denominada "*DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL*", específicamente en los artículos 8, 10 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de donde se desprende que los conceptos a acreditar son los siguientes:

1.- El crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la ley que nos ocupa⁹⁸, mismo que se podrá acreditar contra en el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio calculado en el último párrafo del artículo 1 de la citada ley, hasta por el monto del propio Impuesto Empresarial a Tasa Única, calculado en el ejercicio de que se trate, ello tal como se desprende del artículo 8 de la citada Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, artículo que se transcribe a continuación:

⁹⁸ *El crédito fiscal en referencia se podrá calcular de conformidad a lo establecido en el artículo 11 de la LIETU "Artículo 11. Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta Ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio."*

"CAPÍTULO III

DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL CRÉDITO FISCAL

SECCIÓN I

DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL

...

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

..."

Tal como se podrá ver, dicho precepto legal es para acreditarse contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única que se calcula en el ejercicio, ahora bien, se tiene que de igual forma, dicho crédito fiscal sirve para acreditarse en contra de los pagos provisionales del impuesto que nos ocupa.

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

2.- También se puede acreditar contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio fiscal de que se trate, **la cantidad que resulte por los ingresos derivados de los salarios**, en general por la prestación de un servicio personal subordinado **así como las aportaciones de seguridad social**⁹⁹ pagadas en México (Artículo 8 párrafo segundo y penúltimo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única).

Los conceptos citados en el párrafo que antecede, también se podrán acreditar contra el pago provisional que se realice del impuesto en comento (artículo 10 párrafo tercero y penúltimo de la ley de la materia).

⁹⁹ LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Ob Cit*, Pág 205

"Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley...

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo..."

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, **los contribuyentes acreditarán** la cantidad que resulte de multiplicar el monto de **las aportaciones de seguridad social** a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

..."

"Artículo 10. Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el ...

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo...

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes **acreditarán** la cantidad que resulte de multiplicar el monto de **las aportaciones de seguridad social** a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

..."

3.- El acreditamiento siguiente en contra del multicitado Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, **es la cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio**, hasta por el monto de dicha diferencia (Artículo 8 párrafo segundo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única).

De igual forma, se puede calcular una cantidad equivalente al monto del pago provisional de impuesto sobre la renta, que corresponda al periodo del pago provisional del impuesto en estudio hasta por el monto de dicha diferencia. (Artículo 10 párrafo tercero, de la Ley ya enunciada)

"Artículo 8. ...Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley,...

... una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley."

"Artículo 10. Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el ...

... y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente."

4.- Otro acreditamiento contra el multicitado Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio de que se trate, son **los pagos provisionales de dicho impuesto**. (Artículo 8 párrafo tercero y 10 párrafo cuarto de la Ley que nos ocupa).

"Artículo 8. ...

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

"Artículo 10. *Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el ...*

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

Ahora bien, enfocándonos específicamente a los requisitos de procedibilidad para el acreditamiento de las aportaciones de seguridad social en el pago del Impuesto Empresarial de Tasa Única, tal como ya se señaló con anterioridad y de conformidad con los artículos 8 párrafo segundo y penúltimo, en relación al artículo 10 párrafo tercero y penúltimo, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se puede acreditar, contra los pagos provisionales y del ejercicio de dicho impuesto las ***"... aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas..."***

En concatenación a dichos artículos, (mismos que ya fueron transcritos con anterioridad) se tiene que los requisitos para que se puedan acreditar las aportaciones de seguridad social son:

1.- Que las aportaciones de seguridad social a acreditar sean las **que correspondan a cargo del contribuyente** del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

2.- Que las aportaciones de seguridad social que se pretenden acreditar **correspondan al mismo mes o ejercicio fiscal del Impuesto Empresarial a Tasa Única** a calcular.

3.- Que las aportaciones de seguridad social a acreditar **se encuentren efectivamente pagadas en el periodo o ejercicio fiscal del pago provisional o definitivo del impuesto empresarial a tasa única.**

Para dejar claramente establecido en que parte de los artículos 8 párrafo segundo y penúltimo, así como del 10 párrafo tercero y penúltimo, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se ubican los requisitos enlistados con anterioridad, se cita nuevamente los mismos, haciendo énfasis en las partes de interés.

1.- Por lo que hace al primero de los requisitos consistente en **“que las aportaciones de seguridad social a acreditar sean las que correspondan a cargo del contribuyente del Impuesto Empresarial a Tasa Única.”**

Relativo al acreditamiento contra el impuesto que nos ocupa **del ejercicio**, el artículo 8 párrafo primero, segundo y penúltimo de la ley de la materia, indica lo siguiente:

“Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio...”

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

...

*Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por **las aportaciones de seguridad social a su cargo** pagadas en México...”*

Del artículo que nos ocupa, en su párrafo primero, se puede apreciar **la posibilidad que tienen los contribuyentes de acreditar contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio**, posterior a ello y de la remisión que nos indica el párrafo segundo, al penúltimo, se desprende el

concepto de **las aportaciones de seguridad social a su cargo**, en conjunto se indica que **“los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio... las aportaciones de seguridad social a su cargo...”**

Dicho requisito también se hace necesario, para el acreditamiento de las aportaciones de seguridad social contra **el pago provisional** del impuesto en estudio, de conformidad con el artículo 10 párrafo primero, tercero y penúltimo de la ley que nos ocupa.

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

...

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

...

*Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por **las aportaciones de seguridad social** pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional...*

...”

De la transcripción anterior y al igual que el pago del Impuesto Empresarial de Tasa Única del ejercicio, se tiene que **los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional las aportaciones de seguridad social a su cargo.**

En suma, las aportaciones de seguridad social a acreditar, contra los pagos provisionales y definitivos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, serán los que tenga a su cargo el contribuyente del multicitado Impuesto Empresarial

a Tasa Única, tal como quedo demostrado en el desglose a los artículos ya citados.

2.- Ahora bien, como segundo requisito se estableció **"que las aportaciones de seguridad social que se pretenden acreditar correspondan al mismo mes o ejercicio fiscal del pago Impuesto Empresarial a Tasa Única a calcular."**

Para hacer evidente el presente requisito, de igual forma se transcribe el citado artículo 8 párrafo primero, segundo y penúltimo de la ley de la materia, el cual señala lo siguiente:

"Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio..."

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

...

*Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por **las aportaciones de seguridad social** a su cargo pagadas en México..."*

De dicho precepto legal se aprecia que tal como ya se señaló con anterioridad **los contribuyentes pueden acreditar contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio** (párrafo primero) **las aportaciones de seguridad social** (párrafo penúltimo en relación al segundo). Pero es de hacer énfasis, que en dicho párrafo segundo también se indica que las mismas que deben corresponder al **mismo ejercicio** del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es decir, se limita a que dichas aportaciones a acreditar, deben corresponder al mismo ejercicio del impuesto en estudio.

Asimismo, por cuanto refiere al acreditamiento de las aportaciones de seguridad social contra el pago provisional del impuesto en estudio, el artículo 10 párrafo primero, tercero y penúltimo de la ley que nos ocupa, señala:

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

...

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

...

*Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de **las aportaciones de seguridad social pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional...***

..."

Es decir, dicho precepto legal señala que **los contribuyentes podrán acreditar contra los pagos provisionales del impuesto que nos ocupa** (párrafo primero) **la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo** (párrafo tercero), **es decir, las aportaciones de seguridad social** (párrafo penúltimo); precisando que sean **"correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única"**, ello de conformidad con la continuación del párrafo tercero que nos es de interés.

En suma, dicho precepto legal en los párrafos ya indicados señala que, para efecto de acreditar las aportaciones de seguridad social para el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se hace necesario que dichas aportaciones sean del mismo periodo del pago provisional del citado impuesto.

3.- Finalmente el último requisito consiste en **"Que las aportaciones de seguridad social a acreditar se encuentren efectivamente pagadas en el periodo o ejercicio fiscal del pago provisional o definitivo del impuesto empresarial a tasa única"**.

Requisito que para el caso del pago definitivo del impuesto en estudio, se fundamenta en el énfasis que se hace del ya indicado artículo 8 párrafo primero, segundo y penúltimo de la ley del impuesto que nos ocupa.

"Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio..."

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

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México ..."**

Del énfasis realizado al precepto legal en estudio se tiene que **los contribuyentes pueden acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única** (párrafo primero) **la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo...** (párrafo segundo) y en el citado párrafo penúltimo, se tiene que el mismo señala **"...por las erogaciones efectivamente pagadas..., así como por las aportaciones de seguridad**

social ...,” las cuales deben corresponder al mismo ejercicio del pago definitivo del impuesto que nos ocupa, ya que en el *párrafo segundo* se indica **“del mismo ejercicio,...”**

Lo mismo acontece en el caso del acreditamiento de las aportaciones de seguridad social contra los pagos provisionales del impuesto en estudio, para lo cual es viable, resaltar la parte relativa al artículo 10 párrafo primero, tercero y penúltimo de la Ley Empresarial a Tasa Única:

Artículo 10. Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado...

...

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

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **así como por las aportaciones de seguridad social** a su cargo pagadas en México, ...”

De igual forma para el pago provisional del Impuesto Empresarial de Tasa Única se tiene que **los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional... (párrafo primero) la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo ... (párrafo tercero).**

Asimismo, el *párrafo penúltimo* señala que dicho acreditamiento procede **por las erogaciones efectivamente pagadas..., así como por las aportaciones de seguridad social...**, no siendo óbice que el *párrafo tercero* claramente establece que deben ser **correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única”**.

De lo anterior se desprende que las aportaciones de seguridad social se podrán acreditar contra los pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única siempre y cuando se encuentren pagadas en el periodo o bimestre del pago provisional del citado.

A mayor abundamiento, en concatenación a todo lo ya expuesto en torno al subtema que nos ocupa, se procede a una explicación más amplia de los **pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única**.

Los contribuyentes se encuentran imposibilitados en acreditar las erogaciones efectivamente pagas por conceptos de las aportaciones de seguridad social, toda vez que, el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se tiene que efectuar dentro del termino de 17 días contados a partir del día siguiente en que concluyo el periodo que se trate, de igual forma los contribuyentes deberá pagar las aportaciones de seguridad social, dentro del término de 17 días contados a partir del día siguiente en que concluyo el periodo que se trate, o en su defecto cada dos meses.

Como consecuencia del párrafo anterior, tenemos por ejemplo que para el pago provisional del mes de enero del ejercicio fiscal 2008 y de los siguientes ejercicios, no se puede acreditar las erogaciones realizadas por los contribuyentes por concepto de aportaciones de seguridad social del mismo periodo, toda vez que estas se encuentra efectivamente pagadas dentro de los 17 días siguientes en que concluyo el mes de enero, es decir el 17 de febrero, o en su caso tratándose de los pagos bimestrales, al tercer mes, por ejemplo en marzo, por lo que **no cumple** con los requisitos para poder acreditar dichas erogaciones para el pago provisional del mes de enero o en su defecto el de enero y febrero, esto no derivado de una actuación negligente de los contribuyentes, sino toda vez que se encuentran imposibilitados tanto jurídicamente como materialmente.

Lo anterior es así pues para poder acreditar el pago de aportaciones de seguridad social, es necesario, tal y como se encuentra regulado en el artículo

10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que dichas aportaciones se encuentren efectivamente pagadas dentro del periodo que se trate el pago provisional, entonces el pago correspondiente a las aportaciones de seguridad social, solo puede efectuarse hasta el mes de febrero, o marzo en el caso de los pagos bimestrales, por lo que no se puede acreditar para el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única del mes de enero, pues este efectivamente se encuentra fuera de este periodo de enero.

Asimismo, el pago formulado por concepto de prestaciones de seguridad social correspondiente al mes de enero, no puede ser acreditado en pagos provisionales posteriores, pues una limitante del mismo artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es que el pago efectuado por conceptos de aportaciones de seguridad social sea en el periodo del pago provisional del multicitado Impuesto Empresarial a Tasa Única, y que este pago de aportaciones de seguridad social también **corresponda al mismo periodo** del pago provisional del Impuesto ya señalado en líneas anteriores; es decir, en el caso de las aportaciones de seguridad social que se pagan el día **diecisiete del mes inmediato siguiente**, al haberse efectuado durante el mes de **febrero** su pago por el periodo de **enero**, este **no puede ser acreditado** para el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única correspondiente del mes de febrero, ahora bien, para el caso de las aportaciones de seguridad social que se pagan en forma bimestral se tiene que lo relativo al bimestre que comprende los meses de enero y febrero se pagaran hasta marzo, por lo cual se observa que no se puede acreditar ni el mes de enero ni de febrero dado que se paga hasta el 17 de marzo, también si bien es cierto que el pago de las aportaciones de seguridad social del periodo de enero, efectivamente se pago en el mes de febrero, también es cierto que este no corresponde al mes de febrero, de igual forma, en el caso aportaciones de seguridad social pagadas bimestralmente, el pago del bimestre de enero y febrero, es efectivamente pagado el 17 de marzo, por lo que no puede ser acreditado contra el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única del mismo mes, y en consecuencia no puede ser acreditados en los pagos provisionales realizados por los periodos de marzo, abril, mayo, junio, julio,

agosto, septiembre, octubre, noviembre ni diciembre, del ejercicio fiscal que se trate o en los bimestres de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre, del ejercicio fiscal respectivo.

Del análisis anterior, se precisa, que ello es lo que impide a los contribuyentes realizar acreditación alguna de sus aportaciones de seguridad social en los pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De lo anterior, se debe concluir que nunca se permitirá a los contribuyentes realizar en pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues legalmente y materialmente se encuentran imposibilitados para cumplir con los dos últimos requisitos de procedibilidad del acreditamiento señalado en el artículo 10 de la citada Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en cuanto a las aportaciones de seguridad social pagadas, lo que tiene como consecuencia que se grave a los contribuyentes sin atender su verdadera capacidad contributiva.

Por lo anterior, queda acreditada la desproporcionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única en cuanto a los pagos provisionales, **por lo que se procede a realizar el mismo estudio y argumentación para el pago definitivo del impuesto señalado al inicio del presente párrafo.**

Si bien es cierto que en el pago definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única si se puede acreditar el pago de las aportaciones de seguridad social que se erogue por los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre (hablando de los pagos por periodos), en tanto que si se puede acreditar las aportaciones de seguridad social realizadas bimestralmente, en los bimestres de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre, también es cierto que el pago efectuado por el mes de diciembre y por el bimestre que comprende noviembre y diciembre del año entrante, por concepto de aportaciones de seguridad social, no podrá acreditarse respecto del ejercicio fiscal que se trate, aunque se realice el pago definitivo del impuesto empresarial a tasa única el 17 de abril del año entrante,

ya que un requisito para acreditar las aportaciones de seguridad social, es que se encuentren efectivamente pagadas en el mismo ejercicio del que se trata el pago definitivo del impuesto que nos ocupa.

Por citar un ejemplo, el pago efectuado por aportaciones de seguridad social del mes de diciembre del ejercicio fiscal del 2008, no podrá ser acreditado en el pago definitivo del ejercicio fiscal del 2008, ni el pago bimestral realizado, que se compone de noviembre y diciembre del 2008, no podrá acreditarse en el pago definitivo del ejercicio fiscal 2008; pues si bien es cierto que el pago de las citadas aportaciones del mes de diciembre del año 2008, corresponde al mismo ejercicio fiscal del 2008 del Impuesto Empresarial ya señalado, al igual que el pago de dichas aportaciones del bimestre que comprende noviembre y diciembre del 2008, si pertenecen al ejercicio fiscal del 2008 del Impuesto Empresarial a Tasa Única, también es cierto que el pago de dichas aportaciones de seguridad social se efectuaría dentro de los primeros 17 días del mes de enero del año 2009, en ambos casos (tanto para las pagadas en forma mensual como las pagadas bimestralmente), es por lo que al efectuarse fuera del ejercicio social 2008, legalmente en términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no puede ser considerado, por ser un requisito para el acreditamiento, que dicho pago se efectuó dentro del mismo ejercicio fiscal del Impuesto Empresarial a Tasa Única de que se trate, como en párrafos anteriores ya se había puntualizado.

Aunado a lo anterior, el pago que se efectuó por conceptos de aportaciones de seguridad social correspondiente al mes de diciembre, o en su conjunto al mes de noviembre y diciembre, del ejercicio fiscal del 2008, jamás podrá ser acreditado en ejercicios fiscales posteriores, pues no correspondería a ningún otro que no sea el ejercicio fiscal del 2008, pero como hemos visto en este ejercicio efectivamente tampoco puede ser acreditado.

Lo argumentado anteriormente, en cuanto al pago definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única, debe ser considerado no únicamente para el ejercicio fiscal del 2008, pues de igual forma sucede en los siguientes

ejercicios fiscales, es la situación que se considero para efecto del presente tema de tesis.

Como podemos ver, contra el pago definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única, jamás podrá acreditarse ni deducirse la erogación que efectuó los contribuyentes por concepto de aportaciones de seguridad social por el mes de diciembre o el bimestre que compone noviembre y diciembre, lo que conlleva a que se grave a los contribuyentes sin atender su verdadera capacidad contributiva, lo que hace que el Impuesto ya señalado sea desproporcional, violando así el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, como en párrafos anteriores se acredita.

En la determinación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los acreditamientos ¿son acumulativos?

En los acreditamientos por exceso de deducciones, Impuesto Sobre la Renta y por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social, se precisa que éstos deben corresponder al mismo período del pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única (artículo 10 de la ley de la materia). Ahora bien, toda vez que en la determinación de dicho pago se consideran los ingresos y las deducciones desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el mismo, podría inferirse que también los acreditamientos tendrían a esa modalidad, es decir, en forma acumulada y correspondiente al período señalado.¹⁰⁰

Cabe recordar que el exceso de deducciones del Impuesto Empresarial a Tasa Única, únicamente se genera por ejercicios, por tanto, no se pudo acreditar los pagos provisionales del 2008, porque para ese período no se tuvo un ejercicio completo de ese impuesto.

¹⁰⁰ LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Ob Cit*, Pág 221

"CONCLUSIONES"

1.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única tiene tanto fines recaudatorio como extrafiscales.

2.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única debe respetar las garantías preservadas en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su artículo 31 fracción IV.

3.- La época de pago en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, es de dos formas: provisional y definitiva. Así tenemos que en cuanto hace al pago definitivo del impuesto que nos ocupa, se calculará por ejercicios y se pagará, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se determine el ejercicio fiscal, es decir, el 17 de marzo del siguiente ejercicio fiscal.

En tanto que el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se pagará dentro de los primeros 17 días del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

4.- Para efecto de calcular el Impuesto Empresarial a Tasa Única, la ley de la materia permite el acreditamiento de las aportaciones de seguridad social.

5.- Las aportaciones de seguridad social relativas a las cuotas de seguro de Retiro, Cesantía en edad avanzada y Vejez relativas al Instituto Mexicano de Seguridad Social o en su caso ante el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, serán pagadas en forma bimestral, en tanto que las aportaciones de seguridad social relativas a los riesgos de trabajo; enfermedades y maternidad; invalidez y vida, así como guarderías y prestaciones sociales; se pagaran al Instituto Mexicano de Seguridad Social el día 17 del mes inmediato siguiente a que se causaron.

Es decir, las aportaciones de seguridad social, serán pagadas el día 17 del mes de calendario inmediato posterior o en forma bimestral dependiendo el tipo de cuotas a pagar y al Instituto al que pertenezcan.

6.- Para poder acreditar las aportaciones de seguridad social las mismas deben de corresponder a cargo del contribuyente del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

7.- Las aportaciones de seguridad social que se pretendan acreditar deben corresponder al mismo mes o ejercicio fiscal del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

8.- Para que sea posible acreditar las aportaciones de seguridad social, estas deberán estar efectivamente pagadas en el periodo o ejercicio fiscal del pago provisional o definitivo del citado Impuesto Empresarial a Tasa Única.

9.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única viola la Garantía de Proporcionalidad Tributaria, toda vez que el pago de las aportaciones de seguridad social, está realizado fuera del periodo o bimestre del pago provisional del multicitado Impuesto Empresarial a Tasa Única.

10.- De igual forma las aportaciones de seguridad social no están pagadas dentro del ejercicio fiscal de que se trata el impuesto en estudio, es decir no se puede acreditar lo pagado por concepto de aportaciones de seguridad social por el mes de diciembre o el bimestre que compone noviembre y diciembre.

De lo que se afirma no se respeta la verdadera capacidad contributiva, de los contribuyentes, toda vez que jurídica y materialmente es imposible el acreditamiento de las cantidades erogadas por concepto de aportaciones de seguridad social, las cuales son un gasto necesario para la obtención del ingreso gravado por el Impuesto Empresarial a Tasa única, violando así lo estatuido por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

PROPUESTAS

Con el fin de salvaguardar la Garantía de Proporcionalidad Tributaria, se propone la reforma de los artículos 8 párrafo segundo y penúltimo, 10 párrafo tercero y penúltimo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a efecto de que:

PRIMERA.- Se debe atender a que los contribuyentes puedan acreditar contra los pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única las aportaciones de seguridad social que correspondan al mismo mes del pago provisional del impuesto que nos ocupa.

SEGUNDA.- Que los contribuyentes puedan acreditar contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, las aportaciones de seguridad social a su cargo, que correspondan al mismo ejercicio del pago definitivo del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Quedando los preceptos legales de la siguiente forma:

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

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

...

Por las erogaciones a cargo de los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social, siempre y cuando dichas aportaciones de seguridad social correspondan al mismo ejercicio del pago definitivo del impuesto empresarial a tasa única, y los

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

(Lo subrayado son las propuestas)

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

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

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

...

Por las erogaciones a cargo de los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo, siempre y cuando dichas aportaciones de seguridad social correspondan al mismo mes del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

... (Lo subrayado son las propuestas)

BIBLIOGRAFÍA

- BALDO, Alberto, *Impuestos Internos*, Ediciones Machi, México Distrito Federal, 1996.
- BRICEÑO RUIZ, Alberto, *Derecho Mexicano de los Seguros Sociales*, Editorial Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México Distrito Federal, 1987.
- BURGOA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1973.
- CARRASCO Iriarte, Hugo, *"Derecho Fiscal"*, México, Editorial Iure, 2001.
- CASTRO, Juventino, *Garantías y amparo*, Editorial Porrúa, México 2000.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Imposición a la Riqueza en México*, Ediciones UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1983.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Derecho Financiero*, Editorial Mc Grae-Hill Interamericana UNAM MÉXICO, 1993.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, Limusa Noriega Editores, México Distrito Federal, 2005.
- DOMINGUEZ OROZCO, *Sociedades Civiles, Asociaciones. Civiles-Registro Jurídico. Fiscal ISR, IETU, IDE, IVA-*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 5ª edición, Porrúa, S.A., México, 1966.
- FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2005.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982.
- GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario*, Editorial Porrúa, México, 2000.
- GIULIANI FONROUGE, *"Derecho Financiero"*, 4º edición.
- HLLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo Tributario de México*, Tax Editores-INAP, México, 2000.
- HERNÁNDEZ RODRIGUEZ, Jesús F., *Estudio Practico del Seguro Social*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001.
- IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba, *Garantías Individuales*, Editorial Oxford University, México, 2001.
- JOHN F., Due, *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Ediciones Ateneg, Argentina 1977.
- LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Análisis integral del nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)*, Ediciones Fiscales ISEF, México 2008.

- MENDIZÁBAL BERMÚDEZ, GABRIELA, *"La Seguridad Social en México"*, Editorial 199-201.
- MARGAIN, MANAUTOU, EMILIO, *"La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano"*, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.
- OVALLE FAVELA, José, *Garantías Constitucionales del proceso*, Editorial McGraw-Hill, México, 2002.
- PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *"Derecho Fiscal"*, México, Editorial Limusa, 2008.
- PRIEGO ALVAREZ, Freddy, *Introducción al derecho presupuestario naturaleza y efectos jurídicos, estudios en España y en México*, Editorial Porrúa, .S.A., México, 2004.
- RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, *Nuevo Derecho de la Seguridad Social*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1999.
- SÁNCHEZ León, Gregorio, *"Derecho Fiscal Mexicano"*, México, Editorial Cárdenas, 2000, Pág. 173-174
- SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1981
- , *La riqueza de las naciones*, Editorial Alianza, S.A., Madrid 1999.
- SPISSO, Rodolfo R, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- SUMERS, Harol M. *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1981.
- VON EHEBERG, Karl Theodor, *Compendio de Hacienda Pública*, México, América, 1945.
- ZIZZIAS, María Alejandra, *Garantías Procesales*, Editorial Cuadernos de Época, Argentina, 2002.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única.

Ley del Seguro Social.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 15ª edición.

Código Fiscal de la Federación.

Fuentes Electrónicas

Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, 15 de abril de 2008.

Congreso de la Unión, <http://www.congresodelaunion.gob.mx/>, 16 de abril de 2008.

Diario Oficial de la Federación, <http://www.dof.gob.mx/>, 01 de octubre de 2007.

Salud empresarial, <http://www.saludempresarial.com>, 24 de junio de 2008.