



**Universidad Nacional Autónoma de México  
Facultad de Derecho  
División de Universidad Abierta**



**TESIS QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN  
DERECHO PRESENTA EL C. GERARDO VARO ANDRADE**

**“EL IMPACTO FINANCIERO Y FISCAL DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A  
TASA UNICA EN LOS HONORARIOS Y SUS PRINCIPALES VICIOS  
CONSTITUCIONALES”**

**Nombre de la asesora:  
Lic. Blanca Alicia Mendoza Vera**



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 30 de junio de 2012.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **VARO ANDRADE GERARDO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"EL IMPACTO FINANCIERO Y FISCAL DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA EN LOS HONORARIOS Y SUS PRINCIPALES VICIOS CONSTITUCIONALES"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

**"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad"**.

**Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
Director.**

**LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES.**



**FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL**

**100 UNAM**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE MÉXICO  
1910 - 2010

**"Todos los hombres son iguales ante la ley,  
pero no ante los encargados de aplicarla."**

**Stanislaw Jerzy Lec  
Escritor polaco (1906-1966)**

**A Dios por la fuerza interna que motiva mi ser,  
A mis padres y hermanos que con su ejemplo y enseñanza forjaron mi vida  
A mi esposa e hijos que siempre me han alentado a cumplir mis metas.  
A mis maestros por la formación recibida  
Y a la maestra Blanca que me ha motivado para terminar este proyecto.**

## INDICE

<b>INTRODUCCION</b>	<b>10</b>
<b>CAPITULO I</b>	
<b><u>LAS CONTRIBUCIONES Y SUS PRINCIPIOS</u></b>	
<b><u>CONSTITUCIONALES</u></b>	
1.1 Las contribuciones	
1.1.1 Concepto	11
1.1.2 Objetivos	12
1.1.3 Clasificación y definiciones en el ámbito Mexicano	
1.1.3.1 Clasificación	12
1.1.3.2 Concepto	13
1.2 Elementos de las contribuciones	18
1.2.1 Sujeto	20
1.2.2 Objeto	25
1.2.3 Base	25
1.2.4 Tasa, Tarifa o Cuota	26
1.2.5 Fecha de pago	26
1.3 Análisis de la jerarquía de las contribuciones	28
1.3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	28
1.3.2 Tratados para evitar la doble tributación	29
1.3.3 Ordenamientos Especiales o Específicos	30
1.3.3.1 Impuesto Sobre la Renta	
1.3.3.2 Impuesto al Valor Agregado	
1.3.3.3 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	31
1.3.4 Código Fiscal de la Federación	32
1.3.5 Reglamentos	32
1.3.6 Resoluciones Misceláneas	33
1.3.7 Circulares	33
1.4 Los principios fundamentales de los impuestos	34
1.4.1 Referencia histórica	
1.4.2 Principio de proporcionalidad	36
1.4.2.1 Diversas tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.	
1.4.3 Principio de Equidad	42
1.4.3.1 Diversas tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.	43
1.4.4 Principio de Legalidad	45
1.4.4.1 Diversas tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.	46
1.4.5 Principio de Seguridad Jurídica	49
1.4.5.1 Tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio	

**CAPITULO II**  
**REFERENCIA HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y**  
**DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA , EN EL**  
**REGIMEN DE HONORARIOS**

2.1	Impuesto Sobre la Renta	51
2.2	Fusión de las actividades empresariales y profesionales en el Impuesto Sobre la Renta (ISR).	59
2.3	La anhelada Reforma Fiscal Integral	59
2.4	Impuesto Empresarial a Tasa Única	60
	2.4.1 Flat Tax	61
	2.4.2 Impuesto Global	63
	2.4.3 Proyecto Mexicano	63
	2.4.4 Los Fines Extra Fiscales	63
2.5	Naturaleza Jurídica del Impuesto Empresarial a Tasa Única	66
	2.5.1 Impuesto Directo	66
	2.5.2 Impuesto Indirecto	67
	2.5.3 Impuesto al Ingreso	67
	2.5.4 Impuesto al Consumo	68

**CAPITULO III**  
**ANALISIS DEL REGIMEN DE HONORARIOS EN EL IMPUESTO**  
**SOBRE LA RENTA Y EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA**  
**UNICA**

3.1	Concepto de Honorarios	69
3.2	Diferencia con los Asalariados	70
3.3	Diferencia con los Asimilados	70
3.4	Régimen Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta (ISR)	
	3.4.1 Régimen de Honorarios	73
	3.4.2 Ingresos exentos por Honorarios de personas sin establecimiento permanente	76
	3.4.3 Obligaciones Fiscales del Impuesto Sobre la Renta bajo el régimen de Honorarios.	76
3.5	Régimen Fiscal en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)	78
3.6	Diferencia entre ambos Impuestos Impuesto Sobre la Renta (ISR) e Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en cuanto a los elementos:	
	3.6.1 Sujeto	79
	3.6.2 Objeto	79
	3.6.3 Base	80
	3.6.4 Tasa o tarifa	80

3.6.5 Fecha de Pago	80
3.7 Diferencia entre ISR e IETU en cuanto a la determinación del impuesto	81
3.7.1 Ingresos	81
3.7.2 Deducciones	81
3.7.3 Base Gravable	82
3.7.4 Acreditamientos	82
3.7.5 Determinación del Impuesto	83
<b>CAPITULO IV</b>	
<b><u>EFFECTO DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA (IETU)</u></b>	<b>85</b>
4.1 Aspecto Administrativo	
4.1.1 Mayor carga Administrativa	
4.1.1.1 Informativas Mensuales	85
4.1.1.2 Doble contabilidad	86
4.2 Aspecto Financiero	
4.2.1 Falta de liquidez	87
4.2.2 Aumento de impuestos	87
4.2.3 El financiamiento y el apalancamiento	89
4.2.4 Falta de reconocimiento de los efectos inflacionarios	89
4.3 Aspecto Fiscal	90
4.3.1 Complejidad en su cálculo	
4.3.1.1 En base a flujo de efectivo	90
4.3.1.2 Cálculo de los acreditamientos	91
4.3.2 Cancelación de algunas deducciones fundamentales	
4.3.2.1 Sueldos y Salarios	91
4.3.2.2 Previsión Social	92
4.3.2.3 Cuotas al IMSS	92
4.3.2.4 Pérdidas Fiscales	92
4.3.2.5 Intereses Pagados	93
4.3.3 El efecto de los acreditamientos	93
4.3.4 La base Negativa y sus efectos, artículo 11 Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)	93

<b>CAPITULO V</b>	95
<b><u>ESTUDIO DEL PROCESO LEGISLATIVO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA Y SU ESTUDIO DE LA CONSTITUCIONALIDAD POR LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION (SCJN)</u></b>	
5.1 Iniciativa de ley	
5.1.1 Proceso legislativo de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)	95
5.1.2 Iniciativa del Poder Ejecutivo	96
5.1.3 Discusión de la iniciativa en la Cámara de Diputados	102
5.1.4 Dictamen de la Cámara de Diputados	113
5.1.5 Discusión de la iniciativa en la Cámara de Senadores	121
5.2 Sesiones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para estudiar la constitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única	134
5.2.1 Sesión pública del 22 de Enero del 2010	
5.2.1.1 Resumen de la sesión	134
5.2.1.2 Planteamiento de la problemática	137
5.2.1.3 Discusiones y debates	137
5.2.1.4 Resolución de la sesión	167
5.2.1.5 Opinión personal de la sesión	168
5.2.2 Sesión del 26 de Enero del 2010	
5.2.2.1 Resumen de la sesión	168
5.2.2.2 Planteamiento de la problemática	168
5.2.2.3 Discusiones y debates	172
5.2.2.4 Resolución de la sesión	176
5.2.2.5 Opinión personal de la sesión	177
5.2.3 Sesión del 28 de Enero del 2010	178
5.2.3.1 Resumen de la sesión	178
5.2.3.2 Planteamiento de la problemática	180
5.2.3.3 Discusiones y debates	181
5.2.3.4 Resolución de la sesión	186
5.2.3.5 Opinión personal de la sesión	186
5.2.4 Sesión del 2 de Febrero del 2010	187
5.2.4.1 Resumen de la sesión	187
5.2.4.2 Planteamiento de la problemática	187
5.2.4.3 Discusiones y debates	190
5.2.4.4 Resolución de la sesión	199
5.2.4.5 Opinión personal de la sesión	200
5.2.5 Sesión del 4 de Febrero del 2010	200
5.2.5.1 Resumen de la sesión	200
5.2.5.2 Planteamiento de la problemática	201
5.2.5.3 Discusiones y debates	206
5.2.5.4 Resolución de la sesión	218
5.2.5.5 Opinión personal de la sesión	221

5.2.6 Sesión del 8 de Febrero del 2010	
5.2.6.1 Resumen de la sesión	222
5.2.6.2 Planteamiento de la problemática	223
5.2.6.3 Discusiones y debates	225
5.2.6.4 Resolución de la sesión	231
5.2.6.5 Opinión personal de la sesión	232
5.2.7 Sesión del 9 de Febrero del 2010	
5.2.7.1 Resumen de la sesión	233
5.2.7.2 Planteamiento de la problemática	233
5.2.7.3 Discusiones y debates	234
5.2.7.4 Resolución de la sesión	235
5.2.7.5 Opinión personal de la sesión	235
5.2.8 Sesión del 27 de Abril de 2010	235
5.2.8.1 Resumen de la sesión	235
5.2.8.2 Planteamiento de la problemática	236
5.2.8.3 Discusiones y debates	244
5.2.8.4 Resolución de la sesión	253
5.2.8.5 Opinión personal de la sesión	255
<b>CAPITULO VI</b>	
<b><u>ANALISIS DE LAS PRINCIPALES TESIS Y JURISPRUDENCIAS DE LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION PARA LA RESOLUCION DE LOS JUICIOS DE AMPARO CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA</u></b>	257
6.1 Por su Objeto, no viola el principio de legalidad.	257
6.1.1 Comentario	257
6.2 No deducción de Sueldos y Salarios, Participación de los Trabajadores, Aportaciones de Seguridad Social, Gastos de Previsión Social, Intereses derivados de Financiamiento o Mutuo, cuando no se consideran en el precio y regalías entre partes relacionadas, no viola el principio de proporcionalidad Tributaria.	259
6.2.1 Comentario	260
6.3 Ingreso por regalías entre partes relacionadas, al excluirlas de su objeto y no permitir la deducibilidad de los gastos de esa naturaleza no viola el principio de equidad.	261
6.3.1 Comentarios	262
6.4 El no exentar del pago de este Impuesto, a las Sociedades y Asociaciones de carácter Civil que prestan servicios educativos, no viola el principio de igualdad y equidad.	263
6.4.1 Comentarios	264
6.5 El no reconocer las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del Impuesto Sobre la Renta no viola el principio de irretroactividad de la ley.	264
6.5.1 Comentarios	265

<b>CAPITULO VII</b>	266
<b><u>ANALISIS DE LA VIOLACION FRAGANTE A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA IMPOSITIVA CONTENIDOS EN TESIS DE LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION (SCJN)</u></b>	
7.1 Principio de Proporcionalidad.	266
7.1.1 Tasa Fija de Impuesto no es proporcional	266
7.1.2 La no deducibilidad de Sueldos y Salarios y cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)	268
7.1.3 Inventarios al 31 de Diciembre de 2007 no se reconoce el costo por los ingresos que se generen a partir de 2008	269
7.1.4 Inversiones adquiridas antes de la entrada en vigor de la nueva ley son no deducibles en un 50% del saldo pendiente de deducir a partir de 2008	272
7.1.5 Pérdidas Fiscales	274
7.1.6 Limitación a estímulos fiscales en el Impuesto Sobre la Renta a la actividad de autotransporte	275
7.2 Principio de Equidad	275
7.2.1 Privilegios a ciertos contribuyentes	275
7.2.2 Intereses pagados	276
7.2.3 Regalías a partes relacionadas	277
7.3 Principio de Legalidad	
7.3.1 El decreto del 05 de Noviembre de 2007	279
7.4 Principio de Seguridad Jurídica	279
7.4.1 El no pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única de un tercero, será no deducible para el contribuyente.	279
7.4.2 Aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)	280
7.4.3 Impuesto mínimo	281
<b>CAPITULO VIII</b>	
<b><u>DICTAMEN DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA DAR CUMPLIMIENTO AL ARTICULO DECIMO NOVENO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA</u></b>	
8.1 Evaluación del efecto financiero del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) según la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, desde su implantación hasta Junio de 2011	283
8.2 Reforma Fiscal de 2007 y el IETU	286
8.3 Modificaciones fiscales de 2009 a 2010 ante la crisis	288
8.4 Métodos de evaluación	290
8.5 Razonamientos de la no derogación de los Títulos II y IV, Capítulos II y III del Impuesto Sobre la Renta	292
8.6 Comentarios al Dictamen	298

<b><u>CAPITULO IX</u></b> <b><u>EL PAQUETE ECONOMICO DEL 2012</u></b>	301
<b><u>CAPITULO X</u></b> <b><u>CASO PRACTICO CON DIVERSAS BASAS GRAVABLES DE UNA</u></b> <b><u>PERSONA FISICA SIN DEDUCCIONES PARA EFECTOS DEL</u></b> <b><u>IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EMPRESARIAL A</u></b> <b><u>TASA UNICA</u></b>	304
<b><u>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</u></b>	309
<b><u>BIBLIOGRAFIA</u></b>	318

## INTRODUCCION

El impacto fiscal y financiero de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en los Honorarios y sus principales vicios constitucionales, es un tema de gran trascendencia para los profesionistas independientes y en general cualquier persona que se obligue por un contrato de honorarios ante una empresa o persona física, por la situación actual que vive el país de crisis y de desempleo.

La entrada en vigor de este nuevo ordenamiento legal, trajo consigo una carga administrativa y fiscal que representó mayor trabajo para los contadores y menor ingreso para estos profesionistas y/o personas que trabajan por honorarios, quienes no vislumbran un futuro promisorio, sino por el contrario cada vez más hostil y complicado.

En el desarrollo de esta tesis, sin querer hacer un tratado minucioso de toda la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR) frente al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), trato de mostrar objetivamente el impacto financiero y fiscal con ejemplos sencillos que muestran la violación flagrante de los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, legalidad y seguridad jurídica, que es vital para el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Es un tema de actualidad, ya que el siguiente artículo de la ley del IETU dice textualmente:

**“Artículo Décimo Noveno.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la presente Ley. Para los efectos de este artículo el Servicio de Administración Tributaria deberá proporcionar al área competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información que tenga en su poder y resulte necesaria para realizar el estudio de referencia. Dicho estudio se deberá entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011”.

Espero que este trabajo, contribuya en forma muy modesta, a apreciar un poco la injusticia fiscal que se está cometiendo, no únicamente los que están por Honorarios, sino para todos los cautivos que son siempre los que en última instancia, soportan las reformas fiscales año tras año, por estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

# **CAPITULO I**

## **LAS CONTRIBUCIONES Y SUS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

El estado Mexicano, al igual que cualquier otro, requiere de ingresos para ejercer sus funciones y cumplir sus fines.

La obligación de contribuir para los gastos públicos en los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra prevista en el artículo 31 fracción IV que señala que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público federal, local y municipal de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De dicha norma deriva la obligación citada; el concepto de gasto público, el de contribución y su clasificación. Lo anterior lo abordaré en este capítulo conjuntamente con el análisis de los siguientes elementos: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y fecha de pago.

### **1.1 Las contribuciones**

#### **1.1.1 Concepto**

La contribución es un concepto genérico que impone cargas a los particulares por encontrarse en una situación jurídica o de hecho y que se encuentra regulado por una norma creada por el Estado para cubrir las necesidades de sus habitantes.

La contribución es el medio normal que unilateralmente emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir con una obligación que tiene como finalidad su sostenimiento económico y el funcionamiento de los servicios públicos, de sus dependencias y organismos.

**Margain Manautou**<sup>1</sup> define a la contribución como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".

El Código Fiscal actual data de 1981 y define a los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

El artículo 2 del mencionado Código dice:

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

---

<sup>1</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, Quinta edición, editorial universitaria potosina, México 1979, Pág. 253.

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.

II. **Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV. **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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 1.”

### **1.1.2 Objetivos**

El Estado como cualquier persona moral, necesita de la obtención de ingresos para sufragar los gastos que requiere para su operación. La forma idónea de obtener ingresos sin generar inflación y desequilibrios en el mercado, son por medio de las contribuciones, que a su vez representa un costo fiscal para los contribuyentes, quienes gozan de esta protección estatal y los servicios públicos que le son necesarios.

El Estado necesita de recursos para realizar sus servicios tales como: seguridad nacional, justicia social, viabilidad económica, etc., es decir cumplir con los que le señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### **1.1.3 Clasificación de las contribuciones**

#### **1.1.3.1 Clasificación**

- Impuestos
- Aportaciones de Seguridad Social
- Contribuciones de Mejoras
- Derechos

### 1.1.3.2 Concepto

#### **IMPUESTOS**

Como podemos percatarnos el concepto de Impuesto no está definido en el Código Fiscal actual, ya que señala que es una contribución, sin embargo las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y derechos también lo son. De igual forma omite lo siguiente:

- La indicación de que **constituye una prestación**
- Señalar que se **puede pagar en dinero o en especie**
- Hacer referencia al principio de **generalidad y obligatoriedad**
- Que deben estar destinados al **gasto público**.

La característica de los impuestos se desprende de la misma constitución:

- a) Los impuestos deben estar establecidos en una Ley, denominada Ley de Ingresos de acuerdo a los artículos 65, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que señalan que el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del ejercicio fiscal siguiente.

**Artículo 65.** El Congreso se reunirá a partir del 1o. de septiembre de cada año, para celebrar un primer período de sesiones ordinarias y a partir del 1o. de febrero de cada año para celebrar un segundo período de sesiones ordinarias.

En ambos períodos de sesiones el Congreso se ocupará del estudio, discusión y votación de las Iniciativas de Ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a esta Constitución.

**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

**Artículo 74.** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

- b) El pago de impuestos es obligatorio. El Estado debe tener los recursos financieros necesarios y suficientes para satisfacer las necesidades públicas y sociales.
- c) Los impuestos deben de ser proporcionales y equitativos. Debe existir una relación armónica entre los dos conceptos, es decir si los mexicanos están obligados a financiar el gasto publico, el Congreso de la Unión por su parte tiene que determinar las cargas tributarias a cada sujeto pasivo de manera que exista una proporción con lo que entra al fisco con respecto de sus ingresos de acuerdo a la actividad que realice, es decir, la equidad debe ser entendida como que todos los sujetos pasivos que se encuentren en una misma categoría deben pagar la misma cantidad.
- d) Los impuestos se deben destinar al gasto público, pero ¿qué es el gasto público?, es la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público, representado por el gobierno, emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad.

Es importante señalar los diferentes tipos de impuestos y el enfoque que le dan diversos tratadistas, no obstante a continuación señalo la del maestro Rodríguez Lobato que la considero muy completa y los clasifica de la siguiente forma:

#### **Clases de Impuestos: <sup>2</sup>**

##### **1.- Impuestos sobre los ingresos, el patrimonio y el gasto o consumo.**

Esta clasificación se estudia según el objeto del impuesto, esto es, la realidad económica que se grava.

##### **2.- Impuestos Directos e indirectos.**

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

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

##### **3.- Impuestos Reales y Personales.**

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

---

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, editorial Harla, México, 1986, Pág. 3.

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

#### **4.- Impuestos Específicos y Ad Valorem.**

Impuestos específicos, estos se establecen atendiendo a la unidad de medida o calidad del producto.

Impuestos ad valorem, estos se establecen atendiendo al valor de lo que se grava.

#### **5.- Impuestos generales y especiales.**

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

Los Especiales, gravan una actividad o cosa determinada, (Impuestos especiales sobre el alcohol).

#### **6. - Impuestos con fines fiscales y con fines extra-fiscales.**

Con fines fiscales, son los que se establecen para cubrir el presupuesto.

Con fines extra-fiscales, son los que se establecen con finalidad diferente, al presupuesto, muchas veces con carácter social o económico.

#### **7.-Impuestos Alcabalatorios.**

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

1. Impuestos al tránsito.
2. Impuesto de circulación.
3. Impuesto de extracción.
4. impuesto de introducción.

Es muy importante comprender esta clasificación porque en su momento al querer clasificar el “Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)”, vamos a tratar de comprender su naturaleza y clasificarlo de acuerdo al análisis señalado anteriormente.

Como se concluye del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los impuestos pueden ser de naturaleza Federal, Local esto es de los Estados de la República y el Distrito Federal.

Todas las contribuciones se prevén en las leyes de ingresos, que pueden ser federales y locales.

Dentro de los Impuestos de aplicación en el ámbito Federal tenemos entre otros:<sup>3</sup>

- A) Impuesto sobre la Renta
- B) Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- C) Impuesto al Valor Agregado.
- D) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
  - a. Gasolina y diesel.
  - b. Bebidas alcohólicas.

---

<sup>3</sup> Tomado de la Ley de Ingresos de la Federación, publicado en el Diario Oficial el 16 de Noviembre de 2011.

- c. Cervezas y bebidas refrescantes.
- d. Tabacos labrados.
- E) Impuesto sobre automóviles nuevos.
- F) Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- G) Impuesto a los rendimientos petroleros.
- H) Impuestos al comercio exterior.
  - a. A la importación.
  - b. A la exportación.
- I) Impuesto a los depósitos en efectivo
- J) Accesorios.
- K) Contribuciones de mejoras
- L) Derechos

En relación al ámbito Local, tenemos entre otros, los que menciono a continuación:<sup>4</sup>

- A) Impuesto predial
- B) Sobre adquisición de Inmuebles
- C) Sobre nóminas
- D) Prestación de Servicio de Hospedaje
- E) Impuesto sobre tenencia de uso de vehículos automotores
- F) Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos permitidos con cruce de apuestas.

### **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. Estas contribuciones se caracterizan por lo siguiente:

- A) Son aportaciones que realiza el patrón, los trabajadores y el Estado en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y con respecto a los trabajadores del apartado B del artículo 123 Constitucional, la aportación la realizan los trabajadores y el Estado.
- B) Son destinadas para satisfacer los servicios de seguridad social, que incluye no únicamente las prestaciones en salud, sino garantizar las pensiones a que tiene derecho el trabajador por los años de servicios.

---

<sup>4</sup> Tomado de la Ley de Ingresos del Distrito Federal, publicado en la gaceta oficial el 29 de Diciembre de 2011.

- C) Sus aportaciones se encuentran reglamentadas en una Ley, que señalan derechos y obligaciones para las partes.

Las aportaciones de seguridad social, son un rubro muy importante que no solo abarcan los servicios de salud, sino también las aportaciones a la vivienda y las aportaciones de ahorro para el retiro.

En el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT), el patrón cumple con la obligación de seguridad social al realizar las aportaciones a estas instituciones y el trabajador cuando se beneficia de los servicios de dichos institutos satisface el derecho de seguridad social. Los trabajadores del Estado también efectúan pago de cuotas al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y al Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (FOVISSSTE).

Las Fuerza Armadas Mexicanas, efectúan esta obligación por medio del (Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas) ISSFAM y la adquisición de vivienda son por créditos hipotecarios que otorga el Banco del Ejercito (BANEJERCITO).

Sin embargo la actual situación por la que atraviesan estas instituciones de crisis y solvencia económica, son reflejo desde mi punto de vista de lo siguiente:

Faltan órganos de fiscalización autónomos y confiables que permita tener la certeza al Estado que dichas aportaciones están siendo empleadas adecuadamente para los fines que marca la ley del IMSS (Instituto Mexicano del Seguro Social, ISSSTE (Instituto de Seguridad Social para los Trabajadores del Estado) o ISSFAM (Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas).

Actualmente existe la modalidad del Seguro Popular, en donde los mexicanos que no tengan un trabajo con cotizaciones al IMSS, ISSSTE o ISSFAM, tengan acceso a los servicios de salud, aunque a nivel elemental, ya que los estudios y operaciones de especialización aun no se otorgan por este seguro.

A continuación señalo lo que dice la página de internet del seguro popular <sup>5</sup> :

“Los integrantes de las familias afiliadas al Sistema de Protección Social en Salud a través del Seguro Popular tendrán acceso a los servicios médico-quirúrgicos, farmacéuticos y hospitalarios que satisfagan de manera integral las necesidades de salud. Actualmente, el Seguro Popular ofrece una cobertura de 275 intervenciones médicas, las cuales se encuentran descritas en el Catálogo Universal de Servicios de Salud”.

---

<sup>5</sup> [www.seguro-popular.gob.mx/carta](http://www.seguro-popular.gob.mx/carta) de derechos y obligaciones de los afiliados/comentarios

Por otro lado aquellos derechohabientes del seguro popular no son sujetos de créditos de viviendas accesibles como el INFONAVIT y el FOVISSSTE, sino únicamente a créditos hipotecarios con elevadas tasas de intereses en comparación con las instituciones de vivienda señaladas.

No obstante lo anterior, considero que fue un acierto de la Administración pasada, es decir del presidente Vicente Fox Quezada, pero se debería ser cauteloso, en el otorgamiento del Seguro Popular, ya que muchas personas que se dedican a la economía informal, tienen capacidad de contribuir y no lo hacen, siendo un costo fiscal para el estado muy alto por absorber al 100% las medicinas y consultas médicas básicas.

## **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**

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.

## **DERECHOS**

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.

### **1.2 Elementos de las contribuciones**

Todas las contribuciones, deben tener bien definidos sus elementos fundamentales como son: el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, cuota y la fecha de pago o cumplimiento de la obligación.

*Pareciera ser algo muy entendible y claro, ya que es lo primordial para saber si una ley es constitucional o no.*

*Para que una ley sea clara y explícita, debe de definir todos los conceptos con precisión que no queden dudas o incertidumbres de interpretación.*

*Cuando se haga referencia a otra ley, se debe indicar minuciosamente el artículo, el párrafo o la fracción y lo mas importante, que la ley a que se hace referencia no este en contradicción de la ley que se estudia.*

Las palabras como: debería, podrá, etc. causan mucha confusión e incertidumbre jurídica a los contribuyentes y siempre la interpretación es de acuerdo a la conveniencia de las partes, por lo cual mientras mas concreto y detallado sean los artículos de una ley menos confusa será.

Para mayor abundamiento, el mismo Código Fiscal de la Federación 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.

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

En relación al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, la aplicación de la ley debe ser estricta, no obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación refiere que no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado. Estos criterios se encuentran en las siguientes tesis:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, **sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.**

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Registro No. 232796

Localización:

Séptima Época

**LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, **la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.**

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

### **1.2.1 Sujeto**

Es lo primero que se debe determinar al aplicarse una ley, ¿quien es el sujeto obligado? Pueden ser todas las personas físicas o morales o solo una de ellas, es decir la norma debe ser clara en señalar a quien va dirigido la carga fiscal para su adecuado cumplimiento.

Los responsables solidarios, aunque no son sujetos directos de las contribuciones, tienen responsabilidad en cuanto al pago de las contribuciones, como lo señala el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que dice:

**“Artículo 26.-** Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

**La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que**

**debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:**

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por

las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (DEROGADA, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1999)

XVII. Los socios, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios”.

Como los sujetos de los impuestos pueden ser personas físicas y morales, es importante definirlos.

**-La persona física.** Es el ser humano, sin distinción de género, raza o posición social, la cual desde el momento mismo de su concepción, adquiere la capacidad de goce y por consecuencia es protegido por el Estado, a través del derecho a todos y cada uno de sus miembros.<sup>6</sup>

Las personas físicas tienen los siguientes atributos:

-Personalidad jurídica, Capacidad, Nombre, Domicilio, Patrimonio, Estado Civil, Nacionalidad, etc.

**-La persona moral.** Es la unión de dos o más personas físicas y/o morales, estas personas no tienen una existencia material (no se pueden ver, tocar) pero son sujetos de derechos y obligaciones y también tienen sus atributos, tales como:

Personalidad jurídica, Capacidad, Nombre, Domicilio, Patrimonio, Nacionalidad, etc.

---

<sup>6</sup> <http://derechomx.blogspot.mx/2011/04/persona-fisica-y-persona-moral.html>

El siguiente texto, considero que es muy ilustrativo para diferenciar y conceptualizar a las personas: física y moral <sup>7</sup> :

“Se le da el nombre de sujeto o persona a todo ente capaz de tener facultades y deberes. Es el ente (existencia), capacitado por el Derecho para actuar como sujeto activo o pasivo en las relaciones jurídicas.

Se distinguen dos clases de personas:

**PERSONA FÍSICA.** Persona jurídica individual. Es el ser humano, el hombre, en cuanto tiene obligaciones y derechos es una sola persona.

**Personalidad jurídica.** Es cuando se inicia su nacimiento; pero a partir de la concepción puede el ser adquirir derechos con tal de que sea viable (capaz de vivir).

**Fin de la personalidad.** Es la muerte que constituye el fin de la personalidad; ausencia cuando se formula la presunción de muerte, cesa la personalidad (que haya desaparecido y nadie lo encuentre).

**Capacidad.** Es la aptitud para ser titular de derechos o sujeto de obligaciones, aptitud para ser sujeto activo o pasivo de relaciones jurídicas.

**Nombre.** Sirve para designar a una persona. El nombre más el apellido determinan en cada sujeto su identificación personal.

**Domicilio.** Lugar donde una persona se establece con el ánimo de residir (vivir)

**Estado Civil.** Es la situación jurídica concreta que guarda en relación con la familia, el estado o la nación.

**Patrimonio.** Conjunto de bienes, derechos, obligaciones y dinero.

**Nacionalidad.** Es la pertenencia de un sujeto a un determinado espacio.

**PERSONAS MORALES.** Personas jurídicas colectivas. Son los entes (existencias) creadas por el Derecho. No tienen una realidad material o corporal (no se puede tocar como tal como en el caso de una persona física). Se les ha reconocido capacidad jurídica para tener derechos y obligaciones; son dos o más personas físicas que conforman a una persona moral aunque también lo pueden conformar varias personas morales.

**Personalidad Jurídica.** Es definida como toda unidad resultante de una colectividad organizada de personas o conjunto de bienes y a los que, para consecución de un fin social durable y permanente, es reconocida por el Estado una capacidad de Derechos patrimoniales.

**Capacidad.** También tiene aptitud para ser titular de derechos y obligaciones.

**Razón Social o Denominación Social** (nombre en el caso de las personas físicas).

Constituyen un medio de identificación necesario para sus relaciones jurídicas.

**Domicilio.** Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración, aun cuando tengan sucursales, si este es el caso el domicilio será en cada una de las sucursales.

**Patrimonio.** Existe siempre, por el hecho de ser personas, la capacidad de adquirir un patrimonio.

Como ya vimos aunque existen ciertas similitudes entre estas dos personalidades la gran diferencia es que mientras la persona física tendrá que asumir responsabilidades en solitario las personas morales están protegidas por si mismas y los dueños no solo responderán por el monto que aportaran”.

---

<sup>7</sup> [www.emprendaria.com/nota/personas físicas](http://www.emprendaria.com/nota/personas_fisicas)

En relación con las personas físicas el Código Civil Federal dice en sus artículos del 22 al 24 que:

**Artículo 22.-** La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

**Artículo 23.-** La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley, son restricciones a la personalidad jurídica que no deben menoscabar la dignidad de la persona ni atentar contra la integridad de la familia; pero los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes.

**Artículo 24.-** El mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes, salvo las limitaciones que establece la ley.

Cuando la capacidad jurídica se ve limitada por el estado de interdicción, incapacidades físicas etc., o no se tiene la mayoría de edad, las personas físicas pueden tener obligaciones fiscales, pues al heredar y tener responsabilidades a su cargo, las cumplirán a través de sus representantes, padres o tutores.

Por lo que se refiere a las personas morales, dicho Código dice:

**Artículo 25.** Son personas morales:

- I.- La Nación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

**Artículo 26.** Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.

**Artículo 27.** Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

**Artículo 28.** Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos”.

En relación al domicilio, es necesario definir si este es: fiscal, de trabajo, de notificación, etc., tanto la persona física como moral tienen derecho a indicar un domicilio convencional para determinadas obligaciones.

## 1.2.2 Objeto

El Congreso de la Unión, en su carácter de órgano legislativo deberá tener presente qué se pretende gravar, por ejemplo: en el Impuesto Sobre la Renta, grava renta, la ganancia o la utilidad, en el Impuesto al Valor Agregado grava ciertos actos o actividades en territorio nacional.

Se puede definir al objeto como el supuesto jurídico sujeto a una imposición.

Para el maestro Rodríguez Lobato <sup>8</sup> el objeto es: "... la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación la riqueza, el consumo de los bienes o servicios, etc. el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible."

Margain Manautou <sup>9</sup> define "... al objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario".

## 1.2.3 Base

Es la cuantía que se toma para el cálculo de las contribuciones, el maestro Hugo Carrasco Iriarte <sup>10</sup> señala que "consiste en la cuantía sobre la que se determina la contribución menos las deducciones autorizadas por la ley."

Considero que al señalar el maestro Carrasco Iriarte, menos las deducciones, no necesariamente debe de existir ya que hay contribuyentes que tiene una cuota fija en base a sus ingresos como en el caso del Régimen de Pequeños Contribuyentes en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Flores Zavala <sup>11</sup>, define a la base como "... 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, etc."

Cabe señalar que por regla general el contribuyente deberá auto-determinarse de conformidad con el artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación que señala:

**"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. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación".

---

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Op. Cit. Pág. 112.

<sup>9</sup> MARGÁIN MANAUTOU, La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. México Universidad Autónoma de San Luis Potosí pág. 110.

<sup>10</sup> CARRASCO IRIARTE HUGO Derecho Fiscal I México, Iure Editores 2001 pág. 196.

<sup>11</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima primera edición, editorial Porrúa, México 1995, Pág. 12.

Si existen dudas en conceptos o en la aplicación de la Ley, la autoridad tiene la obligación de aclararlas para el adecuado cálculo. El Código Fiscal de la Federación señala:

“**Artículo 33.**- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a).- Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.

c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e).- Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales”.

#### 1.2.4 Tasa, Tarifa o Cuota

Es la unidad de medida y que se encuentra en ley que debe aplicarse a la base gravable.

Según Rodríguez Lobato <sup>12</sup> existen diversos tipos de tarifas “ las más usadas son: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

**La tarifa de derrama**, es cuando la cantidad que se quiere obtener como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectados al mismo, en México es común encontrar esta tarifa en las contribuciones de mejoras.

**La tarifa fija** es cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad de medida, es el caso de los derechos.

**La tarifa proporcional** es cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo el impuesto al valor agregado tiene tarifas de 15 %, 10 % y 0 %.

**La tarifa progresiva** es aquella que aumenta al aumentar la base, es el caso del impuesto sobre la renta, en lo relativo de personas físicas que se encuentren en el régimen de salarios y el régimen por honorarios, los cuales más adelante estudiaremos con detenimiento

#### 1.2.5 Fecha de pago

La misma ley debe señalar la fecha límite de pago para dar cumplimiento a la carga tributaria. En el caso de que no se señale la fecha de pago se estará

---

<sup>12</sup> RODRIGUEZ LOBATO, op. cit., Págs. 124- 125.

a lo siguiente de acuerdo a lo previsto por Código fiscal en su artículo 6 cuarto párrafo cuando dice:

“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 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.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio”.

Como podemos apreciar, esta disposición del Código Fiscal sigue tres supuestos:

- a) La que señale la ley expresamente.
- b) Si no lo señala la ley y se refiere a retenciones o de recaudación de contribuciones, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior.
- c) Cualquier otro caso, dentro de los siguientes 5 días a la fecha de su causación.
- d) Es muy difícil que una ley no contenga la fecha de pago, no obstante esta previsto en la ley.

Asimismo, los instrumentos de pago de acuerdo al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación son:

- a) Cheques certificados o de caja.
- b) Transferencia de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

c) Las personas físicas con ingresos inferiores a \$ 2,421,720 (Dos millones cuatrocientos veintiuno mil setecientos veinte pesos 00/100 M.N.) y las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$ 415,150 (Cuatrocientos quince mil ciento cincuenta pesos 00/100 M.N.) lo podrán hacer mediante: efectivo, transferencia electrónica, o cheques personales.

### **1.3 Análisis de la Jerarquía de las contribuciones**

La Constitución de un Estado es su Ley fundamental, la norma sobre la que descansa toda la vida jurídica y la estructura de la Nación. La Constitución es el cauce dentro del cual deben desarrollarse todas las actividades públicas y privadas del Estado.

La jerarquía en materia fiscal podría establecerse de la siguiente manera, considerando los principios de supremacía y preferencia:<sup>13</sup>

- 1.3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- 1.3.2 Tratados para evitar la doble Tributación
- 1.3.3 Ordenamientos especiales o específicos (aplicables de acuerdo a la materia que se regula.
  - 1.3.3.1 Impuesto Sobre la Renta
  - 1.3.3.2 Impuesto al Valor Agregado
  - 1.3.3.3 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
  - 1.3.3.4 Impuesto Empresarial a Tasa Única entre otros
- 1.3.4 Código Fiscal de la Federación
- 1.3.5 Reglamentos
- 1.3.6 Resoluciones Misceláneas
- 1.3.7 Circulares

#### **1.3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 133 establece el principio de supremacía constitucional frente al resto de los componentes del ordenamiento jurídico que sólo por su correspondencia a ella cobrarán eficacia jurídica.

Por tanto, las Leyes y los Tratados Internacionales constituyen fuentes formales del derecho y se encuentran en un segundo plano respecto de nuestra carta magna, criterio que ha sostenido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación y que señalaré más adelante en su tesis correspondiente.

Posteriormente se ubican los reglamentos que en ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde, al Presidente de la República su emisión al amparo del artículo 89 fracción I de la Constitución.

---

<sup>13</sup> [www.mexicolegal.com](http://www.mexicolegal.com)

### 1.3.2 Tratados para evitar la doble tributación

La Constitución General de la República, en su artículo 133, establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo a la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, tienen el carácter de Ley Suprema.

Los Tratados Internacionales y las Leyes Federales ocupan un segundo y tercer plano jerárquico respecto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la siguiente tesis:

TRATADOS INTERNACIONALES, SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin

embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
X, Noviembre de 1999  
Página: 46  
Tesis: P. LXXVII/99  
Tesis Aislada  
Materia(s): Constitucional

Como podemos percatarnos, la ley suprema de cualquier Estado libre y soberano, debe ser la misma constitución, ya que de ella se emanan el suscribir precisamente los Tratados Internacionales, siempre que estos no estén en contra de los intereses de la Nación, para lo cual el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, puede suscribirlos, aunque deben ser aprobados por el Senado de la Republica.

### **1.3.3 Ordenamientos especiales o específicos**

Como su nombre lo indica, son leyes especiales dirigidos a contribuyentes que realizan cierta actividad o se encuentran en algún supuesto de la norma, tales como:

#### **1.3.3.1 Impuesto Sobre la Renta**

Que establece el pago del Impuesto respecto de los ingresos que obtienen las personas físicas y morales en territorio nacional, como lo establece su artículo 1 que dice:

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

#### **1.3.3.2 Impuesto al Valor Agregado**

Este ordenamiento establece como Impuesto a pagar, la diferencia que exista entre el Impuesto trasladado cobrado y el Impuesto acreditable pagado, para lo cual se determina al incrementar al valor de actos o actividades la tasa a la que hace referencia la ley, como lo señala el artículo 1 :

**“Artículo 1o.-** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales”.

### **1.3.3.3 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.**

Este impuesto se determinará aplicando a los valores de bienes o servicios, las tasas o cuotas que establece la ley, como lo señala el artículo 1:

**“Artículo 1o.-** Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley.
- II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

**Artículo 2o.-** Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

- I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:
  - A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
    - 1. Con una graduación alcohólica de hasta 14°G.L. 25%
    - 2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L. 30%
    - 3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L. 50%

- B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. 50%
- C) Tabacos labrados:
  - 1. Cigarros. 160%
  - 2. Puros y otros tabacos labrados. 160%
  - 3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano. 30.4%

Adicionalmente a las tasas establecidas en este numeral, se pagará una cuota de \$0.35 por cigarro enajenado o importado. Para los efectos de esta Ley se considera que el peso de un cigarro equivale a 0.75 gramos de tabaco, incluyendo el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco.

Tratándose de los tabacos labrados no considerados en el párrafo anterior se aplicará la cuota mencionada en dicho párrafo al resultado de dividir el peso total de los tabacos labrados enajenados o importados, entre 0.75. Para tal efecto se deberá incluir el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco. No se deberá considerar el filtro ni el papel o cualquier otra sustancia que no contenga tabaco, con el que estén envueltos los referidos tabacos labrados.

D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.

E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley”.

### **1.3.4 Código Fiscal de la Federación**

El Código Fiscal de la Federación, se aplica de manera supletoria ante las leyes especiales o específicas, tales como: del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, etc.

Su contenido establece los conceptos fundamentales de las obligaciones fiscales y los derechos del contribuyente, lo mismo para la autoridad establece los límites de su potestad hacia el sujeto pasivo. Su artículo 1º establece:

**“Artículo 1o.** Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”.

### **1.3.5 Reglamentos**

Conjunto de normas abstractas e impersonales que emite el poder ejecutivo federal en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la

exacta observancia de las leyes expidas por el poder legislativo, es decir es un instrumento de aplicación de la ley, como lo refiere el artículo 89 Fracción I que dice:

“**Artículo 89.** Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.  
(...)”.

### **1.3.6 Resoluciones Misceláneas**

Desde 1981 se han emitido disposiciones anuales por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), ininterrumpidamente hasta el 2012 a las que se les ha denominado Resoluciones Misceláneas Fiscales. El objetivo fundamental al expedirse dichas disposiciones, es que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones en forma oportuna y adecuada, al menos así lo establece el considerando de la propia Resolución Miscelánea.

Se considera compleja su naturaleza jurídica ya que ha provocado un sin número de controversias debido al hecho de que la legalidad de muchas de sus disposiciones es dudosa.

El mismo Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 fracción I inciso g), prevé:

“**Artículo 33.-** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

- I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

(...)

- g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes”.

### **1.3.7 Circulares**

En estricto sentido solo la ley y los reglamentos están reconocidos por la Constitución para la aplicación efectiva de la ley, sin embargo existen actos administrativos derivados de la naturaleza similar de los reglamentos que se conocen como circulares que también son conocidos como instructivos o reglas.

Regularmente son disposiciones de carácter interno dirigidos de los altos funcionarios a los inferiores para especificar su interpretación que debe darse a las normas legales, así como acuerdos o procedimientos que deben seguirse.

## 1.4 Los principios fundamentales de los impuestos

Como sabemos, la obligación de pagar contribuciones en nuestro país tiene su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En su artículo 31 fracción IV señala que los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Estado, Municipio o Distrito Federal, en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

### 1.4.1 Referencia histórica

Es muy importante tener una visión de las características que deben tener las contribuciones y en particular los impuestos ya que conociendo estos principios, básicos, permitirá hacer leyes más justas, y efectivas que cumplan su cometido de brindar recursos con el menos costo posible de recaudación.

Uno de los grandes precursores y que son la base de las teorías modernas de cómo deben de ser los impuestos, fue hecho por Adam Smith, en el libro V de su obra La riqueza de las Naciones, quien formulo cuatro principios fundamentales y que por importancia continúan inspirando a los legisladores modernos, siendo estos:

#### 1.- Principio de Justicia.<sup>14</sup>

"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

Los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a su capacidad económica y de la observancia o no de este principio depende de lo que llamamos falta de justicia.

Este principio de justicia ha sido estudiado por la doctrina a través de dos principios, siendo estos:

El de la generalidad y de la Uniformidad.

El primero, el principio de generalidad, significa que el impuesto sea general, es decir que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis normativa; con excepción de los que carezcan con la capacidad contributiva y económica.

Las personas que tienen capacidad económica y contributiva son los que tienen ingresos por encima del mínimo de subsistencia, es decir cuando los

---

<sup>14</sup> SMITH, Adam, Investigación sobre la naturaleza y las causas de la Riqueza de las Naciones, Fondo de Cultura Económica, México 1997, novena reimpresión, Pág. 726

ingresos sean superiores a los gastos indispensables para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa que todas las personas sean iguales frente al tributo, es decir la ley será uniforme si la ley trata igual a los que se encuentran en situaciones iguales.

#### **2.- Principio de Certidumbre.<sup>15</sup>**

"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".

Todo impuesto debe ser preciso en sus elementos esenciales, es decir en relación al sujeto, objeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

#### **3.- Principio de Comodidad.<sup>16</sup>**

"Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sea más cómodos para el contribuyente".

El impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en que mas convenga al contribuyente.

#### **4.- Principio de Economía.<sup>17</sup>**

"Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda", esto es que el rendimiento del impuesto debe ser el mayor posible, por lo que su recaudación no debe ser onerosa.

Adolfo Wagner en su obra "Tratado de las ciencias de las Finanzas ordena los principios de imposición en cuatro grupos: <sup>18</sup>

##### **-Principios de la Política Financiera**

Los impuestos deben de ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un periodo determinado

Los impuestos deben de ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras de tal forma que en un sistema deben de existir impuestos que con un cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan en épocas de crisis los mismos resultados.

##### **-Principios de la economía pública.**

Incluye la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

##### **-Principio de Equidad.**

Son los principios de generalidad y uniformidad que ya se comento.

##### **-Principio de Administración Fiscal.**

La tendencia es reducir lo más posible los gastos de recaudación de impuestos.

---

<sup>15</sup> Smith Adam,op.cit Pags 726

<sup>16</sup> Smith Adam,op.cit Pags 726

<sup>17</sup> Smith Adam,op.cit Pags 726

<sup>18</sup> Flores Zavala Ernesto ."Finanzas Publicas Mexicanas" Editorial Porrúa, México " Pags. 149-154

De aquí se derivan lo que los tratadistas denominan como principios constitucionales de los impuestos, y en general de las contribuciones, los cuales son los siguientes:

- a) El que éstas se destinen a cubrir los gastos públicos,
- b) Que sean proporcionales,
- c) Que sean equitativos y
- d) Que se encuentren establecidas en una ley.

Si alguna contribución no cumple con alguno de éstos cuatro principios, no tendría validez constitucional y ninguno de nosotros estaríamos obligados a su entero.

#### **1.4.2 Principio de proporcionalidad**

Se refiere a que se debe contribuir en proporción a los ingresos que se obtienen, y se relaciona con la generalidad de las contribuciones, la cual establece que quienes tengan capacidad contributiva paguen algún impuesto con el mínimo sacrificio posible.

Lo anterior significa que no se trata de que paguemos impuestos y luego no tengamos para comer, sino en la medida de nuestras posibilidades económicas, es decir nuestra capacidad de contribuir, no es lo mismo que pague impuestos un magnate empresario que un trabajador ordinario, ambos son sujetos obligados al pago de impuestos por sus ingresos, pero su capacidad económica y contributiva es muy diferente.

##### **1.4.2.1 Diversas tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.**

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos

de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Registro No. 232197  
Localización:  
Séptima Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
199-204 Primera Parte  
Página: 144  
Jurisprudencia  
Materia(s): Constitucional, Administrativa

Considero a esta tesis, como de las más relevantes porque habla de que la proporcionalidad esta en relación con la capacidad contributiva y esta en relación con el supuesto de la norma y la base gravable.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. **Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto**

**público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado.** Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXV/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.

Registro No. 163980

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 243

Tesis: P. XXXV/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

#### PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.

No debe confundirse el principio de proporcionalidad entendido como herramienta de interpretación para establecer los límites en la relación de los principios constitucionales contendientes en caso de colisión, ya entre ellos o con algún bien jurídico constitucionalmente legítimo, con el concepto fiscal contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Efectivamente, el principio de proporcionalidad como instrumento de interpretación, sirve para hacer una ponderación sobre la idoneidad, fin legítimo y debida adecuación de la intervención estatal en los derechos fundamentales del gobernado. También supone una característica de necesidad e indispensabilidad de la intervención por una parte, al tiempo que de moderación por otra. En suma, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y el fin judicial o legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención en aquél; y 3) formular una regla de precedencia entre dichas posiciones, que disponga cuál de dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin judicial o legislativo; en cambio, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas

tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas.

Registro No. 168824

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVIII, Septiembre de 2008

Página: 1392

Tesis: I.4o.C.26 K

Tesis Aislada

Materia(s): Común

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.

Algunos sectores de la ciencia económica sostienen que el establecimiento de impuestos progresivos es deseable, pero lo cuestionan como algo complejo; inclusive se ha señalado que la calificación de progresividad no debe formularse considerando exclusivamente el aspecto recaudatorio del fenómeno financiero, sino que también deben valorarse los efectos que corresponden a los sistemas del gasto. En este sentido, en la evaluación de las diferencias que se aprecian en la tributación de los individuos con distintas características puede válidamente involucrarse la diversa distinción derivada de las asignaciones otorgadas a quienes tienen diferentes necesidades, en la parte del fenómeno relacionada con el gasto público. Así, no debe soslayarse que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia pueden garantizarse si éste resulta coherente e integrado con el gasto público, que debe dirigirse a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendente a lograr una igualdad de hecho. En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca.

Amparo en revisión 554/2007. Saúl González Jaime y otros. 10 de octubre de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 265/2006. Javier Quijano Baz. 7 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco J. Sandoval López. Secretario: Martín Contreras García.

Registro No. 170651

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Diciembre de 2007

Página: 144

Tesis: 1a. CCXLIX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas, a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que sea factible hacerlo extensivo a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes que constituyan simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa. En esos términos, se concluye que el establecimiento de una obligación formal relacionada con la manera en que ha de llevarse la contabilidad de los contribuyentes, al no trascender a la obligación fiscal sustantiva, no debe analizarse desde la óptica del referido principio constitucional. En todo caso, el argumento respectivo tendría que presentarse en términos del costo inherente al cumplimiento de la obligación formal, lo cual no tiene un efecto en términos de principios tributarios o, específicamente, de capacidad contributiva, sino más bien, podría llegar a tener un impacto general -no fiscal- en las finanzas del contribuyente, lo cual, al constituir un agravio de vinculación económica, no jurídica, no sería idóneo para acceder a la protección constitucional.

Amparo en revisión 625/2006. Multiservicio Tizimín, S.A. de C.V. 3 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

Registro No. 174853

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIII, Junio de 2006

Página: 187

Tesis: 1a. XCIX/2006

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda

vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

Amparo en revisión 126/2005. Jorge Armando López Lara y otros. 11 de marzo de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Óscar Rodríguez Álvarez.

Registro No. 175025

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIII, Mayo de 2006

Página: 298

Tesis: 2a./J. 56/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

**SUBSIDIO FISCAL. SU INTEGRACIÓN A LA TARIFA DEL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

Debido a que la determinación del subsidio fiscal ocasionaba que la estructura para el cálculo del impuesto sobre la renta para las personas físicas que perciben ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado fuera compleja, el legislador aprobó la reforma citada, con el propósito de simplificar y transparentar la forma de calcular dicho impuesto, integrando el subsidio fiscal en la tarifa del impuesto en una sola proporción global aplicable a todas las categorías de trabajadores. Como resultado de dicha integración, la tarifa del impuesto regulada en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aumentó de cinco a ocho tramos sin modificar la progresividad, y se derogó el artículo 114 del mismo ordenamiento, que preveía la forma de calcular el subsidio fiscal. Ahora bien, partiendo de que dicha reforma puede analizarse a la luz del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que el subsidio fiscal se integró a la tarifa del impuesto sobre la renta, se concluye que el hecho de que se haya unificado la proporción para el subsidio fiscal en una sola proporción global aplicable a todas las categorías de trabajadores, sin atender al monto de ingresos gravados y exentos por previsión social percibidos por ellos, no viola dicho principio. Ello es así, debido a que, por una parte, la capacidad contributiva de cada trabajador la determinan los ingresos que percibe, gravados o exentos, ya que ambos constituyen una afectación positiva a su patrimonio, pues la exención que otorga el legislador, si bien es cierto que ocasiona una disminución de la base gravable del contribuyente, también lo es que no obedece a una falta de ingresos, sino a un beneficio otorgado al trabajador por razones de política económica, que no tienen relación con su capacidad económica o contributiva, por lo cual no puede compararse la exención otorgada a ciertos ingresos por previsión social con la falta de capacidad contributiva; y por la otra, si se atiende a la naturaleza del subsidio fiscal, éste no constituye una contribución a cargo de los patrones o de los trabajadores, sino que tiene la naturaleza de un estímulo fiscal que soporta el Estado. Así, el hecho de que por razones de simplificación fiscal y administrativa se haya integrado el subsidio fiscal a la tarifa para calcular el impuesto sobre la renta, no quiere decir que en sí mismo sea una contribución, sino que su efecto se integró en la tarifa del impuesto. En todo caso, considerando lo establecido en el artículo 28, primer párrafo, de la Constitución General de la República, que prohíbe las exenciones de impuestos, y atendiendo al principio de generalidad tributaria, la prerrogativa del legislador para establecer y modificar

beneficios fiscales encuadra dentro de la libertad de configuración que le otorgan los artículos 25, 26 y 28 de la Ley Suprema, para la planeación, conducción, coordinación y orientación de la política económica, máxime que justificó razonablemente la exención al manifestar que la reforma tuvo como fin generar incentivos para el cumplimiento espontáneo, permitir calcular el impuesto de manera simple y certera, y evitar maniobras de evasión y elusión fiscales.

Amparo en revisión 148/2011. Luis Ángel Villa Piñera. 8 de junio de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Rosa María Rojas Vértiz Contreras.

Registro No. 160741

Localización:

Décima Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro I, Octubre de 2011

Página: 1102

Tesis: 1a. CLXXXIII/2011 (9a.)

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

### **1.4.3 Principio de Equidad**

Este principio constitucional, se rige por qué se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

La situación de un sujeto pasivo frente a la norma jurídica, debe ser exactamente la misma para todos sin distinguir, cuando la ley tampoco distingue.

Sin embargo, en materia fiscal, esta situación está lejos de cumplirse sobre todo en algunas leyes fiscales como la del Impuesto Sobre la Renta, que señala entre otras cosas regímenes por demás desiguales como es el caso de los transportistas del régimen simplificado, las empresas integradoras, el arrendamiento de casa habitación y de locales comerciales con la deducción ciega del 50% y 35% etc.

De ahí que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tenga muchas reformas, cuyo efecto se aprecia en su recaudación fiscal, motivo por el cual el nuevo gravamen que entró en vigor en Enero de 2008 (Impuesto Empresarial a Tasa Única) trató de darle corrección a esta situación, agudizando más el problema fiscal de recaudación.

#### **1.4.3.1 Diversas tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.**

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados

de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: **a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.**

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
V, Junio de 1997

Página: 43

Tesis: P./J. 41/97

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

**EQUIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE EL LEGISLADOR NO OTORQUE UN TRATO RECÍPROCO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES NO PUEDE SER ANALIZADO A LA LUZ DE ESE PRINCIPIO.**

Para determinar si una norma cumple o no con el principio de equidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los reclamos formulados por la quejosa deben referirse a un trato diferenciado que estime injustificado respecto de un grupo de contribuyentes frente a otro diverso, es decir, que exista desigualdad en cuanto a distintos causantes de un mismo tributo. **En ese sentido, no puede analizarse a la luz de dicho principio constitucional, el hecho de que el legislador no otorgue un trato recíproco entre el fisco y los contribuyentes, ya que ambas partes se encuentran en planos distintos. En efecto, el Estado cuenta con diversas facultades como las recaudatorias y sancionadoras que -cuando actúa en uso del ius imperium- lo sitúan en un plano de supra a subordinación respecto de los gobernados, de manera que cuando el Estado actúa como sujeto activo de las relaciones tributarias o administrativas, y los particulares como sujeto pasivo, no aplica el indicado principio.**

Amparo directo en revisión 1707/2006. Nicolás Yáñez Vázquez. 22 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Registro No. 161312

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXXIV, Agosto de 2011

Página: 223

Tesis: 1a. CXLII/2011  
Tesis Aislada  
Materia(s): Constitucional

AMPARO. PROCEDE CONTRA LA NORMA EXPEDIDA POR UN CONGRESO LOCAL QUE ESTABLECE LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES, IMPUGNADA POR LOS SUJETOS EXCLUIDOS POR CONSIDERARLA VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Tanto el Tribunal en Pleno como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido que cuando se impugna la inequidad de la exención de una contribución pueden concretarse los efectos del amparo restituyendo al quejoso en el goce de la garantía individual violada mediante la extensión del beneficio relativo en su favor, como se advierte de las jurisprudencias 2a./J. 94/2009 y P./J. 18/2003, de rubros: "AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO EN QUE SE CUESTIONA UNA NORMA FISCAL QUE SE ESTIMA INEQUITATIVA PORQUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE LOS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. ANTE LA POSIBILIDAD JURÍDICA DE RESTITUIR AL QUEJOSO EN EL GOCE DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL VIOLADA, EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO ES PROCEDENTE Y EN EL DIRECTO EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO ES OPERANTE." y "EXENCIÓN PARCIAL DE UN TRIBUTO. LOS EFECTOS DEL AMPARO CONCEDIDO CONTRA UNA NORMA TRIBUTARIA INEQUITATIVA POR NO INCLUIR EL SUPUESTO EN QUE SE HALLA EL QUEJOSO DENTRO DE AQUÉLLA, SÓLO LO LIBERA PARCIALMENTE DEL PAGO.". Ahora bien, tratándose de una exención establecida por un Congreso Local respecto del impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles, impugnada por considerarla violatoria del principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la determinación relativa a la posibilidad jurídica de concretar los efectos del amparo en virtud de la prohibición expresa que el artículo 115, fracción IV, constitucional, prevé para las Legislaturas Locales de establecer exenciones o subsidios sobre las contribuciones señaladas en él, entre las que en el inciso a) se encuentran las recaídas sobre la traslación de la propiedad inmobiliaria, constituye una cuestión que atañe al fondo del asunto y, por tanto, no puede dar lugar a la improcedencia del juicio de garantías porque debe ponderarse, por una parte, el derecho legítimamente tutelado de los gobernados de contribuir a los gastos públicos de manera equitativa conforme al referido numeral 31, fracción IV, constitucional y, por otra, si la extensión del beneficio de exención a la quejosa se ubica dentro de la prohibición constitucional para las leyes locales de establecer exenciones respecto de las contribuciones que forman parte de la hacienda pública municipal. Además, como el sobreseimiento en el juicio procede respecto de las normas reclamadas y no en relación con los conceptos de violación, el supuesto de improcedencia previsto en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el 80, ambos de la Ley de Amparo, supone una imposibilidad de restitución con independencia del concepto de violación planteado respecto de la norma legal, lo que no acontece en el caso indicado, porque la imposibilidad jurídica de concretar los efectos del amparo derivaría del vicio de inequidad y no en sí de la norma, en tanto su inconstitucionalidad puede resultar de otras cuestiones, verbigracia, vicios en el proceso legislativo, inconstitucionalidad de elementos del impuesto que impliquen la inconstitucionalidad de todo el sistema, etcétera, casos en los que la concesión del amparo produciría sus efectos al no basarse en la pretensión de extender el beneficio de la exención, lo que corrobora que no puede condicionarse la procedencia del juicio de amparo a los conceptos de violación aducidos o no planteados respecto de una norma, o a la posibilidad de concretar los efectos que una eventual concesión del amparo produciría de ser fundado el concepto de violación.

Contradicción de tesis 483/2009. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, el Tribunal

Colegiado Auxiliar con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México (actual Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito), el Primer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Primer Circuito (actual Tribunal Colegiado en Materia Penal de dicho circuito). 2 de junio de 2010. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 95/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de junio de dos mil diez.

Nota: Las tesis 2a./J. 94/2009 y P./J. 18/2003 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXX, agosto de 2009, página 97 y XVIII, julio de 2003, página 17, respectivamente

Registro No. 164404

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXXII, Julio de 2010

Página: 265

Tesis: 2a./J. 95/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

#### **1.4.4 Principio de Legalidad**

Se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos en la que se determinen las cargas fiscales que deben soportar los contribuyentes, y en donde se pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades.

Por lo tanto, para cumplir adecuadamente con este principio, no basta con que el impuesto se encuentre en una ley, sino que los elementos esenciales del mismo, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, se encuentren expresamente consignados en dicha ley.

##### **1.4.4.1 Diversas tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.**

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de diversas tesis de jurisprudencias y aisladas, ha sostenido que:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

**El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.**

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIV, Octubre de 2006

Página: 5

Tesis: P./J. 106/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO.

**La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise.** Asimismo, al atender a la interacción de dicho principio tributario con la garantía de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza manifestada en un suficiente desarrollo normativo, ha sostenido que el legislador no debe prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ello se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas quienes generen la configuración de los tributos, o bien, que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. Sin embargo, este Alto Tribunal no ha sostenido que en cumplimiento al principio de legalidad tributaria, el legislador esté obligado, adicionalmente, a tutelar los diversos principios de proporcionalidad y equidad, como si aquél fuera una meta-garantía constitucional que se infringiría siempre que se faltara a la proporcionalidad o a la equidad aunque, desde luego, el legislador debe velar por que no se violen los principios mencionados en último término, sin que ello derive del principio de legalidad tributaria.

Amparo en revisión 1134/2009. CSI Leasing México, S. de R.L. de C.V. y otras. 27 de abril de 2010. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXVI/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIII, Enero de 2011

Página: 56

Tesis: P. LXXVI/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. **En congruencia con lo antes expuesto, se concluye que en una norma transitoria de una ley puede válidamente contenerse una contribución o sus elementos esenciales, porque forma parte integrante de aquella y no puede ser considerada como ajena o de distinta naturaleza o jerarquía, sin que en estos supuestos se vulnere el referido principio constitucional, ya que la técnica legislativa empleada no hace por sí sola inconstitucional a la disposición transitoria, salvo que en la ley no se regulen todos los elementos esenciales del tributo respectivo.**

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLIII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis Registro No. 175061

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIII, Mayo de 2006

Página: 13

Tesis: P. XLIII/2006

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. **En ese tenor, se concluye que el hecho de que el legislador establezca los elementos esenciales de una contribución en distintas leyes, en sentido formal y material, no implica una contravención a ese principio, pues el referido artículo 31, fracción IV, constituye un sistema que no exige como requisito de validez que sea en una sola ley, aunque no se soslaya que el agruparse la materia o tema jurídico en una sola de ellas, sería lo deseable; sin embargo, ello no constituye una exigencia constitucional.**

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLIV/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis Registro No. 175060

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIII, Mayo de 2006

Página: 14

Tesis: P. XLIV/2006

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

**LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.**

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis Registro No. 175059

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIII, Mayo de 2006

Página: 15

Tesis: P. XLII/2006

Tesis Aislada  
Materia(s): Constitucional, Administrativa

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LA DETERMINACIÓN, EL CÁLCULO O PUBLICACIÓN DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, NO CONSTITUYE POR SÍ MISMO UNA TRANSGRESIÓN A ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para calcular una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse y cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo. En ese sentido, el hecho de que una autoridad administrativa determine, calcule o publique alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución, no constituye por sí mismo una transgresión al principio constitucional mencionado, pues para acatarlo basta que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir, con tal precisión que -atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar- impidan su actuación arbitraria y generen certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

Registro No. 175904  
Localización:  
Novena Época  
Instancia: Primera Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXIII, Febrero de 2006  
Página: 630  
Tesis: 1a. XXVII/2006  
Tesis Aislada  
Materia(s): Constitucional, Administrativa

### **1.4.5 Principio de Seguridad Jurídica**

Dicho principio establece que 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 adecuada, su cálculo etc., todos sus elementos deben de ser claros y precisos, lo mismo para el contribuyente que para la autoridad.

Cuando no se dan todos estos supuestos cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir se encontrara en un estado de incertidumbre jurídica, como ha sostenido incluso la H Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

#### **1.4.5.1 Tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este principio.**

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

91-96 Primera Parte

Página: 172

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

## CAPITULO II

### **REFERENCIA HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA , EN EL REGIMEN DE HONORARIOS.**

En el este capítulo abordaré en términos muy genéricos una breve reseña de lo que ha sido el Impuesto Sobre la Renta y la tan anhelada reforma fiscal integral cuyo resultado fue el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que lejos de ser una reforma fiscal integral, fue una enmienda tributaria para salvar al Estado de la baja recaudación, así mismo tratare de exponer la naturaleza jurídica y sus efectos de este nuevo gravamen.

La reforma integral debió considerar los principios de: simplificación integral; confianza en el contribuyente; de equidad; de incentivar la actividad económica; de dar seguridad jurídica al contribuyente y de considerar la competitividad tan necesaria hoy en día por el entorno internacional

#### **2.1 Impuesto Sobre la Renta**

La actual ley del Impuesto Sobre la Renta, por muchos años, desde 1981, ha sido el impuesto más importante en México y muchos países. Sin embargo a esta fecha, esta ley se encuentra con muchos lagunas fiscales que se han incorporado a la ley de acuerdo a las exigencias de los contribuyentes o de algunos sectores de contribuyentes cautivos y que como primer paso se integran en las resoluciones misceláneas y posteriormente se incorporan en la ley del Impuesto Sobre la Renta o simplemente se repiten año tras año, como las facilidades administrativas a ciertos contribuyentes, como son las del régimen simplificado de auto-transportistas.

Es indudable que la legislación de esta materia, en cuanto a las personas físicas, presenta algunas deficiencias que la tornan complicada y que le impiden una mejoría en la recaudación y por el contrario fomentan sin proponérselo la evasión fiscal.

Para dar mayor transparencia al régimen de las personas físicas, se debería de considerar como ingreso, cualquier cantidad sin importar el origen que obtuviera la persona y que la base gravable se determinara permitiendo deducir los gastos comprobados de ese origen, evitando las exenciones fiscales las cuales se deben de considerar como una excepción y no como regla básica.

El siguiente artículo de la ley, señala las exenciones del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas y que considero que debieran actualizarse y eliminar una gran parte de ellas, porque hay sujetos beneficiados que tienen la capacidad tributaria, como en el caso de la enajenación de acciones en la bolsa de valores, entre otras.

“Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VI. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

La previsión social a que se refiere esta fracción es la establecida en el artículo 8o., quinto párrafo de esta Ley.

VII. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.

VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.

IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XIII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.

XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.

XV. Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El límite establecido en el primer párrafo de este inciso no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de esta Ley.

b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVI. Los intereses:

a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

Para los efectos de esta fracción, el saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

XVII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus

asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de sesenta años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en el que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo sólo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.

Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

XVIII. Los que se reciban por herencia o legado.

XIX. Los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

XX. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

XXI. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XXII. Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

XXIII. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia conforme a las leyes de seguridad social y a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

XXIV. Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de Ley.

XXV. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

**XXVI. Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores**

**concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores.**

La exención a que se refiere esta fracción no será aplicable tratándose de la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora, a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Mercado de Valores, cuando en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, incluyendo aquéllas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Tampoco será aplicable la exención para la persona o grupo de personas que, teniendo el control de la emisora, lo enajenen mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, incluyendo aquéllas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar. Para los efectos de este párrafo se entenderá por control y grupo de personas, las definidas como tales en el artículo 2 de la Ley del Mercado de Valores.

XXVII. Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de esta Ley.

XXVIII. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.
- b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.
- c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en las fracciones XV inciso b), XVI, XVII, XIX inciso c) y XXI de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título.

Las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, y las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las exenciones previstas en las fracciones XIII, XV inciso a) y XVIII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 175 de esta Ley, estando obligado a ello.

La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XII y XXIII del artículo 31 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley”.

Los ingresos de las personas físicas se clasifican en:

1. Ingresos por remuneración al trabajo personal.
2. Ingresos por actividades empresariales y profesionales

3. Ingresos por arrendamiento de bienes
4. Ingresos por enajenación de bienes
5. Ingresos por adquisición de bienes
6. Ingresos por intereses
7. Ingresos por la obtención de premios
8. Ingresos por la percepción de dividendos
9. Otros ingresos obtenidos por las personas físicas, por cualquier concepto diferente a los anteriores.

Es importante señalar que si bien en el transcurso del ejercicio la persona física deberá declarar por separado cada ingreso, cuando lo perciba por diferentes conceptos antes enumerados, al final del mismo, deberá presentar una declaración global por todos los ingresos gravables acumulados y pagar la contribución que corresponda, así mismo deberán hacer pagos provisionales a cuenta del impuesto anual y pagar la diferencia de impuesto cuando proceda.

En el caso de personas físicas con actividades empresariales, el legislador establece una triple clasificación (los montos se actualizarán para cada año fiscal):

- Los que perciben ingresos superiores a \$4,000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) que deberán cumplir con todas las obligaciones formales establecidas en ley.
- Los del régimen intermedio, con ingresos hasta \$4,000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) quienes deben de llevar una contabilidad simplificada, tomando como base entradas menos salidas.
- Finalmente los de Régimen de Pequeños Contribuyentes que son los que tienen ingresos hasta \$ 2,000,000.00 (Dos millones de pesos 00/100 M.N.) que llevan contabilidad aun mas simplificada y pagan sobre una cuota fija que puede ser trimestral, cuatrimestral o semestral.

Bajo que técnica separó a estos contribuyentes en base a los importes antes señalados, aun sigue siendo una interrogante.

Además su complejidad y la falta de precisión de algunos conceptos, han propiciado que exista incertidumbre jurídica y que algunos estrategias fiscales lo utilicen para la elusión fiscal, es decir, el no pago de impuestos dentro de la ley.

La realidad del impuesto sobre la renta, es que está por desaparecer si se encuentra otro impuesto que lo sustituya y que sea efectivo en la recaudación.

El Impuesto Empresarial a Tasa Unica (IETU), pareciera ser este impuesto; sin embargo la falta de claridad en los conceptos que remiten constantemente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, además de que en su determinación utiliza el flujo de efectivo como base para su determinación, afecta la capacidad contributiva real del contribuyente.

## **2.2 Fusión de las actividades empresariales y profesionales en el Impuesto Sobre la Renta (ISR).**

La fusión de actividades empresariales y profesionales, es producto de la elusión fiscal ya que las personas que percibían ingresos por honorarios, anteriormente se encontraban en un capítulo diferente con sus obligaciones propias y bien definidas.

La autoridad al percatarse de las estrategias fiscales de muchas personas físicas que en vez de expedir recibos de honorarios, daban facturas para evitar la retención de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Sobre la Renta (ISR), decidieron unificar los capítulos de actividades empresariales y profesionales, que en realidad nada de similitud tienen entre sí, ya que una persigue fines de lucro y la otra actividad tiene otros fines que no necesariamente son la obtención de ganancias, sino de asesoría científica, tecnológico etc.

## **2.3 La anhelada Reforma Fiscal Integral**

La política fiscal sigue siendo el tema de actualidad, porque todos sabemos que la verdadera Reforma Fiscal Integral está pendiente, y ésta tiene que realizarse. O hacemos la reforma o muy pronto nos encontraremos con un país sin salidas, sin recursos, sin estabilidad económica ni política.

Todos estamos de acuerdo en que debemos de realizar una verdadera Reforma Fiscal Integral, que nos permita dejar atrás la incertidumbre de lo que ocurrirá el año próximo.

En estos últimos años, hemos escuchado, que ya se tiene la Reforma Fiscal, iniciativa que se presenta ante la Cámara de Diputados en turno para su análisis y discusión. Después de encendidos debates y heroicas posiciones,

finalmente se aprueba una miscelánea fiscal, que no tenía otro objetivo sino el de obtener los recursos indispensables para el próximo ejercicio fiscal.

Partiendo del supuesto de que cuando se pretende corregir y resolver determinada problemática, ya sea de una empresa, de una institución, o incluso personal, se debe partir de un diagnóstico, para tener la claridad de qué se debe hacer y poder alcanzar el objetivo que se persigue.

Hasta el momento, considero en que la actual política fiscal es insuficiente, inequitativa y desalienta la inversión.

*Un diagnóstico general de una Reforma Fiscal, partiría, por lo menos, del reconocimiento de las siguientes debilidades de nuestro sistema tributario:*

*Contamos con una reducida base de contribuyentes activos; debilidad de los instrumentos de recaudación hacendaria; complejidad en los procesos de pago; excesivo centralismo fiscal; alto costo de los procesos de recaudación; inseguridad jurídica para el contribuyente; excesiva dependencia de los ingresos fiscales del petróleo y sus productos; desigualdad en el trato fiscal que se reduce a la inequidad; incapacidad para ampliar la base de contribuyentes y finalmente podríamos agregar la falta de incentivos fiscales que promuevan la creación de empleos, la reinversión, la actualización tecnológica, la nueva inversión productiva y la inversión en investigación.*

*Durante mucho tiempo, el gobierno, en su propósito de evitar al máximo las posibilidades de evasión, ha ido incorporando año tras año trámites, requisitos, procedimientos, medidas y continuos agregados en las diversas disposiciones fiscales, lo que ha propiciado que se pierda el rumbo hasta parecer más que un sistema de recaudación un conjunto de obstáculos que dificultan la obligación de pagar impuestos.*

*Es necesario trabajar con una visión moderna y de largo plazo que envíe a nacionales y extranjeros un claro mensaje de estabilidad y seguridad jurídica. No podemos, no debemos, seguir enmendando la política fiscal, sino crearla desde su origen. Ya hemos probado con demasiados cambios parciales o misceláneas anuales.*

## **2.4 Impuesto Empresarial a Tasa Única**

El impuesto Empresarial a Tasa Única, entro en vigor a partir del 1 de Enero del 2008, aunque ya se venía perfilando como el impuesto de la década por sus vicios constitucionales, (desde el nombre que era originalmente CETU, Contribución Empresarial a Tasa Única), la realidad es que no se ha aumentado la recaudación como se había presupuestado, como mostraré en el apartado referente al análisis a la Ley de Ingresos desde 2008 hasta 2012.

Como lo señala el C.P. Jorge Santamaría García<sup>19</sup>

El CETU (Contribución Empresarial a Tasa Única) fue el resultado de una consulta que hizo el Gobierno Federal a un grupo de profesionistas del ITAM, quienes a su vez se basaron en la idea del Flat Tax, que es un impuesto que se aplica en otros países con gran resultado en la recaudación.

Claramente expusieron estos investigadores, que si Estados Unidos de América no permitía el acreditamiento de este impuesto en su país, no sería viable, además de que se tenía que adecuar a la realidad mexicana.

En países donde está operando, se permite la deducción de lo más polémico de este impuesto tales como: sueldos y salarios, pagos de las cuotas sociales, previsión social, regalías e intereses por financiamiento entre otras, además las pérdidas fiscales se pueden amortizar.

#### **2.4.1 Flat Tax**

Es un Impuesto muy similar al Impuesto Empresarial a Tasa Única, que se ha implantado en otros países, pero con resultados favorables, en virtud de que permite la fiscalización rápida y efectiva, al considerar lo cobrado y pagado y con definiciones propias de Impuesto.

A diferencia del Flat Tax mexicano, conocido como Impuesto Empresarial A Tasa Única, en donde toma conceptos del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, y crea sus propias figuras como los acreditamientos y créditos fiscales y limita las deducciones de gastos estrictamente indispensables para la realización de la actividad del contribuyente, el Flat Tax en otros países, es un Impuesto Sobre la Renta que se basa en los flujos de efectivo, pero permite todas las deducciones indispensables.

El Flat Tax, ha demostrado su funcionalidad en otros países, en donde no existe una gama tan compleja de diversos tributos que fomentan la economía informal, además de que permiten al total de ingresos percibidos, las deducciones necesarias para su obtención.

Como lo señala Montero Alex, y Fernández José<sup>20</sup>, el Flat Tax puede ser una buena alternativa para reactivar el desarrollo de un país pero que realmente se aplique como fue diseñado y se hagan las reformas complementarias del sistema tributario.

---

<sup>19</sup> Nuevo Consultorio Fiscal. Revista quincenal de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM No. 435. Artículo hecho por el C.P. Jorge Santamaría García, especialista Fiscal. IETU vs Flat Tax

<sup>20</sup> [www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf](http://www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf) · archivo de PDF La revolución del Flat Tax: propuesta para América latina, apuntes del Instituto Libertario

“Los países de Europa salidos del desastroso sistema socialista tuvieron que buscar soluciones creativas y eficientes para mejorar su entorno económico y al mismo tiempo resolver sus graves problemas fiscales. Encontraron en el flat tax una respuesta adecuada para lograr ambos objetivos. No resulta sorprendente que estas medidas amigables con los contribuyentes y el desarrollo empresarial hayan colocado a Europa Central y del Este esté posicionada, junto a China, como la región con mayor inversión extranjera directa en relación con su producto, duplicando en el 2004 el nivel de recepción de América Latina, lo que les convierte en nuestros competidores directos.

América Latina puede continuar con políticas fiscales tradicionales, que imponen altos costos de cumplimiento a los contribuyentes, premian a los grupos de interés, penalizan la producción y el crecimiento económicos y generan pérdida de competitividad. La otra opción es sumarse a la revolución fiscal que recorre el mundo y establecer sistemas de low flat tax.

Hemos comprobado que la propuesta del low flat tax cumple con los objetivos de la buena reforma que queremos para América Latina. Este sistema nos permite: 1) aumentar la capacidad de financiar el gasto público, 2) lograr una distribución más equitativa de la carga tributaria, 3) obtener competitividad fiscal y 4) crear un contexto tributario favorable al crecimiento económico. Simultáneamente, el low flat tax disminuye las barreras que impiden que millones de latinoamericanos ingresen al sistema formal de la economía, con lo que se logra el despertar de un gigantesco capital subutilizado en la región. Y se fortalece la transparencia política al eliminar las innumerables distorsiones que sufren las políticas fiscales.

Estos méritos nos hacen proponer el low flat tax para América Latina. Por supuesto que hay un defecto subsiste. Con el low flat tax no evitamos que los impuestos sean una carga para los ciudadanos y para la economía, pero conseguimos que se colecten de forma más llevadera y aceptable, menos injusta y perjudicial. Lo consideramos, por tanto, un paso en la dirección correcta, hacia la construcción de una sociedad más libre, es decir, más humana, más digna, más justa y más próspera.

El concepto del flat tax aparece por primera vez en el libro *Capitalism and Freedom* escrito por Milton Friedman, quien fuera galardonado con el Premio Nóbel en economía en 1976. Luego, en 1981, y desde entonces Robert Hall y Alvin Rabushka han estado promoviendo una propuesta del flat tax del 19% para los EE. UU. Su libro *The Flat Tax* (<http://www.hoover.org/publications/books/flattax.html>) es un clásico sobre este tema. Por otra parte, Daniel Mitchell, de la Heritage Foundation, se ha especializado también en el tema y ha escrito múltiples ensayos al respecto.

El flat tax se hizo realidad por primera vez en la historia en 1994, cuando Estonia introdujo una tarifa única para la renta personal y corporativa. El impuesto era del 26%, sin establecer escalas ni deducciones. Letonia y Lituania, países vecinos, siguieron el ejemplo de Estonia. Ese mismo año Lituania aprobó un flat tax del 33% y el año siguiente Letonia hizo lo mismo con una tasa más baja del 25%. El éxito económico de las naciones bálticas generó pronto deseos de emulación en toda Europa Oriental. La implementación del flat tax, junto con otras políticas que apuntaron hacia mayor libertad económica, dispararon el crecimiento económico de estos países que llegaron a ser conocidos en poco tiempo como los “tigres bálticos”.

El flat tax pasó a la fama con su adopción por Rusia en el 2001 para enfrentar el problema de una amplia evasión fiscal. Rusia bajó la tarifa del impuesto personal de un máximo del 30% a un impuesto plano del 13%, iniciando así la tendencia a un low flat tax. Ya para el 2004, con esta reducción del impuesto máximo a la renta personal, los ingresos para el fisco por este rubro habían subido un 79.7%, proporcionando a Rusia un presupuesto relativamente alto.

Como indicamos anteriormente, el formulario para reportar el low flat tax cabe en una tarjeta postal. Esta simplicidad visual va acompañada de la simplicidad para completar el formulario, pues se requieren muy pocos cálculos elementales. Esto contrasta con el complejo sistema de contabilidad necesario para llenar los formularios actuales.

Aunque existe un formulario diferente para las empresas y las personas físicas, el sistema está integrado. Por eso Rabushka ha afirmado que se trata de un sistema hermético, que cubre todas las situaciones. Mejor aún, los impuestos para todo tipo de ingresos son iguales.”

El modelo sugerido para la base de aplicación del low flat tax para las empresas es el siguiente:

Fórmula de cálculo del low flat tax para las empresas  
Ingreso total proveniente de la venta de bienes y servicios  
Menos  
Los insumos de otras empresas  
Menos  
Los salarios y pensiones pagados a los trabajadores  
Menos  
Las compras de planta y equipo

### **2.4.2 Impuesto Global**

La tendencia de la globalización, también se refleja en los impuestos. Los países quieren tener impuestos unificados para poder tener la certeza y viabilidad económica de sus inversiones. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un claro ejemplo de este impuesto global, en el caso del Impuesto Sobre la Renta, se pretende hacer lo mismo, eliminarlo y estandarizarnos al IETU internacional.

Sin embargo esta en el proceso de adaptación y de prueba no solamente en México sino en otros países y se están analizando los resultados de su operación para su implantación definitiva.

### **2.4.3 Proyecto Mexicano**

La realidad mexicana es diferente, al limitar las deducciones, de sueldos y salarios, intereses, gastos de previsión social, regalías etc., provocando que este impuesto sea agresivo y de poca viabilidad económica que limita las planeaciones a mediano plazo.

Es un impuesto que desalienta la inversión, fomenta el desempleo e incentiva la evasión fiscal, aunado a un escenario de crisis financiera internacional.

### **2.4.4 Los Fines Extra Fiscales**

Los impuestos tienen la finalidad ser el medio para recaudar los recursos necesarios e indispensables para cubrir los gastos públicos, pero también pueden tener una finalidad extra fiscal ya que pueden servir como instrumentos de política económica o social con el objeto de llevar a cabo diversos fines de interés general.

Entonces, podríamos decir que en la medida en que un impuesto se aparta de su finalidad recaudadora nos encontramos en presencia de un fin extra-fiscal, lo cual de ninguna manera significa que ya no deba cumplir con los principios constitucionales ya comentados anteriormente.

En nuestra Constitución no se encuentra señalada de manera expresa la posibilidad de establecer impuestos con fines extra fiscales, sin embargo, en el artículo 25 de nuestra Carta Magna se establece que el Estado:

“.....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.....”

, De este artículo, la H. Suprema Corte de Justicia de la nación ha sostenido que si bien es factible establecer las contribuciones con fines extra-fiscales, también lo es que con independencia de estos fines deberán sujetarse a los principios constitucionales, como se señala en las siguientes tesis:

"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 extra-fiscales, 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.

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal , entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

"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: 192,744

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Diciembre de 1999

Tesis: P. CIV/99

Página: 15

IMPUESTOS FINES EXTRAFISCALES . Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estado y Municipios, los impuestos pueden servir

implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo económico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Séptima Época, Volumen 63, primera parte, Página 91.

## **2.5 Naturaleza Jurídica del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)**

### **2.5.1 Impuesto Directo**

El impuesto directo se caracteriza porque grava al patrimonio positivo del contribuyente, es decir no se traslada el impuesto a otra persona como en el caso de los impuestos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto directo porque grava la utilidad tanto en personas físicas como en personas morales, es decir el valor positivo del patrimonio, ya que si se tienen mayores deducciones que ingresos, no se genera un impuesto a pagar porque no genera un patrimonio positivo, al contrario.

Actualmente el IETU es un impuesto complementario del ISR y si este último impuesto es directo, lo lógico sería que este impuesto fuera de esta misma naturaleza.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única, nació con la Naturaleza de ser un Impuesto Indirecto e incluso hace muchas referencias al Impuesto Al Valor Agregado como las siguientes:

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

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

(...)

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

Sin embargo al agregarle al artículo 5 fracción I en su primer párrafo se convirtió en impuesto directo que no grava el patrimonio positivo sino los flujos de efectivo convirtiéndose en un impuesto híbrido: poco de indirecto y directo.

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

- I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las

actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.(...)"

### **2.5.2 Impuesto Indirecto**

El impuesto indirecto se caracteriza porque no grava al patrimonio positivo del contribuyente, sino que se traslada el impuesto a otra persona. Un ejemplo de lo anterior es el Impuesto al Valor Agregado en donde el consumidor final es quien termina pagando este impuesto.

Este tipo de impuestos son de fácil fiscalización y calculo y el índice de recaudación es muy elevado por lo mismo. Tanto el contribuyente como la autoridad tienen bien definidos las actividades gravadas y exentas y los no sujetos del impuesto.

La determinación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se basa en el flujo de efectivo de los contribuyentes, es decir no mide la capacidad contributiva real, sino la capacidad de flujo de efectivo. Aunque hace referencia al Impuesto al Valor Agregado en la determinación de su cálculo, no se puede trasladar a otro contribuyente.

Es decir en su determinación se podría considerar como un impuesto indirecto, sin embargo no lo es porque no traslada el impuesto.

### **2.5.3 Impuesto al Ingreso**

El impuesto al ingreso como su nombre lo indica, es un impuesto que grava el patrimonio del contribuyente y para ello se conforma de dos conceptos importantes: el ahorro (las inversiones) y el consumo (las erogaciones) mediante deducciones.

El impuesto al ingreso es otra sub-clasificación, ya que se considera dentro de los impuestos directos.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única grava los ingresos brutos como se menciona en el artículo primero de la ley que lo regula.

"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.

#### **2.5.4 Impuesto al Consumo**

En este tipo de impuesto, no son los consumidores los que declaran, sino los que enajenan. Este impuesto se caracteriza por ser indirecto, siendo el consumidor final quien lo absorbe. Se traslada de contribuyente a contribuyente hasta el consumidor final.

De lo anterior puedo concluir que el Impuesto Empresarial a Tasa Unica es un híbrido de todos los conceptos anteriores, porque tiene una combinación de varios conceptos sin encuadrar en ninguno en particular.

## CAPITULO III

### **ANALISIS DEL REGIMEN DE HONORARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA**

Actualmente la forma más común de contratar a las personas físicas es a través de la celebración de contratos de prestación de servicios profesionales, es decir por honorarios, tanto las empresas públicas como privadas, tienen esta modalidad quienes evaden la responsabilidad laboral, fiscal y administrativa que implica tener una persona en la nómina.

El costo de la nómina implica pagar una gran cantidad de impuestos tales como: Impuesto Sobre Productos de Trabajo (ISPT), Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR), Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT), Impuesto Sobre Nominas etc., además con la antigüedad que va generando el empleado, al despedirla por cualquier razón, representa pagar una indemnización, con los impuestos respectivos, haciendo poco viable la contratación por este régimen.

*El sistema de outsourcing, es decir las empresas que contratan al personal y les trabajan a las empresas, es una forma legal de evitar esta responsabilidad, aunque subsiste la figura del responsable solidario ya que ambos patronos deben acatar ante un juicio laboral las prestaciones de ley.*

*Este tipo de contrataciones, provoca injusticias sociales, en donde los adultos que nunca estuvieron asegurados con un salario real, además de que constantemente los cambian de empresas, provoca que no tengan garantizada una pensión digna para sobrellevar su vejez con tranquilidad.*

*Aunado a los anterior, las personas físicas que se contratan por honorarios, tienen que cumplir con varias obligaciones fiscales, entre ellas llevar la contabilidad y pagar sus impuestos, siendo el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) el más agresivo porque no grava la capacidad contributiva de la persona, es decir que pague mas quien gane mas, sino en base a flujo de efectivo, provocando que las inversiones y planeaciones a largo plazo desaparezcan por estar invirtiendo o pagando a proveedores para disminuir el impacto de los depósitos que se hacen en el mes.*

En el siguiente apartado abordare esta situación de que se entiende por honorarios y sus repercusiones fiscales y contables que implican estar en este régimen.

#### **3.1 Concepto de Honorarios**

Se consideran ingresos por honorarios los percibidos por una persona física que no se encuentra afecta a una relación laboral, sino su relación de trabajo deriva de un contrato de prestación de servicios en el cual se deben

señalar con claridad sus derechos y obligaciones, tanto del profesionalista así como las de empresa que lo contrata.

Por los servicios que presta el profesionalista, debe entregar un recibo de honorarios como comprobante de la actividad desempeñada en la entidad, pública o privada.

Es importante mencionar que si existen los recibos en forma consecutiva y todos emitidos al mismo prestador se debe interpretar que quien los expide es trabajador de la empresa porque no tienen otros ingresos.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta existe la figura de honorarios asimilables y la de honorarios, aunque esta última ha sido unificado en la ley con el régimen de actividades empresariales.

### **3.2 Diferencia con los Asalariados**

La ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 110, el cual forma parte del Capítulo I Título IV denominado “DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO”, señala:

“**Artículo 110.** Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral”.

La principal característica de los asalariados es que existe la subordinación, un horario de trabajo así como la asignación de un lugar específico para realizar sus labores, además de que debe acatar las instrucciones de un patrón.

A diferencia de los honorarios, en donde no existe la subordinación, un horario de trabajo y el lugar de trabajo fijo.

### **3.3 Diferencia con los Asimilados**

Los asimilados se caracterizan por dos razones primordiales:

- a) Que los servicios prestados al prestatario se desarrollen en sus instalaciones, y
- b) Que exista la preponderancia, esto es, que la persona que presta el servicio hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, mas del 50% del total de sus ingresos por servicios independientes.

En relación con lo anterior, el citado artículo 110 de la ley del Impuesto Sobre la Renta dice:

“Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, **se asimilan a estos ingresos los siguientes:**

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

**III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.**

**IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.**

**Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley.**

**Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.**

**V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo”.**

En este artículo de la ley de Impuesto Sobre la Renta, nos percatamos como existe la figura de honorarios asimilables y su tratamiento fiscal, que es como la de un trabajador, es decir se le tiene que determinar un impuesto, retenerle y enterarlo.

Sin embargo se deben de reunir ciertos requisitos tales como:

- Informar al patrón que se quiere estar en esta modalidad.
- Que el trabajo se realice preponderantemente en las instalaciones del patrón,
- Que se tenga un puesto directivo como consejero, gerente, etc.

Los asimilados, es un figura que solo existe en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que la Ley del Seguro Social y la Ley Federal de Trabajo, no existe esta modalidad y son considerados trabajadores.

Las siguientes tesis nos ayudaran aclarar aun más el concepto de relación laboral:

"RELACION LABORAL. CASO DE INEXISTENCIA DE LA. Tratándose de profesionistas. La sola circunstancia de que un profesionista preste servicios a una empresa y reciba una remuneración, no extraña necesariamente que entre ambos exista una relación laboral, pues para que surja ese vínculo contractual es necesaria la subordinación jurídica, "dirección y dependencia", que es la que lo distingue de otro tipo de contratos. Consecuentemente, los profesionistas que desarrollan una actividad, para la cual tienen un mandato de la empresa y que reciben honorarios y viáticos por cada asunto que atienden no son trabajadores". En el párrafo que antecede se señaló que en la prestación de servicios preponderantemente a un prestatario, no existe relación laboral, consecuentemente no hay obligación por parte del prestatario de pagar cuotas al IMSS por las personas que le presten servicios que sean retribuidos mediante Honorarios Asimilables a Sueldos y Salarios y tampoco hay obligación de efectuar aportaciones al INFONAVIT por las personas ya citadas, ya que solamente se efectúan aportaciones por los trabajadores.

Ejecutoria: informe 1975.2ª parte, 4ª sala.p.75 -A.D.

D.4568/74. José Francisco Martínez Martínez, 2 de Abril de 1975.5V.

Precedente: A.D. 3429/73. Leonardo Vacasey del. 28 de Enero de 1974. 5V.

TRABAJADOR DE CONFIANZA. PARA DETERMINAR SI UN CONTRATO ES DE HONORARIOS, DEBE ANALIZARSE EL NEGOCIO PREVIO O SUBYACENTE QUE LE DIO ORIGEN, CON INDEPENDENCIA DEL TIPO DE REMUNERACIÓN QUE SE PERCIBA CON MOTIVO DEL SERVICIO PERSONAL QUE SE PROPORCIONE (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE CHIAPAS).

Cuando el problema jurídico no está vinculado con el "puesto" asignado, sino con el "contrato" celebrado, resulta aplicable el penúltimo párrafo del artículo 6o. de la Ley del Servicio Civil del Estado y los Municipios de Chiapas, el cual establece que el personal contratado por honorarios se asimila al de confianza. Ahora bien, el legislador utilizó la palabra "contratado", que es el participio del verbo contratar, el cual es definido por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como: "Pactar, convenir, comerciar, hacer contratos o contratas."; a su vez, el artículo 1767 del Código Civil para el Estado, define a los contratos como los convenios que producen o transfieren derechos y obligaciones. En esa tesitura, para determinar si se trata de un contrato de prestación de servicios profesionales o de trabajo, no es factible analizar exclusivamente el tipo de remuneración, pues la denominación que se le dé es insuficiente para identificar un contrato de otro. Lo anterior es así, ya que a la retribución por la prestación de un servicio profesional se le denomina honorarios, distinguiéndose de otras prestaciones, tales como el salario, jornal o sueldo cuando el trabajador realiza servicios bajo la subordinación y dependencia de un patrón; sin embargo, sigue siendo una situación común el hecho de que es el pago por la

prestación de un servicio. En consecuencia, ambos contratos tienen una especie de remuneración de la misma esencia, pues hay que retribuir a quien presta el servicio con el pago respectivo, por ende, esta circunstancia no es determinante para distinguir uno de otro. La diferencia específica del primero es que la prestación del servicio se hace generalmente con elementos propios, el profesional o profesor no recibe órdenes precisas y no existe subordinación; en el segundo, la nota distintiva es la subordinación y dependencia. Por consiguiente, como el legislador solamente plasmó en el artículo en comento la consecuencia jurídica del negocio previo o subyacente, esto es, el derecho a cobrar los honorarios correspondientes, y tomando en cuenta que la denominación que las partes le den a un contrato no es suficiente para definir la naturaleza de tal relación, es jurídico sostener que para determinar si una persona fue contratada por honorarios es necesario atender a su naturaleza y características fundamentales, considerando las cláusulas que establecen los derechos y obligaciones de las partes, así como los actos jurídicos que se realizan para su cumplimiento.

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Mayo de 2005

Página: 1571

Tesis: XX.2o.17 L

Tesis Aislada

Materia(s): laboral

### **3.4 Régimen Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

#### **3.4.1 Régimen de Honorarios**

El Régimen Fiscal de los Honorarios, se encuentra ligado al régimen de actividades empresariales y profesionales, que si analizamos la similitud, ni por su nombre son compatibles.

La fusión de las actividades empresariales con la actividad profesional en forma independiente, ha provocado que el Impuesto Sobre la Renta se calculen en forma similar aunque en esencia sus conceptos de ingresos acumulables y deducciones autorizadas son diferentes por la naturaleza misma de la operación, ya que una es la actividad empresarial y otra son los servicios independientes.

La anterior unificación está contenida en el artículo 120, de la Sección I (DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES), del CAPÍTULO II (DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES), DEL TÍTULO IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dice:

“Artículo 120. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección

por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

**II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título”.**

**Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.**

Por donde se trate de buscar la lógica del porqué de esta unión, se advierte que fue una táctica fiscal más que la actividad del contribuyente.

Es decir, anteriormente las personas físicas para evitar la retención del Impuesto Sobre la Renta al expedir sus recibos de honorarios, facturaban bajo el régimen de pequeños contribuyentes, en donde sus obligaciones eran mínimas y no estaban obligadas a llevar una contabilidad en forma, el Fisco Federal al analizar esta situación trato de corregir tal situación con la unificación al régimen de actividad empresarial.

Regularmente la actividad empresarial busca el lucro, compra-vende, produce lleva inventarios, etc., en tanto que los servicios independientes, como su nombre lo indica son servicios que buscan satisfacer sus necesidades como la de un trabajador pero con la diferencia de no estar subordinado a un horario ni a lugar específico de trabajo.

Cuando se expiden, como ya se comento, recibos numerados de manera continua, esto es lo números 1,2,3,4,5,6 por concepto de honorarios etc., se entiende que el prestatario es un solo patrón y por consiguiente para efectos de la Ley Federal del Trabajo, y la Ley del Seguro Social son trabajadores que debieran cotizar con todos los derechos laborales.

Para la determinación del impuesto, el artículo 130 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, señala:

“Artículo 130. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de esta Ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta Sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable”.

La forma de determinar la utilidad gravable tanto de la actividad empresarial como los servicios independientes, según la fórmula señalada es este artículo es:

Ingresos Acumulables

Menos

Deducciones Autorizadas

Igual

Utilidad Fiscal

Menos

PTU (Participación de las Utilidades) Pagada

Menos

Perdidas Fiscales pendientes de amortizar

Igual

Utilidad Gravable

Menos

Deducciones personales (en el caso de personas físicas por honorarios)

Igual

Utilidad Gravable después de deducciones personales

En el caso de los servicios independientes, a la utilidad gravable se le pueden deducir los gastos personales como: médicos, hospitalarios, dentales, funerales, escolares etc., que están permitidos en la ley según el artículo 176 que transcribo a continuación, no sin antes señalar que las deducciones personales deberían considerarse mensualmente para hacer más equitativa la carga fiscal y no hasta la declaración anual.

**“Artículo 176.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas

personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

(...)"

### **3.4.2 Ingresos exentos por Honorarios de personas sin establecimiento permanente**

De acuerdo con lo que señala el artículo 184 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, no se pagará el impuesto por los ingresos obtenidos de honorarios, y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país.

Como requisito para dicha exención, se establece que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Transcribo el artículo de referencia:

"Artículo 184. Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior, por los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses".

### **3.4.3 Obligaciones Fiscales del Impuesto Sobre la Renta bajo el régimen de Honorarios.**

Entre las principales obligaciones que tienen las personas físicas que se encuentran en este régimen y que se encuentran en el Título IV, Capítulo II, Sección I, De las personas Físicas con actividades Empresariales y Profesionales, según el artículo 133 son las siguientes:

- Llevar contabilidad.
- Expedir comprobantes con requisitos fiscales.
- Calcular y pagar sus impuestos en tiempo y forma como lo señala la ley
- Presentar declaración anual.
- Presentar la Declaración de Operaciones con Terceros por el IVA Acreditado.
- Y Ahora Adicionalmente con el IETU

- Llevar otra contabilidad en base a flujo de efectivo y conciliarlo con el Impuesto Sobre la Renta para no considerar las partidas que no son deducibles.
- Calcular el IETU mensualmente con todos sus acreditamientos
- Compararlo contra el ISR y el que resulte mayor deberá de pagarse
- Presentar una informativa del IETU mensual
- Presentar Declaración Anual del IETU

El artículo que comento es el siguiente:

“Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.

Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas o de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$10'000,000.00, podrán llevar la contabilidad en los términos del artículo 134 fracción I de esta Ley.

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta fracción, la III y la V de este artículo, respecto de dichos establecimientos, podrán hacerlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de esta Ley.

III. Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda preimpresa “Efectos fiscales al pago”.

IV. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

V. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.

VI. En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de las declaraciones a que se refiere la fracción VII de este artículo, la información deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

VII. Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VII, VIII, IX y XIX del Artículo 86 de esta Ley.

VIII. Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

IX. Los contribuyentes que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I de este Título, deberán cumplir con las obligaciones que se establecen en el mismo.

X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley.

XI. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

XII. Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, conforme a lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 86 de la citada Ley.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no exceda de \$10'000,000.00 podrán aplicar las facilidades administrativas que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de esta Ley”.

### **3.5 Régimen Fiscal en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)**

A diferencia del Impuesto Sobre la Renta, en el que existen distintos regímenes fiscales, tanto para personas físicas como para las personas morales, dependiendo de la actividad y el fin que se persigue, en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, no existe esta diferenciación, pues todos se manejan con los mismos principios de flujo de efectivo, es decir se considera ingresos lo efectivamente cobrado y como deducción lo pagado, tanto para personas físicas como morales.

A la diferencia entre los ingresos cobrados y las deducciones pagadas se determina la base gravable y se le aplica la tasa del 17.5% (a partir de 2011) y

al resultado obtenido, si se tiene impuesto a pagar se le disminuyen los acreditamientos, como lo son: de sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, perdidas fiscales, inventarios al 31 de diciembre de 2007, inversiones del 1 de Enero de 1998 al 31 de Diciembre de 2007, las inversiones del último cuatrimestre de 2007 para aplicarse en los tres ejercicios siguientes, el crédito fiscal por base negativa etc. y pagos provisionales.

### 3.6 Diferencia entre ambos Impuestos (ISR) y (IETU) en cuanto a los elementos.

#### 3.6.1 Sujeto

IETU	ISR
<p><b>Artículo 1.</b> 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:</p>	<p><b>Artículo 1o.</b> Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos.....:</p>

#### 3.6.2 Objeto

IETU	ISR
<p>Solo considera ingreso los derivados de tres actividades:            1.- Enajenación de bienes            2.- Prestación de Servicios            3.- Uso o goce temporal de bienes</p>	<p><b>I.</b> Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.  <b>II.</b> Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.  <b>III.</b> Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.</p>

### 3.6.3 Base

IETU	ISR
<p>El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.</p>	<p>Artículo 127 “.....El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.</p>

### 3.6.4 Tasa o tarifa

IETU	ISR
<p>El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5%</p>	<p>Artículo 127.....”Se tomará como base la tarifa del artículo 113 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.</p>

### 3.6.5 Fecha de Pago

IETU	ISR
<p><b>Artículo 7.</b> 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.</p>	<p>Artículo 127. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, 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, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.</p>

### 3.7 Diferencia entre ambos Impuestos (ISR) y (IETU) en cuanto a la determinación del impuesto.

#### 3.7.1 Ingresos

IETU	ISR
Solo considera ingreso los derivados de tres actividades: 1.- Enajenación de bienes 2.- Prestación de Servicios 3.- Uso o goce temporal de bienes	Universaliza los ingresos (todos los ingresos obtenidos cualesquiera que sea su origen : dividendos, intereses, regalías, los pendientes de cobro etc.
Solo considera los efectivamente cobrados	Considera ingresos en crédito y otros ingresos

#### 3.7.2 Deducciones

IETU	ISR
No se considera deducible, aquello que no se haya pagado, independientemente de la personalidad jurídica de quien reciba.	Universaliza las deducciones; todos los costos y gastos erogados unos, y pendientes de pago otros, son deducibles.
Sola considera deducibles las erogaciones identificadas con: 1.- Enajenación de bienes 2.- Prestación de servicios 3.- Uso o goce temporal de bienes No son deducibles las erogaciones vinculadas a la obtención de dividendos, premios, adquisición de bienes (la compra debajo de su valor de bienes)	
No son deducibles las cantidades pendientes de pago	Solo difiere la deducción de pagos o deudas a personas físicas cuando sea ingreso para las mismas.
Conforme al art. 5 Fracc. I, son deducibles: Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes, o al uso o goce temporal de bienes que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el art. 1 de esta ley, o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización o distribución de bienes y servicios que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.	
Inversiones Considera deducible la erogación por las cantidades pagadas, para adquirir los activos o terrenos en el ejercicio en que se efectúen Los terrenos se deducen conformen se paguen	Inversiones. Considere deducible un porcentaje ( por actividad o por tipo de bien) que se calcula en función de un monto original de la inversión, independiente del monto erogado para su adquisición
Inventarios Se deducen conformen se pagan a personas físicas o morales	Inventarios Se deducen a través del costo de ventas y hasta la enajenación de los bienes respectivos.

<p>Sueldos y Salarios, Cuotas Obrero Patronales al IMSS, Previsión Social</p> <p>Se pueden deducir los Sueldos y Salarios vía acreditamiento y siempre que corresponda a los ingresos por los que se paga el ISPT, es decir los exentos no entran, en el caso del IMSS también vía acreditamiento de puede deducir y la previsión social no es deducible. Es importante mencionar que si la base es negativa antes de acreditamientos, estos se pierden.</p>	<p>Sueldos y Salarios, Cuotas Obrero Patronales al IMSS, Previsión Social</p> <p>Son gastos estrictamente indispensables y son deducibles para efectos de este impuesto.</p>
<p>No son deducibles: Regalías, Intereses pagados</p>	<p>Son deducibles las regalías y los intereses pagados</p>

### 3.7.3 Base Gravable

IETU	ISR
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Se aplica una tasa fija</li> <li>-No existe una tarifa progresiva</li> <li>-No se paga sobre la capacidad contributiva real, sino en base a flujo de efectivo.</li> <li>-No existen los regímenes preferentes</li> <li>-No se contempla el pago de dividendos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Existe en el caso de los profesionales una tarifa progresiva mensual y anual</li> <li>-Se paga sobre la capacidad contributiva</li> <li>-Existe regímenes preferentes como los arrendadores, los trasportistas, las empresas integradoras que tributan en el régimen intermediario, existe la consolidación fiscal</li> <li>-Existen el pago de dividendos en base a utilidades declaradas y el no pago de impuestos si provienen de la CUFIN O CUFINRE</li> </ul>

### 3.7.4 Acreditamientos

IETU	ISR
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Se acredita el Impuesto sobre la Renta</li> <li>-No se pueden acreditar el Impuesto Sobre la Renta compensado sino el efectivamente pagado.</li> <li>-Para aminorar la carga fiscal y financiera se permite el crédito fiscal de sueldos y salarios gravados, al igual que las cuotas al IMSS. Se permite el crédito fiscal de inversiones, perdidas fiscales, inventarios etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Se puede acreditar las retenciones efectuadas por terceros</li> <li>-Se pueden aplicar las compensaciones de otros impuestos federales</li> <li>-La previsión social esta exenta.</li> </ul>

### 3.7.5 Determinación del Impuesto

IETU	ISR
<p>A Ingresos Acumulables Cobrados:            (+) Ingresos por enajenación de bienes.            (+) Ingresos por Prestación de Servicios Independientes.            (+) Ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.</p> <p>B Deducciones Autorizadas            (+) Erogaciones que correspondan a adquisición de bienes, servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes.            (+) Contribuciones a cargo del contribuyente (exc. I.S.R., I.V.A., I.M.S.S., depósitos en efectivo).            (+) Importe de las devoluciones que se reciban.            (+) Importe descuentos o bonificaciones que se otorguen.            (+) Indemnizaciones por daños, perjuicios y penas, siempre que lo obligue la Ley.            (+) Creación o incremento de reservas matemáticas (seguros de vida, de pensiones).            (+) Cantidades que paguen los seguros a los asegurados o beneficiarios.            (+) Los premios que paguen en efectivo (loterías, rifas, sorteos, juegos de apuesta).            (+) Donativos no onerosos ni remunerativos.            (+) Pérdidas por créditos incobrables.            (+) Inversiones en Activos Fijos adquiridos a partir del 1º Enero de 2008.            (+) 1/3 Inversiones adquiridas de 1º sep al 31 dic 2007 (durante tres ejercicios).</p> <p>A-B BASE I.E.T.U.</p> <p>(X) TASA I.E.T.U.</p> <p>(=) Impuesto Empresarial a Tasa Única (I.E.T.U.)</p> <p>** Acreditamientos L.I.E.T.U.:            (-) Crédito Fiscal Establecido en el Artículo 11 L.I.E.T.U.            (-) Sueldos y salarios gravados, y cuotas patronales I.M.S.S. x factor 0.175 ( (-) Crédito Fiscal 5% Saldo pendiente de deducir Inversiones 1998-2007.            (-) I.S.R. Propio.            (-) Pagos Provisiones IETU Efectuados con anterioridad.            (-) IETU a favor de ejercicios anteriores.            (-) Inversiones entre 1998 y 2007 * Tasa IETU 5% anual por 10 años.            (-) Inventario al 31 DIC 2007 * Tasa IETU 6% anual por 10 años.</p>	<p>A Ingresos Acumulables Cobrados            (-) Menos</p> <p>B Deducciones Autorizadas</p> <p><b>(Incluye, sueldos y salarios, cuotas al IMSS, Intereses, Regalías, Previsión Social y todo lo estrictamente indispensable para la realización de la actividad)</b></p> <p><b>(Deducciones personales en el calculo anual)</b></p> <p>C (A-B) Base Gravable</p> <p>Aplicación de la Tarifa (Mensual/Anual)</p> <p>Impuesto a Cargo</p> <p>(-) Menos</p> <p>-Retenciones de Terceros</p> <p>(-) Menos</p> <p>-Pagos Provisionales</p> <p>(=) Igual</p> <p>Impuesto a Cargo</p>

(-) Pérdidas al 31 DIC 2007 * Tasa IETU 5% anual por 10 años. (-) Impuesto por depósitos en efectivo.  (=) Monto del IETU Anual	
--	--

## **CAPITULO IV**

### **EFFECTO DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA (IETU)**

En este apartado, trataré de sintetizar lo que representa el Impuesto empresarial a Tasa Única, no solo para los contadores sino para los contribuyentes que están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Nuestra economía esta basada en las exportaciones petroleras, ya que no hemos sido capaces como país de fortalecer las empresas mexicanas para permitir su expansión y generar mayores oportunidades de empleo.

Lo anterior va ligado con la recaudación fiscal, ya que al no tener empresas sólidas financieramente hablando, no tienen liquidez y capital de trabajo que les permita aportar a la Federación y al Estado en que se encuentran, los recursos económicos suficientes para fortalecer las Finanzas Públicas.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única, lejos de ayudar a incentivar las empresas, ha provocado mayor evasión fiscal y carga fiscal y administrativa para los contribuyentes además de que no pueden planear sus finanzas a mediano plazo.

#### **4.1 Aspecto Administrativo**

##### **4.1.1 Mayor carga Administrativa**

###### **4.1.1.1 Informativas Mensuales**

A consecuencia de la entrada en vigor de la ley, las siguientes obligaciones fiscales son adicionales a las que se tenían en el Impuesto Sobre la Renta y que fueron comentados anteriormente.

Las declaraciones mensuales que se deben de presentar son:

- El Listado de conceptos del IETU (Hasta Junio de 2010 eran obligatorias).
- Con la nueva modalidad de pagos referenciados, que entró en vigor en 2012, las personas morales, han sustituido estos listados con las declaraciones mensuales.
- En el caso de personas físicas, aun no se aplican los pagos referenciados, aunque están próximos a que también se realice como las personas morales.

- Llevar contabilidad y demás obligaciones fiscales como lo señala el artículo 18 que dice:

## CAPÍTULO VI DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 18. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y efectuar los registros en la misma.

II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

IV. Los contribuyentes que con bienes en copropiedad o afectos a una sociedad conyugal realicen actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, podrán designar un representante común, previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios o de los cónyuges, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en esta Ley. Para los efectos del acreditamiento y del crédito fiscal a que se refieren los artículos 8, 10 y 11 de esta Ley, los copropietarios considerarán los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio que se determine en la proporción que les corresponda.

Tratándose de los integrantes de una sociedad conyugal que, para los efectos del impuesto sobre la renta, hubieran optado porque aquél que obtenga mayores ingresos acumule la totalidad de los ingresos obtenidos, podrán optar porque dicho integrante pague el impuesto empresarial a tasa única por todos los ingresos que obtenga la sociedad conyugal por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto.

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto que esta Ley establece presentando declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio que correspondan, por cuenta de los herederos o legatarios.

### **4.1.1.2 Doble contabilidad**

Debido a que el mecanismo de cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), toma como referencia lo cobrado y lo pagado y se considera como tal, lo que señala el estado de cuenta, debe existir una contabilidad fiscal, considerando todos los conceptos del Estados de cuenta y quitando aquellos conceptos que son no deducibles y eliminando los conceptos de ingreso que son por préstamos, traspasos etc.

Las empresas que manejan varios estados de cuenta bancarios y tienen una gran cantidad de movimientos, prácticamente deben contar con una persona auxiliar dedicada exclusivamente a determinar la base gravable del nuevo impuesto.

Es importante señalar que para los contadores, esta nueva ley ha traído consigo el siguiente ajuste:

El tiempo a invertir para cumplir con la obligación fiscal ha aumentado considerablemente, no así los honorarios, ya que implica entre otras cosas, el estudio de las disposiciones fiscales y legales aplicables al caso concreto, hasta las normas de información financiera aplicables, los tiempos de desplazamiento, registro, revisión determinación de cédulas y revisión con el cliente, vaciado en los formatos oficiales y pago de las contribuciones., así como las declaraciones informativas y otras disposiciones administrativas correlacionadas.

## **4.2 Aspecto Financiero**

### **4.2.1 Falta de liquidez**

Con el nuevo gravamen que entró en vigor el 1 de Enero del 2008, las empresas deben de tener una disciplina financiera muy estricta para evitar que los últimos días del mes reciban pagos en exceso y que no tengan compras o gastos porque la simetría entre ingreso costo se vería distorsionada, provocando con ello que se pague un impuesto anticipadamente y se descapitalice la empresa por falta de capital de trabajo.

La liquidez significa que se tenga dinero disponible para hacer frente a las obligaciones del día a día de la operación, es decir capital de trabajo considerando siempre el equilibrio entre activos y pasivos financieros para evitar una carga fiscal.

Muchas empresas no tienen esa precaución de equilibrio y desafortunadamente pagan más impuestos que luego no pueden compensar o recuperar hasta el término del ejercicio, una vez que presentan su declaración, como en el caso de la ley que nos ocupa.

Con este impuesto se acabó la planeación a largo plazo y hay que cuidar el corto plazo para evitar pagar indebidamente mayores impuestos.

### **4.2.2 Aumento de Impuestos**

Aunque se maneja la versión de que este impuesto viene a reactivar a la economía porque permite la deducción de las inversiones al 100% evitando

su depreciación lenta y gradual, la realidad es que significa una mayor carga fiscal por lo siguiente:

- a) En el caso de impuesto al activo, se permitía pagar después del cuarto ejercicio de operaciones, precisamente para que el negocio empezara a crecer.
- b) En el caso del IETU se debe de pagar de inmediato, no importando que esté en el inicio de operaciones, además de que los primeros años son los más complicados para una empresa de reciente creación. El mismo Impuesto Sobre la Renta la exenta en el primer ejercicio por no tener coeficiente de utilidad.
- c) Al momento de limitar de deducciones de: sueldos y salarios, aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), los intereses por financiamientos, regalías entre partes relacionadas, la previsión social de los trabajadores, etc., rubros tan importantes para la determinación del costo de una empresa, la base gravable es por demás ficticia. A pesar de que se maneja la idea de que se puede acreditar, los sueldos y salarios y las aportaciones al IMSS, su efecto no es el mismo ya que al tener una base negativa, se pierde este derecho

Ejemplo	ISR	IETU
Ingresos	1,000	1,000
Sueldos	300	
IMSS	150	
Costos	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
Perdida	450	0
Acreditamientos	0	

- d) Las empresas que tienen pérdidas fiscales se ven limitadas considerablemente por cada ejercicio hasta el 5%. Estas pérdidas son considerando que existieran deducciones aceleradas ya que de lo contrario no se tiene derecho a este acreditamiento.
- e) Los inventarios por deducir y las depreciaciones también se ven limitadas para efectos de este impuesto vía acreditamientos.
- f) Los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta que se pueden utilizar contra Impuesto Empresarial a Tasa Única, es el efectivimamente pagado, o retenido ya que los saldos a favor que se tienen de ejercicios anteriores no se pueden utilizar vía compensación, según lo señala el artículo 10 de la ley en su párrafo quinto que dice:

“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.”

g) Aunque se maneja que este impuesto sustituye al impuesto al activo, la realidad es que es un nuevo gravamen que reemplaza en forma importante al Impuesto Sobre la Renta y cuya base gravable siempre es mayor por la mecánica de su determinación.

El Impuesto Sobre la Renta, se convirtió en un impuesto complementario del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que se genera mes con mes, como se señala su artículo 10 que a continuación señalo:

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.**

### 4.2.3 El financiamiento y el apalancamiento

Al limitar la deducción de los intereses por préstamos entre partes relacionadas u organismos del sistema financiero, las empresas ven limitadas sus fuentes de recursos externos por esta vía, es decir las empresas que quieran crecer y requieran de un apalancamiento financiero, su principal costo no es deducible para afectos del IETU.

### 4.2.4 Falta de reconocimiento de los efectos inflacionarios

Los efectos inflacionarios por tener muchos activos que pierden su valor por el transcurso del tiempo (perdida inflacionaria) o las empresas que tienen muchos pasivos (ganancia inflacionaria) no se reconocen con este impuesto.

Su efecto actualmente no es de importancia porque aparentemente esta controlada la inflación, pero en tiempos de cambios esto es de gran trascendencia.

### **4.3 Aspecto Fiscal**

#### **4.3.1.1 Complejidad en su cálculo**

Para la determinación del Impuesto a pagar es necesario llevar un control de tanto de los ingresos cobrados como de los costos y gastos pagados, además de que en el caso de sueldos y salarios, cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), intereses pagados, regalías no deben considerarse como deducibles y en el caso de sueldos y salarios y las cuotas al IMSS, se debe determinar su acreditamiento.

Debido a que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) está vinculado con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto Sobre la Renta (ISR), los gastos tienen que ser deducibles y acreditables ya que de lo contrario tampoco serían deducibles para este nuevo gravamen.

En relación a los acreditamientos, cada concepto tiene su grado de complejidad y cálculo por ejemplo:

- Perdidas Fiscales
- Inventarios al 31 de Diciembre de 2007
- Inversiones pendientes de Deducir al 2007
- Sueldos y Salarios
- Cuotas al IMSS, etc.

#### **4.3.1.2 En base a Flujo de efectivo**

Para la determinación de la base gravable, este impuesto utiliza el concepto sobre lo cobrado y lo pagado y la contabilidad que se rigen sobre las Normas de Información Financiera emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México A.C. y que a su vez es parte integrante de la AICPA (American Institute Certified Public Account) que rigen las normas Internacionales de Información Financiera, señalan que la contabilidad debe de hacerse en base a lo devengado, independientemente de la fecha de cobro y pago, por lo que hay que llevar dos contabilidades para poder cumplir con la obligación tributaria del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

### **4.3.1.3 Cálculo de los acreditamientos**

El beneficio real de los acreditamientos es mínimo y el esfuerzo en su determinación es compleja y laboriosa.

Un ejemplo de lo anterior y que es el más pronunciado es el de sueldos y salarios, en donde se deben de considerar únicamente la base gravable de los trabajadores que pagan el Impuesto Sobre la Renta (ISR), no juegan las partes exentas ni la previsión social (siempre que no se rebasen los límites establecidos por la ley de siete salarios mínimos, ya que de lo contrario se deben considerar).

El en caso de las pérdidas fiscales hay que determinar como fue que se genero, si en base a deducción inmediata anticipada o no, y si ese fue el caso hacer la determinación del efecto sin considerar dicha deducción inmediata.

Tratándose de las inversiones pendientes deducir, vía depreciación, únicamente considera el 50% de este saldo y al resultado se le aplica la tasa del Impuesto que es del 17.5%, mermando considerablemente la deducción para efectos del Impuesto.

Los Inventarios al 31 de Diciembre de 2007, se tienen que dividir entre diez ejercicios, y al importe determinado se le aplica la tasa del impuesto y al resultado se le aplica el 6% de deducción, vía acreditamiento.

No obstante es importante señalar que los ingresos por la venta de esos inventarios se gravan al 100% que al confrontarlo con su costo determinado en base a la nueva ley, la utilidad es totalmente ficticia porque no está midiendo la capacidad real.

## **4.3.2 Cancelación de algunas deducciones fundamentales**

### **4.3.2.1 Sueldos y Salarios**

Quizá de lo más polémico de la ley fue haber eliminado las deducciones fundamentales como los sueldos y salarios, las cuotas obrero patronales ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y los intereses por los financiamientos.

Unos de los elementos del costo, es precisamente los sueldos y salarios con todos sus conceptos como: horas extras, gratificaciones, aguinaldos, primas vacacionales, indemnizaciones, participación de las utilidades a los trabajadores y en algunas empresas ayuda de previsión social, cuyo objetivo es elevar el nivel de vida de los trabajadores.

#### **4.3.2.2 Previsión Social**

Al eliminar los conceptos de previsión social como: comedores, ayuda para transporte, para gastos médicos, premios por asistencia, fondo de ahorro etc., y cualquier otro concepto de analogía similar que eleve la calidad de vida del trabajador que se considera previsión social, ha propiciado que varias empresas las eliminen, deteriorando el nivel que se había logrado para los trabajadores, ya que van a percibir menores ingresos y van a pagar mayores impuestos.

Con ello, la recuperación de la clase trabajadora, ha sido violentada justificando lo anterior en aras de una mayor recaudación, pero atropellando sus derechos adquiridos.

#### **4.3.2.3 Cuotas al IMSS**

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) se encuentra en crisis desde hace varios años y al momento de quitar la deducción de sueldos y salarios, desmotiva el afiliarlos a dicho Instituto, buscando otros mecanismos de pago como los Asimilables a Salarios e incluso por Honorarios como lo hacen varias dependencias del gobierno, ya que actualmente realizan contratos mensuales para evitar la carga de la de nomina señalada anteriormente.

El IMSS constituye una de las instituciones públicas más importantes del país, pues garantiza el bienestar de salud a la población, al quitarle apoyo económico por medio de la recaudación y aunado al periodo de crisis y al aumento del número de pensionados, no así el número de afiliados nuevos, se vislumbra una situación cada vez más compleja para esta institución.

#### **4.3.2.4 Pérdidas Fiscales**

Las pérdidas contables y reales son muy susceptibles en la actual situación de crisis y desempleo, no obstante con la nueva ley se puede tener pérdida contable pero utilidad fiscal ya que en la mayoría de los casos se va a determinar base gravable positiva, en el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por eliminar algunas deducciones fundamentales y/o limitarlas vía acreditamientos.

Las pérdidas de ejercicios anteriores del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran limitadas en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya que únicamente considera aquellas que fueron provocadas por una deducción inmediata de inversiones y después de realizar cálculos complejos que más adelante señalaré, su beneficio es mínimo.

#### **4.3.2.5 Intereses Pagados**

Otro error, que considero se cometió en la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, fue limitar la deducción de los intereses que son un gasto estrictamente indispensable por el otorgamiento de créditos para apalancar a una empresa en una situación de crisis.

El gobierno debería haber dado créditos blandos para las empresas de reciente creación que demuestren su permanencia en el mercado y la contratación de personal.

#### **4.3.3 El efecto de los acreditamientos**

Existen diversos tipos de acreditamientos, todos ellos tienen una finalidad, tratar de mitigar el efecto de las no deducciones fundamentales en la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, siendo estas las que considero más relevantes.

- Sueldos y Salarios
- De cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)
- De inventarios al 31 de Diciembre de 2007
- De pérdidas fiscales por deducción inmediata.
- De la deducción de inversiones del saldo pendiente de deducir por activos adquiridos desde 1998 y que se encuentran con saldo al 31 de Diciembre de 2007.
- De las inversiones adquiridas de Septiembre a Diciembre de 1997 para aplicar la deducción al 100% en los tres ejercicios siguientes.

#### **4.3.4 La base Negativa y sus efectos artículo 11 la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Unica (IETU)**

El artículo 10 de la ley del IETU, es la esencia del cálculo del pago provisional y de su cálculo anual y esta redactado de tal forma que deja en estado de incertidumbre jurídica al contribuyente y hace su aparición la premisa de que: “lo que no está prohibido está permitido en la ley”.

**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.

Por otra parte el penúltimo párrafo de este artículo señala:

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 punto central de este artículo se encuentra en este señalamiento: “los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional en los términos del artículo 9 de esta ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.” Es decir, si tengo base negativa, de acuerdo al artículo 11 y esta es suficiente para acreditar todo el pago provisional, se pierde el acreditamiento que menciona el artículo 10 en su penúltimo párrafo, es decir los sueldos y salarios y las cuotas al seguro social.

Veamos un ejemplo

Primer Caso (Se pierden los acreditamientos de sueldos y salarios)		Segundo Caso (Se utilizan los acreditamientos de sueldos y salarios)	
Ingresos	1,000,000	Ingresos	1,000,000
Costos	<u>500,000</u>	Costos	<u>500,000</u>
Base	500,000	Base	500,000
Tasa	17.5%	Tasa	17.5%
Impuesto Bruto	87,500	Impuesto Bruto	87,500
Crédito Art.11	(87,500)	Crédito Art.11	(77,500)
Impuesto Neto	0	Crédito Art.9	(7,875)
		Impuesto Neto	2,125
<p>Nota. La Base negativa, corresponde al ejercicio anterior (es) y fue reflejada en la declaración anual para poder ser utilizada</p>		<p>Nota. La Base negativa, es insuficiente para cubrir el impuesto y solo así podría utilizar el crédito de sueldos y cuotas al IMSS, el cual se determina de la siguiente forma:</p>	
		Sueldos	\$30,000
		IMSS	\$15,000
		Total	\$45,000
		Tasa	17.5%
		Crédito Art. 9	\$7,875

**CAPITULO V**  
**ESTUDIO DEL PROCESO LEGISLATIVO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A**  
**TASA UNICA Y SU ESTUDIO DE LA CONSTITUCIONALIDAD POR LA H.**  
**SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION (SCJN)**

**5.1 Iniciativa de ley**

**5.1.1 Proceso legislativo de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)**

El proceso legislativo para la aprobación de la ley, se inicio con la iniciativa que fue discutida el 21 de junio de 2007 en la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, posteriormente se efectuó la discusión y votación en la Cámara de Diputados para la aprobación del Dictamen que se llevó a cabo el 13 de septiembre de 2007, al día siguiente se turnó a la Cámara de Senadores para la elaboración del Dictamen respectivo. En los siguientes puntos señalaré las intervenciones que considero más relevantes en ambas cámaras para después hacer mis comentarios al respecto.

A Continuación señalo el proceso legislativo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.<sup>21</sup> el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Octubre de 2007.

PROCESO LEGISLATIVO

<p><b>01</b> 20-06-2007 Comisión Permanente. INICIATIVA con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto de la Contribución Empresarial a Tasa Única. Presentada por el Ejecutivo Federal. Se turnó a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados. Gaceta Parlamentaria, 21 de junio de 2007.</p>
<p><b>02</b> 13-09-2007 Cámara de Diputados. DICTAMEN de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Aprobado con 306 votos en pro, 128 en contra y 4 abstenciones. Se turnó a la Cámara de Senadores. Gaceta Parlamentaria, 12 de septiembre de 2007. Discusión y votación, 13 de septiembre de 2007.</p>
<p><b>03</b> 14-09-2007 Cámara de Senadores. MINUTA proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Se turnó a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos,</p>

<sup>21</sup> DECRETO por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007

<p>Primera. Gaceta Parlamentaria, 14 de septiembre de 2007.</p>
<p><b>04</b> 14-09-2007 Cámara de Senadores. 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. Aprobado con 83 votos en pro y 25 en contra. Se turnó al Ejecutivo Federal, para sus efectos constitucionales. Gaceta Parlamentaria, 14 de septiembre de 2007. Discusión y votación, 14 de septiembre de 2007.</p>
<p><b>05</b> 01-10-2007 Ejecutivo Federal. DECRETO por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de octubre de 2007.</p>

### 5.1.2 Iniciativa del Poder Ejecutivo <sup>22</sup>

En este apartado, hago una reseña de la iniciativa de ley, ya que es muy importante conocer el origen de este impuesto, que es lo que se pretendía con este nuevo gravamen y sobre todo si existe congruencia entre lo que quedo asentado en la misma ley y lo que se pretendía.

Cabria preguntarnos ¿es constitucional una ley que se aparta de la iniciativa que le dio origen?

La iniciativa, empieza comentando la situación actual del país y de ahí el por qué del surgimiento de esta nuevo impuesto, ya que el país en las últimas décadas ha tenido una baja recaudación no petrolera y la recaudación promedio en los últimos 18 años ha sido del 9.5% del PIB.

Si comparamos esta recaudación con otros países de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), el promedio asciende a 24.9%

La evasión y las elusiones fiscales así como amplios sectores de la actividad económica se encuentran en condiciones de informalidad, aunado a lo anterior la complejidad de nuestro sistema tributario con reglas controles cada vez más complejos han propiciado entre otras cosas esta situación.

El problema de la baja recaudación se compensó por los ingresos petroleros los cuales del 2000 al 2005 representaron el 33.2% del total de ingresos del sector público y como se señala en la iniciativa de ley.

<sup>22</sup> INICIATIVA con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto de la Contribución Empresarial a Tasa Única se expidió el 20 de Junio de 2007 .

“No es benéfico para nuestro país el sostener y acrecentar la dependencia que hoy registran las finanzas públicas respecto de los ingresos petroleros. Ello, por un lado, hace que cerca de la tercera parte del gasto público gravite alrededor del petróleo, cuyos precios son por naturaleza volátiles y, por otra parte, ha impedido la adecuada capitalización de la industria petrolera mexicana influyendo en su rezago en términos de competitividad y productividad. Además, resulta insensato desde cualquier perspectiva económica sufragar un porcentaje tan alto de gasto gubernamental con recursos no renovables, que son patrimonio no sólo de todos los mexicanos de hoy sino también de las futuras generaciones. En este sentido, la relativa abundancia de recursos petroleros en México ha tenido el efecto de posponer una reforma integral del régimen tributario.”

El reto para los siguientes años es de gran trascendencia ya que se requiere mejorar los servicios de salud, educación al gasto social y al abatimiento a la pobreza inversión pública en infraestructura para generar mayor crecimiento y la generación de empleos.

De ahí que para mantener la estabilidad macroeconómica, se requieren de finanzas sanas con un sistema tributario moderno que aumente las finanzas públicas ya que los requerimientos de gastos han sido rebasados por los ingresos públicos.

Así mismo, en la misma iniciativa se señala el diagnóstico hecho por la Convención Nacional Hacendaria que dice:

En la Mesa de Ingresos de la Convención Nacional Hacendaria se identificaron como las 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 tributarias

Estas causas están interrelacionadas y en varios casos se alimentan recíprocamente, ya que el diseño impositivo actual obedece en gran medida a la tendencia de legislar en forma casuística cerrando espacios a las nuevas oportunidades de elusión y evasión fiscales, lo que a su vez redundando en un excesivo formalismo jurídico, que abre nuevos espacios para que unos cuantos contribuyentes se beneficien, en tanto que el resto —a causa de dicha complejidad jurídica— encuentra cada vez más gravoso el costo asociado al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y se fomenta una cultura de incumplimiento fiscal que alienta la informalidad; todo ello, aunado a la falta de transparencia, exagera lo que algunos especialistas han calificado como de “ilusión fiscal o tributaria” y que consiste en que, para el contribuyente promedio, existe la percepción de que paga contribuciones mayores a las que efectivamente aporta o que en justicia le correspondería y que recibe servicios públicos deficientes que no corresponden con el monto de sus contribuciones al Fisco.

En esta sección de la iniciativa, considero que se encuentra lo más relevante, cuando dice que la opción para revertir la situación actual, no es elevando los impuestos actuales porque provocaría mayor elusión y evasiones fiscales desalentando la actividad productiva, como ha sucedido en años pasados en México.

**“Tampoco es una opción considerar la elevación de las tasas en los actuales impuestos, pues como ya se señaló anteriormente, la experiencia histórica en México, confirmada por la experiencia mundial en la materia, nos advierte que las tasas más altas inhiben aún más el cumplimiento de las obligaciones tributarias, crean incentivos para mayor elusión y evasión fiscales, desalientan la actividad productiva y, a la postre, en lugar de producir mayor recaudación dejan como saldo una caída en los ingresos tributarios, una mayor expansión de la informalidad y un severo deterioro en el tejido social y en la relación entre el Estado y los ciudadanos. Además, tasas más altas de impuesto son incompatibles con las exigencias de la competitividad y la productividad que impone la globalización económica y recaerían especialmente sobre los contribuyentes cautivos, quienes de suyo, por las razones ya descritas, perciben hoy que son objeto de un tratamiento fiscal injusto. Otro efecto negativo de la implementación de tasas elevadas es que generan nuevas situaciones de privilegio, ya que incrementan para los contribuyentes con capacidad para hacerlo, el premio derivado de realizar “planeaciones” idóneas para evadir o eludir el pago de contribuciones.**

**Un aumento general de las tasas impositivas podría producir una caída importante en la capacidad de nuestro país para atraer inversiones y deterioraría los niveles de vida de la población de menores ingresos.”**

Se advierte que la tendencia mundial son tasas bajas e iguales para los que tiene igualdad de condiciones lo que estimula actividad económica y la productividad.

La transparencia en el gasto ha propiciado en muchos países desarrollados que los contribuyentes evalúen los resultados de sus gobiernos.

Y estando en materia del Impuesto Empresarial a tasa Única se busca diseñar un impuesto con los siguientes principios, como lo señala la iniciativa:

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

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

Posteriormente la iniciativa señala las características de este nuevo gravamen señalando:

- **Es un impuesto mínimo que sustituye al Impuesto al activo.**
- **La contribución empresarial a tasa única que se propone a esa Soberanía es un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total...únicamente se pagaría por concepto de contribución empresarial a tasa única el excedente entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta propio y retenido.**
- **En relación al Sujeto, Objeto, Base y Tasa nos indica que es un Impuesto Directo que gravará a una tasa uniforme los factores de la producción, en dicha retribución se permite deducir la maquinaria, equipo, terrenos, construcciones y los inventarios, no así los sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas y los pagos netos de dividendos intereses y regalías, entre otras; la Contribución Empresarial a Tasa Única grava la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.**

Como podemos apreciar, se excluyen los sueldos y salarios, intereses y regalías, debido a que son conceptos que no se consideran acumulables tampoco serán deducibles, guardando con ello la simetría fiscal.

Sin embargo la parte que dice que el Impuesto Empresarial a Tasa Única va a gravar la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, provocaron varios debates por los ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, quienes no podían definir si esa parte de la iniciativa, era el objeto de la contribución.

### **Sujeto, objeto, base y tasa**

La contribución empresarial a tasa única propuesta es de tipo directo y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción. De dicha retribución se permite deducir las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

Por su parte, 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. De esta forma, la contribución empresarial a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

Ahora bien, como se ha mencionado anteriormente, la determinación de la base de la contribución empresarial a tasa única debe permitir gravar la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción, por lo cual se estima necesario que queden fuera del objeto de la Ley que se propone a esa Soberanía, los ingresos

que se obtengan por dividendos o por servicios personales subordinados. Por la misma razón se hace necesario excluir del objeto del gravamen los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo, los cuales tampoco serán gravables ni deducibles.

**La razón para no incluir los mencionados conceptos como objeto del gravamen, obedece a que la base de la contribución empresarial a tasa única se determina mediante el método de resta (ingresos menos deducciones), en lugar de utilizar el método equivalente de suma, mediante el cual se adicionan cada una de las retribuciones a los factores de producción. Si bien las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial, determinada por el método de resta, jurídicamente no son objeto de la contribución empresarial a tasa única.**

Esta parte de la iniciativa, también es fundamental, cuando señala que el método de resta (ingreso menos deducciones), en lugar de utilizar en método de suma, (adicionar cada uno de las retribuciones a los factores de la producción) jurídicamente no son objeto de la contribución, queda por demás confuso que incluso los ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación no analizaron a detalle en sus sesiones para determinar la constitucionalidad o no del gravamen.

**Se permiten deducir 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, y se precisa que tratándose de la adquisición de bienes, se considera que los mismos se utilizan en las actividades citadas cuando se destinan a formar parte del activo fijo del contribuyente o de sus inventarios, para ser proporcionados con motivo de la prestación de servicios independientes o se consuman en los procesos de producción o al realizar las actividades gravadas con la contribución empresarial a tasa única.**

Como requisito para que puedan ser deducibles las erogaciones, también lo deben ser para el Impuesto Sobre la Renta, es decir, ser estrictamente necesarios para la realización de sus actividades como se señala a continuación:

**Como la contribución empresarial a tasa única opera como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta propio del contribuyente y el retenido a terceros, es necesario que aquellos 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 existan excepciones como lo es el caso de los requisitos que debe reunir la documentación comprobatoria para que proceda su deducción.**

**Además se dispone que debe tratarse de erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades objeto de la contribución empresarial y que hayan sido efectivamente pagadas en el momento de su deducción, incluso cuando se trate de deducciones para el cálculo de los pagos provisionales.**

Que las erogaciones cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que cuando en la citada ley las erogaciones sean parcialmente deducibles, éstas se considerarán deducibles en la misma proporción para calcular la contribución empresarial a tasa única. Esta remisión se considera objetiva porque se ajusta a los requisitos que, previamente, se contemplaron en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La contribución empresarial a tasa única al ser un tributo directo, no grava a las importaciones y éstas entran en la base sólo en la medida en la que se permite la deducción de insumos importados. Al no efectuarse un ajuste fronterizo, gravando a las importaciones, la contribución empresarial a tasa única tiene una incidencia en los productores, en los comerciantes y en los prestadores de servicios y no en el consumidor, dado que los contribuyentes que traten de eludir la citada contribución empresarial incrementando los precios enfrenarán la competencia internacional.

Para poder estar exenta de este Impuesto, también lo debe de estar en el Impuesto Sobre la Renta, en su caso con las mismas proporciones parciales.

En esta parte de la iniciativa, al momento de considerar exentos a una gran cantidad de contribuyentes, nuevamente se comete el error que en el Impuesto Sobre la Renta, gran cantidad de regímenes preferenciales, que merman las finanzas del nuestro país.

Al exentar los contribuyentes de este nuevo gravamen, queda nulificado su objetivo primordial de una base amplia de contribuyentes y una tasa uniforme para aumentar la recaudación. Es decir, se está aumentando la carga tributaria a los mismos que son los que siguen pagando el Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Un primer grupo de sujetos exentos se integra por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las entidades de la administración pública paraestatal que conforme al Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta estén considerados como no contribuyentes del impuesto mencionado.

Un segundo grupo se integra por aquellas personas que no realizan actividades tendientes a obtener utilidades, sino que realizan actividades con fines diversos a los lucrativos como son los partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos, asociaciones o sociedades con fines culturales, académicos o religiosos, entre otras.

También quedan excluidas del pago de la contribución empresarial a tasa única aquellas organizaciones que se constituyen para velar por los intereses de sus integrantes como lo son los sindicatos obreros y los organismos que los agrupen, cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionistas, asociaciones patronales, sociedades cooperativas de productores o de consumidores, entre otras. La exención procederá exclusivamente por los servicios que proporcionen a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que se proporcionen sean los relativos a los fines que le sean propios.

Con el análisis de la iniciativa de ley, podemos percatarnos, que lo que pretendió el ejecutivo federal, fue incrementar la recaudación pero sin complicaciones, simplemente proponer un nuevo gravamen, que sirviera de control al Impuesto Sobre la Renta, evitando con ello modificar o erogar la ley que tiene varios regímenes preferenciales, no obstante se comete el error de las exenciones nuevamente al señalar que no son sujetos del impuesto los que tampoco lo sean para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

### 5.1.3 Discusión de la iniciativa en la Cámara de Diputados

En esta parte, voy a comentar las intervenciones que considero más relevantes de los diputados que participaron en la sesión y al final de su exposición mis comentarios al respecto.

El siguiente punto del orden del día es la discusión del dictamen con proyecto de decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. En virtud de que se encuentra publicado en la Gaceta Parlamentaria, consulte la Secretaría a la asamblea si se dispensa la lectura del dictamen.

La Secretaria diputada **Patricia Villanueva Abraján**: Por instrucciones de la Presidencia se consulta a la Asamblea, en votación económica, si se dispensa la lectura del dictamen. Las diputadas y los diputados que estén por la afirmativa sírvanse manifestarlo (votación). Gracias. Las diputadas y los diputados que estén por la negativa sírvanse manifestarlo (votación). Señora Presidenta, mayoría por la afirmativa.

La Presidenta diputada **Ruth Zavaleta Salgado**: Se dispensa la lectura. Se han anotado para discutir en contra y en pro los siguientes diputados:

**El diputado Ramón Valdés Chávez, del Grupo Parlamentario de Convergencia, en contra. El diputado Pablo Trejo Pérez, del PRD, en contra. El diputado Fernando Mayans Canabal, del PRD, en contra.**

**En pro los siguientes diputados: Daniel Ludlow Kuri, del PAN; el diputado José Manuel Minjares Jiménez, del PAN. También se apuntó el diputado Joaquín Humberto Vela González, del PT, en contra.**

Tiene el uso de la palabra el diputado Ramón Valdés Chávez, del Grupo Parlamentario de Convergencia.

**El diputado Ramón Valdés Chávez**: Señora Presidenta, según el Ejecutivo, en su Plan Nacional de Desarrollo marca como uno de sus grandes objetivos el desarrollo humano sustentable y para ello dice que es necesario reforzar el combate a la pobreza, mejorar el acceso y la calidad a los servicios de educación y salud, facilitar el acceso a la vivienda digna y generar a través del empleo un mayor crecimiento.

Diputados, diputadas, de diversas formas se nos ha manifestado que para lograr esto se requiere de una reforma hacendaria que permita la captación de mayores recursos y asegure que estén mejor empleados por los tres ordenes de gobierno para saldar la deuda social y revertir la desigualdad.

Ante la propuesta fiscal que hace el Ejecutivo, ¿realmente estaremos demostrando a la nación que nos interesa proteger su patrimonio y reducir la brecha entre pobres y ricos? ¿Es ésta la reforma hacendaria más acorde a nuestras necesidades?, ¿o es un parque más como los que hemos vivido durante nuestra historia?

**Según el secretario de Hacienda, nuestra reforma hacendaria es para los que menos tienen, y para ello surge la brillante idea de crear un nuevo impuesto: el IETU. Dicho impuesto contradice el principio de solidaridad proporcionada, y el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna que a la letra dice: "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". ¿Cumple el IETU este principio?**

**Debemos recordar también que la recién aprobada Ley del ISSSTE, cuyos fines son igualmente recaudatorios, y el IETU, no lograrán que existan más recursos para la seguridad social puesto que éste es uno de los renglones sacrificados dentro del presupuesto que se envió a esta soberanía.**

**El Presidente del Empleo, que a la fecha no ha cumplido sus metas, y por lo que se ve no las cumplirá, minimiza a la clase trabajadora al no permitir la deducibilidad a las prestaciones de previsión social como son: los comedores para los trabajadores, vales de despensa para los mismos, apoyos a la cultura, aguinaldos, compensaciones, bonos de productividad y otras prestaciones que obviamente los patrones no pagarán.**

El trabajador asalariado cubre una cuota superior a 24 por ciento de su salario. En el caso de las empresas, hasta ahora existen muchas que al pagar el ISR no rebasan un dígito; por lo que la reforma fiscal integral siempre ha sido una necesidad, más no así como se está planteando.

Este nuevo impuesto conlleva el gran riesgo para México de la fuga de capitales y de la ausencia de inversiones futuras.

Las pequeñas y medianas empresas que hasta hoy representan 85 por ciento de las mismas y cerca de 70 por ciento de la fuerza laboral mexicana se verán seriamente impactadas con este nuevo impuesto ya que tendrán que enfrentarse a la necesidad de aumentar sus precios o absorber sus costos, afectando su margen de utilidad, y con toda seguridad estarán en desventaja con respecto a sus competidores, orillándolas al cierre, o en el mejor de los casos, a la informalidad.

De hecho, es éste un impuesto regresivo y autoritario que afecta a la microempresa y profesionistas independientes, ya que ahora al menos ellos pagan proporcionalmente, y no será así en adelante.

Sabemos que habrá una aplastante votación por quienes en lo oscuro se han puesto de acuerdo, por lo que esta fracción parlamentaria manifiesta su desacuerdo total y rotundo a este nuevo impuesto.

Ante estas decisiones de mayoriteo debemos y deseamos que los cambios fiscales no se queden en buenos deseos sino que se reflejen en un país más competitivo, con mayores inversiones y empleos, y sobre todo, que los recursos que resulten del mismo sean para beneficio de las clases más desprotegidas y no para seguir solapando el dispendio y los altos sueldos de la burocracia que día a día crece más, olvidándose del principio republicano de la autoridad que ellos presumen. Es cuanto, señora Presidenta.

### Comentario

-La aseveración que hace el Diputado al señalar que el presidente, lejos de promover los empleos, está deteriorando el nivel de vida de los trabajadores al eliminar las prestaciones sociales como gastos deducibles en las empresas, entra en contradicción con el secretario de Hacienda cuando dice que esta reforma es por los que menos tienen, siendo estos últimos los que van a percibir menos por su mismo trabajo.

-Gran parte de las empresas mexicanas son medianas y pequeñas y el impacto que tendrá este nuevo impuesto, seguramente fomentara a que trabajen en la informalidad o en el caso extremo cierren.

-Este impuesto fue aprobado, sin medir sus consecuencias que lejos de ser una reforma fiscal, es una enmienda fiscal, ya que la actual ley del Impuesto Sobre la Renta no está recaudando lo que debiera.

La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: Gracias diputado. Tiene el uso de la palabra el diputado **Daniel Ludlow Kuri**, del Grupo Parlamentario del PAN.

El diputado **Lorenzo Daniel Ludlow Kuri**: Con su venia, diputada Presidenta. Hablar de impuestos sin duda no es un tema fácil de aceptar y mucho menos que sea algo popular, porque de alguna forma nos toca pagarlo, y el gran problema es que en este país pocos quieren hacerlo.

Pero los impuestos son indispensables para que el Estado tenga los recursos suficientes para que se regresen éstos a la sociedad en bienes y servicios. México es de los países con menos recaudación tributaria, pero de los que más demandamos acciones para resolver el cúmulo de necesidades que tenemos, sobre todo en las clases más desprotegidas. Pero sin dinero cómo le hacemos.

Por ello, nuestra actitud debe ser responsable y responder en este caso, antes que a nada al interés nacional y en ello debe haber la corresponsabilidad de todos los mexicanos y no buscar la actitud fácil de la postura populista a cambio del efímero aplauso.

**El IETU, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, fue creado para tener una mayor recaudación. Pero con base en no afectar a quien cumple con el pago de sus impuestos cabalmente ya que es un impuesto de control del impuesto sobre la renta. Premia la inversión, a diferencia del impuesto al activo de las empresas, al que por cierto sustituye, y cuida la generación de fuentes de empleo.**

**Genera una acción de igualdad y justicia porque logrará que contribuyan aquellos que evaden o eluden su compromiso fiscal por planeaciones fiscales agresivas o que tienen ciertas condiciones especiales. Además de que tiene la virtud de la simplicidad tanto en su cálculo como en su trámite ante las autoridades.**

**El monto que este impuesto nos generaría en el ejercicio fiscal de 2008 es de 110 mil 615 millones aproximadamente. También cabe mencionar que se escuchó y se atendió en más de 15 reuniones de la Comisión de Hacienda a diversos sectores económicos, sociales y académicos, tomando en cuenta muchas de sus propuestas que contribuyeron a modificar y a enriquecer las iniciativas presentadas por el Ejecutivo federal.**

**También en el dictamen final recoge propuestas hechas por las diferentes fracciones parlamentarias, hasta de los que van a votar en contra. Pero no sólo nos interesa recaudar más. Nos interesa también que estos recursos que se obtendrán, además de que se gasten bien en acciones y obras fructíferas para la sociedad, y que esto propicie desarrollo y crecimiento económico teniendo implícito la generación de empleos; también buscamos tener mejor fiscalización para evitar desvíos y malos manejos, porque éste es un reclamo social, porque cuando no se cumple lo antes mencionado, se genera por consiguiente la cultura del no pago de impuestos.**

Estas acciones de fiscalización y de ejercer un buen gasto también están plasmadas en otros dictámenes de esta reforma hacendaria. Asimismo, estos ingresos ayudarán a depender menos de los ingresos petroleros, y de esta forma irle dando a Pemex mayor capacidad financiera para realizar nuevas inversiones para investigación y nueva tecnología que permitan, entre otras cosas, incrementar las reservas probadas.

Tener también un gobierno con finanzas sanas que potencie la inversión y mantenga un equilibrio responsable como una condición necesaria para el desarrollo del país. Pero sobre todo se requieren los recursos tributarios para combatir la desigualdad social a través de un mejor reparto de la riqueza generada en este país.

Por ello en la fracción parlamentaria del Partido Acción Nacional estamos a favor de este dictamen. Es cuanto, diputado Presidente.

## Comentario

-De lo que considero relevante de este diputado es, que los ingresos del Estado están en gran medida respaldados por los ingresos petroleros, necesitamos una reforma del Sistema Tributario, pero no solo una ley que es una enmienda a la baja recaudación. Se necesita fortalecer las finanzas de Petróleos Mexicanos, para evitar su descapitalización y promover su reinversión.

Por otro lado, la transparencia en la aplicación de los recursos para evitar desvíos provocaría una cultura del pago al ver los contribuyentes que sus impuestos están trabajando en su beneficio.

El Presidente diputado Luis Sánchez Jiménez: Gracias, diputado. Tiene la palabra el diputado Pablo Trejo Pérez, del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática.

**El diputado Pablo Trejo Pérez:** Con su permiso, diputado Presidente. Honorable asamblea, lo que estamos viendo hoy son dos visiones y dos métodos para resolver los problemas.

A comienzos del siglo XX, W. Wilson dijo que la base de un gobierno efectivo es la justicia, la justicia en todos sus sentidos, y no la piedad. Hoy los gobiernos necesitan un sistema tributario efectivo para mantener las operaciones intrínsecas de un Estado, particularmente para garantizar una sana distribución de la riqueza a través de la redistribución de los recursos entre los individuos de diversas clases dentro de la población.

Históricamente la nobleza ha sido mantenida por impuestos sobre los que menos tienen. Aunque los intentos por revertir esto han sido poco exitosos, y México no es la excepción, y bastaría revisar un poco la era contemporánea del sistema tributario mexicano para comprobar que no hay una tendencia ni a la justicia ni mucho menos a la piedad, parafraseando a Wilson.

**La historia predemocrática de México y la presente era del cambio no están muy distanciadas en el balance de lo que ha sido el sistema tributario mexicano: baja legitimidad de la autoridad fiscal, ausencia de profesionalización, pero sobre todo, y lastimosamente, el factor que más lo caracteriza y que notamos con mayor constancia es el de los privilegios, coloquialmente conocidos como "regímenes especiales" o "de excepción".**

**Privilegios que en definitiva impiden que cualquier Estado logre su cometido con los principios de equidad y proporcionalidad a través de la atención a la capacidad contributiva efectiva.**

**Dichos regímenes especiales han hecho que el diagnóstico de la situación tributaria actual sea simple. Si no atendemos el factor de la desigualdad, propiciado por el régimen de privilegios que impera en el sistema tributario mexicano, no podremos aspirar a contar con un Estado que garantice la justa distribución de la riqueza.**

**En virtud de lo anterior, es preocupante que hoy nos quieran hacer creer que con un nuevo impuesto directo llamado IETU, que apenas toca a los regímenes especiales, se encontró la panacea del grave padecimiento del sistema tributario mexicano, cuando en realidad lo único que se hace es mantener de manera real y nominal los privilegios de los grandes contribuyentes, que no aportan nada de lo que deberían aportar, ni a la sociedad ni al gobierno, de acuerdo con su capacidad productiva y tributaria.**

**Para ellos, la justicia es un aspecto secundario, y la piedad es un aspecto llevado al negocio a través de un sin número de fundaciones de dudoso altruismo. Lo que se vislumbra entonces es: la bifurcación del sendero, por el cual el país debe avanzar.**

Por un lado, México puede decidir por continuar con este régimen de privilegios para los grandes contribuyentes. Lo cual sólo tendrá el logro de ser el vehículo que acerque a nuestro país a los cinco países más pobres, con mayor desigualdad y peor distribución de la riqueza, convirtiéndolo, al mismo tiempo, en el paraíso de la evasión y de elusión fiscal.

Por otro lado, México tiene la oportunidad de eliminar estos privilegios, restaurando la progresividad y, a su vez, dándole justicia al sistema tributario mexicano y alejándolo de métodos piadosos que facilitan la inanición y sólo administran su crisis. Es decir, aún estamos a tiempo de combatir de frente lo que por compromiso se defiende y que tanto daña al sistema tributario.

No podemos seguir permitiendo que el poder económico determine al poder político por medio de la extensa deuda de favores, donde los regímenes especiales o de excepción aparezcan intactos ante la decisión de quienes hoy concentran el capital y, a su vez, compran el mantenimiento del status quo del sistema tributario mexicano. Démosle al país la oportunidad de restaurar la justicia en su sistema tributario. Démosle al ciudadano la garantía de un gobierno eficiente, que tribute progresivamente y redistribuya equitativamente los recursos.

Démosle a México la justicia y no la piedad.

Ya que, como lo dijo Confucio, en un país bien gobernado debe inspirar vergüenza la pobreza. Eso es lo que tenemos hoy en nuestro país.

Compañeras legisladoras y compañeros legisladores, dejamos pasar la gran oportunidad de corregir de fondo nuestro sistema fiscal. A cambio, se propone la creación de un nuevo impuesto que por sus pequeños resultados que va a dar, se convierte más que en una solución, en un problema. Por lo que les comento que mi grupo parlamentario votará en contra del mismo. Muchas gracias.

## Comentario

-El sistema de regímenes fiscales privilegiados, es un problema en el Impuesto Sobre la Renta, ya que existen derechos y costumbres que se han acumulado de años y no es fácil reformar una ley en donde al verse afectados los diversos contribuyentes, seguramente recurrirán al Juicio de Amparo.

Lo más práctico fue crear una nueva ley, para evitar confrontaciones y juicios que seguramente perdería la Secretaría de Hacienda, sin embargo la reforma de fondo aun quedo pendiente.

El Presidente diputado **Luis Sánchez Jiménez**: Gracias, diputado. Tiene la palabra el diputado **José Manuel Minjares Jiménez**, del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional.

**El diputado José Manuel Minjares Jiménez**: Muchas gracias, diputado Presidente.

El Presidente diputado **Luis Sánchez Jiménez**: Adelante, diputado.

El diputado **José Manuel Minjares Jiménez**: En algunas ocasiones en el seno de la Comisión de Hacienda y en esta misma tribuna de la Cámara de Diputados hemos comentado, particularmente, que hemos coincidido en los comentarios y en el diagnóstico que muy atinadamente el diputado Pablo Trejo, del Partido de la Revolución Democrática, ha hecho sobre las deficiencias de nuestro sistema tributario mexicano.

Aquí, el problema que se nos presenta es de congruencia, entre lo que se propone eliminar, lo que se propone combatir y la forma en que lo podemos abordar.

Parecería ser que la premisa es: a cómo lo digo yo, en el momento en que lo digo yo. Sin aceptar que puede haber, legítima y válidamente, otras opciones que atienden y atacan exactamente el mismo fin para el cual están diseñadas las propuestas. En este caso de diputados del Partido de la Revolución Democrática.

El pasado 24 de abril, en la Gaceta Parlamentaria se publicó una iniciativa presentada por el diputado **Juan Guerra**, en la cual yo quisiera rescatar algunos de sus considerandos y motivos, y lo que hicimos específicamente en el seno de la Comisión de Hacienda para atacar de raíz estos problemas.

Cito textualmente. En el diagnóstico del diputado Guerra dice: "La debilidad de la recaudación del ingreso tributario ha obedecido, entre otros factores, a múltiples beneficios fiscales otorgados a sectores económicos mediante exenciones, autorizaciones para diferir el pago del impuesto. Se propone una supresión en los beneficios a ciertos contribuyentes contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta".

Lo que estamos haciendo en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es la eliminación de todos los regímenes fiscales especiales, manteniendo solamente un beneficio en particular a un sector productivo con menos desarrollo, y en el cual hemos coincidido todos los grupos parlamentarios en esta Cámara de Diputados, y me refiero al sector primario.

Sigue el diputado Guerra en su exposición de motivos: "Es indispensable aumentar la base de los contribuyentes, que todos los mexicanos cumplan con la disposición constitucional de aportar los recursos destinados al gasto público a través de un esquema equitativo, justo y proporcional a su ingreso".

**Lo que estamos haciendo este día en la Cámara de Diputados al instrumentar la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y complementada con el impuesto a los depósitos en efectivo, es fomentar el incremento precisamente en la base de contribuyentes, combatiendo la evasión y la elusión fiscal.**

Sigue la exposición de motivos de la iniciativa del diputado Guerra: "En la actualidad se da la paradoja de que el sistema tributario mexicano, en la vertiente del impuesto sobre la renta, está sustentado estructuralmente en las retenciones que de ese impuesto recae sobre la nómina y prestaciones sociales a los trabajadores, y no en los ingresos efectivos de las empresas para las cuales ellos laboran".

Estamos incorporando un crédito general para el pago de salarios y las contribuciones patronales de seguridad social a fin de que esto no sea una carga para los empleadores de este país, y estamos evitando cualquier posibilidad de gravar de mayor forma las percepciones de los trabajadores, creando el crédito al salario.

La iniciativa del PRD nos habla precisamente de algo en que también hemos coincidido los grupos parlamentarios, el agotamiento de nuestro petróleo, como recurso no renovable, y la falta de inversión en el sector energético obligan a Pemex a posponer su modernización, la adquisición de nuevas tecnologías y la ejecución de proyectos prioritarios para satisfacer la demanda nacional de productos elaborados con base en el petróleo.

Hemos votado hace unas horas reformas a la Ley Federal de Derechos, respecto del régimen fiscal de Pemex, con lo que estamos disminuyendo la dependencia de los ingresos fiscales de esta fuente no renovable y fortaleciendo las finanzas de la paraestatal a fin de que pueda invertir en tecnología y en exploración.

**Finalmente —y termino, diputado Presidente—, con las iniciativas que hoy estamos aprobando, estamos logrando otros objetivos que nos presenta los diputados del Frente Amplio Progresista. Estamos recuperando la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales, evasión y elusión fiscales en el impuesto sobre la renta. Vamos a generar definitivamente un aumento en la base de contribuyentes a consecuencia de la estructura de la contribución que pretende gravar a quienes hoy**

no pagan ISR. Se reduce la posibilidad de evadir o eludir las responsabilidades fiscales al definir un número reducido de elementos sujetos a deducción.

Finalmente, en el dictamen que estamos presentando, si pensáramos y no estuviéramos convencidos de las bondades de este impuesto, no estaríamos solicitando que en un plazo perentorio el gobierno federal evalúe la posibilidad de derogar todos los capítulos empresariales contenidos en el título II del impuesto sobre la renta, para que en su momento, en definitiva, se pudiese sustituir el impuesto sobre la renta con esta Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única por los grandes beneficios que al tiempo va a aportar a este país.

Muchísimas gracias.

## Comentario

-El diputado considera que con este impuesto se va incrementar la base de contribuyentes y por consiguiente la recaudación, fortaleciendo las finanzas públicas y dejar de depender del petróleo.

-El crédito al salario y de aportaciones a la seguridad social, considera que van a corregir la situación de la no deducibilidad de estos conceptos, sin embargo su efecto es muy diferente cuando se tiene una base negativa, ya que simplemente no se pueden utilizar.

-Con este nuevo impuesto, el diputado señala, los regímenes preferentes en el Impuesto Sobre la Renta, van a desaparecer, por lo cual se va a incrementar los contribuyentes cautivos, la realidad es que a cuatro años de su aplicación, la dependencia del petróleo sigue siendo de gran relevancia.

El Presidente diputado **Luis Sánchez Jiménez**: Gracias, diputado Minjares. Por múltiples alusiones, tiene la palabra el diputado Juan Guerra.

**El diputado Juan Guerra Ochoa**: Muchas gracias, señor Presidente. Compañeras y compañeros, el diputado Mijares ha hecho una cita que demuestra la voluntad que ha tenido el PRD, para que paguen impuestos los que ahora no pagan y que son los que más ganan. Esto está acreditado también por la iniciativa que aquí presentamos.

Yo no entiendo, y me va a costar trabajo entender, porque Acción Nacional desechó esta oferta de buscar un gran acuerdo para establecer un sistema tributario que gravara los dividendos, que gravara menos a las empresas, que verdaderamente fuera a gravar lo del capital y se fue por un monstruo raro llamado primero la CETU, que al principio nos sorprendió, porque nadie sabíamos de dónde venía.

Ahí está, precisamente en esa cita, la voluntad que hemos tenido de crear un régimen fiscal realmente equitativo, justo, proporcional. Pero porqué el PAN y el PRI se van por este monstruo que no está validado en ninguna parte.

**La CETU, compañeras y compañeros legisladores, no existe como impuesto nacional en ningún país. No es un impuesto a la ganancia neta que puedan tener las empresas y las personas, es un impuesto a los flujos y como impuesto a los flujos le va a pegar más a unas empresas que a otras, porque no le va a pegar a la ganancia neta. Este es el asunto.**

**Este monstruo ¿de dónde lo sacaron? Dijimos nosotros. Y luego dijimos: han de haber contratado un despacho muy sofisticado de mexicanos o de extranjeros para inventar algo que no existe en ninguna parte del mundo, ni está validado. Y no, en Internet no lo encontramos. Es un impuesto regional muy repudiado en Italia, cuestionado.**

Así es que, si Hacienda le pagó a un despacho, los timaron, las decenas o los millones que les hayan cobrado. Se ve, es idéntico a un impuesto regional en Italia que tiene un tasa del 4.2 por ciento y que ha sido sumamente cuestionado. Este es el asunto.

Este monstruo ¿por qué se van por él? No sé, franca y sencillamente, uno no puede entender porqué desaprovechan la posibilidad de un acuerdo y se van por un asunto como es la CETU.

Ahora, quiero decir una cosa, vamos a votar nosotros, por supuesto, en contra. No sólo porque no está validado, sino por las distorsiones que esto genera. Hemos hecho y lo reconocemos, nosotros insistimos a que fueran deducibles, iniciamos esa pelea de la CETU, los salarios y las prestaciones sociales y otros aspectos más que se contienen. Insistimos, porque lo copiaron tal como en Italia, tampoco allá son deducibles, pero allá es el 4.2 por ciento.

Buscamos ayudarles a atemperarlo para que no se equivoquen más. Pero ese monstruo, por favor, no está validado en ningún lado y no sabemos las distorsiones que vaya a provocar. La pregunta va a seguir en el aire, ¿por qué no aceptaron la propuesta del PRD, si ahora nos citan, cuando presentamos esa propuesta?  
Muchas gracias.

## Comentario

-Considero que el Diputado Juan Guerra Ochoa, tiene razón en cuanto a este tipo de Impuesto, tal y como fue conceptualizado por el presidente no tiene cabida en ninguna parte del planeta, es decir es un impuesto recaudatorio que no mide las capacidades reales del contribuyente, según investigaciones, existe un impuesto en Italia muy similar al Impuesto Empresarial a Tasa Única, pero con una tasa del 4.2 y no es un impuesto comparativo y de control.

La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: Muchas gracias, diputado. Tiene el uso de la palabra el diputado Fernando Mayans Canabal, del Grupo Parlamentario del PRD.

**El diputado Fernando Enrique Mayans Canabal:** Con su permiso, señora Presidenta. Compañeras diputadas, compañeros diputados, los ingresos fiscales que en México, como bien dice la iniciativa del Ejecutivo federal, son excesivamente reducidos comparados con otros países como Chile, en donde su recaudación es de 20.4 por ciento respecto del PIB, Brasil, donde es de 17.5 por ciento o Argentina, donde es de 15.5 por ciento, en México, se encuentra muy por debajo, alcanzando apenas 9.5 por ciento del PIB. Sin embargo, no es posible que el costo de la ineficiencia recaudatoria ilegal sea pagado, como siempre, por los que menos tienen.

**Si bien es cierto que el sistema impositivo hoy en día es complicado y que está lleno de exenciones, concesiones, créditos y complejidades, también es cierto que esta reforma como tal no está beneficiando de manera importante a la mayoría de los mexicanos.**

**La ineficiencia del ISR no sólo se debe a su compleja estructura, sino a la enorme corrupción que existe en el sistema de recaudación; a la confusión que implica el pago de los impuestos y a la cantidad exorbitante de beneficios fiscales de los que gozan los que más tienen; aunado a una ineficaz acción de presión por los grandes**

**consorcios y empresas que se encuentran dentro de nuestro país y que ven a México como un paraíso fiscal. Y es porque es así. ¿O alguien tiene dudas?**

La prueba de ello es que somos compatriotas del hombre más rico del mundo y suponemos que debemos sentirnos orgullosos de ello.

El diputado Luis Fernando Rodríguez Ahumada (desde la curul): Señora Presidenta, ¿puede preguntarle al orador si acepta una pregunta?

La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: Diputado Mayans, disculpe la interrupción. El diputado Luis Fernando Rodríguez Ahumada desea preguntarle si le recibe una pregunta.

El diputado Fernando Enrique Mayans Canabal: Cuando concluya, señora Presidenta.  
La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: Gracias, diputado. Continúe, por favor.

**El diputado Fernando Enrique Mayans Canabal: La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a diferencia del impuesto sobre la renta, es un impuesto que incrementa su base en detrimento de su tasa y, por tanto, es un impuesto que si bien tiene la intención de simplificar la tributación es un impuesto regresivo, ya que extrae proporcionalmente mayores recursos a quienes menos ingresos generan, lo que le hace un impuesto no deseable, porque es desproporcional y genera injusticia.**

**No debemos olvidar que nuestra función como legisladores es velar por la igualdad, la equidad y la justicia. Y ése fue nuestro compromiso con todos aquellos que confiaron en nosotros y a quienes hoy, con esta decisión, les damos la espalda.**

**Sustentado en el principio de equidad de que el que más tiene más aporte, establecido en el mandato constitucional que a la letra dice, en la fracción IV del artículo 31, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para el gasto público, así de la federación como del Distrito Federal, o del estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

**El impuesto empresarial a tasa única es un impuesto inconstitucional, ya que no cumple dicho mandato. Por eso rechazo categóricamente la aprobación de esta ley en su totalidad, expresando que el voto de mi fracción y el mío personal será en contra. Gracias, señora Presidenta.**

El diputado Fernando Enrique Mayans Canabal: Nada más un comentario. A mí me hubiera gustado, compañeras diputadas y compañeros diputados, que el señor Calderón en su campaña hubiera hablado de frente, con mucha honestidad, al pueblo de México. Y hubiera dicho: "señores, si yo soy Presidente, voy a tener una cascada de impuestos". Cosa que vino a sacar bajo la manga ahora en esta temporada, y nada más falta que nos cobren impuestos por las ventanas y por el oxígeno que se consume de este país. Gracias

## Comentario

-La baja recaudación de nuestro país, se debe fundamentalmente al sistema impositivo complicado que se tiene, aunado a la corrupción en el área de fiscalización y la cantidad excesiva de beneficios fiscales.

-La reforma fiscal lejos de haber sido un apoyo para la clase trabajadora fue un deterioro en su nivel de vida al eliminar las prestaciones sociales, y aumentar los impuestos.

-El IETU es inconstitucional porque no cumple con los principios de proporcionalidad y equitativo que marca el artículo 31 fracción IV.

Tiene el uso de la palabra el diputado Joaquín Humberto Vela González, del Grupo Parlamentario del PT.

El diputado Joaquín Humberto Vela González: Gracias, señora Presidenta.

La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: Adelante, diputado.

**El diputado Joaquín Humberto Vela González:** Yo creo que el análisis y el diagnóstico que todos tenemos, de la necesidad de que este país cuente con mayor cantidad de recursos, es un punto en el que todos coincidimos.

**Los datos son contundentes. De cada peso que gastamos, solamente recogemos de la tributación la mitad.**

**Hay 10 puntos del Presupuesto, 10 puntos del PIB —es el monto—, del Presupuesto, que está financiado a través de los recursos petroleros. Este país no puede de ninguna manera estar sujeto a que los precios del petróleo se mantengan altos, para poder mantener un Presupuesto como el que ahora se pretende aumentar.**

**Sin duda que es importante y hay que idear formas de aumentar la tributación. El problema es cómo y de qué manera vamos a lograr esto.**

**Y hay una manera que es la que no hemos hecho y que es la que deberíamos nosotros de haber planteado desde un principio: la forma más sana de aumentar los impuestos es aumentar la producción.**

**El problema que tenemos ahora y el galimatías en el que estamos metidos es que queremos aumentar la tributación sin aumentar la producción. Es una muestra clara de que en todo el sexenio de Fox no hubo crecimiento de la producción. Que en este año el crecimiento de la producción va a ser magro, pero de todos modos hay que aumentar el cobro de impuestos y entonces cómo le hacemos para poder sacrificar más a la gente y que pague más impuestos, a pesar de que no hay incremento de la producción.**

Creo que el planteamiento correcto hubiera sido cómo le hacemos para que este país crezca. Esa famosa visión de futuro que aducen los panistas es cómo le vamos a hacer para que este país crezca económicamente. Y no hay ninguna propuesta, la propuesta es totalmente recaudatoria. A ver cómo le hacemos y a quién fregamos para poder obtener mayor cantidad de impuestos.

Creo que ahí está el problema. ¿Cuál es el mecanismo y cuál sería la forma más adecuada de hacerlo?

El problema, lo voy a plantear claramente: cuál es la principal objeción que nosotros tenemos con este impuesto que era CETU durante tres meses y ahora es IETU. ¿Cuál es el problema? Hemos preguntado de manera precisa si se tiene un diagnóstico de quién es el que va a pagar ese impuesto. Nosotros tenemos un porcentaje de empresarios mexicanos que están dentro de la ley, están en el marco de la ley, pagan sus impuestos, cumplen. Ésos son los llamados cautivos, ahí están. Ésos son los que siempre han pagado y son los que han pagado los costos del salario del país.

Tenemos un número pequeño de grandes empresarios que no han pagado desde hace 60 años ningún impuesto en este país. Efectivamente, si el impuesto estuviera dirigido a que esos grandes corporativos, esos grandes empresarios, pagaran impuestos, y que además tienen una obligación, porque ellos se han beneficiado de este país, nosotros estaríamos de acuerdo con una propuesta de ese tipo. Si esos señores pagaran.

**Hay otro sector que es el que les preocupa —parece ser— a los panistas, que son todos los informales. A ver cómo los metemos a que paguen impuestos.**

Finalmente, el problema de la informalidad es muy abstracto porque la informalidad se inscribe desde los niños tragafuego, los limpiaparabrisas, hasta las grandes operaciones de narcotráfico que no pagan.

Entonces, es muy abstracto el problema y, la verdad, es que son actividades que son muy difíciles de meter en la formalidad.

Por eso sacan inventos como esa Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivos, que no van a resolver el problema. En realidad es un problema de incapacidad del SAT, de poder tener un padrón real.

¿Quién va a pagar el incremento del que se habla que va a aumentar la tributación?

¿Quién va a pagar? Si existiera una evidencia real de que van a pagar por primera vez esos grandes empresarios, que en otros países sí pagan, en Alemania pagan, en Francia pagan, en Estados Unidos, pagan esos grandes corporativos y aquí no pagan.

Si nosotros tuviéramos esa certeza estaríamos en un marco de efectivamente discutir cómo le hacemos para que, en un acto de justicia, estos empresarios que nunca han pagado ahora puedan pagar. No existe esa evidencia.

Hemos preguntado a los funcionarios de Hacienda, que están por allá atrás, cuánto es lo que van a pagar y quién va a pagar. El acuerdo era que los que están pagando, que los que están en ley no tienen porque ser...

—termino diputado, no se espante, no voy a dar más argumentos.

Si van a pagar los mismos de siempre no va a haber reforma fiscal. Esto no es reforma fiscal y les voy a decir los datos que da Hacienda, allá ustedes si quieren votar esta ley.

Lo que dicen, es que solamente el 35 por ciento de los empresarios van a pagar el IETU, y que del total de los nuevos recursos, solamente 20 por ciento...

La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: Diputado, por favor concluya.

El diputado Joaquín Humberto Vela González: **...va a ser de gente que antes no pagaba. Es decir, 80 por ciento del aumento lo van a pagar los mismos que han pagado siempre; en consecuencia, es totalmente ilógico que un impuesto que tiene estas características, y que no saben cómo va a ser pagado, vayan a votarlo a favor ustedes. En mi caso y el de los compañeros del Partido del Trabajo, vamos a votar en contra.**

## Comentario

-La base para aumentar los impuestos es la producción, como bien lo señala el Diputado Vela González, la disminución de la carga tributaria y el aumento de contribuyentes si no hay un respaldo económico, se generaría inflación y desequilibrios económicos como en años pasados, por otro lado el problema de la informalidad si es importante pero no tanto como el de los grandes contribuyentes que en otros países como Estados Unidos, Francia etc., si pagan impuestos no así en México.

La Secretaria diputada **Patricia Villanueva Abraján**: Por instrucciones de la Presidencia se consulta a la asamblea si está suficientemente discutido. Los diputados y las diputadas que estén por la afirmativa sírvanse manifestarlo (votación). Los diputados y la diputadas que estén por la negativa sírvanse manifestarlo (votación). Mayoría por la afirmativa, señora Presidenta. Suficientemente discutido en lo general.

**La Secretaria diputada Patricia Villanueva Abraján: Señora Presidenta, se emitieron 272 votos a favor, 121 en contra y 0 abstenciones.**

La Presidenta diputada Ruth Zavaleta Salgado: 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.

Pasa al Senado para los efectos constitucionales.

## Comentario

-Con todo y los argumentos en contra el IETU fue aprobado por la gran mayoría de los Diputados, como lo demuestra la votación es decir, 272 a favor vs 121 en contra.

Nuestro sistema parlamentario se encuentra secuestrado por los partidos políticos, todos deben de seguir la línea de la bancada de su partido, en esta ocasión el Partido Revolucionario Institucional (PRI ) y el Partido Acción Nacional (PAN) aprobaron tanto en la Cámara de Diputados como en la de Senadores esta nueva ley que ha sido muy cuestionada porque busca la recaudación a toda costa sin importar si cumple con los preceptos constitucionales, con la argumentación de que es un impuesto de control mínimo y que persigue un fin extra-fiscal.

### **5.1.4 Dictamen de la Cámara de Diputados <sup>23</sup>**

Considero importante conocer la esencia del Dictamen, ya que justifica el porqué de la aprobación de este nuevo gravamen, que entre otras razones señala:

-Que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, persigue en fin extra fiscal y que la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación ha avalado esta postula con las tesis a que hace referencia el mismo Dictamen.

-Se trata de que el gobierno puede proteger a la industria petrolera y que los ingresos de la Federación no dependan en gran medida de este recurso que se agota además de que su precio es muy volátil.

-Por otro lado, los impuestos mínimos y de control, también se justifican al argumentar que en ningún lado de la constitución se prohíbe tal situación y que nuestro país no sería el único en implantarlos.

---

<sup>23</sup> DICTAMEN de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única de fecha 13 de Septiembre de 2007.

## Constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única

“Para esta Dictaminadora no han pasado desapercibidas las críticas recibidas por diversos sectores de la Población y especialistas de la materia, sobre el impuesto empresarial a tasa única en cuanto a su adecuación o no al marco constitucional regulador de los principios básicos legalidad, equidad y proporcionalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

Es por ello que se estima conveniente hacer explícitas las consideraciones que sobre el particular ha tenido esta Comisión al proponer al Pleno de esta Legisladora la aprobación de la Iniciativa en estudio, considerando que se trata de un impuesto mínimo, de control, promotor de la inversión y de la creación de empleos, así como un vehículo apropiado para la redistribución de la riqueza del país”.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión cuenta con la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (gasto público), por lo que con base en la misma, el legislador puede gravar cualquier manifestación de riqueza, tal y como se reconoce en el siguiente criterio emitido por la SCJN:

**"CONTRIBUCIONES PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO. FACULTAD DEL CONGRESO PARA DECRETARLAS. La amplísima facultad de que goza el Congreso de la Unión para decretar las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto está, lógicamente, limitada por la condición de que las contribuciones que se establezcan han de sujetarse a las normas constitucionales."**

(Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, VI, Página: 136, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa)

Sin embargo, la CPEUM prevé límites a dicha facultad al establecer en el artículo 31, fracción IV, las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria consistentes en lo siguiente:

- Principio de legalidad: Relativo a que los elementos esenciales de toda contribución— sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago— deben estar claramente establecidos en una ley.
- Principio de proporcionalidad: Significa que las contribuciones deben estar vinculadas a la capacidad contributiva. Este principio ha venido evolucionando de manera importante en los últimos años, según los criterios señalados por la SCJN.
- Principio de equidad: Consistente en que la ley debe tratar igual a los iguales y desigual a los que no lo sean.

**Ahora bien, 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

Las contribuciones, son instrumentos necesarios dentro de cualquier Estado para el sufragio de las necesidades de la población, tales como salud, seguridad, educación, infraestructura, etc., de ahí que el artículo 31, fracción IV establezca que las contribuciones deben tener como finalidad cubrir el gasto público.

Sin embargo, las contribuciones no siempre se establecen con dicha finalidad recaudadora, pues el Estado, de acuerdo con su mandato constitucional establecido en el artículo 25 constitucional, tiene la obligación de procurar "una más justa distribución del ingreso y la riqueza"; luego entonces, bajo esta facultad se pueden establecer contribuciones con fines extrafiscales tendientes a lograr la redistribución del ingreso y la riqueza.

**Ahora bien, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es una contribución que si bien tiene una finalidad recaudatoria, también la podemos encuadrar dentro de ésta clasificación, puesto que su finalidad se deriva de la necesidad de ir substituyendo los**

ingresos petroleros, pues los mismos tienden a la baja y esto puede colapsar las finanzas del país si no se atiende inmediatamente.

Además, con esta contribución se pretenden fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el impuesto empresarial a tasa única se da como una solución para eliminar los regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del dicho tributo.

Dicho de otra manera, hoy en día existe una necesidad impostergable de disminuir la dependencia que se tiene de los ingresos petroleros, lo cual se logrará en gran medida mediante el fortalecimiento del sistema tributario, por lo que esta Dictaminadora coincide con lo señalado, sobre el particular, en la exposición de motivos de la Iniciativa que se dictamina.

**La SCJN ha establecido que la rectoría del Estado prevista en el artículo 25 Constitucional—garantizar el desarrollo integral y sustentable, el crecimiento de la economía y del empleo, y una justa distribución del ingreso y la riqueza—, constituye una finalidad extrafiscal de las contribuciones, tal como se desprende del siguiente criterio jurisprudencial, cuyo rubro y texto son:**

**"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.

Así mismo, la SCJN ha reiterado que el fin extrafiscal de la contribución debe quedar justificado en el proceso legislativo correspondiente, tal como se advierte del siguiente 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)

Ahora bien, para esta Comisión resulta importante hacer mención específica sobre los fines extrafiscales del impuesto empresarial a tasa única:

#### **Vehículo para la redistribución de la riqueza del país**

Como se ha señalado con anterioridad, derivado de las deficiencias que tiene el actual sistema mexicano, la carga tributaria a recaído solamente sobre una parte de la población, lo cual resulta injusto e insostenible.

**Así, mediante el impuesto empresarial a tasa única, se ampliará la base tributaria, con lo cual se logrará una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo cual se logra con una recaudación equilibrada y justa, pilar fundamental de esta contribución, pues al no contemplar regímenes especiales o diferenciados, deducciones o beneficios extraordinarios se mejora la recaudación.**

En estas circunstancias, este fin extrafiscal de la contribución empresarial a tasa única se estima que también refuerza la constitucionalidad de la mecánica para determinar su base gravable, en adición a los otros fines extrafiscales previamente mencionados, y que justifican la no deducibilidad de ciertos conceptos tales como las regalías entre partes relacionadas, así como los intereses.

## **Impuesto Mínimo**

En términos de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, los sujetos pasivos del tributo están obligados a contribuir de la manera equitativa y proporcional de que dispongan las leyes para el sostenimiento del gasto público.

Para los efectos anteriores, el Estado Mexicano, a través del Congreso de la Unión, tiene la potestad de establecer las contribuciones que juzgue adecuadas para dicho sostenimiento.

**En este contexto, dadas las circunstancias actuales del sistema tributario mexicano, que se han expresado abundantemente con anterioridad, lo más conveniente y eficiente es establecer un régimen fiscal que permita una contribución mínima del contribuyente al gasto público.**

**El diseño de un impuesto mínimo, como el impuesto empresarial a tasa única, parte de que son impuestos de base amplia, con tasas impositivas bajas y el mínimo posible de deducciones, sólo permitiéndose las estrictamente indispensables y relacionadas con el objeto gravado, ya que aquellas que no cumple con esas características distorsionan la base de cada contribuyente, en vez de hacerla más uniforme**

En ese sentido, el impuesto empresarial a tasa única busca gravar un porcentaje sobre la generación de riqueza lo que hace a la contribución más progresiva (a mayor riqueza más impuesto).

Es importante señalar que aquellas deducciones que no son estrictamente indispensables y que no se encuentran relacionadas con el objeto del impuesto rompen con la proporcionalidad matemática de un porcentaje y permiten, en ocasiones que cada contribuyente modifique su base tributaria de forma poco transparente.

De esta manera, lo más proporcional es un impuesto de tasa baja (es decir porcentaje matemático bajo) con deducciones básicas, indispensables, que estén estrechamente relacionadas con el objeto del impuesto y que sean de denominación común para la obtención de utilidades.

**Bajo esta premisa esencial, el impuesto empresarial a tasa única es esta contribución mínima que el Estado Mexicano requiere para el sostenimiento del gasto público. El diseño del impuesto empresarial a tasa única gira en torno al principio de que para lograr este impuesto mínimo necesario, es indispensable hacerlo estableciendo tasas bajas y acotando la deducción de ciertas erogaciones, particularmente aquellas que no son estrictamente necesarias para la operación ordinaria de un negocio y comunes a la gran mayoría de los contribuyentes.**

Sobre este mismo tema, es de suma importancia resaltar que la SCJN, ha sustentado sobre el tema de las deducciones, lo siguiente:

"DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no

se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) **por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales."**

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos.  
Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.  
(Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Febrero de 2007, Página: 638, Tesis: 1a. XXIX/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa).

Del anterior criterio, se puede claramente advertir que la SCJN al analizar el régimen de deducciones del impuesto sobre la renta, consideró que existen dos tipos:

- a) las necesarias o indispensables, y
- b) las que no son determinantes para la obtención del ingreso que, en este caso, es el objeto del impuesto.

Ejemplo de lo anterior, tenemos que el impuesto empresarial a tasa única no permite la deducción de intereses y regalías (en este último caso cuando son pagadas entre partes relacionadas como lo ha propuesto esta Dictaminadora), lo cual, se justifica en que se pretende en evitar el sobreendeudamiento de las empresas y en el caso de las regalías, estas han sido utilizadas por empresas transnacionales como vehículos de elusión fiscal, además de en ambos casos, dichas erogaciones no se encuentran estrechamente relacionadas con el objeto del impuesto.

Es claro que la deducción de intereses en ocasiones premia el apalancamiento y endeudamiento excesivo, lo que no es sano ni para las empresas ni tampoco para la economía nacional en su conjunto, ya que el sobreendeudamiento pone en riesgo el propio desarrollo de las empresas y las fuentes de trabajo.

Por otro lado, debe señalarse que en el impuesto empresarial a tasa única es deducible el valor nominal de las inversiones en el momento en que se realiza, en lugar de deducirlas a través de su depreciación o a valor presente en el caso de la depreciación acelerada (que se obtiene de restarle al valor nominal de la inversión los intereses que se pagarían por un préstamo obtenido para adquirir esa inversión en un plazo determinado), tal como se hace para efectos del impuesto sobre la renta.

Lo anterior implica que la deducción de la inversión a valor nominal es equivalente a deducir el valor de los intereses pagados en el financiamiento para adquirir dicha inversión, por lo que incluso, sería inexacto afirmar que el impuesto empresarial a tasa única no permite la deducción de intereses, pues con esta fórmula, es económicamente su equivalente.

Por lo que hace a las regalías entre partes relacionadas, normalmente constituyen pagos al extranjero, que derivado de las acreencias de nuestro sistema tributario actual, se están premiando en algunos casos prácticas elusivas y nocivas.

Además, sin desestimar el costo que para algunos contribuyentes pudiera tener el gasto por intereses y regalías, el impuesto empresarial a tasa única considera como deducibles aquellas erogaciones que son indispensables para que un negocio genere los ingresos de su operación ordinaria, lo cual implica reconocer la capacidad contributiva de los particulares, justamente, en términos del criterio contenido en la tesis XXIX/2007 sustentada por la Suprema Corte, que fue transcrita anteriormente.

**Es importante señalar que así como no son deducibles las erogaciones por concepto de intereses y regalías, tampoco son objeto del impuesto empresarial a tasa única, lo cual es acorde con el principio de simetría fiscal que debe prevalecer en todos los impuestos por lo que esta Comisión estima que no sería válido alegar la violación a la proporcionalidad del impuesto si tanto el ingreso como el gasto no son objeto del gravamen.**

**De esta misma manera, al participar de la misma naturaleza los sueldos y salarios, y las prestaciones de seguridad social del costo de intereses y regalías, todos ellos factores de la producción, no es posible jurídicamente permitir su deducción; sin embargo, su impacto económico negativo por no ser deducible, es compensado a través de permitir al contribuyente tomar un crédito equivalente a la carga fiscal correspondiente al monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo y a los ingresos gravados por sueldos e ingresos asimilados, contra la contribución empresarial a tasa única, con lo cual esta Dictaminadora estima que se respetan plenamente los principios constitucionales contenidos en el artículo 31, fracción IV del Pacto Federal.**

### **Impuesto de Control**

Por otra parte, el impuesto empresarial a tasa única se establece como instrumento de control del impuesto sobre la renta, puesto que permite neutralizar las estrategias que realizan los contribuyentes para evitar y eludir el pago de este último, particularmente porque los ingresos y deducciones para la contribución empresarial a tasa única se determinan con base en flujo de efectivo, lo cual confirma el fin extrafiscal del Impuesto que nos ocupa.

Además, el diseño del impuesto empresarial a tasa única permite eliminar los distintos regímenes especiales, subsidios o estímulos que existen en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tales como: el régimen de consolidación fiscal y el régimen simplificado.

De igual forma, el impuesto empresarial a tasa única acota los tratamientos diferenciados que tienen algunas industrias, como sería el caso de la industria maquiladora, que ha gozado de tratamientos especiales que le han permitido reducir su carga tributaria en forma importante, con respecto a la que razonablemente deben pagar esta clase de contribuyentes.

Resulta relevante tomar en cuenta el criterio sustentado por nuestro Máximo Tribunal de la Nación, en la jurisprudencia cuyo rubro y texto son del tenor literal siguientes:

"ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en

cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas."

(No. Registro: 200,156, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, III, Marzo de 1996, Tesis: P./J. 11/96, Página: 5)

Así como se advierte de la tesis jurisprudencial transcrita, la SCJN ha establecido que en el análisis de la constitucionalidad de un impuesto, también se debe tomar en cuenta la finalidad de control que este tenga, tal como ocurre en el presente caso.

## Comentario

De análisis de esta iniciativa tengo algunas reflexiones al respecto:

### **-Fines Extra Fiscales**

Creo que la utilización de los fines extra fiscales, para aumentar la recaudación y proteger a la industria petrolera que es la principal argumentación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, utilizada tanto por los legisladores y ratificada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lejos de haber coadyuvado a la inversión, la generación de empleos y redistribución de la riqueza, la ha acrecentado la dependencia de los recursos petroleros, no existe la generación de empleos que se esperaba y más aun la distribución de la riqueza aun esta por realizarse.

Los fines extra fiscales debe ser entendido aquellas disposiciones fiscales que sean promotoras del desarrollo nacional en áreas o sectores que requieran impulso económico y no deben de utilizarse como un encubrimiento para subsanar una ley deficiente.

### **-Impuestos Mínimos**

Los impuestos mínimos, son por demás polémicos, ya que su aplicación en México, es para encubrir deficiencias fiscales de otra ley que no está generando los resultados esperados, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta y el impuesto al Activo, el cual fue derogado debido a que al hacer deducible el costo de ventas y no las compras como en un principio, la base grabable se vio fuertemente afectada y la recaudación bajo.

-El Impuesto Empresarial a Tasa Única, se perfilo como el impuesto que aumentaría la base de contribuyentes y saneará las finanzas públicas, no obstante después de cuatro años de su operación los resultados no son los esperados.

-Otro punto por demás relevante del Dictamen de la iniciativa que se comenta, son las deducciones que pueden ser consideradas desde dos enfoques:

- Las estrictamente necesarias y
- Las que no son determinantes en la generación del ingreso.

En el caso del Impuesto empresarial a Tasa Única, los intereses, las regalías, los sueldos y salarios y las cuotas al seguro social, se argumenta que son necesarios para la generación de los ingresos, no obstante su impacto de la no deducibilidad se ve compensada con un crédito fiscal de estos dos últimos conceptos.

### **-Impuestos de Control**

-El impuesto de control es otro mecanismo que busca aumentar la recaudación ante la deficiente ley y la gran cantidad de regímenes preferentes que ha mermado considerablemente los ingresos tributarios.

-Tanto los impuestos mínimos como el impuesto de control, buscan la creación de leyes alternas para aumentar la recaudación dejando en total estado de incertidumbre jurídica al contribuyente, al no saber con precisión que impuesto y qué cantidad va a pagar, ya que debe de determinar diversos impuestos y compararlo para saber cuál es el monto de su impuesto a pagar.

-Gran parte de las empresas mexicanas son medianas y pequeñas y el impacto que ha tenido este gravamen a fomentado la informalidad, quedando aun pendiente la anhelada reforma fiscal.

### **5.1.5 Discusión de la iniciativa en la Cámara de Senadores <sup>24</sup>**

En esta sección como en la anterior, voy a resaltar las intervenciones que considero más relevantes de los senadores que intervinieron en la sesión:

---

<sup>24</sup> MINUTA proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Se turnó a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos, Primera. Gaceta Parlamentaria, 14 de septiembre de 2007.

Senador Ricardo Monreal Ávila, Senador Eloy Cantú Segovia, Senador José Luis Lobato Campos, Senador Alejandro Gómez Alcocer, Senador Pablo Gómez Álvarez al final de su exposición mis comentarios al respecto.

Para la discusión en lo general en contra del dictamen, se concede la palabra al senador **Ricardo Monreal Avila**, del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática hasta por cinco minutos.

**-EL C. SENADOR RICARDO MONREAL AVILA:** Gracias ciudadano Presidente.

Ciudadanos senadores:

Este día hemos tocado, abordado, discutido el tema de la reforma fiscal y específicamente en este momento el referente al llamado IETU, que tiene como objeto establecer una tasa única, gravable de 16.5 para su primer año y a las pequeñas y medianas empresas irles aumentando de 17 a 17.5 por ciento en los próximos dos años.

**Este impuesto es un nuevo impuesto también, desalentará, sin duda las inversiones en el país, no sólo en maquiladoras, no sólo en inversión extranjera, sino sobre todo el impacto recaerá en las pequeñas y las medianas empresas del país, traerá consigo fuga de capitales y obviamente la ausencia de posibles inversiones futuras.**

**Hoy en día el 70 por ciento de la fuerza laboral del país se encuentra contratada por estas pequeñas y medianas empresas, que de aprobarse este impuesto sufrirán un impacto en donde les restarán opciones de alternativas para consolidarse y para compactarse.**

**Al tener pocas opciones, las únicas que tendrán será subir los precios de los productos que comercializan o absorber los costos que el nuevo impuesto le significará, lo que golpeará en forma contundente la posibilidad de nuevos empleos o incluso muchas de ellas, y lo decimos ahora, el Grupo Parlamentario del PRD serán orilladas a la extinción y a la quiebra, este impuesto tampoco tiene las características constitucionales de un gravamen o una imposición deben de tener, ya que a pesar de que se trata de una tasa única, la realidad del país, las condiciones del país no permite que se les dé un trato igual a las grandes empresas junto con las medianas y las pequeñas. Esto es otra violación a los principios constitucionales que deben regir para toda imposición.**

**Por eso me parece muy grave en que voten a favor de este impuesto. De nueva cuenta traigo a debate una tesis, la 255 de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que se supone, debería tener el carácter de obligatorio para todos, su observancia debería ser así, está localizada, por si alguno la quisiera consultar en la séptima época, en el apéndice 2000 tomo 1, página 302. Es importante señalársela porque de su simple lectura se advierte que estamos cometiendo graves errores constitucionales y que estamos creando impuestos que riñen con los criterios generales para la imposición o para el establecimiento de nuevos gravámenes. La tesis es impuestos, proporcionalidad y equidad y se refiere al artículo 31, fracción IV que establece estos principios de proporcionalidad y equidad en los tributos, la proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.**

**Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo de manera que las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediana y reducido ingreso recurso.**

Por eso el cumplimiento de este principio se realiza a través de las tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingreso expresado en estos términos.

Ahora bien, el principio de la proporcionalidad, este principio se encuentra estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción de los ingresos obtenidos.

El principio de equidad, además radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. Como ven ustedes, estas tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación son muy claras, y debería orientar el criterio de los legisladores porque no sólo debemos observarlas, sino que tienen el carácter de obligatorio.

Por eso nosotros estamos en contra de éste impuesto, no observa los principios que la Constitución previene, y viola flagrantemente la equidad y la proporcionalidad. También esta ley, aunque se establece una tasa única, provocará una gran cantidad de juicios de garantías promovidos por los empresarios.

En este caso debemos advertir, los empresarios no necesitan ninguna tutela jurídica nuestra, no es lo mismo que los depósitos en efectivo hasta por 25 mil pesos mensuales, los empresarios no necesitan de nuestra defensa. Lo que sí establecemos con seriedad es que aún a ellos se les debe de tratar con los mismos rigores y principios de la Constitución.

Hoy deben de lamentarse muchos de éstos grandes empresarios, de estos medianos empresarios por este régimen y por esta tasa impositiva. Siempre he dicho, hoy se confirma, fraude no premia, el fraude nunca premiará, y hoy aquellos empresarios que creyeron que estarían dentro de los privilegios se dan cuenta que se equivocaron.

Pero aún así nosotros estamos en contra de este impuesto, no nos mueve ninguna actitud en contra de ellos, y por esa razón queremos que su trato sea igual para ellos que para todos los mexicanos. Y con este impuesto se violan los principios constitucionales, como también en el nuevo impuesto contra depósitos en efectivo, están en igualdad de circunstancias y para nosotros estos dos impuestos son incorrectos y son un error de quien los propuso y de quien los votará.  
Muchas gracias, presidente.

## Comentario

-La exposición del Lic. Monreal nos resalta como este nuevo Impuesto, viola la proporcionalidad y equidad al no medir la capacidad contributiva real del contribuyente, la tarifas progresivas que se aplican a personas físicas en el Impuesto Sobre la Renta, se ven coartadas por el Impuesto Empresaria a Tasa Única, al ser un impuesto uniforme.

Por otro lado las grandes corporaciones evaden al fisco federal legalmente por los regímenes especiales que ostentan en el Impuesto Sobre la Renta y en particular en la Consolidación Fiscal.

-EL C. PRESIDENTE GONZALEZ MORFIN: Gracias a usted, senador Monreal.

Se concede el uso de la palabra, para hablar en pro del dictamen, al senador **Eloy Cantú Segovia**, del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional.

**-EL C. SENADOR ELOY CANTU SEGOVIA:** Con su permiso, senador presidente.

En nombre del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional vengo a expresar las razones, y al mismo tiempo a las inquietudes que nos acompañan en la aprobación de éste nuevo impuesto:

**Primero, un reconocimiento a los senadores miembros de la Comisión de Hacienda por el gran trabajo que realizaron mejorando notoriamente la iniciativa que se había sometido a consideración del Congreso de la Unión. Estoy convencido de que le dieron un valor agregado, ya que gracias a estas adiciones, reformas, se mejoró de tal manera esta iniciativa que ahora hace viable a industrias que no lo hubieran sido sino es por las mejoras que tiene esta iniciativa.**

**En segundo lugar, porque tenemos la certeza, la convicción de que se requiere esta Reforma Hacendaria, porque se requiere para el Gobierno, para empresas estratégicas más ingresos para poder atender programas sociales urgentes para atender a los mexicanos que menos tienen y para crear condiciones en infraestructura y otros programas para hacer a México un país más competitivo.**

**Dicho lo anterior, también quiero señalar que con esta iniciativa que comentamos se logra ampliar la base tributaria y atender la iniquidad que ahora existe en la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes. Por tratarse de un impuesto mínimo y directo de naturaleza empresarial, de tasa única y base amplia, y que permite el mínimo posible de deducciones propias de un impuesto de control, también, asimismo, disminuye las distorsiones de los regímenes especiales previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como porque se grava la fuente de riqueza de manera uniforme, aspectos que permiten evitar la elusión y evasión fiscal fijando un ingreso mínimo con menos distorsiones que el actual impuesto al activo.**

**Este impuesto empresarial de tasa única, junto con la Reforma Fiscal de Pemex, cumple con un objetivo extrafiscal, deliberar recursos de dicha paraestatal y disminuir así la dependencia de estos ingresos.**

**Como miembro del Comité de Fomento a la Competitividad del Senado y de la Comisión de Comercio y Fomento Industrial, estimadas senadores y senadores de la República, quiero, sin embargo, manifestar algunas inquietudes: la primera tiene que ver si ésta reforma que estamos discutiendo efectivamente va a posicionar a nuestro país en un lugar más competitivo en la escena internacional.**

**Todos sabemos que del 2000 a la fecha en todos los organismos que miden la competitividad de los países hemos venido declinando. En el año 2000 éramos el lugar 32, el año pasado el 58 de 60 países; hemos dejado de ser atractivos a la inversión nacional y extranjera directa por esa pérdida de competitividad; pero lo grave no es esto, lo grave es que no se generan los empleos ni en la cantidad ni en la calidad que hacen falta.**

**Por ese motivo, si bien aceptamos que la Reforma es necesaria, la consideramos insuficiente, creemos que se avanzó, pero no lo suficiente, tenemos que pensar, como nos lo han manifestado en los últimos diez meses representantes de industrias que van desde intensivas en mano de obra, hasta industrias intensivas en bienes de capital.**

**Nos han manifestado representantes de pequeñas, medianas y grandes empresas su inquietud de contar con un modelo tributario que no busque recaudar más con más altas tasas impositivas o con nuevos impuestos nada más. Se busca, además, que**

busquemos el crecimiento económico, que generemos los empleos y que a través de más altas tasas de crecimiento económico tengamos entonces sí más recaudación.

Nos han planteado, y tienen razón, que el modelo tributario competitivo tiene que ser un modelo que facilite el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y en este sentido manifiesto aquí la inquietud de si estamos en ese camino con este nuevo impuesto, que sustituye al del activo, pero que sigue estableciendo una contabilidad difícil para muchas empresas en el cumplimiento de esta obligación.

Estamos, en consecuencia, conscientes de que se nos ha presentado a discusión una reforma Hacendaria necesaria. Pero nos preocupa, sobremanera, que por declaraciones del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se nos diga que sin reforma creceríamos al 3.5% del Producto Interno Bruto; con reforma el 3.7. Un crecimiento del punto 2 del Producto Interno Bruto, cuando la recaudación para el año que entra son 130 mil millones, es decir, el 1.3. En otros términos, una reforma que va a recaudar más que el impulso al crecimiento que vamos a tener.

Esto es lo que nos lleva a plantear que vamos a aprobar esta reforma como lo hemos hecho y este impuesto, pero estaremos atentos al resultado, estaremos atentos a ver que haya el crecimiento y los empleos que demandan los mexicanos en cantidad y calidad. Estaremos aprobándola pero no de manera incondicional.

Estaremos viendo atentos a que podamos discutir el tipo de reforma Hacendaria para la competitividad que nos lleve a discutir no cuántos puntos del Producto Interno Bruto necesita el financiamiento del gobierno, sino cuántos puntos del Producto Interno Bruto vamos a crecer para atender las necesidades de empleo de los mexicanos.

Vamos a discutir no cuánta riqueza se retira de la economía. Vamos a discutir cuánta riqueza generamos en la economía. Vamos a discutir cuántos empleos. Vamos a discutir cómo atemperar las diferencias de riqueza entre los mexicanos y entre regiones. Vamos, estimadas amigas, senadoras y senadores de la República, vamos en la política que es el arte de lo posible a transitar, espero, juntos, como lo acabamos de hacer en otras reformas, para hacer en un futuro cercano a un México más competitivo y que la estructura tributaria contribuya a ser a México atractivo a las inversiones que necesitamos frente a países que se las están llevando. Vamos por los empleos que disminuya la inmigración a Estados Unidos, vamos a detener ese flujo de 500 mil mexicanos. Vamos a detener esa fuga de cerebros que se nos está yendo. Vamos a generar los empleos con un modelo tributario que los propicie. Transitamos de modelos recaudadores a modelos incentivadores. Transitemos de recaudar más no con altas tasas y nuevos impuestos, sino con altas tasas de crecimiento y de empleo. Muchas gracias. (Aplausos).

## Comentario

-La exposición del Senador, es interesante al decir que necesitamos evaluar la efectividad de este impuesto, si va a cumplir su cometido de aumentar los recursos y aminorar la carga de Petróleos Mexicanos.

-Se necesita tener un sistema tributario que realmente ayude a las empresas a aumentar su productividad, producción y la generación de empleos, coadyuvando a incentivar la inversión.

- EL C. PRESIDENTE GONZALEZ MORFIN: En los términos del acuerdo que aprobamos, es al final de la lista de oradores, Senador. Está en el acuerdo que todos votamos, no hubo ningún voto en contra.

Para hablar en contra del Dictamen, se concede el uso de la palabra al senador José Luis Lobato Campos, del Grupo Parlamentario de Convergencia, hasta por 5 minutos.

- **EL C. SENADOR JOSE LUIS LOBATO CAMPOS:** Gracias, Presidente; compañeras y compañeros senadores: Nuevamente timideces para tratar de enfrentar la problemática fiscal de México. Pero, sin embargo, me da la oportunidad agradable de felicitar a mi amigo al senador Eloy Cantú por su honestidad intelectual de expresar las dudas legítimas que tiene respecto a este impuesto, de lo cual le puedo asegurar que antes de lo que piensan, si lo aprueban, nos vamos a tener arrepentir, porque este impuesto lo más seguro es que a lo mejor no entra en vigor, por una razón muy simple, Senador: **Son 37 convenios internacionales que tenemos suscritos. Yo quiero preguntarles, ayer lo hice en el seno de la Comisión: ¿Realmente la Secretaría de Hacienda esta chambeando a marchas forzadas con todos esos países para poder arreglar esos convenios y evitar la doble tributación? Porque si no, nos va a caer encima el primero de enero. Primero ustedes lo aprueban y luego deshacemos el entuerto. Ojalá y se den cuenta de la trascendencia de esto.**

**Solamente Irlanda tiene ahorita funcionando este impuesto de manera adecuada, pero los que hayan estudiado el caso de Irlanda o hayan estado allá, sabrán que lo tiene únicamente para las empresas morales, no acepta actividades empresariales de personas físicas y no existe otro impuesto sobre el que estén girando.**

**Y en este momento qué van a hacer nuestros empresarios, llevar –como se lo expliqué anoche- una cuarta contabilidad. Ya en este momento, no sé si ustedes lo sepan, todas las empresas bien nacidas en México tienen que llevar 3 contabilidades: Una desde el punto de vista contable, otra para determinar reparto de utilidades y la tercera para estudiar los aspectos fiscales. Ahora tendrá que manejar otra cuarta simultánea para poder operar este impuesto a Tasa Unica, para ir viendo mensualmente cuál de los dos impuestos resulta mayor para que ese se aplique.**

Mi compañera senadora Minerva, cuando propuso la derogación de varias de las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dio la posición para que saliéramos de este mal paso; y en lugar de que esta ley existiese, de una vez entrarle de lleno, evitar la consolidación fiscal de las empresas, que eso sí les garantizo, nos daría casi el 1.5 de producto del PIB como entradas.

Ah, pero nos vamos a meter con el gran capital que pagan millones y millones de pesos por la ingeniería y eso no es conveniente para muchos grupos de interés. En lugar de eso, pues vamos a ver cómo seguimos fregando a los que ya están, pero no se dan cuenta de que este va a resultar un impuesto inconstitucional por una razón muy simple: Voy a pagar el primer mes mis impuestos y no voy a saber si voy a pagar el impuesto de Tasa Unica o el impuesto sobre la Renta.

Y cuando ya termine mi contabilidad del primer mes, entonces voy a determinar ese mes cómo me fue para saber qué impuesto debo pagar.

Ah, y para el mes entrante a lo mejor pago el otro impuesto. Y se va a armar una revoltura de Padre, señor Nuestro.

Ustedes quieren aprobarlo y autorizarlo, háganlo. Pero ojalá y no veamos el desdoro de que el día primero de enero próximo, este impuesto no está funcionando porque no hemos suscrito los convenios con los 37 países con los que en este momento lo tenemos hecho.

Y estos convenios internacionales, señores, son la base para que haya inversión extranjera en nuestro país y son la base para muchas de las actividades económicas de México.

Creo que no hay nada más grave que hacer las cosas impensadamente, sin reflexionar en su trascendencia.

Como lo había propuesto originalmente el Ejecutivo, era un impuesto altamente recaudatorio. Así como quedó, tampoco va a ayudar al Ejecutivo ni a la Secretaría de Hacienda ni va a ayudar a nadie, pero no vayamos a caer en desdoro.

Recuerden ustedes que hace 20 años, los Estados Unidos de Norteamérica querían que lo aplicáramos. Y ellos mismos, 3 meses después nos dijeron: Párenle, párenle porque no hay forma de echar esto a andar en los convenios internacionales suscritos.

Y ya cuando nos recomendaron los Estados Unidos de Norteamérica que no lo hiciéramos, no lo hicimos. Hoy que apenas que no haya algún Secretario de Hacienda en Estados Unidos que sea amigo para que les dé el mismo consejito a las autoridades de México y díganle: Párenle, porque esto que están llevando a cabo no va a tener ningún fin positivo.

**Ojalá y de veras haya habido una reflexión de ustedes de lo que están queriendo aprobar. Y ojalá no lo aprobemos, porque es, de veras, denigrante para nosotros aprobar algo hoy y que después alguien nos pida en diciembre: Oiga, déjenlo sin efectos porque no podemos aplicarlo. Eso sería muy grave. Y el Senado debe ser una institución seria que realmente pueda coadyuvar al desarrollo del país, y a que nuestras leyes sean realmente objeto de algo altamente positivo.**

Es cuanto, Presidente. Gracias.

## Comentario

-La carga administrativa de este nuevo gravamen es evidente al llevar prácticamente otra contabilidad para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el gobierno invirtió millones de pesos para buscar una alternativa fiscal que aumentara la recaudación pero sin afectar los derechos ya adquiridos por los contribuyentes en el Impuesto Sobre la Renta, el resultado fue este impuesto de control, en donde al fin de mes, ambos impuestos se deben de comparar para conocer el impuesto a pagar.

Para hablar en pro del Dictamen, se concede el uso de la palabra al senador **Alejandro González Alcocer**, del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, hasta por 5 minutos.

- **EL C. SENADOR ALEJANDRO GONZALEZ ALCOCER:** Señor Presidente, le ruego sea tan amable de ser flexible en el tiempo, porque creo que hay puntos importantísimos que hay que dejar sentados en esta discusión.

Señoras y señores senadores, aquí se ha tocado ya por diversos oradores un punto que a mí se me hace que es de importancia vital el dejarlo precisado, asentado en el Diario de los Debates sobre la constitucionalidad de este impuesto.

Después, y al último haré algunas reflexiones, pero creo que tan vale la pena que voy a permitir leerlo para que quede textual y no tener ninguna divagación.

De un análisis jurídico, constitucional y de fondo de la propuesta enviada por el Ejecutivo a la minuta de la Colegisladora, y el dictamen que se somete hoy a la consideración de esta honorable asamblea, así como a los diversos criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por supuesto conocemos perfectamente la que leyó aquí un senador, respecto a las garantías tributarias, se llega a la convicción, nuestra convicción, por lo que

hablamos a favor de la propuesta del IETU, resulta plenamente apegada a los principios y garantías previstas en la Constitución Federal.

**Así, en primer lugar, quisiera resaltar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única tiene un fin extrafiscal, plenamente definido tanto en la exposición de motivos como en el dictamen que ahora está a discusión en este honorable pleno, y que consiste, esencialmente, en ser un impuesto mínimo y de control para el Impuesto Sobre la Renta.**

**Además, los fines extrafiscales del impuesto, que son disminuir la dependencia de los ingresos petroleros, la redistribución del ingreso y la riqueza, la eliminación de diversos regímenes preferenciales previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la simplificación del Sistema Tributario, se lograrán plenamente si aprobamos la propuesta que se sujeta a nuestra consideración.**

**Con ello también se estaría atendiendo a lo dispuesto en el Plan Nacional de Desarrollo 2007 – 2012 y al mandato señalado en el artículo 25 de nuestra Constitución, pues este impuesto se convierte en un importante detonante de empleos y de la inversión, ya que por su estructura se liberan recursos a los contribuyentes que podrán destinarse a ese fin, además de que constituye un vehículo impulsor del desarrollo sostenido del país.**

**Por ello, estimo compañeros y compañeras que la constitucionalidad de este impuesto que ahora se sujeta a nuestra aprobación, queda por demás demostrada, pues si la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado criterios reiterados en el sentido de que una norma tributaria es constitucional cuando atiende a fines extrafiscales, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, cumple con dichos fines.**

**Adicionalmente, el IETU, se ajusta a la interpretación que respecto del principio de proporcionalidad tributaria ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación por las siguientes consideraciones:**

**Se establece un base amplia con una tasa reducida, el objeto del impuesto que lo constituyen los ingresos por enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, constituye una manifestación de riqueza que constitucionalmente puede ser gravada.**

**Las deducciones que se establecen son aquellas directamente relacionadas con la obtención del ingreso, por lo que el contribuyente tributaría en función de su verdadera capacidad contributiva.**

**Lo más proporcional es un impuesto con tasa baja, con deducciones básicas y que sean comunes para la obtención del ingreso gravado. Al permitirse la deducción completa de la inversión en un ejercicio, no sólo se respeta la garantía de proporcionalidad, sino que se otorga un beneficio, pues en este caso se adelantan sus efectos fiscales.**

**Independientemente de que la Suprema Corte ha señalado que la doble tributación en sí misma no es inconstitucional, no se presenta ese fenómeno por la mecánica que se propone, sólo se pagará el impuesto que resulte mayor entre el ISR y el IETU.**

**Por último, quiero señalar que este impuesto también cumple plenamente con la garantía de equidad tributaria, pues trata igual a los iguales; y desigual a los desiguales, ya que las diferencias de trato que existen en la propuesta se basan en categorías de contribuyentes que resultan objetivas, y que por sus características propias los hace distintos del resto.**

**Tal es el caso del Sistema Financiero que recibe un tratamiento acorde con sus características propias, que lo distinguen del resto de los contribuyentes, pues el mismo, además de prestar un servicio público está sujeto a reglas y controles por**

parte del Banco de México, y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, situación que no ocurre con el resto de los contribuyentes.

Otro ejemplo de ello es la forma en que se trata a las sociedades cooperativas de consumo frente a la producción, pues en las primeras se atiende a su naturaleza de ser entes cuya finalidad es únicamente la satisfacción de los intereses de sus asociados en las mejores condiciones, en tanto que las de producción tienen una finalidad distinta, y que consiste, esencialmente, en un fin lucrativo, razón que justifica plenamente la diferencia de trato.

Además, con la utilización de las sociedades cooperativas de producción se ha generado un esquema de elusión, ya que los ingresos que ésta percibe se envían a los fondos de seguridad social, sin embargo, en lugar de que permanezcan hasta que en verdad se necesiten, son distribuidos a los socios en forma inmediata, asimilando a un sueldo, lo que genera una grave elusión, misma que a través de la propuesta sujeta a esta soberanía se combate.

Por ello, compañeras y compañeros, estoy plenamente convencido de la constitucionalidad de este impuesto, pero que además tiene otros vértices que aquí ya se han mencionado, o algunas preocupaciones que se han externado.

Una de ellas, y que me refiero, porque nos afecta directamente a los estados fronterizos, es el de la industria maquiladora. Créanme, senadores, que los primeros en poner, por decirlo vulgarmente, el grito en el cielo, fuimos los senadores y los diputados de las zonas fronterizas de este país, pero hemos estado convencidos de que hoy se ha puesto remedio al permitir la deducibilidad de nóminas y de prestaciones sociales, que era la preocupación principal de la industria maquiladora.

En Baja California son 250 mil empleos de la maquiladora, y pocas oportunidades tenemos de suplirlos con otro tipo de inversión. Por ello creo que debemos nosotros aprobar esta reforma porque se ha corregido lo que estaba principalmente a nuestro juicio erróneo, y que por supuesto repetir y refrendar que se cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad, previstos en la fracción cuarta del artículo 31 de nuestra Constitución.

Una última reflexión, para quienes han mostrado también preocupación por este impuesto. A mí se me hace una postura de incongruencia política aprobar algunos de estos impuestos que se están examinando hoy, y no aprobar este, porque por ejemplo el que se va a utilizar para PEMEX, 30 mil millones de pesos, de dónde va a salir, sino aprobamos a como vienen estos impuestos. Creo que es una postura razonable, raciocinio correcto dentro de los parámetros y de la legalidad, y por ello yo pido su apoyo a este dictamen. Muchas gracias. (Aplausos).

## Comentario

- Es interesante la reflexión del senador Cantu Segovia al señalar que se requiere el crecimiento económico en vez de altas tasas impositivas, nuestro sistema tributario para que sea competitivo debe permitir el cumplimiento de las disposiciones fiscales manera sencilla.

-Por otro lado señala que es necesario evaluar los resultados de este nuevo impuesto para saber si estamos en el camino correcto o se requieren otras reformas para transformar a México.

-EL C. PRESIDENTE GONZALEZ MORFIN: Gracias, senador. El último orador de la lista, y después le daré la palabra para hechos al senador Monreal. Es el senador Pablo Gómez Álvarez, en contra del dictamen. Se le concede el uso de la palabra hasta por cinco minutos.

**-EL C. SENADOR PABLO GOMEZ ALVAREZ: Quiero dejar, no, este no es el mío, ¿de quién es este? Ciudadanas senadoras, ciudadanos senadores, el proyecto que se consulta al Senado, procedente de la Cámara de Diputados, y como iniciativa muy modificadas, por cierto, del Ejecutivo, es una expresión patética del fracaso de la política fiscal de México, del desorden, de un aspecto de la vida de las naciones, que por muchos años se descuidó, creándose la cultura de no pagar impuestos, la corrupción pública jugó un papel muy importante en la conformación de esa cultura.**

**Decíamos ayer en comisiones unidas: que la delincuencia más extendida, más impugne y mejor organizada, es la de cuello blanco, en este país, de la que nos preocupamos muy poco.**

**Estamos muy asustados de la llamada “Delincuencia organizada”, pero de la otra, no tenemos susto alguno, parece que es parte del paisaje.**

**El Impuesto de Tasa Unica, que ahora se llama “A Tasa Unica”, de hoy en adelante vamos a haber de las tasas a impuesto, y empezar a hablar todo al revés, porque ni siquiera se respetó el español en el nombre del impuesto.**

**Es un grito desesperado de un gobierno sin proyecto, para tratar de corregir la evasión y la elusión fiscales.**

**Pero ese grito desesperado no va a llegar al 1.5 por ciento del Producto Interno, no puede ser.**

**Antes, en la época PAN, había habido otro grito desesperado por 60 ó 70 mil millones del IVA en alimentos y medicinas, que era menos, porque el 70 por ciento a las medicinas y a alimentos las adquiere el sector público, iba a tener que pagar por una vía lo que cobraba por la otra.**

**No hay --en el Estado mexicano de hoy-- un planteamiento global del problema de finanzas públicas.**

**No hay un programa para la reconstrucción total de los impuestos, especialmente del Impuesto Sobre la Renta.**

**Los contadores que se dedican a los asuntos fiscales, lo que estudian es la manera de eludir y de evadir impuestos.**

**Todo el que puede elude, y el que puede evade.**

**La inmensa mayoría de los evasores ganan en el Tribunal Fiscal de la Federación.**

**La Secretaría de Hacienda no es un instrumento.**

**El sistema del SAT, no es un instrumento efectivo, eficiente. Tenemos un desastre, y nos plantean un impuesto de control.**

**Qué, con las modificaciones que se le hicieron por las propuestas que hubo de los grandes empresarios y de los pequeños empresarios y de todos los empresarios y de muchos otros, pues francamente pues ya ni siquiera de control va a ser.**

**Si el Estado acepta que con un impuesto de control va a recaudar un punto del PIB o 1.5 del PIB, es el reconocimiento de que el Impuesto Sobre la Renta, como está diseñado, no funciona, sencillamente.**

Un Estado que reconoce su ineficacia para diseñar el sistema fiscal e inventa impuestos de control porque su sistema fiscal hace agua por todos lados, pues es un Estado carente de dignidad, sencillamente. Reconoce que no sirve e inventa cosas para dejar de servir un poquillo, siendo inservible.

El mundo entero nos está criticando de que la recaudación mexicana es de 10 puntos del PIB. Y se dice: "Con esto vamos a subir un poquito". A ver, no se trata de eso, señores, se trata de discutir.

Si los impuestos al ingreso van a ser --como dice la Constitución-- debidamente proporcionales, y deben cobrarse debidamente o no.

Ahora vamos a tener dos impuestos al ingreso. ¿Qué es eso?

Señores Senadores, reflexionemos. Al rato va a surgir otro impuesto de control para hacer efectivo éste de control, que no funcionó porque tiene más agujeros que un queso gruyere. Y nos vamos a ir de impuesto de control en impuesto de control, como el adefesio que acaban de aprobar, el Impuesto al Efectivo, que además es inconstitucional, totalmente. Entonces, este no es el camino.

Nosotros hicimos una propuesta de reformas del Sistema de Impuestos Sobre la Renta. Ni se discutió.

Pongan ustedes que haya estado mal. No todas las propuestas que se presentan son las grandes maravillas, ni las verdades reveladas, pero sirven para provocar una discusión y empezar a encontrar soluciones al problema, porque las soluciones tienen que proceder de todas las fuerzas políticas del país y no sólo de una.

Del fracaso de Acción Nacional del IVA en alimentos y medicinas presentado como la panacea de la crisis de las finanzas públicas, al Impuesto de Tasa Unica, perdón, porque le estoy cambiando el nombre, es un intento, sólo que este último, exitoso, desde el punto de vista legislativo, que no pretende más que darle al Gobierno 70 u 80 mil millones de pesos, eso es todo.

Cuando podríamos tener un sistema fiscal de Impuesto Sobre la Renta, que nos diera mucho más, tanto por su eficacia como por su justicia, por las dos cosas. En alguna ocasión, Presidente, voy a terminar, el PRD y el PRI nos pusimos de acuerdo para reducir la consolidación fiscal, y lo logramos.

En la pasada legislatura volvieron al 100 por ciento, puestos de acuerdo PRI y PAN. Este es un juego.

¿Va a ver o no consolidación fiscal en México?

Ahora, este impuesto de control le da un pequeño llegue a ciertos consolidadotes fiscales.

Vayamos a renta, a eliminar el sistema de consolidación fiscal, y dejémonos de andar quitándole pizcachas a los contribuyentes que no pagan lo justo, lo que debieran pagar.

Este es un país de estructuras monopólicas y oligopólicas, no nos engañemos.

Los grandes contribuyentes tienen tasas efectivas bajísimas de Impuesto Sobre la Renta. Ahí es donde están los problemas, porque deducen hasta el aire que respiran.

Esta es la gran historia de las deducciones. Todos son concesiones fiscales del Estado, y entre más grande es el capitalista, más se beneficia de tales deducciones. Ahí hemos estado desde hace muchas década, muchísimas. Pero seguimos, ese es el error.

**Calderón hasta cometiendo el mismo error de siempre, y cavando el fracaso en esta materia, por lo menos, de su propia administración.**

**Este país no requiere paliativos de control de la evasión fiscal, requiere la lucha contra la evasión, las nuevas leyes fiscales, justas, que den paso a una efectiva redistribución del ingreso, como lo requiere un país pobre, como lo tienen los países ricos, ahí sí se redistribuye el ingreso.**

**A nosotros nos da miedo decir, vamos a redistribuir una parte mayor del ingreso nacional; temen, temen, somos rehenes de un puñado de oligarcas, eso somos como Estado.**

**También ahí hay que emanciparnos, como el otro día, respecto de los poderes televisivos.**

**El Estado mexicano debe proclamar, con actos de emancipación, que el poder del dinero no puede regir, ni determinar, el destino de la nación. Gracias. (Aplausos)**

## Comentario

-De las intervenciones más profundas y amenas considero que fue la del Senador Pablo Gómez en relación al Impuesto Empresarial a Tasa Única.

-Hace varias reflexiones muy interesantes, no obstante, la que se refiere a nuestro sistema tributario y en particular las leyes fiscales, que están con muchos vicios, ha provocado que el gobierno no esté recaudando lo que debería, aunado a los regímenes preferentes, hace mas critica la situación.

Ante tal escenario, se está proponiendo este nuevo gravamen, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, para corregir esta deficiencia y que sirva de control.

¿Cuántos impuestos de control nos faltan mas por aprobar?, no sabemos, lo que sí es un hecho, es que no estamos atacando el problema de fondo y gran parte de la evasión es por lo mismo, por no tener una ley eficaz, que se actualice constantemente y que grave a todos los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva.

-EL C. PRESIDENTE GONZALEZ MORFIN: Gracias, senador Gómez.

En los términos del 102, para hechos, se concede el uso de la palabra al senador Ricardo Monreal, del grupo parlamentario del Partido de la Revolución Democrática.

**-EL C. SENADOR RICARDO MONREAL AVILA:** Gracias, ciudadano presidente; señoras y señores legisladores: Este impuesto, esta ley que se discute sobre el Impuesto Empresarial a Tasa Única, desde nuestro punto de vista, es inconstitucional.

Nosotros sostenemos que adolece de los principios rectores de todo gravamen.

Nosotros sostenemos, con firmeza y con pruebas, que es inequitativo, y que es desproporcional.

Y nos atenemos a la jurisprudencia de la Corte y a la Constitución misma.

Por eso creo que se equivocan al aprobar este impuesto inconstitucional.

Y lamento mucho, que se confunda y que se diga, que se obtuvo un gran beneficio, cuando se logró la deducibilidad de casi todo lo que se pedía, el 100 por ciento; no es así.

**Es un engaño. Si ustedes analizan, y deben de hacerlo, el capítulo tres, el de las deducciones; en el artículo 5, y la mecánica que establece en el sexto, en el séptimo, en el octavo, en el noveno de esta ley, cualquiera que lo lea, se va a dar cuenta que no es así. Y que de la deducibilidad será entre el 16 y el 17 por ciento, aproximadamente.**

He tenido respeto siempre por el senador Cantú Segovia, y precisamente por los argumentos que él hizo, por las expresiones que él hizo, por los comentarios que le han llegado a través del sector empresarial, porque me consta que tiene una relación con todo el sector empresarial de México; esas razones son las que deberían llevar al PRI votar contra este impuesto.

El PRD sí está de acuerdo en ampliar la base de contribuyentes.

**El PRD sí está de acuerdo y dispuesto a establecer mecanismos e instrumentos de combate a la evasión y a la elusión fiscal. De eliminar los privilegios fiscales.**

**Lo hemos dicho, si estamos de acuerdo. Y por eso al escuchar a los dos senadores, uno representante de un estado fronterizo, exgobernador; y otro senador y legislador político de oficio, esas razones deberían llevar a los dos a votar en contra, porque ustedes representan un estado económicamente pujante.**

Nuevo León, Nuevo León concentra, quizá, el nivel económico más importante, junto con el DF, junto con el estado de México y Jalisco. Pero donde va a causar estragos este impuesto, va ser en Nuevo León.

Exactamente en Nuevo León.

Y con estos grupos de empresarios con los que se ha reunido el senador Cantú Segovia. Vamos a verlo. No falta mucho.

**Y sobre la discusión constitucional, si es o no equitativo y desproporcionado, lo va a resolver la Corte, se los aseguro. Porque va a haber amparos en cascada, y la Corte va a resolver si este impuesto es o no inconstitucional.**

**Ese es el tema de fondo. Es un nuevo impuesto, es un nuevo impuesto que se carga a los mismos; no amplía la base de contribuyentes; no son nuevos los que van a pagar este impuesto; son los mismos empresarios los que van a pagar el 16.5 por ciento.**

**Entonces, no se engañen. Son los mismos impuestos, a los mismos contribuyentes.**

**Y eso es en lo que nosotros no estamos de acuerdo. Nosotros sí estamos de acuerdo en ampliar la base de contribuyentes, y que todos paguemos.**

**Pero esta ley, particularmente el IETU, no está generando, ni equidad ni proporcionalidad. Nosotros sostenemos que es un impuesto inconstitucional.**

**Es una ley que va ser combatida en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por grupos empresariales, y los vamos a ver, una vez que se inicie la vigencia de esta ley.**

**Por su tolerancia, presidente, muchas gracias. (Aplausos)**

Comentario

-Como señala el Senador Monreal, hace falta realmente una reforma de fondo que pueda aumentar la recaudación del gobierno federal, pero no

únicamente que recaiga en los mismos que paguen, sino en los grandes grupos económicos que paguen lo justo por sus ganancias.

## **5.2 Sesiones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para estudiar la constitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única.**

### **5.2.1 Sesión pública del 22 de Enero del 2010**

#### **5.2.1.1 Resumen de la sesión**

En esta sesión, participaron diversos especialistas, tanto del sector público como del privado. Analizaré sus principales argumentos de manera muy somera, ya que en el siguiente punto se analizarán con más detalle señalando a quienes representaron.

#### **Del sector privado intervinieron:**

**-El Lic. Francisco Kudo Vázquez.** Su principal argumentación está en definir qué es lo más importante, que el Estado se haga llegar de recursos no importando que se violente en orden constitucional.

**-Lic. Hugo Alberto Arriaga Becerra.** Señala que la cancelación de sueldos y salarios como una deducción indispensable ha propiciado que el principio de proporcionalidad no exista, así mismo ha afectado directamente a los trabajadores al eliminarles la previsión social.

Por otro lado, el saldo pendiente de deducir de las inversiones al 31 de Diciembre de 2007, al limitarlas al 50% con un tope anual del 10% no compensa la deducción que se puede hacer en tres ejercicios por las inversiones de Septiembre a Diciembre de 2007.

**-Lic. Carlos Loperena Ruiz.** Señala que la base gravable debe de identificarse con la capacidad económica y contributiva.

**-Lic. Ricardo Cervantes Vega.** Comenta dos temas que resaltan aun más que este impuesto es desproporcional:

-Los inventarios al 31 de Diciembre de 2007, cuyo enajenación en 2008 en gravado para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, no se permite su deducción por el costo de adquisición.

-La enajenación de terrenos, adquiridos en 2007 y enajenados en 2008, se deben de acumular sin deducción alguna.

**-Lic. Emilio Margain Barraza.** Se enfoca a otro tema muy interesante como son las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, las cuales no se

aplican para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, a menos que sea resultado de una deducción inmediata y esta se hubiera generado en 2005.

**-Lic. Rodolfo Velez Gutiérrez.** Sus argumentos se enfocan en dos reflexiones:

-La autorización de leyes extra fiscales por parte del Congreso de la Unión para sufragar alguna contingencia o reactivar algún sector, se ha utilizado para corregir leyes y con ese argumento se crean leyes sin los principios constitucionales.

-Otra reflexión son los elementos de los impuestos, los cuales deben estar contemplados en la ley y no hacer referencia a otras leyes.

**-Lic. Ricardo Cervantes Vargas.** Su argumentación gira en dos nuevos conceptos:

-La deducción de los inventarios al 31 de Diciembre de 2007 solo se podrá deducir hasta el 60% en diez ejercicios.

-En relación a la enajenación de terrenos que son acumulables en 2008 por su venta, no se pueden deducir su costo de adquisición.

**-Lic. Emilio Margain Barraza.** En su exposición hace referencia a las pérdidas de ejercicios anteriores, que se puede utilizar el 5% como un crédito fiscal.

**-Lic. Rodolfo Vele Gutiérrez.** Hace tres reflexiones que considero de gran trascendencia.

-La primera se refiere a que el Congreso puede autorizar la realización de leyes con fines extra-fiscales, que promueven el empleo, la inversión o encaminadas también al fomento de ciertas actividades o usos sociales que sean útiles para el desarrollo del país, los cual será justificable siempre y cuando no violen los principios constitucionales rectores de los impuestos.

-La segunda se refiere al principio de legalidad en donde los elementos esenciales de un impuesto deben de estar en la ley y no resulta constitucional la omisión de la regulación o la incompleta consideración de los elementos esenciales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

**-Lic. Juvenal Lobato Díaz.** Señala que este impuesto fue hecho por economistas que trataron de aplicar la contabilidad de las cuentas nacionales de la macroeconomía a la determinación de un impuesto sobre su misma dinámica, es decir la base gravable.

**-Lic. Gil Alonso Zenteno García.** Se enfoca en varios apartados que ya fueron comentados anteriormente pero con señalamientos peculiares tales como:

-No se puede medir la capacidad contributiva real si le limitan las deducciones y en algunos casos se prohíben, como en el caso de sueldos y salarios, intereses, regalías, intereses, inversiones adquiridas antes de 2008.

#### **Del sector Público:**

**-Lic. Javier Ramírez Acuña.** Como representante de la Cámara de Diputados, defendió el Impuesto Empresarial a Tasa Única, haciendo referencia que este impuesto tiene las siguientes características:

-Es proporcional y equitativo tal y como lo señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. El estudio de la constitucionalidad del IETU no se puede manejar en forma aislada, sino su interpretación debe de ser en forma armónica y sistemática con otras leyes.

-El IETU tiene fines extra fiscales para amentar la recaudación federal.

**-Lic. Gustavo Enrique Madero Muñoz.** Como representante de la Cámara de Senadores.

Su argumentación fue en que este nuevo impuesto tiene cuatro objetivos:

-Un pago mínimo que permita fortalecer los ingresos tributarios y no depender tanto de los ingresos petroleros.

-Mayor equidad en la distribución de la carga tributaria al gravar con la misma tasa los ingresos con independencia de quien los recibe y poner freno al abuso de las planeaciones fiscales en el Impuesto Sobre la Renta.

-Preservar el principio de Simetría Fiscal entre Ingresos Acumulables y Gastos Deducibles.

**-Lic. José Antonio Meade Kuribrana** Como representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señalo.

- Que ayudara a sentar las bases de una estructura sana para ir sustituyendo poco a poco los ingresos del petróleo.
- Ayudara a confrontar los compromisos adquiridos y las necesidades apremiantes.

- Es indispensable un impuesto que fuera equitativo, que promoviera la competitividad, a generar empleos y minimizar la distorsión de los recursos con planeaciones fiscales.
- Además este impuesto mínimo se puede acreditar con 4 conceptos: el impuesto sobre la renta propio, el retenido y enterado, el impuesto retenido aun sin haber sido enterado y e crédito al empleo.

### **5.2.1.2 Planteamiento de la Problemática**

El pasado 22 de Enero del 2010, los ministros del Máximo Tribunal llevaron a cabo una Audiencia Pública, por la importancia que representa para los contribuyentes y para el Estado el Impuesto Empresarial a Tasa Única, mejor conocido como el I.E.T.U.

Fue una audiencia en donde participaron personalidades tanto del sector empresarial como gubernamental quienes analizaron desde diferentes puntos de vista la constitucionalidad o no de este gravamen y sus efectos desde su entrada en vigor a partir del 1 de enero del 2008.

En esta sesión, por la trascendencia que represento, señalaré en términos muy generales los comentarios que considere importantes en cada uno de los participantes de la audiencia pública y que ha servido de base para resolver los juicios de amparo que fueron promovidos por los contribuyentes.

Señalaré el nombre del expositor, a quien o quienes representan, su comentarios y al final el comentario personal con ejemplos de su exposición en su caso.

### **5.2.1.3 Discusiones y debates**

#### **Primer Bloque:**

**Lic. Luis Francisco Kudo Vázquez. (Representa a Audiobox, S. A. de C. V., Sistema de Desarrollo Sustentable, S. A. de C.V., Servicios Auxiliares de Administración, S. A. de C.V., Sociedad Educativa Fernando R. Rodríguez A. C., Anco Foods, S. A. de C.V., Construcciones, Proyectos y Señalamientos S. A. de C.V., y Coratel.)**

La participación del expositor considero que fue bien fundamentada en el aspecto de la inconstitucionalidad del IETU. Como él mismo señala no se trata de salvar las finanzas públicas con este Impuesto, sino constatar que su fin es meramente recaudatorio pasando por alto los principios constitucionales del artículo 31 fracción IV.

“Consideramos que esta primera audiencia pública no es para salvar las finanzas del Estado sino para definir las afectaciones causadas por el impuesto empresarial a tasa única y en nuestra consideración bastan las treinta y cinco mil demandas para constatar una afectación general a los contribuyentes.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución ha sido rebasado por el sistema fiscal vigente ya que busca mayores objetivos que los permitidos; actualmente la causa del IETU nada tiene que ver con el gasto público pues su objeto es obtener una recaudación mayor que no atiende a la equidad ni a la legalidad tributaria, ni a la capacidad económica ni contributiva de quienes prestan servicios independientes, enajenan bienes u otorgan el uso o goce temporal de los mismos.

**¿Qué es más importante, el hacerse de recursos o que se respete el orden constitucional que da lugar a nuestra nación?**

Por lo tanto, en nuestra consideración la base gravable del IETU debe ser congruente con la base gravable de renta y al no quedarse esta simetría fiscal el IETU es un impuesto netamente recaudatorio que recae solamente en los mismos particulares que ya contribuimos al gasto público y cuya finalidad es recaudar el impuesto sobre la renta que se deja de percibir por el erario con motivo de los tratos preferenciales que la propia ley permite.

Desde nuestra consideración que el IETU, no solamente grava la utilidad de la empresa, sino que también recae en otros sujetos, incluso en los casos de quienes obtienen ingresos por dividendos o por intereses y que no son sujetos del IETU; es decir, este impuesto permite que se grave a personas con motivo del incremento de la riqueza de otros, lo cual no tiene cabida en los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contemplados por nuestra Constitución.

Esto es así, puesto que la Ley del IETU señala que no serán deducibles las erogaciones por salarios, ni las prestaciones de previsión social, ni la PTU, ni las prestaciones recibidas por la terminación del vínculo laboral. Así mismo, tampoco se permite la deducción de las aportaciones de seguridad social a cargo de los patrones, ni el costo de los terrenos adquiridos antes de dos mil ocho y enajenados a partir de ese año; así como tampoco las inversiones al activo fijo, efectuadas antes del primero de enero de dos mil ocho, así como tampoco el pago de regalías. No obstante que todas estas erogaciones y conceptos en nuestra consideración y en un hecho público y notorio que nosotros invocamos, son necesarias e indispensables para conseguir el objeto del gravamen, el ingreso.

Asimismo, el IETU es inequitativo, puesto que exenta de su pago y sin razón objetiva de por medio, a la enajenación de títulos de crédito, lo que significa una consecuencia jurídica distinta de la aplicable a otros gobernados que están en una situación de igualdad; es decir, que enajenan bienes de los cuáles obtienen ingresos y respecto de ellos si están obligados a pagar el IETU; es decir, el IETU, es decir, la Ley del IETU establece un trato desigual para gobernados que se encuentran en situación jurídica de igualdad que es la obtención de ingresos por enajenación de bienes.

## Comentarios

Como podemos constatar, el descontento por no permitir la deducción de partidas estrictamente indispensables para la realización de la actividad, está vulnerando la capacidad de contribución real y se está pagando sobre una base ficticia de utilidad.

Vamos a poner dos ejemplos de cómo el IETU es un impuesto mínimo y complementario del ISR:

Ejemplo "A"

I.S.R.	\$ 1,000
I.E.T.U.	\$ 1,200
Se paga I.E.T.U. por	\$ 200
Lo anterior porque es el impuesto mínimo a pagar el I.E.T.U.	

En el siguiente caso ejemplo "B"

I.S.R.	\$ 1,200
I.E.T.U.	\$ 1,000
No se paga el I.E.T.U, por exceso de ISR	\$ 200

Que pasaría si en el caso "A" se decretan Dividendos, no contempla esta figura la Ley del IETU y por lo tanto a pesar de que se tenga una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (Es decir el dinero que se puede retirar sin pagar impuestos en ISR, porque es un incentivo para la generación de utilidades) se tendría que pagar el IETU.

Por otro lado al no permitir la deducción de los siguientes conceptos se aumenta la base gravable y por consiguiente el Impuesto.

-Salarios

-Prestaciones de Previsión Social

-P.T.U

-Prestaciones por la terminación de una relación laboral

-Aportaciones de Seguridad Social Cuotas Patronales

- Costo de Terrenos Adquiridos antes de Enero de 2008

-Inversiones de Activo Fijo efectuadas Antes de Enero de 2008

-Pago de Regalías

Quedan exentos del Impuesto la enajenación de Títulos de crédito (Mercados Bursátiles)

Sin embargo si se efectúan la enajenación de Activos Fijos o Terrenos, adquiridos antes de Enero del 2008, no se permite para efectos del I.E.T.U. la deducción del costo del terreno y en el caso del Activo Fijo únicamente se permite el 50% del saldo pendiente de deducir , con lo cual se comprueba su fin netamente recaudatorio..

Se dice que el I.E.T.U. promueve la Inversión por hacer deducibles al 100% los activos que se adquieren, cabría decir que en el caso del I.S.R. la deducción esta topada, y al comparar los impuestos seguramente va a salir el I.S.R. mayor que el I.E.T.U. obteniéndose un pago en exceso, ¿Donde está el incentivo Fiscal?

Ejemplo:

I.E.T.U.

Ingresos	\$ 1,000,000
Deducción inversiones Muebles	900,000
Base	\$ 100,000
Tasa	17.5%
Impuesto	17,500

Ejemplo:

I.S.R.

Ingresos	\$ 1,000,000
Deducción inversiones Muebles 10%	90,000
Base	\$ 910,000
Tasa	30%
Impuesto	273,000

Comparativo

I.S.R	273,000
I.E.T.U.	17,500
Pago en exceso de ISR	255,000

La reflexión que hace el Lic. Kudo Vázquez entorno a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad es de gran utilidad para entender nuestro actual sistema tributario:

*¿Qué es más importante, el hacerse de recursos o que se respete el orden constitucional que da lugar a nuestra nación?*

**Licenciado Hugo Alberto Arriaga Becerra. (Representante de Sectec, S. A. DE C. V.)**

De la intervención del Lic. Arraiga Becerra considero que de las reflexiones más importantes se encuentra la anulación de la deducción de sueldos y salarios ya que su crédito fiscal, no es suficiente para compensar dicha deducción, violentando con ello la proporcionalidad.

Por otro lado, el Impuesto Empresarial a Tasa Unica, (IETU) es un impuesto mínimo y los beneficios de ambas leyes se pierden mutuamente, ya que por un lado se fomenta la inversión pero se limita en la otra, tanto en el ingreso como en el gasto.

En relación al tipo de impuesto se considera el IETU como un impuesto directo pero toma como base y objeto lo que señala un impuesto indirecto como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) gravando los flujos de efectivo, no la capacidad económica.

Otro de los señalamientos es en función a los créditos fiscales por inversiones de Septiembre a Diciembre de 2007, ya que se pueden deducir en tres ejercicios, ahora la inversiones de Enero de 1998 a Diciembre de 2007, el saldo pendiente de deducir únicamente se podrá deducir el 50% y esta topado al 10% anual.

A continuación señalo lo que considero relevante de su intervención:

“El aspecto fundamental que se combate de esta ley, es que limita las deducciones, la condiciona en el aspecto temporal, en el aspecto cualitativo y en el aspecto cuantitativo, lo que en términos genéricos da como consecuencia que no se respete la proporcionalidad que es la garantía que se define en este caso. la Ley solamente autoriza ciertas deducciones y particularmente es importante señalar que se indica que no serán deducibles las erogaciones que efectúen los contribuyentes que a su vez sean ingresos para la persona que los recibe, lo que nos remite el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es ingresos por sueldos o salarios.

**Este concepto se maneja por la propia Ley en una forma diversa, pretendiendo hacerlo equivalente a la fórmula de la acreditación el acreditamiento, porque el artículo 8º, y el artículo 10 de la Ley de IETU prevén un crédito aplicable a este impuesto equivalente al 0.175 del monto de las aportaciones de seguridad social a cargo de los patrones y de los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el ISR de cada persona a la que le paguen sueldos y salarios.**

La relación del impuesto empresarial tasa única con el ISR es importante porque se creó como un impuesto, digamos mínimo o menor, y solamente se cubrirá cuando el mismo sea mayor que el ISR a cargo del contribuyente, de esta manera sucede que la mecánica de estos dos impuestos, da lugar a que los contribuyentes han de pagar el impuesto que sea mayor entre el IETU y el ISR y esto evita las ventajas que presenta cualquiera de los dos regímenes, las hace nugatorias lo que también denota violación del artículo 31, fracción IV.

**Vamos a dar un ejemplo que estimamos sencillo pero clarificador: si en una empresa que se haya creado en el año 2008, 1º de enero, se invirtiese un millón de pesos en maquinaria, en equipo, conforme a las reglas del IETU, los activos podrían ser depreciados al 100% en ese mismo año 2008 y por tanto no existiría ninguna contribución a cargo, empero al mismo contribuyente se le tendrá que cargar el 7% de la maquinaria que compró conforme al artículo 41, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de esta manera como él tiene que pagar ISR entonces se hace nugatorio el beneficio que supuestamente confiere la Ley del IETU, no gana uno nada porque al entrar un impuesto en lugar del otro, el beneficio supuesto se pierde.**

***La función del IETU como impuesto directo, es derivada de que se trata de una contribución que se establece sobre las personas físicas y morales en contraposición a los impuestos indirectos que se establecen sobre una variedad de bienes y servicios y de esta manera la función del IETU se establece por los ingresos que se obtienen por las personas en función de las actividades que señala el artículo 1º, la hipótesis de causación del IETU es muy similar a la del IVA y éste, impuesto del IVA, es el impuesto indirecto por excelencia en el sistema jurídico tributario mexicano.***

**En otro ejemplo, también sencillo, digamos, que si alguien invierte cinco para obtener diez y solo se le permite deducir dos, en realidad se le está cargando sobre una parte de lo que generó la riqueza, se está gravando su patrimonio y no habrá proporcionalidad porque no se está atendiendo realmente a su capacidad contributiva.**

Así, se genera un desconocimiento de las deducciones de inversiones efectuadas con anterioridad al 1º de enero de 2008 esas no se pueden deducir en lo absoluto y también se genera una deducción de inversiones nuevas, a partir del 1º de septiembre al 31 de diciembre de 2007. En un monto parcial y fraccionado se habla de un crédito fiscal pero que resulta insuficiente en las inversiones efectuadas de noventa y ocho a dos mil siete, esto en el artículo Sexto Transitorio, todo esto en el Sexto Transitorio. Y se desconoce también las inversiones efectuadas con anterioridad a noventa y ocho, aunque se sigan depreciando; de esta forma lo que se está dando lugar es que no se considere la riqueza que existe y que va a ser motivo de la contribución y se establezca una fórmula artificiosa que contraría la idea de la proporcionalidad de carácter constitucional que es el parámetro que debemos considerar.

**Afirmó usted, parafraseando sus palabras, que el impuesto empresarial a tasa única es similar al impuesto al valor agregado, ¿Nos podría decir en qué consiste esa similitud?**

**Se gravan similitud de actividades: la enajenación de bienes, la prestación de servicios son objeto del impuesto al valor agregado y sin embargo el tratamiento que se da en el impuesto al valor agrega es diferente porque ahí sí se autorizan deducciones que no se permiten en el IETU, ésta es la diferencia fundamental creemos nosotros; y además el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto porque además sí se traslada, siendo que el IETU se absorbe finalmente por el contribuyente, él será el que lo pague todas las veces; la diferencia es ésta, la similitud es: las actividades que se están gravando y la diferencia también cardinal es que no hay la riqueza que se debe considerar como capacidad contributiva real en el caso del IETU porque se le crea artificialmente al introducir condiciones de tiempo, condiciones de oportunidad, condiciones de carácter cuantitativo y cualitativo. Ésas serían las razones señora Ministra.**

## Comentario

Voy a ejemplificar la anulación del incentivo por inversiones que señala el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) :

### Incentivo de Inversiones Nulificado

#### Empresa A

Inversiones Enero 2008		
Inversiones en Maquinaria Deducible al 100%	(I.E.T.U.)	\$ 1000,000
Inversiones en Maquinaria 30%	(I.S.R.)	\$ 300,000
Base gravable aumentada en I .S. R.		\$ 700,000

### Activos Fijos Adquiridos de del 1 de Septiembre al 31 de Diciembre de 2007

Inversión en activos Fijos	\$ 900,000
Deducción del I.E.T.U. (Artículo 6to. Transitorio)	3
Deducción del Ejercicio 2008	\$ 300,000

Cómo se llegó a esta conclusión de Septiembre a Diciembre de 2007 y luego en tres ejercicios, para obtener la deducción de cada ejercicio, aun es un misterio sin resolver.

Similitud el I.E.T.U con el I.V.A. y diferencias con el I.S.R.

Impuesto Directo	(I.S.R.)	Grava la riqueza de Personas Fisicas y Morales
Impuesto Indirecto	(I.V.A.)	Grava Bienes y Servicios
Impuesto Mixto	(I.S.R./I.V.A.)	Grava el Flujo de Bienes y Servicios

**Licenciado Carlos Loperena Ruiz. (Por la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., el Presidente del Consejo Directivo)**

En su intervención remarca que las contribuciones deben de ser proporcionales y equitativas y que son autenticas garantías del gobernado.

La base gravable debe de identificarse con la capacidad económica y contributiva y los impuestos que se impongan deben de respetar estas garantías.

El IETU es un impuesto autónomo que tiene conceptos que toma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado pero además crea sus propias figuras como los créditos fiscales y acreditamientos.

Otra de las reflexiones es la limitación de las deducciones de sueldos y salarios en donde se eliminan todas las prestaciones y únicamente se considera como acreditamiento lo que es gravado de acuerdo al art. 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación señalo lo más relevante en su intervención:

“La Constitución dispone que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, estas limitaciones son auténticas garantías establecidas en el orden jurídico en favor de los gobernados a fin de protegerlos de posibles abusos por quienes actúan como órganos del orden público facultados para crear normas tributarias. Los órganos creadores de normas por lo tanto, al establecer cualquier impuesto deberán respetarlas con independencia de la denominación asignada al tributo.

**La base gravable debe identificarse con lo que se conoce como la capacidad contributiva del gobernado, por ser la que permite conocer su posibilidad real de compartir una parte de su riqueza personal para el sostenimiento del Estado.**

Esta Corte Suprema ha determinado mediante jurisprudencia de este Tribunal en Pleno, que la capacidad contributiva debe entenderse como un derivado de la capacidad económica, en su jurisprudencia estableció que la proporcionalidad de un gravamen requiere que el objeto del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida como “la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos” La capacidad económica del sujeto pasivo, entendida como “la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”

**El IETU tiene una notable semejanza con el impuesto sobre la renta, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta toma definiciones y conceptos como la deducción de las erogaciones para adquirir mercancías e inversiones y otras estrictamente indispensables para generar el ingreso gravable, pero también toma elementos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como es el significado del objeto del impuesto y el momento en que se considera percibido el ingreso gravado; sin embargo crea sus propias figuras jurídicas como el crédito fiscal por pérdidas incurridas en el ejercicio y los acreditamientos contra el propio impuesto, como sustituto de la no autorización a deducir ciertas erogaciones estrictamente indispensables, así, el IETU es un impuesto mínimo y complementario del impuesto sobre la renta, como se reconoce en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados; no obstante, es un ordenamiento autónomo, a pesar de las referencias que contiene a otros ordenamientos del sistema.**

La Ley no autoriza a deducir erogaciones incurridas antes de la vigencia de la Ley, pero en cambio sí considera dentro del objeto del impuesto los ingresos provenientes de la enajenación de bienes en cuya adquisición o producción intervinieron los adquiridos con esas erogaciones no reconocidas en la base gravable, tal es el caso por ejemplo de los bienes en inventario existentes hasta antes de la vigencia de la Ley, de las inversiones en terrenos adquiridos antes de esa vigencia y de los bienes de activo fijo existentes adquiridos antes de mil novecientos noventa y ocho.

Respecto de inversiones en activos fijos adquiridos entre mil novecientos noventa y ocho y dos mil siete, la Ley reconoce como disminución de la capacidad contributiva únicamente el equivalente al 50% de la inversión pendiente de depreciar al momento de entrar en vigor la Ley. En cambio, la totalidad de esos activos fijos se utiliza para producir los bienes cuya enajenación da lugar al ingreso gravado.

**En cuanto a las erogaciones para pagar salarios y para cubrir las aportaciones de seguridad social, la Ley no autoriza deducirlas de los ingresos, a cambio de ello se concede un crédito fiscal respecto de estos conceptos.**

**Sin embargo, el procedimiento autorizado para aplicar el crédito fiscal origina que no siempre pueda recuperarse. Si no se recupera, entonces el efecto es que estas erogaciones no trasciendan como disminución de la capacidad contributiva.**

En cuanto a las prestaciones laborales de previsión social, la Ley no autoriza su deducción ni concede crédito fiscal alguno, la consecuencia es que tales prestaciones no trasciendan como disminución de la capacidad contributiva.

Este Tribunal en Pleno deberá determinar si a la luz de la Constitución en la Ley del IETU, existen estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y la base gravable, condición necesaria para atender el principio de proporcionalidad.

Conforme con la Constitución, la justicia debe ser completa y las sentencias exhaustivas.

**No hay argumento legal y mucho menos económico que valga para permitir a autoridad alguna, apartarse de la Constitución, las instituciones representan al Estado y un Estado que se aleja de su Constitución es un Estado que se niega a sí mismo.**

A continuación voy a ejemplificar el caso de los terrenos que son acumulables a partir de 2008 pero no permite su costo de adquisición:

-Terrenos	
-Fecha de Adquisición:	01 de Enero del 2005
-Fecha de Venta:	01 de Junio de 2008
-Monto de Inversión Original:	\$ 1,000,000
-Precio de Venta	\$ 2,500,000

Para efectos de I.S.R.	
Precio de Venta	2,500,000
Costo	1,000,000
Utilidad en Venta de Terreno	1,500,000
Tasa	30%
Impuesto	450,000

Para efectos de I.E.T.U.	
Precio de Venta	2,500,000
Costo	0
Utilidad en Venta de Terreno	2,500,000
Tasa	17.5%
Impuesto	437,500

Nota:

Los efectos de actualización no fueron considerados para hacer más práctico el ejemplo.

Y como el Impuesto Empresarial a Tasa Única, es el impuesto mínimo, se tiene garantizado el pago.

En relación a los activos fijos al limitar el saldo pendiente de deducir hasta el 50%, también se tienen garantizado un pago mínimo,

-Inversiones de Activo Fijo efectuadas Antes de Enero de 2008	
-Mobiliario y Equipo	
-Fecha de Adquisición:	01 de Enero del 2005
-Fecha de Venta:	01 de Junio de 2008
-Monto de Inversión Original:	\$ 100,000
-Tasa de Depreciación I.S.R.	10%
-Precio de Venta	\$ 80,000

Para efectos de I.S.R.	
Precio de Venta	80,000
Saldo x Deducir	75,000
$(100,000 * 10\% / 12 * 30) = 25,000$	
$100,000 - 25,000 = 75,000$	
Utilidad en Venta de Activo Fijo	5,000

Para efectos de I.E.T.U.	
Precio de Venta	80,000
Saldo x Deducir I.S.R.	75,000
Porcentaje Autorizado	50%
$(100,000 * 10\% / 12 * 30) = 25,000$	
$100,000 - 25,000 = 75,000$	
Utilidad en Venta de Activo Fijo I.E.T.U.	42,500

Podemos apreciar nuevamente una medida recaudatoria violando flagrantemente los derechos adquiridos y utilizando conceptos de I.S.R. para lograr su cometido de utilidad.

Voy a ejemplificar el efecto de Sueldos y Salarios

Por otro lado al no permitir la deducción de:

-Salarios	125,000
-Prestaciones de Previsión Social	50,000
-P.T.U.	10,000
-Prestaciones por la terminación de una relación laboral	15,000
-Aportaciones de Seguridad Social Cuotas Patronales	<u>10,000</u>
Total	200,000
Tasa del acreditamiento	17.5%
Acreditamiento	35,000

Del total de Deducciones estrictamente indispensables, únicamente podemos acreditar \$35,000 de un total de \$ 200,000

Sin embargo existe un procedimiento recaudador que señala:

**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.

**Primer Supuesto.**

Se pierde el Acreditamiento en el ejercicio

I.E.T.U del Ejercicio:	3,000,000
-Pagos Provisionales de I.E.T.U.	2,500,000
-Pagos Provisionales de I.S.R.	500,000
-Acreditamiento del ejercicio	0
I.E.T.U. a cargo	0

**Segundo Supuesto.**

Se utiliza el Acreditamiento en el ejercicio al 100%

I.E.T.U del Ejercicio:	3,000,000
-Pagos Provisionales de I.E.T.U.	2,500,000
-Pagos Provisionales de I.S.R.	465,000
-Acreditamiento del ejercicio	35,000
I.E.T.U. a cargo	0

## **Francisco Javier Ramírez Acuña (Por la Cámara de Diputados el Presidente de la Mesa Directiva)**

Como es de suponerse, el representante de la Cámara de Diputados, defendió este Impuesto con todo rigor e incluso de lo agresivo que se perfilaba, mitigaron el efecto a través de diversas facilidades los cuales se convirtieron en una realidad en el decreto del 5 de Noviembre de 2007.

Por último, el expositor señaló que el IETU es constitucional porque:

-Esta acorde a los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destinado al gasto publico.

-Cuando los bienes se exporten y aun no se han recibido los ingresos en 12 meses se considera ingreso acumulable, este supuesto normativo no es inconstitucional en virtud de que ya se manifestó la riqueza de la operación.

-El estudio de su constitucionalidad no puede manejarse en forma aislada sino de manera sistemática y armónica.

-Esta ley se creó con fines extra fiscales para obtener mayores recursos tributarios con proporcionalidad y equidad evitando la evasión fiscal.

A continuación señalo lo más importante de su intervención.

El veinte de junio de dos mil siete, el Ejecutivo Federal en uso de sus facultades que le confiere la Constitución en su artículo 71,fracción I, presentó ante la Comisión Permanente del Congreso de la Unión la propuesta de creación de la contribución empresarial a tasa única; en lo sucesivo IETU, y es un impuesto al flujo remanente para el pago de los distintos factores de la producción.

La evolución de la iniciativa fue desde el veintisiete de junio hasta el primero de agosto del dos mil siete. La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados llevó a cabo un intenso programa de trabajo, análisis y discusión sobre la propuesta presentada a través de quince reuniones de trabajo con diversos sectores del país, quienes con sus propuestas contribuyeron a modificar y a enriquecer la iniciativa.

El órgano Legislativo escuchó y tomó en cuenta las propuestas de cincuenta y seis organizaciones representantes del sector empresarial, trece instituciones del sector académico, seis organizaciones sociales, once organizaciones de distintas áreas económicas. Recibió al Congreso del Trabajo y a la Unión Nacional de Trabajadores.

La iniciativa no contemplaba la deducción de las erogaciones pagadas por los contribuyentes por concepto de sueldos y salarios, al ser éste un tema sensible para todos los sectores de la población y con el objeto de promover la generación de nuevos empleos y no afectar a los ya existentes, se propuso que se estableciera un crédito fiscal que permitiera a los contribuyentes acreditar contra la Ley del IETU el costo fiscal de las erogaciones. 4. Acreditamiento frente al impuesto sobre la renta. La iniciativa presentada contenía el derecho de un crédito fiscal, mismo que se generaría cuando las deducciones por los conceptos de inversión en activos, terrenos, maquinaria y equipo fueran mayores a los ingresos.

Cámara de Diputados incorporó un régimen de transición que contempla un beneficio específico para los contribuyentes, consistente en la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, no obstante la desaparición de este impuesto, se propuso que para la determinación de la diferencia por la que podría solicitar devolución del impuesto al activo, se tome el impuesto menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios 2005, 2006 ó 2007; esto fue así, con el objeto de simplificar la aplicación del mecanismo de beneficio, pues los contribuyentes tomarán el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiera resultado menor, lo cual incrementará los montos del impuesto al activo, objeto de su devolución.

En el mismo sentido, y con el fin de que no se frenara la inversión en el último cuatrimestre del 2007, se produjo una deducción adicional que habría de aplicarse en tres ejercicios fiscales por las erogaciones efectivamente pagadas en dichos cuatrimestres.

Dadas las inversiones adquiridas, con ello se logró distribuir el efecto fiscal de las nuevas inversiones realizadas por los contribuyentes antes de la entrada en vigor del impuesto.

Finalmente, se estableció un mecanismo para otorgar un crédito a los contribuyentes frente al impuesto anual, y frente a los pagos provisionales por el valor de sus inversiones efectuadas en ejercicios anteriores que no hayan sido completamente depreciadas para efectos del impuesto sobre la renta.

Cabe señalar que del texto normativo de la Ley del IETU solamente se han amparado y protegido a los quejosos contra los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3º. En los Recursos de Revisión interpuestos en representación de la Cámara de Diputados se ha defendido la plena constitucionalidad de los mencionados párrafos, realizado entre otras las siguientes argumentaciones:

**Primera. La Ley del IETU es acorde a los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público que garantizan el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República.**

**Segundo. El hecho de que el precepto declarado inconstitucional establezca que el ingreso se entenderá percibido después de los 12 meses a partir de que el bien enajenado** o el servicio prestado se exporten no implica que se violen los principios de equidad y proporcionalidad tributaria de los quejosos, debido a que desde esto se celebra la operación existe una manifestación de riqueza que se expresa con el ingreso a su patrimonio del derecho a cobrar la contraprestación pactada.

**Tercero. El estudio de la constitucionalidad de la Ley del IETU no puede llevarse a cabo de forma aislada, sino de su interpretación debe hacerse de manera sistemática y armónica** con el propósito de fijar correctamente el sentido y alcance de la norma de que se trata, así como de los fines extrafiscales que ésta persigue, contemplando las deducciones que la propia Ley establece.

**Cuarto. La Ley del IETU se creó con fines extrafiscales** para obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad, evitando en lo posible la evasión fiscal a fin de que los gobernados contribuyan conforme a sus percepciones efectivas de los ingresos totales, 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, así como los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por los ingresos atribuibles al mismo, que

provenzan de las actividades antes mencionadas dando con ello un trato equitativo a todos los contribuyentes que se sitúen en los anteriores supuestos.

**Ricardo Cervantes Vargas (Representando a “DHL Express” México, S.A. de C.V., “Clive”, S.A. de C.V., “Grupo Embotelladoras Unidas”, S.A.B. de C.V., “Philip Morris” México, S.A. de C.V., “Tiendas Chedraui”, S.A. de C.V., “Cuhnaguel, S.A. de C.V., “Nutrisa”, S.A. de C.V., “Scotia Bank Inverlat”, S.A., “Operadora Prisa”, S.A. de C.V. )**

-En este apartado, el expositor Lic. Cervantes Vargas habla de dos temas por demás trascendentes:

Los inventarios que se tenían al 31 de Diciembre de 2007, solo se podrán deducir hasta un 60% durante el periodo de diez ejercicios, como si los productos se tardaran tanto en realizarlos, es por demás decir que no mide la capacidad real de contribuyente.

El siguiente apartado de su exposición es la enajenación de los terrenos en 2008 y que fueron adquiridos en 2007, al momento de su enajenación no se pueden deducir el costo de su adquisición. Nuevamente se está violentando la capacidad real y económica del contribuyente.

A continuación señalo lo que considero lo relevante de su intervención.

**Analizaré, platicaré en este momento lo relativo a la deducción de los inventarios y a la deducción de los terrenos, principalmente de aquellos que se quedaron atrapados en el pasado antes del 31 de diciembre de 2007 y que la Ley en este caso desconoce. La Ley no contempla la posibilidad de que los quejosos deduzcan las adquisiciones que hubieran realizado de inventarios de materias primas y de productos terminados que utilicen para la enajenación de bienes o la prestación de servicios. En estos casos la Ley desconoce por completo esa posibilidad, de manera tal que se está gravando la capacidad económica del sujeto pasivo del impuesto sin atender a la erogación.**

Si pensáramos en algún caso de un quejoso que hubiera adquirido el 100% de sus mercancías que posteriormente iba a enajenar en el mes de diciembre de 2007 y posteriormente ya no hubiera realizado nada más en el ejercicio de 2008 que enajenar esas propias mercancías para efectos del impuesto sobre la renta, quizá este quejoso haya generado una utilidad de un 10, un 20%, y si pensáramos que estamos hablando de cien pesos, bueno, pues estaría generando una utilidad de veinte pesos. Para efectos del IETU este quejoso estaría generando una utilidad de cien pesos, esos cien pesos habría que aplicarles la tasa respectiva y pagar el impuesto; desde luego que desde nuestro punto de vista eso desconoce por completo la auténtica capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Es decir, en el ejemplo que yo les ponía es muy claro que el incremento patrimonial, la ganancia que está recibiendo ese quejoso es de veinte pesos, y sin embargo para el IETU son cien; esta circunstancia, desde nuestro punto de vista, hace que se desconozca precisamente la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto. Diferente quizá sería si estuviéramos hablando de un impuesto indirecto, un impuesto quizá como el impuesto al valor agregado en el cual lo que importa es la capacidad de quien adquiere el producto, si el

señor tiene capacidad para adquirir un bien que vale mil pesos, bueno, ahí está el signo de riqueza; en el caso del IETU se emitió un decreto en donde se estableció la posibilidad de que los quejosos tomaran un crédito por el equivalente al 60% de los inventarios que tuvieran al treinta y uno de diciembre de dos mil siete; esto es, se decía: bueno, yo voy a considerar que de los inventarios tú vas a poder deducir un 6% durante los siguientes diez años, como si los inventarios tardaran diez años en enajenarse en la gran mayoría de los contribuyentes.

**En el caso de los terrenos la Ley desconoce por completo, en absoluto, la posibilidad de que se pueda tomar la deducción de las erogaciones necesarias e indispensables para poder generar esta riqueza que grava el impuesto empresarial a la tasa única. Una empresa, que hubiera, o un contribuyente, cualquiera que hubiera adquirido un terreno con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y que decida enajenarlo ya a la vigencia de la Ley, tendrá que considerar como gravado el 100% del precio que reciba por la venta de ese terreno, no importa cuánto le costó**

A continuación señalare con un ejemplo, el efecto de la no deducción del costo del inventario al 100%, obteniéndose una utilidad ficticia.

#### INVENTARIOS

-Fecha de Adquisición:	01 de Septiembre del 2007
-Fecha de Venta:	01 de Marzo de 2008
-Valor de los Inventarios:	\$5,000,000
-Precio de Venta	\$7,500,000

Para efectos de I.S.R.

Precio de Venta	7,500,000
Costo	5,000,000
Utilidad en Venta de Mercancía	2,500,000
Tasa	30%
Impuesto	750,000

Para efectos de I.E.T.U. con decreto del 5 de Noviembre del 2007

Precio de Venta	7,500,000
Inventario al 31 de Dic. 2007	\$5,000,000
Factor equivalente a tasa del IETU	17.5%
Resultado	\$ 875,000
Porcentaje de Acreditamiento	6%
Crédito Anual de IETU	\$ 52,500
Precio de Venta	7,500,000
Crédito Anual aplicable por Inventarios	52,500
Utilidad para efectos del IETU	7,447,500
Tasa del IETU	17.5%
IETU a pagar	1,303,312
Credito de ISR	750,000
IETU a pagar	553,312

**Lic. Emilio Margain Barraza (Industrias Internacionales de Plástico, S.A. de C.V.)**

Otro de los temas por demás polémicos que aborda el Lic. Emilio Margain Barraza, son las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, las cuales ya no se van a poder utilizar para efectos del IETU al 100% sino solo si proviene de una deducción inmediata la cual se compara con la deducción normal en términos de los artículos 40 o 41 de la ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR) para determinar la deducción ajustada de inversiones y el resultado se compara contra la pérdida del ejercicio y al resultado se le multiplica por la tasa del IETU y al crédito fiscal determinado se le multiplica por el 5% para aplicarlo anualmente.

Otro tema que hace referencia, son los sueldos y salarios que ya fue comentado y ejemplificado anteriormente.

A continuación señalo lo más importante de su intervención:

En relación con el tema de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, abordaré los dos temas relativos, a la no aplicación de pérdidas fiscales de ejercicio fiscales anteriores y el tema de la no deducibilidad del pago de sueldos y salarios.

En cuanto a la aplicación de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley, podemos encontrar que hay una falta de reconocimiento de la continuidad de la operación de la empresa en el tiempo en tratándose de un impuesto directo, eso es un impuesto directo toda vez que en un momento dado el propio Ejecutivo lo reconoce en la iniciativa que presentó ante la Cámara de Diputados, con ello entonces podemos observar que efectivamente en este caso se requiere considerar la capacidad real del contribuyente.

En este sentido entonces podemos observar que no se toma en cuenta la capacidad real del contribuyente, se puede considerar por el otro lado de que el impuesto sobre la renta, en un momento determinado, consideró una serie de gastos que ahora ya no se consideran o estiman dentro del impuesto empresarial a tasa única.

Efectivamente, pero los gastos que se efectuaron dentro del impuesto sobre la renta son gastos válidos que cumplieron con todos los requisitos de ley y que permitieron tomar decisiones económicas a los contribuyentes para dirigir su actividad económica y empresarial, no a un año, no solamente al año del ejercicio fiscal en el que está trabajando, sino en los que siguen más adelante porque la vida de las empresas no acaba en un solo ejercicio.

También se podrá decir que en este caso hay un decreto que emitió el Presidente de la República que trata de alguna manera de disminuir el impacto de esta medida, pero en ese sentido no se le otorga ese mismo derecho a todos los contribuyentes, y por el otro lado, que el Ejecutivo se dio cuenta de que había una anomalía y ¿debía en este caso subsanarla a través de un decreto?. Esa es una pregunta a resolver que considero debe ser en forma afirmativa porque se dio cuenta del impacto negativo que estaba causando a los contribuyentes, a las empresas.

Si considera el Legislador que en un momento dado se abusó de la aplicación **de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores** por parte de los contribuyentes, encuentra un camino a través de esta reforma pretendiendo que todas esas pérdidas ya no se puedan aplicar. Yo

diría: si se trata de un problema de evasión fiscal, la autoridad fiscal ha sido investida de los elementos humanos y materiales y legales o totalmente conforme a la legislación fiscal para combatir este tipo de actos, pero no para terminar con aquellos contribuyentes que en un momento determinado de manera honesta han trabajado a favor de la empresa y de la nación y que han invertido quizá en un ejercicio o en dos ejercicios, no puedo especificar cada caso pero sí lo han hecho de manera honesta, y las leyes deben ser diseñadas para regular a aquellos que actúan de manera honesta y castigar a aquellos que se aparten del sistema jurídico.

Pasando al siguiente tema, a la **prohibición de la deducción de sueldos y salarios**. ¿Qué podemos encontrar? Igualmente, no se determina la situación real del contribuyente. El pago de los salarios y sueldos es un gasto necesario y forzoso de todo patrón, es un pilar, una columna de una empresa, son dos: el trabajo y el capital, y en este sentido prohibir la deducción de uno de esos pilares pone en duda la continuidad de una empresa. ¿Por qué? porque los salarios, insisto, tienen que cubrirse de manera forzosa a todos los trabajadores.

**Por el otro lado, se está tomando el camino, se está utilizando para tratar de gravar, entre comillas, "a todos aquellos ingresos que están exentos al eliminar, excluir del crédito a los ingresos exentos", específicamente entre ellos, tenemos la previsión social, pero si nos vamos al artículo 109 con otros ingresos exentos, vamos a encontrar que entre ellos están subsidios por incapacidad, podemos encontrar pago de aportaciones de seguridad social.**

Para efectos de la exposición se señalan los ejemplos correspondientes:

#### **PERDIDAS FISCALES**

##### **PARA EFECTOS DE I.S.R.**

La empresa X S.A. de C.V. obtuvo en 2007 una pérdida fiscal de \$200,000 misma que desea actualizar a 2011 para efectos de presentación de su declaración anual.

Primera actualización	
Perdida fiscal	\$ 200,000
(*)Factor de actualización	1.0272
(=)Pérdida actualizada a 2007	205,441

Determinación del factor de actualización	
INPC (último mes del ejercicio en que ocurrió Diciembre 2007)	86.5881
Entre (/)	
INPC (primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió Julio 2007)	84.2945
Igual (=) Factor de actualización	1.0272

Actualización de la pérdida a 2007	
Perdida fiscal	\$ 205,441
(*)Factor de actualización	1.1553
(=)Pérdida actualizada a 2010	\$ 237,345

Determinación del factor de actualización	
INPC (Ultimo mes de la primera mitad en que se aplicara la perdida Jun 2011)	100,041
Entre (/)	
INPC (mes en que se actualizo por ultima vez Dic. 2007)	86,5881
Igual (=) Factor de actualización	1.1553

**PARA EFECTOS DE I.E.T.U. (En el supuesto de que proviene de deducciones inmediatas)**

Base de Crédito Fiscal por Perdidas	\$ 200,000
Por el factor de Acreditamiento	17.5%
Crédito Fiscal por perdidas	\$35,000
Factor Anual de perdidas	5%
Crédito Fiscal Anual por Perdidas	\$1,750

**Lic. Rodolfo Vélez Gutiérrez (Por el Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México, A. C .)**

El Lic. Vélez Gutiérrez hace tres reflexiones que considero de gran trascendencia.

-La primera se refiere a que el Congreso puede autorizar la realización de leyes con fines extra fiscales, que promueven el empleo, la inversión o encaminadas también al fomento de ciertas actividades o usos sociales que sean útiles para el desarrollo del país, lo cual será justificable siempre y cuando no violen los principios constitucionales rectores de los impuestos.

-La segunda se refiere al principio de legalidad en donde los elementos esenciales de un impuesto deben de estar en la ley y no resulta constitucional la omisión o la incompleta consideración de los elementos esenciales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

-Por último es inequitativo porque no son sujeto de este impuesto los residentes en el extranjero con establecimiento temporal en México, que al comparar con los extranjeros con residencia en territorio nacional deben de pagar impuestos.

A continuación señalo lo relevante de su intervención:

La naturaleza jurídica del IETU: En la exposición de motivos de la Ley se busca justificar que dicho impuesto sea un gravamen mínimo y sustituto del ISR, que tenga una base más amplia con la supuesta finalidad de obligar a quienes actualmente no pagan el referido ISR, haciendo más equitativa la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público; se busca que el IETU sea un gravamen neutral ciertamente en cuanto a erogaciones no deducibles y equitativo respecto de las que realicen tanto en territorio nacional, como en el extranjero, sin que se afecte por supuesto su naturaleza de gravamen mínimo, dado que los contribuyentes podrán acreditar la totalidad del ISR que efectivamente hubieran pagado en el ejercicio. el IETU es una contribución mínima que México requiere para el sostenimiento del gasto público, y cito:

“Gira en torno al principio de que para lograr este impuesto mínimo necesario es indispensable hacerlo estableciendo tasas bajas y acotando la deducción de ciertas erogaciones, particularmente aquéllas que no son estrictamente necesarias para la operación ordinaria de un negocio”, fin de la cita, porque son comunes a la gran mayoría de los contribuyentes.

Se sostiene que el IETU tiene un fin extrafiscal, como el aumento al empleo y la inversión productiva entre otros, pero debiera considerarse cuando se habla de fines extrafiscales, que deben ir encaminados también a promover o inhibir ciertas actividades o usos sociales

según sean considerados útiles o no para el desarrollo económico del país, lo que será justificable siempre y cuando no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos como igualmente este órgano supremo se ha pronunciado en la tesis de rubro:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL”,

Estos indicados fines extrafiscales persiguen una finalidad avalada por la Constitución, la aprueba el criterio de los legisladores en el dictamen de la Comisión de Hacienda, cuando una contribución persigue un fin extrafiscal ya no tiene que cumplir forzosamente con los citados principios de proporcionalidad, equidad y legalidad de nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV, argumentando que además de elevar la recaudación tributaria en nuestro país, tiene diversos fines como sustituir los ingresos petroleros, lograr una mejor distribución de la riqueza y contribuir al desarrollo sostenido del país, con lo que supuestamente se pretende basar la constitucionalidad del gravamen y justificar que no se permita la deducción de ciertos conceptos en las mecánicas de cálculo respectivas.

En materia de impuestos, el principio de legalidad se ha materializado en la necesidad de que los elementos esenciales de un impuesto estén claramente establecidos en la ley, es decir, de ninguna manera resulta constitucional la omisión de la regulación, o bien la incompleta consideración de los elementos esenciales de ese impuesto como el sujeto, objeto, base, tasa, excepciones, dado que los diferentes fines fiscales pueden ser un elemento más que se deba de considerar para determinar su validez constitucional, no basta con enunciarlos, ya que de ser así, estaríamos sujetos a que el Estado establezca cualquier cantidad de contribuciones con simplemente aducir ese fin tan genérico y amplio como es la redistribución de la riqueza, el cual es uno de los objetivos que se manejan en la creación del IETU.

Por lo que hace a este supuesto fin extrafiscal de sustituir a los ingresos petroleros, si de sustituir fuentes de ingreso se trata, pues entonces es evidente que el IETU tiene un fin recaudatorio para cubrir ese gasto público y debiéramos concluir necesariamente que su finalidad es fiscal mas no extrafiscal.

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

Dar seguridad y certeza jurídica al contribuyente, consideramos que los elementos esenciales del impuesto no quedaron consignados expresamente en la misma ley cuya constitucionalidad será objeto de análisis y próxima resolución.

En cuanto a los sujetos, son las personas física y morales residentes en México, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Todas estas personas que realicen actividades empresariales, que obtengan ingresos de los ya mencionados, pero a diferencia del impuesto sobre la renta, el IETU exceptúa a los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país, aunque su ingreso pueda provenir de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Sobre esta última reflexión consideramos que existe una inequidad al contemplarse un trato desigual a los nacionales o a los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en nuestro país, con respecto a aquellos otros residentes en el extranjero que solamente obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza que también esté en territorio nacional, y estas personas no están contempladas como sujetos de pago del impuesto empresarial.

Ante un impuesto directo que grava a nivel de empresa, con tasa uniforme; sin embargo se nutre de la Ley del IVA, se nutre de disposiciones del IMPAC y además se prevé en sus transitorios que será trabajo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinar en el plazo de tres años mediante un diagnóstico, si prevalecen o se derogan algunos capítulos del impuesto sobre la renta, lo que denotaría una falta de seguridad jurídica para los contribuyentes, para los empresarios, al no saber ni poder planear.

**Senador Gustavo Enrique Madero Muñoz (Por la Cámara de Senadores, el Presidente de la Junta de Coordinación Política )**

La reflexión que hace el senador, es por demás conocida por todos los mexicanos en el sentido que la recaudación nacional es por demás deficiente y que el sostenimiento de los gastos sociales son financiados por los ingresos petroleros en una tercera parte.

Esta realidad se ve cada vez más hostil y complicada ya que los precios del petróleo son muy volátiles además de que las reservas empiezan agotarse.

México apenas recaba en promedio el 10% del Producto Interno Bruto, lo que representa que estamos por debajo de Brasil, Argentina y Chile, que en promedio recaban el 25% del Producto Interno Bruto.

Este impuesto se conceptualizo para cumplir cuatro objetivos:

- Un pago mínimo que permita fortalecer los ingresos tributarios y no depender tanto de los ingresos petroleros.
- Mayor equidad en la distribución de la carga tributaria al gravar con la misma tasa los ingresos con independencia de quien los recibe y poner freno al abuso de las planeaciones fiscales en el Impuesto Sobre la Renta.
- Preservar el principio de Simetría Fiscal entre Ingresos Acumulables y Gastos Deducibles.
- Eliminar los regímenes especiales en el Impuesto Sobre la Renta.

Un aspecto importante, es el reconocimiento de varios países del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como un impuesto comprendido en los convenios y por lo tanto acreditable en otros países.

Señalo lo más relevante de su exposición:

Nuestro país tiene una de las cargas fiscales más bajas del mundo, lo que conllevó a que la recaudación tributaria no petrolera en el año de dos mil siete representara apenas el 9.4% del producto interno bruto. Desafortunadamente esta baja de recaudación tributaria en el año dos mil siete no se derivó de un aspecto coyuntural, sino que históricamente nuestro país ha presentado en promedio una recaudación no petrolera que no ha ido más allá del 10% del PIB, promedio que resulta considerablemente bajo comparada con la recaudación que

obtienen los demás países del mundo Argentina, Brasil y Chile obtienen recaudaciones cien por ciento mayores a la nuestra; ya no digamos las economías más desarrolladas como las pertenecientes a la OCDE, cuya recaudación tributaria es en promedio 25% del PIB; es decir, 150 mayores que las de nuestro país.

En el pasado el bajo nivel recaudatorio de nuestro país pudo ser compensado con recursos provenientes de la exportación de petróleo; de esta manera, el desarrollo del país se financió con recursos que fueron relativamente abundantes, los cuales sin embargo han comenzado recientemente a declinar drásticamente.

La fuerte dependencia de nuestro país de fuentes de ingresos inestables y finitas, como son las petroleras, permitió en el pasado diferir la decisión de una reforma fiscal que hiciera menos dependiente al país de dichos recursos y que fortaleciera nuestra recaudación tributaria, ante un panorama que no admitía seguir postergando reformas se vislumbró como área de oportunidad, analizar como primer paso la imposición directa, en especial el impuesto sobre la renta.

Como consecuencia de esta dinámica encontramos que el impuesto sobre la renta ya no respondía eficazmente a las necesidades de justicia fiscal que nuestro país demanda, cada vez más los contribuyentes realizan operaciones más sofisticadas y complejas en mercados globales, combinando recursos y esquemas legales extranjeros, por lo que el Legislador se ve obligado a responder creando esquemas impositivos, novedosos y en ocasiones complejos para permitirle a la hacienda pública enfrentar apropiadamente dichos retos y al mismo tiempo reducir los espacios de la elusión.

Cabe señalar que la opción de reemplazar al impuesto al activo por otro gravamen mínimo de control complementario al impuesto sobre la renta generó los mayores consensos y una mejor perspectiva dentro del objetivo de introducir mayor eficiencia a todo el sistema tributario. Es así como se gestó la Ley del IETU.

**En el diseño del nuevo impuesto fue indispensable conceptualizarlo de manera que no generara las distorsiones que provocaba al impuesto al activo y que garantizara, cuando menos, cuatro objetivos. Un pago mínimo de contribución que permitiera fortalecer los ingresos tributarios. Mayor equidad en la distribución de la carga tributaria al gravar con la misma tasa los ingresos con independencia de quién lo recibe y poner un freno al abuso de los esquemas que contiene el impuesto sobre la renta a través de planeaciones fiscales agresivas para eludir su pago. 3°. Preservar el principio de simetría fiscal, entre ingresos acumulables y gastos deducibles, lo que también permite fomentar la formalidad de las operaciones entre los contribuyentes. 4°. Gravar a la misma tasa los ingresos con independencia de quien lo recibe con el efecto de eliminar el incentivo de desviar artificialmente recursos entre sectores, zonas geográficas o actividades.**

La aplicación del IETU fortalece a nuestro sistema tributario al inhibir planeaciones fiscales agresivas que tienen como objetivo eludir el pago del impuesto sobre la renta ya que acota los regímenes preferenciales y las deducciones o beneficios extraordinarios que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una ventaja inherente a la operación del IETU es que no cancela ni anula la aplicación de los estímulos que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que su tasa es menor en un 41% a la que establece el ISR, por lo que los contribuyentes que causan un ISR a una tasa superior a la del IETU pueden reducir su gravamen acreditando de esta manera los estímulos fiscales aplicables hasta igualarlo con el pago del IETU.

En el IETU no se incluye a las remuneraciones al trabajo personal subordinado como erogaciones deducibles para efectos de la determinación de la base gravable, debido a que esta contribución no grava a los trabajadores sino a la unidad económica que lo contrata.

**La Ley del IETU establece una simetría fiscal para quien enajena, presta servicios o arrienda bienes, ya que las erogaciones que son necesarias para la realización de estas actividades, serán deducibles en tanto que los pagos que por dichas erogaciones sean acumulables para la otra parte.**

La determinación de la base mediante un esquema de efectivo, ha permitido también inhibir la utilización de planeaciones fiscales que buscara disminuir el pago de contribuciones, dotando a la administración tributaria de los elementos confiables que facilitan las tareas de fiscalización y control, tanto del IETU como del impuesto sobre la renta, e incluso del IVA.

**Un aspecto importante a destacar, es el reconocimiento del acreditamiento del IETU por parte de todos los países con los que México tiene un tratado para evitar doble tributación en vigor; dichos países han considerado al IETU como un impuesto comprendido en el convenio, y que por lo tanto es acreditable en los términos que se establecen en el mismo.**

En suma, el IETU se diseñó, y funciona como un impuesto mínimo y complementario al impuesto sobre la renta, sin que se constituya en un tributo excesivo o ruinoso para el contribuyente, ya que al permitirse el acreditamiento al impuesto sobre la renta, implica que únicamente deberá pagarse por concepto de IETU el excedente de ambos impuestos.

El IETU alcanzó en ese año una recaudación de 46,000 millones de pesos, así la recaudación conjunta del impuesto sobre la renta, el Impuesto Sobre el Activo, el IETU creció en un 8%, lo cual resultó muy por encima del aumento real de la actividad económica.

El IETU recaudó en el ejercicio fiscal del 2008, casi tres veces la recaudación del anterior, la suma del ISR y el IETU y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, alcanzó un nivel del 5.2% del PIB lo que también representa el mayor porcentaje logrado en los últimos 30 años.

### **Lic. Juvenal Lobato Díaz representante de Ericsson Telecom**

Su intervención es por demás interesante al señalar que este impuesto fue hecho por economistas que trataron de aplicar la contabilidad de las cuentas nacionales de la macroeconomía a la determinación de un impuesto sobre su misma dinámica. Bajo este supuesto la base gravable del IETU son los factores de la producción como lo determina la iniciativa, es decir se debe utilizar el método de resta, el cual se obtiene a los ingresos se le disminuye el consumo intermedio para obtener la formación bruta de capital; el consumo intermedio son aquellos gastos y costos que se requieren para obtener el ingreso, es decir, en el ámbito empresarial son los gastos y costos necesarios que se utilizan su proceso productivo.

En relación a las regalías que se permite su deducción si no es entre partes independientes, resulta contrario al principio de equidad, lo mismo sucede con los intereses que son deducibles si se consideran en el precio del bien.

Señaló lo que a mi juicio es lo más importante de esta exposición:

Será un parte aguas en la definición de los alcances de los derechos fundamentales que en materia tributaria consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución y de manera muy específica del derecho que tenemos todos los contribuyentes de este país para que los impuestos se cobren de la manera proporcional y equitativa.

Un aspecto muy importante es el de la base gravable, se nos dice; si bien es cierto es el objeto la base gravable lo constituye la retribución a los factores de la producción y es aquí donde con el permiso de ustedes señores Ministros, quiero hacer una acotación más que de índole jurídico de índole económico. Desde que tuve la oportunidad de leer la exposición de motivos, sostuve y ahora después de analizarla corroboro esa afirmación en el sentido de que quienes realizaron o planearon este impuesto, no digamos que fueron contadores o abogados, sino aparentemente o todo parece indicar que economistas, porque justamente, la mayor parte de la referencia en la exposición tienden a hablar de conceptos de índole económico; es más, de manera expresa se señala que la fórmula prevista es traer lo que a nivel macroeconómica obtenemos para calcular el producto interno bruto, pero a cada uno de los agentes económicos; es decir, llevar esta fórmula que se utiliza en el sistema de cuentas nacionales, pero llevarla a cada uno de los agentes económicos, textualmente es como se cita y en este sentido, es el tema económico que quiero abordar: En la iniciativa se expone que esta base gravable que son la retribución a los factores de la producción, se va a hacer a través de un método de sustracción o un método de resta y ahí se establece; bueno, cuál es el primer parámetro que tenemos y que equivale a los ingresos por las actividades gravadas y ese primer parámetro es el valor de la producción que realiza cada agente económico y reitero, en nuestro caso en el impuesto, ese concepto equivale a los ingresos por las actividades gravadas y nos dice; hay que considerar dos conceptos para restar, el llamado consumo intermedio y la formación bruta de capital; el consumo intermedio si lo trasladamos al impuesto debiéramos entender por todos aquellos gastos que realiza la empresa o en este caso el contribuyente para poder realizar el proceso productivo.

La proporcionalidad tributaria tiene como su base la capacidad contributiva y que a su vez se divide en dos partes; como medida del tributo, y como fuente del tributo, como medida del tributo es donde yo llamo su atención señores Ministros, que hay que analizar de manera muy puntual este principio, porque esa medida del tributo se hace atendiendo a los gastos que en su caso pudieran considerarse como deducibles y a la mecánica que finalmente se utiliza para determinar el impuesto.

Se nos dice que no son objeto del impuesto las regalías y nos dicen que no son objeto del impuesto las regalías pero sólo aquellas que se pagan entre partes relacionadas; en este sentido, la norma nos indica que no serán objeto y que por lo tanto no se pueden deducir.

El punto es: si es un tema que puede restarse desde el punto económico, no hay razón para que desde el punto de vista jurídico se excluya por una disposición expresa como objeto del gravamen, y de ahí que esto pueda resultar contrario a este principio de proporcionalidad a que estamos aludiendo.

En este caso, nosotros sostenemos que no hay una razón justificada para que se diga que solamente no son objeto del impuesto, y por lo tanto no pueden deducirse las regalías que se pagan entre partes relacionadas, pero sí aquellas que se pagan entre partes independientes.

Y bueno, ya nada más como les decía para terminar quiero ahondar el tema de los intereses, y en el caso de los intereses también se da un trato inequitativo, bueno en primera instancia un trato desproporcional, sostenemos, porque se hace un argumento en el sentido de que solamente son deducibles los intereses que se paguen cuando formen parte del precio, y cuando no lo son, no serán objeto del impuesto y por lo tanto no deducibles. Esto no hay una razón justificada en la exposición de motivos, y por lo tanto tampoco tenemos una base sólida que se pueda argumentar lo contrario por parte de las autoridades.

Y finalmente en el tema de la equidad tributaria también ¿Cuál es la razón quienes tienen dos contratos de mutuo celebrados, dos personas en las mismas condiciones para que simplemente derivada de una cuestión contractual si pertenece o no al precio el monto del interés pueda o no ser deducible?. Consideramos que no hay una suficiente base sólida para justificar esta determinación.

**Lic. Licenciado Gil Alonso Zenteno García (Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, A.C.,)**

La exposición del Lic. Zenteno García se enfoca en varios apartados que ya fueron comentados anteriormente pero con señalamientos peculiares tales como:

-No se puede medir la capacidad contributiva real si le limitan las deducciones y en algunos casos se prohíben, como en el caso de sueldos y salarios, intereses, regalías, intereses, inversiones adquiridas antes de 2008.

-El otorgamiento de las deducciones indispensables para la realización del objeto, es un principio que se refleja en la proporcionalidad de los impuestos y consagrados en la constitución y no debe ser como una dádiva otorgada en un decreto para mitigar los defectos de la misma ley.

-El relación a las regalías y los intereses, son deducibles si estos gastos corresponden a empresas que son independientes y no son partes relacionadas y además en el caso de los intereses se consideren el precio.

En el caso de las inversiones realizadas a la entrada en vigor y que sirven de base para generar los ingresos de 2008, también condicionada a un tope del 10% anual hasta llegar al 50%.

En el caso de las pérdidas fiscales de empresas de reciente creación que están invirtiendo en bienes y generan poco ingreso, tendrán que pagar IETU porque las pérdidas contables y fiscales no juegan para este impuesto solo cuando se hicieron inversiones de deducción inmediata.

En el caso de los inventarios se repite la inconstitucionalidad al no permitir la deducción de sus costos pero si reconocer sus ingresos.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única, es un impuesto recaudatorio que no mide la capacidad real del contribuyente y el otorgamiento de créditos fiscales no compensa la eliminación de las deducciones ya señaladas.

A continuación un extracto de lo relevante de su intervención:

El IETU es un impuesto que repercute mediante una tasa fija en las utilidades que obtienen las personas físicas y morales residentes en México, así como aquellas residentes en el extranjero pero que cuentan con establecimiento permanente en el país.

Para que un impuesto como el que se analiza refleje adecuadamente la capacidad contributiva de los sujetos, es indispensable que su base considere aquellos elementos que determinan el contenido económico de su objeto, lo que solamente se logrará cuando se permita disminuir de los ingresos la totalidad de los gastos necesarios para obtenerlos, sin que puedan considerarse como concesiones gratuitas o graciosas pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad tributaria como lo ha sostenido la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 103/2009.

No obstante lo anterior, la Ley del IETU no reconoce la verdadera capacidad contributiva de los sujetos, en virtud de que, por un lado, limita la deducción de aquellas erogaciones que reconoce con tal carácter y por la otra, desconoce o prohíbe la disminución de algunas que son indispensables para la realización de la actividad o del objeto social del contribuyente, lo que ocasiona que tributen sobre una riqueza ficticia.

**Las regalías, como ya se expuso contundentemente la Ley del IETU de manera injusta, ilógico e inconstitucional no permite su deducción en atención a si la persona que la recibió es parte relacionada o no. Es insuficiente, la justificación para no permitir la deducción de las regalías, el abuso que se ha realizado por algunos contribuyentes de esta figura, pues esa justificación desconoce la existencia de disposiciones que impiden ese abuso, como es el esquema de precios de transferencia.**

Es decir, llámele margen de intermediación o con otro nombre, apliquen fórmulas complejas o sencillas, pero en realidad las instituciones financieras sí pagan IETU por intereses.

Toda vez que se insiste, en las leyes fiscales existen los mecanismos que lo impiden como son las Reglas de Capitalización Delgada. Por último, no es lógico, ni congruente, que la Ley tratándose de operaciones de financiamiento o de mutuo, permita la deducción de los intereses cuando forman parte del precio y la prohíba cuando no se consideren parte de ese precio, pues en ambos casos, son intereses.

Respecto a la deducción de salarios, como también ya se destacó, la ley inconstitucionalmente no la permite desconociendo así que los salarios son indispensables para que las empresas estén en aptitud de generar u obtener los ingresos por los que paga el IETU y por ende, al no autorizarse la deducción de las erogaciones por estos conceptos, se desconoce la importancia de la colaboración del capital humano para la realización de las actividades de los sujetos y los obliga a tributar una vez más sobre una capacidad contributiva inexistente.

Con lo reseñado es evidente que la Ley del IETU como sistema de tributación no grava conforme a la verdadera capacidad contributiva del causante, sino que atiende a conceptos completamente ajenos, lo que demuestra lo injusto, ilógico y desproporcional de este régimen.

Respecto a las inversiones anteriores a 2008, la Ley del IETU desconoce por completo su existencia y deducción, no obstante que las mismas se usan para obtener ingresos por los que sí se paga el impuesto. No es posible generar un ingreso a partir de 2008, sin la utilización de aquellas inversiones realizadas con anterioridad a la vigencia de la Ley, por lo que es incuestionable que las erogaciones para su adquisición deberían, en estricta justicia tributaria, considerarse para determinar la base del tributo.

**Al igual que los salarios, la inconstitucionalidad de la no deducción de estas inversiones no se corrige con el otorgamiento de un crédito fiscal, porque con el procedimiento para su aplicación únicamente se reconoce un porcentaje de tales erogaciones.**

**El desconocimiento de la Ley de las pérdidas fiscales que sufrieron los contribuyentes en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley, ocasiona que quienes en su momento realizaron fuertes erogaciones que desafortunadamente se tradujeron en un resultado negativo, sean impactados con este tributo como si los ingresos que ahora obtienen no hubieren requerido de un sacrificio previo que amerite reconocimiento alguno por la Ley.**

**Se repite la inconstitucionalidad de la Ley en la no deducción de las erogaciones por la adquisición de inventarios realizadas con anterioridad a su vigencia, pero que por el proceso normal de producción y comercialización se enajenan una vez que entró en vigor.** Tal situación obliga a los contribuyentes a tributar con base en una capacidad económica irreal, pues qué gasto más necesario podría pensarse para obtener un ingreso por la enajenación de un determinado bien que el realizado para la adquisición de la materia prima o producto semiterminado con el que se elabora.

Por último, la violación constitucional apuntada, no se corrige con el otorgamiento de un crédito fiscal mediante un Decreto presidencial, porque únicamente se reconocen porcentajes, ciertos porcentajes de tales erogaciones y su expedición pone en evidencia la necesidad de remediar los vicios de la ley.

El Colegio está consciente de la necesidad y la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, pero también considera que esa aportación no debe hacerse en detrimento de principios, garantías y derechos tributarios consagrados en la Ley Suprema.

### **Doctor José Antonio Meade Kuribrena (Por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**

El Dr. Meade Kuribrena hace una interesante reflexión, cuando señala que en el país existen muchas necesidades apremiantes y los ingresos petroleros han disminuido en los últimos años, no obstante se han redoblado esfuerzos para revertir esta situación de marginación y pobreza que se encuadra en lo siguiente:

-Uno de cada diez mexicanos no tienen los ingresos para cubrir sus necesidades de alimentación.

-Diez millones no tienen agua potable

-Solo la Quinta parte de la fuerza laboral tiene estudios arriba de la secundaria.

-En algunos estados la mortalidad infantil es de diez niños por cada mil.

Queda claro que faltaba hacer un impuesto para que ayudara a sentar las bases bajo cuatro lineamientos:

a) Que ayudara a sentar las bases de una estructura sana para ir sustituyendo poco a poco los ingresos por el petróleo.

b) Que ayudara a confrontar los compromisos adquiridos y las necesidades apremiantes ya comentadas.

c) Un impuesto que fuera equitativo, que promoviera la competitividad, fomentara los empleos y minimizara las planeaciones fiscales.

e) Un impuesto mínimo que pueda acreditarse con 4 conceptos: el Impuesto Sobre la Renta propio, el retenido y enterado, el impuesto retenido aun sin haber sido enterado y el crédito al empleo.

A continuación un extracto de su intervención:

Pienso dividir mi presentación en cuatro grandes bloques:

¿Qué veíamos en materia de finanzas públicas, que sentíamos nos obligaba a hacer un planteamiento en materia tributaria? ¿Qué veíamos en nuestro sistema tributario, que sentíamos ameritaba un planteamiento como el que se hizo del Impuesto Empresarial a Tasa Única? ¿Cómo funcionaba el Impuesto Empresarial a Tasa Única y cómo fue enriquecido como parte del proceso y la reflexión que se hizo en el proceso legislativo y algunos de sus principales resultados? Ciertamente enfrentaremos como generación la necesidad de sustituir los ingresos petroleros por ingresos tributarios que le den un mejor soporte al financiamiento en nuestro gasto. En materia de gasto público el diagnóstico compartido de nuevo era igualmente contundente, si bien en el país se ha adelantado mucho, son muchas las necesidades y apremiantes cada una de ellas, de hecho en este último paquete económico se apreció la necesidad de redoblar esfuerzos en materia de gasto, pero pongo en perspectiva algunos de los elementos que se tomaron en consideración: poco más de uno de cada seis mexicanos hoy, no tienen ingresos suficientes para cubrir sus necesidades de alimentación; diez millones de mexicanos hoy no tienen acceso a agua potable; sólo la quinta parte de la fuerza laboral tiene educación por arriba de secundaria; en algunos Estados la mortalidad infantil es de diez niños por cada mil nacimientos y en otros esta cifra es hasta tres veces superior.

**Quedaba claro a mi juicio, tanto del análisis de ingresos como del análisis de gastos que había que hacer un planteamiento fiscal importante en el dos mil siete, y ese planteamiento tenía que cumplir con algunas características:**

**Primero, que nos ayudara a sentar las bases de una estructura sana para poco a poco ir sustituyendo nuestros ingresos petroleros.**

**Segundo, que nos ayudara a enfrentar por un lado los compromisos ya adquiridos, y por otro lado necesidades apremiantes como las que aquí hemos comentado.**

**Tercero. De entre las alternativas que teníamos en mente, alternativas todas ellas factibles que fuera equitativo, que promoviera competitividad, que ayudara a crear empleos y que minimizara la distorsión de hacernos de esos recursos. Así se diseñó con esto en mente la contribución empresarial, la tasa única, con un impuesto mínimo y de control que sustituyera al impuesto al activo.** A los ingresos generados se les restan los gastos por adquisición de bienes o servicios no factoriales como aquí se ha señalado y así se define la base de la Constitución. A esta base se le aplica la tasa vigente y al monto resultante, a la diferencia entre ingreso y gasto le aplico la tasa, y al monto resultante le puedo acreditar en el planteamiento original cuatro conceptos: el impuesto sobre la renta propio, el impuesto sobre la renta retenido y enterado, el impuesto sobre la renta retenido aun si este no fue enterado, como en el caso de los trabajadores de bajos ingresos y un crédito al empleo, de ahí su naturaleza de impuesto mínimo; destaco por ejemplo, se aseguró que era un impacto neutro por salarios y contribuciones de seguridad social, se

incluyó un esquema de transición y de créditos para beneficiar y reconocer inversión realizada antes de la entrada en vigor y de un esquema que permitía recuperar el IMPAC pendiente de acreditar; dotó de un marco específico a las actividades de beneficencia vía donatarias, así como a los contribuyentes del sector primario de ingresos bajos y medios de la industria maquiladora.

Tenemos ya algunos resultados del impuesto empresarial que permiten contrastar las preocupaciones con lo que sucedió ya con lo del impuesto entrado en vigor, dos mil ocho completo, dos mil nueve por primera vez vigente los doce meses y aún sin información definitiva, por lo que quiere decir que tenemos solamente dos observaciones, una ya en firme en dos mil ocho y una preliminar en de dos mil nueve que iremos validando en el tiempo. Pero ya en dos mil ocho los ingresos tributarios no petroleros crecieron 8.2%, esto motivado sobre todo por los ingresos vinculados al impuesto sobre la renta, ahora incluyendo el IETU y el impuesto al depósito en efectivo. Estos ingresos crecieron 11.4% en términos reales, ocho veces más de lo que creció la economía. Alcanzaron como ya se comentó, 5.2% del PIB que es la cifra más alta que los ingresos vinculados al impuesto sobre la renta respecto del PIB han alcanzado, pero ciertamente es un monto todavía muy por debajo de lo que se observa en el mundo.

Esto fue resultado de recaudación directa, el IETU aportó más de cuarenta y seis mil millones en el dos mil ocho y se estima un monto similar en el dos mil nueve, pero también porque tuvimos un mejor cumplimiento del impuesto.

En el 2008 el impuesto sobre la renta alcanzó a financiar, el impuesto sobre la renta empresarial menos de la 6ª parte del presupuesto del gobierno federal, y era una cifra inferior a lo que el gobierno gastaba por ejemplo en la educación pública ; y ya en el dos mil ocho pone el impuesto en vigor y a mi juicio esto es un dato muy relevante, antes de la quiebra de Liman Brother en septiembre la inversión en maquinaria y equipo creció 15.1% en términos reales, da la impresión en consecuencia que no se puede argumentar que el impuesto hubiera sido detrimento ni ruinoso para las empresas, y da la impresión de que estos mecanismos de estimado a la inversión fueron valiosos, en un año complicado la inversión, insisto, creció 15.1% en términos reales.

Dos de cada tres contribuyentes nunca han realizado un pago de IETU, siguen viviendo en el mundo del impuesto sobre la renta, lo que es razonable en un impuesto de control y en un impuesto mínimo, por lo tanto es un impuesto que no sólo refleja en mejor manera la capacidad contributiva de la empresa sino que refleja en mejor manera el entorno económico en el que la empresa se está desempeñando; además nos ha ayudado a inhibir planeaciones fiscales agresivas que descansaban en la metodología de devengado al tiempo de contrastarlo con la de flujo.

**Licenciado Mauricio Bravo Fortoul (En representación de Compañía de Nitrógeno de Canterel, S.A. de C.V., Grupo Celanese, S. de R.L. de C.V., Coolmark de México, S. de R.L. de C.V., Abroock Cosmetics, S. de R.L. de C.V., Servicios Corporativos Portuarios, S.A. de C.V., Servicios Profesionales Petroleros, S. de R.L. de C.V., Anderson Tuli de México, S. de R.L. de C.V. y Enfluen Em de México, S.A. de C.V.**

La exposición del Lic. Bravo Fortoul hace referencia a cuestiones trascendentes tales como:

-El Impuesto al Activo. Contribuyentes que al 31 de Diciembre de 2007 tenían impuesto por recuperar de diez ejercicios hacia atrás, repentinamente

desaparece por medio del IETU, y se trata de subsanar esta deficiencia vía devolución hasta del 10% después de cálculos complejos que la misma ley establece.

-También hace referencia a las regalías e intereses ya mencionadas en su momento.

-Otro aspecto importante es la consideración de los pagos provisionales en donde la Ley del Impuesto Sobre la Renta define un mecanismo de disminución para que este acorde al cálculo anual, esta situación no es la misma en el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que no considera esta disminución.

-Asimismo en el tema de la consolidación fiscal no existe un tratamiento fiscal para estos contribuyentes en el nuevo gravamen.

A continuación un extracto de su intervención:

Continuando con la metodología planteada por los seis insaculados he de abordar tres temáticas.

La primera de ellas, la recuperación del impuesto al activo y su regulación en la Ley del IETU, en brevedad. Lo segundo. Consideraciones alrededor de los efectos de la concesión del amparo, si este Alto Tribunal así lo juzgare apropiado y. Tercero. Una reflexión final o pretensiosamente llamada algunas conclusiones alrededor de lo que este grupo de seis insaculados el impuesto al activo sí era verdaderamente un impuesto mínimo complementario del impuesto sobre la renta, nació en mil novecientos ochenta y nueve y se abroga para el treinta y uno de diciembre de dos mil siete; permitía que las cantidades pagadas efectivamente en este tributo fueran recuperables por los contribuyentes cuando alcanzaran cierto nivel, de llamémosle rentabilidad fiscal cuando se causara el impuesto sobre la renta se podía recuperar lo pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios anteriores; naturalmente había una complementariedad.

Ocurre que, y es del todo cierto, que para la generalidad de los contribuyentes al treinta y uno de diciembre de dos mil siete sabían cuánto habían pagado en el impuesto al activo en los últimos diez ejercicios. Tanto pues que tenían un derecho o una consignación patrimonial efectiva de que esas cantidades serían, serían recuperables.

**Lo que ocurre con la entrada del IETU es que este derecho se vulnera, se disminuye y en algunas ocasiones desaparece, específicamente se establecen condiciones adicionales a las que existió en la Ley de la materia; es decir, en la Ley del Impuesto al Activo para poder recuperar lo pagado en este impuesto y en todo caso lo recuperable dentro de la metodología un tanto cuanto compleja que la Ley establece, solamente se puede recuperar el 10%.**

De esta suerte, pensamos que hay una serie de violaciones múltiples a distintos principios constitucionales; en primer orden, al principio de proporcionalidad. El contribuyente que sabía y reconocía en sus libros este derecho, consignado por lo que había pagado en el IMPAC, en los diez ejercicios anteriores, ya no lo tiene.

Una violación a principio de legalidad, porque sin entrar a las piedritas o a los detalles realmente la metodología de la cuantificación de ese impuesto al activo recuperable por

virtud de la entrada en vigor del IETU es poco claro. A más de una interpretación es pues equívoco. 3. **Pareciera que también se vulnera la garantía de retroactividad o de no retroactividad en perjuicio de los gobernados en tanto que el derecho adquirido por la Ley del impuesto al Activo queda disminuido, queda limitado o queda en algunas ocasiones desaparecido por virtud de este régimen que establece la Ley del IETU.**

Finalmente, y en materia de equidad, solamente ciertos contribuyentes son los que pueden acceder en todo caso a este derecho a la devolución efectiva del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, dentro de la metodología un tanto cuanto reitero complicada que establece las reglas, solamente aquellos sujetos que paguen efectivamente el impuesto sobre la renta a partir de dos mil ocho lo podrán obtener, que paguen efectivamente en su interacción con el IETU y también el monto sujeto a la devolución, no puede ser mayor a la diferencia habida entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo durante el período de los años dos mil cinco-dos mil siete. ¿Qué pasa con los ejercicios anteriores? Simplemente se desconsideran.

Las inconstitucionalidades de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única creo que en este sentido pueden ser vistas o deberán de ser vistas por este Alto Tribunal en dos ámbitos. Primero. Como un sistema, y Segundo. De no considerarse que el sistema que establece el tributo es en su totalidad o en su integridad violatorio de la Constitución, ir analizando las violaciones particulares que los accionantes han hecho valer en sus respectivas demandas de amparo.

En torno a la posibilidad de considerar al sistema del Impuesto Empresarial a Tasa Única como un sistema per se inconstitucional habremos de hacer unas reflexiones finales en el capítulo de conclusiones.

**Las inconstitucionalidades de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única creo que en este sentido pueden ser vistas o deberán de ser vistas por este Alto Tribunal en dos ámbitos. Primero. Como un sistema, y Segundo. De no considerarse que el sistema que establece el tributo es en su totalidad o en su integridad violatorio de la Constitución, ir analizando las violaciones particulares que los accionantes han hecho valer en sus respectivas demandas de amparo.**

En torno a la posibilidad de considerar al sistema del Impuesto Empresarial a Tasa Única como un sistema per se inconstitucional habremos de hacer unas reflexiones finales en el capítulo de conclusiones.

En el caso de las deducciones existen una serie diversa de limitaciones cuya desaparición a través de la concesión del juicio de amparo permitirían tomar una deducción íntegra de los conceptos limitados o restringidos por el propio cuerpo normativo verbigracia, las regalías entre partes relacionadas, una declaratoria de inconstitucionalidad permitiría suprimir esa restricción, remover esa restricción, haciendo deducible este tipo de pagos, lo mismo para el caso de los intereses, lo mismo para el caso de deducciones correspondientes a ingresos gravados, en donde simplemente reflexionaría que el principio de simetría tributaria, pues es un principio doctrinal no reconocido de manera expresa ni implícita ni por este Alto Tribunal, ni por la doctrina jurídico nacional, es un principio o aparentemente es un planteamiento de carácter contable y/o financiero, no es jurídico y tampoco da una legitimación constitucional alguna.

**Por el otro lado, las inversiones del último cuatrimestre de 2007, en contraste con las habidas o efectuadas por los contribuyentes antes de este período, debieran de ser reconocidas también en su integridad.**

**Salarios. Pensamos que tampoco existe una justificación razonable para que fueran limitados en su erogación como deducción.**

**Del tema de pagos provisionales, no hay una armonía, pensamos una complementación sana, entre el impuesto en cuestionamiento constitucional con renta, porque si lo fuere debería de establecerse la posibilidad de reducciones de pagos provisionales, o un plazo en donde la empresa fuera generando los flujos apropiados para poder cubrir con sus obligaciones tributarias, como se establece en el impuesto sobre la renta, esto no ocurre en el IETU. Materia de Consolidación.** Francamente como no hay una simetría, como no hay una normativa particular que permita en vasos comunicantes por decirlo en sentido figurado, dar un tratamiento equivalente o correspondiente al habido en el impuesto sobre la renta, pensamos que el sistema per se, viola las garantías de los accionantes que consolidan para efectos fiscales, tanto como controladora como controlado.

En cuanto a diversos efectos transitorios, bueno ya hemos mencionado el de la devolución del impuesto al activo, hemos mencionado también y mis colegas que me han precedido, que no existe una justificación constitucionalmente válida para privar de la deducción íntegra a aquellos inventarios, a aquellos bienes que han adquirido las empresas antes, o hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete.

**En materia de pérdidas fiscales pendientes de disminución, también no hay un desconocimiento (sic), hay un desconocimiento absoluto; en el caso de los terrenos también se desconoce su deducibilidad, no obstante, que un terreno adquirido hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, en el momento en el que sea enajenado por el contribuyente, causará íntegramente el impuesto empresarial a tasa única.**

Y quisiera yo terminar con un ejemplo que creo yo que patentiza el problema que este impuesto plantea.

La empresa A, en el ejercicio uno, paga cierta cantidad de IETU, paga cierta cantidad de impuesto sobre la renta, IETU puede ser un peso más, o la cantidad que ustedes imaginen; en el ejercicio dos, la misma empresa paga dividendos o incurre en una de las erogaciones que la Ley tipifica como dividendo para efectos tributarios, bueno, pues esta empresa va a pagar por la aplicación del régimen de dividendos de la Ley, el 42.86% de impuesto sobre la renta.

La empresa B, paga un peso más de impuesto sobre la renta que el IETU en el ejercicio uno, y en el ejercicio dos, esta empresa también hace un pago de dividendos o incurre en una derogación considerada como tal por la Ley, esta segunda empresa no paga impuesto sobre la renta, no hay una norma especial que pudiera excluir o desincorporar este efecto de la Ley, esto es ínsito al sistema y desde nuestro punto de vista patentiza circunstancias de desproporcionalidad y de inequidad del sistema.

### **Doctor Javier Laynez Potisek (Por parte de la Procuraduría Fiscal de la Federación)**

La exposición del Dr. Potisek resalta cuando dice que pareciera que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) tiene un fin extra fiscal que grava los flujos remanente y que es complementario del Impuesto Sobre la Renta.

Para poder justificar el fin extra fiscal, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación está facultada para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes que sustenten las bases.

## Señalo lo relevante de su intervención:

El IETU como impuesto de control es complementario del Impuesto Sobre la Renta que grava los flujos remanentes de los distintos factores de la producción en base a flujo de efectivo, en tanto que el ISR considera ingresos devengados.

Existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que no solo está facultado sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias y que se sustenten en bases objetivas que justifiquen ese tratamiento diferente y puedan responder a fines económicos y sociales, política fiscal o inclusive fines extra fiscales, el IETU pareciera que tiene estas características.

Quiero hacer referencia a esta tesis de jurisprudencia de este Máximo Tribunal, hay varias, esta me pareció fundamental donde nos señala que el Legislador no solo está facultado sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, política fiscal o inclusive extrafiscales.

Como ya se ha señalado el IETU grava el flujo remanente para la retribución de los distintos factores de la producción y su base se concreta en gravar esta manifestación de riqueza.

Los precedentes de este Máximo Tribunal, tesis aisladas e incluso jurisprudencias, en que se fundamentan las demandas, se refieren en específico al impuesto sobre la renta, haciendo a un lado el hecho de que entre ambos tributos existen importantísimas diferencias: El ISR grava la utilidad, el IETU el flujo remanente para la retribución de los factores de producción; el ISR considera la totalidad de los ingresos devengados, el IETU es en base a flujo de efectivo. Como ya se señaló también, el ISR representa una base reducida con una tasa alta, el IETU es exactamente lo contrario.

Fundamente al tratarse de un impuesto de control contra el IETU a pagar se puede acreditar el ISR del ejercicio. Estamos por lo tanto frente a un sistema impositivo por lo que no es viable analizar el IETU de manera aislada; en este sentido efectivamente el IETU no excluye deducciones como las regalías, sueldos, salarios y los intereses, pero la razón es porque esas erogaciones tampoco están siendo gravadas por la propia Ley, es decir, hay un congruente principio de simetría en el tratamiento fiscal de estos conceptos.

Nos referimos a una erosión vía elusión fiscal no evasión fiscal, por lo tanto no tiene nada que ver aquí el ejercicio de las facultades de las autoridades y las normas legislativas también tienen que ser preventivas. Los estudios de precios de transferencia han sido insuficientes para evitar planeaciones fiscales.

A manera de conclusiones: Como podrá advertirse el impuesto que ahora nos ocupa no viola garantía constitucional alguna, ya que no es inicuo, desproporcionado, ni tiene efectos retroactivos, el IETU es congruente con un tributo de control, tasa reducida sobre base amplia en el que se limitan los tratamientos específicos y los acreditamientos.

### **5.2.1.4 Resolución de la sesión**

En esta sesión, se conocieron los puntos de vista tanto del sector público como del sector privado, sus principales argumentaciones a favor o en contra de este nuevo gravamen.

El secretario de acuerdos tomo nota de todas las intervenciones y se quedo la siguiente sesión para que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) siguiera analizando este impuesto.

#### **5.2.1.5 Opinión personal de la sesión**

En esta sesión por la importancia y trascendencia se convirtió en publica, en donde participaron diferentes expositores del ámbito público y privado.

Cada uno de ellos expusieron sus puntos de vista y en algunos casos dieron ejemplos en sus argumentaciones.

Este nuevo gravamen, desde su nombre que fue Contribución Empresarial a Tasa Única, llamada CETU ha sido muy polémica debido a que hace referencia a otras leyes para señalar sus conceptos de acumulación y deducción.

Se dice que es un impuesto que se creó para sanear las finanzas públicas y que a pesar de ser un Impuesto directo, se considera que no grava la capacidad contributiva del contribuyente, ya que es un impuesto de control que grava flujos de efectivo.

*Considero que la idea del IETU es buena pero no trasgrediendo los derechos adquiridos y atropellando los principios constitucionales de proporcional, equitativo, legalidad y certeza Jurídica*

*La realidad es que persigue un fin extra fiscal que a toda costa trata de aumentar la recaudación tributaria.*

### **5.2.2 Sesión Pública del 26 de Enero del 2010**

#### **5.2.2.1 Resumen de la sesión**

En esta sesión se estudia ¿el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) es una ley autoaplicativa?, ¿cómo se puede demostrar el interés jurídico por parte de demandante?

#### **5.2.2.2 Planteamiento de la problemática**

En este primer bloque de casos, la problemática fue que los quejosos no pudieron demostrar el interés jurídico por consiguiente estuvieron en las causales de improcedencia que se menciona en la ley de amparo según el artículo 73 fracción V.

La argumentación del problema se centro en que para poder demostrar el interés jurídico hay que considerar varias situaciones

- a) Demostrar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) es una ley autoaplicativa, es decir que con la entrada en vigor se afecta al contribuyente.
- b) Con el acta constitutiva demostrar el objeto social y la actividad del contribuyente, sin embargo no necesariamente significa que se está realizando efectivamente esas actividades, ya que puede estar realizando alguna (s) del total que aparecen en el objeto social.
- c) La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en donde aparezcan sus obligaciones, entre ellas que es sujeto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y del Impuesto al Valor Agregado.
- d) Se debe manifestar por medio de un aviso ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un aumento de obligaciones de que ya están en el supuesto del artículo 1 de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

A continuación señalo las intervenciones que considero medulares en la discusión:

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, con muchísimo gusto.

Primero que nada mencionar que como todos ustedes saben el impuesto, bueno, conocido como IETU, llegó en un número muy considerable de recursos de revisión, bueno, primero de juicios de amparo y después de recursos de revisión a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, aproximadamente en un número de mil doscientos asuntos llegaron en recursos de revisión, que la Comisión que este Pleno determinó se hiciera cargo del análisis de estos asuntos integrados por la licenciada María Esthela Ferrer Mac Gregor de la ponencia del señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, el licenciado Ricardo Manuel Martínez Estrada, adscrito a la ponencia anteriormente del señor Ministro Azuela Güitrón, actualmente de la Ministra Olga Sánchez Cordero, el licenciado Fanuel Martínez López, quien actualmente coordina las Comisiones que se integran en esta Suprema Corte, y el licenciado Jorge Luis Revilla de la Torre, adscrito a la ponencia del señor Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo, y el licenciado Juan Carlos Roa, adscrito a la ponencia del señor Ministro José Ramón Cossío, son quienes integraron esta Comisión de IETU, y quienes se hicieron cargo del análisis de los asuntos, y sobre todo de la elaboración de los proyectos con los que ahora se está dando cuenta.

Debo mencionarles que la Comisión, antes de elaborar los proyectos, lo que hizo fue una depuración de los asuntos para poder estimar cuáles eran los temas pertinentes para su discusión, y en un primer paquete que es con el que ahorita se está dando cuenta, por principio lo que hicieron fue determinar que en estos asuntos es posible que se llegue a plantear el sobreseimiento en el juicio por falta de acreditamiento de interés jurídico; y el segundo paquete con el que se les dará cuenta es de los asuntos en los que ellos consideraron se estaban haciendo valer la mayor parte de los temas de fondo que en un momento dado ameritarían pronunciamiento por parte de este Tribunal Pleno, con el afán de

lograr se pudiera emitir jurisprudencia al respecto, y levantarse de esta forma la reserva de los asuntos, mil y tantos restantes que están ahorita pendientes de resolución, y con las tesis de jurisprudencia que este Tribunal Pleno pudiera emitir al respecto puedan regresarse a los Tribunales Colegiados de Circuito para efectos de una resolución mucho más rápida, pero ya con el criterio emitido por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este primer paquete de asuntos con el que se acaba de dar cuenta en estos momentos, les decía, corresponden a las propuestas de sobreseimiento, me referiría al primero de ellos, que es el que está prácticamente listado bajo mi ponencia, evidentemente reconociendo que el proyecto lo hizo la Comisión como todos los demás, pero está listado bajo mi ponencia, y mencionaría cuáles son los aspectos jurídicos que se toman en consideración en este asunto.

**Por principio de cuentas les diría que los actos reclamados pues son la Ley del IETU que se publicó en octubre de dos mil siete, y el artículo 1° que entra en vigor a partir de dos mil ocho, y que fundamentalmente abroga la Ley del IMPAC que estuvo vigente hasta dos mil siete.**

**Luego, también el cinco de noviembre de dos mil siete se publicó el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuestos sobre la renta y empresariales a tasa única, cuyo primer punto resolutivo establece lo siguiente: 1° El presente Decreto entrará en vigor a partir de dos mil ocho.**

**Inicialmente un juez de distrito del Distrito Federal, recibe la demanda, la admite, y con posterioridad, atendiendo a los acuerdos que el Consejo de la Judicatura Federal emitió en este sentido, fueron remitidos una vez que estuvo en estado de resolución, a un juzgado auxiliar, para efectos de su resolución, y este juzgado es el que en realidad llega a resolver al respecto.**

**En estos asuntos, en realidad el juzgado de distrito está sobreseyendo en el juicio por varias razones, las primeras de ellas están encaminadas a determinar que no se acreditaron durante la tramitación del procedimiento, la certeza de algunos de los actos reclamados de las autoridades señaladas como responsables; y por otro lado, en el análisis de las causales de improcedencia, determinó que era procedente la señalada en el artículo 73, fracción V, en virtud de que consideró que no se había acreditado el interés jurídico de los promoventes; en contra de esta decisión los quejosos promovieron el recurso de revisión ante el juzgado de distrito que conoció originalmente de este juicio, y este juez tramitó el recurso de revisión y lo remitió directamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debo mencionarles que en los agravios que se aducen en el recurso de revisión que ahora estamos analizando, lo que se manifiesta, evidentemente no se hace consideración alguna respecto del sobreseimiento por inexistencia de actos, esto está quedando prácticamente firme, no hubo materia recurrida por parte de los quejosos, en realidad han enfocado los agravios a combatir la parte de la sentencia que se refiere al interés jurídico y las razones por las cuales el juez de distrito determinó que no había acreditamiento de interés jurídico fue fundamentalmente en este primer asunto porque se dijo que las pruebas que habían ofrecido para acreditar el interés jurídico nada más eran la escritura constitutiva de las sociedades, de las sociedades porque en el primero son muchas las personas morales que vienen al recurso, que solamente habían presentado las escrituras constitutivas y por otro lado, habían presentado el registro que esta sociedades tienen como contribuyentes en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

**El juez analizó estas pruebas y llegó a la conclusión de que si bien es cierto que se ha determinado que el impuesto respectivo es un impuesto de carácter autoaplicativo y por tanto reclamable sin necesidad de que exista un acto posterior de aplicación, lo**

**cierto es que también necesitaban acreditar los quejosos pues que se encontraban en el supuesto de la norma y que la escritura constitutiva en la cual se manifiesta cuál es el objeto social de la empresa, no es suficiente para acreditar el interés jurídico y que por supuesto tampoco lo era el registro de contribuyentes que ofrecieron porque en él no se acreditaba que fueran causantes o contribuyentes más bien del IETU; entonces, con argumentos de esta naturaleza y aduciendo algunos criterios que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido con anterioridad, llegaron a la conclusión de que efectivamente no se había acreditado el interés jurídico.**

En los agravios que se hacen valer por parte de los quejosos, combaten esta situación sobre todo dicen que deben desestimarse estos agravios en primer lugar que porque en la escritura constitutiva, si bien es cierto que lo que se está determinando es el objeto de la empresa, lo cierto es que al estar establecido ese objeto, se está determinando pues que se trata de una empresa que se dedica a llevar a cabo operaciones de carácter mercantil y que sobre esta base, al llevar operaciones de este tipo necesariamente tiene que ser contribuyente de los impuestos correspondientes y desde luego del impuesto sobre el IETU.

Y por otro lado, manifiestan que en las pruebas que ofrecieron relacionadas con los registros ante la Secretaría de Hacienda, respecto de qué tipo de contribuyentes son, también éstas llegarían a acreditar que efectivamente son contribuyentes del IETU; sin embargo, en el proyecto que ahora la Comisión somete a nuestra consideración, está desestimando todos estos argumentos con numerosas tesis jurisprudenciales que este Pleno ha emitido por lo que hace a la escritura constitutiva, en el sentido de que ésta sola no es suficiente para acreditar el interés jurídico y estas tesis fueron emitidas en otro tipo de impuestos que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación analizó tales como el activo de las empresas, o como el impuesto al valor agregado, en donde se dijo que efectivamente esto no era suficiente para acreditar el interés jurídico.

Y por lo que hace a la alta en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir de la foja 62 del proyecto número 1, se dice que del segundo medio probatorio, lo que se advierte es la inscripción de la quejosa en el Registro Federal de Contribuyentes y que entre otros aspectos es una persona moral que tiene tal número de inscripción, tal clave y que se encuentra en situación de registro en activo y que tiene como obligaciones tributarias las siguientes y describen pero aquí llamo su atención dice: "Entre otras las siguientes" dice descripción: IMPAC, es sujeto del impuesto al activo, retención, prestación de servicios profesionales, sociedad mercantil u otra persona; IVA, por los actos o actividades que realicen, causa este impuesto, IVA, es retenedor del impuesto, esto es lo que se nos transcribe en el proyecto para desestimar que esta otra prueba en la que se están determinando cuáles son los impuestos a los que se hace acreedor, que tampoco está señalado como contribuyente del IETU y que por esa razón no debe de considerarse acreditado su interés jurídico, y la conclusión es declarar infundados los agravios para confirmar el sobreseimiento que en un momento dado se realiza por el juez de distrito. Así está presentado el proyecto por la Comisión, que está a la discusión de los señores Ministros.

Yo mandé pedir a los expedientes, las copias de estos documentos que sirvieron de base para de alguna manera acreditar el interés jurídico y por lo que hace a este primer asunto que nos ocupa quisiera mencionarles que está declarándose que es, tengo las copias de la escritura y la copia de la inscripción en el Registro Federal de Causantes y aquí está declarando que es retenedor del IMPAC y de alguna manera viendo los artículos que se establecen tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la Ley del Impuesto al Activo y en la Actual Ley de IETU, yo quisiera mencionarles que todos estos artículos relacionan tanto al impuesto sobre la renta con el anterior IMPAC y con el actual IETU; de alguna manera es un sistema en el que desaparece el IMPAC, pero que ahora se está estableciendo la posibilidad de que pueda haber una complementariedad, así lo establece el proyecto, entre el IETU y el impuesto sobre la renta. Entonces, en este primer asunto la

primera reflexión que yo me hago es: si se está acreditando que es sujeto del impuesto al activo y que está dado de alta por esta razón, necesariamente es sujeto del impuesto sobre la renta.

Evidentemente una cosa trae la otra y si es sujeto del impuesto sobre la renta pues también es sujeto del IETU; entonces, a mí sí me parece que como que la falta de interés jurídico con estas documentales no está así tan sencillo como para decir: “no está acreditado su interés jurídico.”

Yo lo quiero traer a la discusión para escuchar a los señores Ministros cuál es su parecer y ver si en un momento dado pudiera o no determinarse que debe de confirmarse el sobreseimiento por falta de interés jurídico o si estas pruebas de alguna manera relacionadas, si quieren en su momento ya que se abra la discusión leería algunos de los artículos que establecen esta relación, es suficiente o no para tener por acreditado su interés jurídico.

### **5.2.2.3 Discusiones y debates**

Nuevamente la discusión se centro en que para que el quejoso pudiera conseguir la protección de la justicia federal, a través del juicio de amparo, era necesario acreditar el interés jurídico del afectado, ya que de lo contrario era improcedente su demanda.

La Ministra Luna Ramos señaló que si son causantes del impuesto Sobre la Renta, deberían ser del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como señala en su intervención:

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: ¡Ah!, muy bien. Sí, me queda claro que no necesariamente todos los causantes de impuesto sobre la renta necesariamente son causantes de IETU, pero los impuestos sí de alguna forma son complementarios: Si no paga renta, paga IETU y si paga renta puede acreditarlo contra renta.

En este caso concreto, lo que está acreditando el quejoso es ser causante o ser contribuyente del impuesto al activo y tener retención por servicios profesionales y el pago del IVA y ser retenedor del IVA; entonces, esto es desde luego por lo que hace a la escritura, me queda claro que existen muchísimas jurisprudencias de este Tribunal Pleno en el sentido de que no es suficiente el objeto del impuesto para poder determinar que sí se encuentra ubicado en el supuesto de la norma que ahora reclama, pero también se dijo que el impuesto era de carácter autoaplicativo; entonces, que no necesitaba un acto específico para poder acudir, simplemente cuándo, se considera que sí afecta el interés jurídico, cuándo se considera que puede ser contribuyente del impuesto respectivo; entonces, si él acredita que es contribuyente del impuesto al activo como impuesto sustitutivo podemos decir o complementario de impuesto sobre la renta, pues sí puede estar en posibilidad de ser contribuyente del IETU, en la medida en que es contribuyente del impuesto sobre la renta.

No obstante el Ministro Aguilar Morales señala:

Pero por otro lado, también resultaría algo riesgoso porque con las disposiciones que señala la señora Ministra de interrelación entre un tributo y otro, tendríamos que deducir el interés jurídico por el hecho de que esté el impuesto sobre la renta vinculado con el IETU.

Y yo creo que para probar el interés jurídico tiene que probarse, específicamente que se está en la hipótesis de la norma, que se realizan esas actividades porque dentro de impuesto sobre la renta es mucho más amplio el panorama y que se realizan efectivamente

esas actividades, lo cual además, no es tan complejo para el quejoso porque presenta simplemente alguna de las facturas o de las operaciones que esté realizando por esos conceptos y con eso creo yo que pudiera ser suficiente. Por eso yo estoy en conformidad con el proyecto que se presenta.

A su vez el Ministro Valls Hernández señala:

**SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor Presidente. En referencia a las actas constitutivas que se acompañan como pruebas, lo que demuestran las actas es que las empresas en cuestión tienen como objeto social la posibilidad de desarrollar determinada actividad, pero no que necesariamente la estén desarrollando, la estén llevando a cabo, y por lo que se refiere al Registro Federal de Contribuyentes, tampoco se demuestra ahí que las empresas quejasas sean causantes del IETU, sino que lo que ahí se está demostrando es que cumplieron con su obligación de registro, en primer lugar, y que se inscribieron, son sujetos obligados a determinados gravámenes: el impuesto al activo, el IVA, la retención, el ISR, etc., pero no que sean causantes del IETU, aunque se trate de impuestos relacionados como decía el señor Ministro Zaldívar. En conclusión para mí, no se acredita por las quejasas que el impuesto de referencia les cause algún perjuicio, afecte sus intereses jurídicos, por lo que yo vengo de acuerdo con los cinco proyectos que estamos analizando. Muchas gracias**

Se argumenta que dichas empresas presentaron como pruebas:

-Su acta constitutiva en donde se define el objeto de su actividad y en algunas ocasiones su alta de la Secretaría de Hacienda o en su caso se Cedula fiscal. Estas pruebas se consideran que no son suficientes según algunos ministros para probar su interés fiscal.

Lo anterior es debido a que en ocasiones, muchos contribuyentes se dan de alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen su acta constitutiva, pero nunca casi nunca realizan esa actividad, entonces no son prueba plena de que se esta afectando el interés jurídico.

Así mismo, se menciona que el hecho de la entrada en vigor de la ley, como es autoaplicativa, ya esta afectando el interés jurídico del contribuyente si esta era sujeto al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Activo.

-No Obstante no basta con que sea autoaplicativa sino hay que demostrar que realmente existe un perjuicio y que el contribuyente está realmente realizando la actividad que aparece en su acta constitutiva y en su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

La Argumentación que hizo la Ministra Luna creo que es por demás convincente en el sentido de que no se puede obligar al contribuyente que demuestre algo que es imposible de cumplir, es decir el pago de impuestos como sujeto del IETU.

La entrada en vigor de este nuevo gravamen fue el 1 de Enero del 2008, el pago provisional se debe de enterar a mas tardar el 17 del mes siguiente es decir el 17 de Febrero del 2008, sin embargo para efectos del juicio de amparo se tienen 15 días para presentarlo, entonces se encuentra en una situación imposible de cumplir tal y como lo manifiestan algunos ministros.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente.**

**He escuchado con mucha atención las participaciones de los señores Ministros y coincidido plenamente en lo que se ha dicho respecto de las escrituras constitutivas, esto no me cabe la menor duda, no es suficiente con la escritura y sí se refleja el objeto de la empresa como una simple intención, no necesariamente que lleve a cabo este tipo de actividades.**

**Sin embargo, a mí me queda muy claro que aquí estamos en presencia de una ley autoaplicativa, no heteroaplicativa. Cuando estamos en presencia de una ley heteroaplicativa, cuáles son los actos de aplicación, que pueden ser actos de autoridad, que puede ser un acto de particular o que puede ser la auto colocación del propio quejoso en el supuesto de la norma que también es el caso tratándose de este tipo de impuestos cuando es él el que realiza los pagos provisionales o los pagos definitivos y que lo acredita precisamente a través de sus declaraciones, es un acto de aplicación.**

**Pero si aquí se está determinando que la ley es autoaplicativa y que le está causando perjuicios desde el momento en que entre en vigor, no quiere decir que esté él obligado a acreditar a través del pago correspondiente o de la colocación en este supuesto a través, pues sobre todo del pago provisional o definitivo. Y por qué razón, porque ni siquiera en el momento en que tiene posibilidades de promover el juicio de amparo está todavía en los tiempos de un pago provisional.**

**El pago provisional se realiza hasta el diecisiete de febrero, y quiero mencionarles que la demanda se presentó el trece de enero de dos mil ocho, precisamente porque se estaba impugnando una ley de carácter autoaplicativo.**

El Ministro Presidente a su vez señala

Por tanto, al gravar el impuesto empresarial a tasa única los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento o uso temporal de bienes es indudable que la hoy recurrente debió acreditar precisamente que realizó esas actividades a partir del primero de enero de dos mil ocho, y no como en el caso su existencia como persona moral autorizada para realizar estas actividades". Es interesante esto. Tenemos una declaración abstracta con sus características, la ley es autoaplicativa. Para quién, ¿para todo el mundo? No, para los causantes que se ubiquen en la situación prevista como hecho generador del crédito fiscal.

Entonces aunque tú eres causante del impuesto sobre la renta, mientras no me demuestres que te has ubicado dentro de las hipótesis de causación de la Ley del IETU, no te puedo reconocer el interés jurídico porque no me has acreditado la afectación que a tu persona le causa la ley.

No se requiere de ningún acto concreto de autoridad para que se dé esta vinculación entre la ley y la persona obligada, por eso es autoaplicativa. Lo que sí se requiere es la demostración efectiva de que ha realizado alguno de los actos que dan lugar a que la ley se aplique. Y en esto, repito, hay muchísimos causantes del impuesto sobre la renta que no van a ser causantes de IETU. Ésta es la distinción.

Señor Ministro Zaldivar Lelo de Larrea

El que una ley sea autoaplicativa es un análisis que se hace en un juicio de amparo, no en relación con el quejoso particular, sino en relación con la naturaleza de la norma de carácter general; es decir, esta norma de carácter general, esta ley es autoaplicativa o no.

Segundo paso. El quejoso en particular se coloca o no en los supuestos de la norma, como sería en otro tipo de leyes, se puede decir: una ley es heteroaplicativa, primer análisis en un juicio de amparo; sin embargo se puede sobreseer si se demuestra que no hay acto de aplicación en el caso concreto o que el acto de aplicación no le causa perjuicios; una cosa no genera a la otra, una es un análisis en abstracto, la naturaleza de la norma y otro es el análisis en concreto del juicio de que se trate.

Entonces me parece, lo primero que sea autoaplicativa, se dijo: es autoaplicativa, no se dijo es autoaplicativa para ti quejoso, tú tienes que demostrar que estás en los supuestos de la norma, y no nos referimos, al menos así lo entendí, no nos referimos a que se comprueben los pagos provisionales, sino a que se demuestre que efectivamente se están realizando las actividades que establece la Ley del IETU.

El Ministro Aguirre lo dijo muy claramente en su primera intervención. Que haya realizado o esté realizando enajenación de bienes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y prestación de servicios independientes; es decir, a la esfera jurídica del quejoso la norma le obliga a un hacer, a un no hacer o ¿modifica su esfera jurídica de alguna manera? Si no acredita estar en estos supuestos no le afecta la norma en ese momento, sin perjuicio de que si con posterioridad hay un acto de aplicación pueda impugnarla.

Entonces a mí me parece que en este caso no bastan las pruebas que se acompañaron por los recurrentes para acreditar el interés jurídico, ni basta la determinación de ley autoaplicativa para decirle: tú no tienes que demostrar que estás en el supuesto de la norma, porque entonces bastaría que una ley fuera autoaplicativa para que automáticamente tuviéramos en inmediato todos los gobernados un interés jurídico para impugnar cualquier norma de carácter autoaplicativa y ésta no es la lógica del sistema de amparo, ni la técnica de amparo, ni las vías protectoras del amparo, que por cierto en amparo contra leyes, la legitimación que tienen los gobernados para impugnar una norma general son amplísimas, hay diferentes momentos que ustedes los conocen muy bien de cómo poder impugnar una norma de carácter general.

Entonces, no es que estemos aplicando ni siquiera criterios rigoristas o antiproteccionistas, no, es simplemente aplicar las cosas en la lógica que van, y tampoco hacer del juicio de amparo algo para lo que no puede servir, es decir, para que cualquier persona venga a impugnar una norma cuando no está en los supuestos, porque si nosotros aceptáramos que en este caso del IETU hay interés jurídico, tendríamos que ser consecuentes, y abrir el juicio de amparo contra leyes autoaplicativas en una gran cantidad, indeterminado número de casos, y creo que ésta, repito, no es la lógica del sistema, menos en un sistema de amparo contra leyes que nuestra ley y la jurisprudencia de la Corte es en demasía generosa en los momentos y en las formas en que se puede impugnar. Gracias Presidente.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Gracias señor Presidente, prometo no volver a intervenir ya en este tema, una última intervención.

**Nada más quiero mencionar, yo nunca he dicho que por el simple hecho de ser autoaplicativa es suficiente para que esto dé lugar al interés jurídico, de ninguna manera, tiene que acreditarse el encontrarse autocolocado en el supuesto de la norma; pero la autocolocación en el supuesto de la norma, no tiene que exigirse de tal manera que la actividad se acredite fehacientemente a partir del momento en que entró en vigor la ley; ahí lo dijo muy bien el Ministro Luis María Aguilar, puede ser una actividad anterior o lo que sea, pero yéndome por la línea argumentativa que estableció el señor Ministro Presidente, dijo: si acredita estar en el pago de algún otro de los impuestos relacionados con esto que constituye una prueba preconstituída de que sí puede dedicarse a esto, sí puede con esto entenderse que se está acreditando el interés jurídico.**

**Aquí, nosotros vemos en el registro, desde luego viene el IMPAC, viene la retención por prestación de servicios profesionales y viene el IVA, y en el IVA, yo quiero mencionarles que los supuestos que están establecidos precisamente como objeto en la Ley del IETU, están establecidos en la Ley del IVA y el artículo 1° lo dice; quiénes están obligados al impuesto al valor agregado, las personas físicas o morales que en territorio nacional realicen actos con las siguientes actividades: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de los bienes, importen servicios; lo único que no está relacionado por el IETU, es la importación, todo lo demás es**

exactamente lo mismo que está gravando el IETU; entonces, también está pagando IVA, está pagando IMPAC, está relacionado con el impuesto sobre la renta, es una ley autoaplicativa, no por el simple hecho de que lo sea, quiere decir que el quejoso está autocolocado, sino porque nos está demostrando que es causante o contribuyente de este tipo de impuestos, al ser contribuyente de estos y estar comprendido el objeto del IETU dentro de estos mismos, pues cómo no va a haber relación si la misma ley está relacionándola ciento diecinueve veces en su ley; entonces, acreditarnos que en este momento cuando presentó su demanda estaba pagando IETU, pues no; entonces la estamos volviendo heteroaplicativa, pero simple y sencillamente para mí sí hay una prueba preconstituída de su interés jurídico al ser contribuyente de estos otros impuestos que comprenden de alguna manera dentro de ellos mismos el objeto del IETU. Y ya no vuelvo a intervenir señor Presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Yo quiero decirles que la última intervención de la Ministra Luna Ramos me llega muy fuerte, ¿Quién causa el impuesto del IVA?, no quien lo paga ¡eh! Porque uno es el causante y otro es quien materialmente se le repercute, es causante del IVA el que vende bienes inmuebles o muebles, es causante del IVA el que presta servicios profesionales, y es causante del IVA el que concede el uso o goce de bienes inmuebles a terceros.

La quejosa nos trae su registro federal de contribuyentes en donde tratándose del IVA dice, le dan doble carácter, es causante del IVA por los actos o actividades que realicen, por sus propios actos y actividades causa este impuesto, y además tratándose del mismo IVA, es retenedor del impuesto; es decir, todo el IVA que repercute a terceros, lo retiene, pero lo importante es su calidad de causante que como escuchamos en las comparecencias del viernes pasado, las hipótesis de causación del IVA tienen identidad de actividades con las del IETU.

Entonces, si esta persona moral con este documento acredita que desde el dos mil cuatro es causante del impuesto del IVA, yo no había reparado en esta relación IVA-IETU, ya no renta, ya no IMPAC, pero como lo dije, cualquier otro impuesto, pudiera ser que este documento sí sea suficiente para reconocerle interés jurídico

#### **5.2.2.4 Resolución de la sesión**

En esta sesión se concluyó:

-La ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, (IETU) es una ley autoaplicativa, es decir su entrada en vigor, afectó el interés jurídico de ciertos contribuyentes.

-Para poder demostrar el interés jurídico, se tuvieron que considerar varios elementos siendo los más importantes los siguientes:

- a) El acta constitutiva, que es el documento legal, en donde se manifiesta el objeto social de la empresa.
- b) El Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), que es el documento expedido por la autoridad en donde señala que es sujeto de uno y/o varios impuestos, incluyendo Impuesto al Valor Agregado.

- c) Así también en el mismo Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), se puede comprobar que se está dedicando a la actividad, que señala el acta constitutiva, incluso antes de la entrada en vigor de la norma

A continuación señalo las argumentaciones que considere relevantes de la sesión:

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A ver, creo que es muy importante lo que antes se dijo, una inscripción como causante revela una condición, que ya es sumisión a la Ley del IVA, revela obligaciones fiscales, pero no está sólo el comprobante de registro federal de contribuyentes, hay una escritura constitutiva, que entre varias cosas del objeto social, las fundamentales son fácilmente identificables con estas tres actividades que grava el IVA, y que ahora resulta que son las mismas que dan lugar al impuesto del IETU. Los razonamientos excepcionales que nos llevaran a una conclusión contraria, yo creo que éstos son ejercicios para situaciones extraordinarias, y yo no veo en este caso ninguna condición extraordinaria en cuanto a la quejosa como para razonar fuera de lo que es normal dentro del sentido común.

**La suma de estos elementos: acta constitutiva, actividad manifestada, edificación, objeto social, y expresamente reconocerse ante la autoridad fiscal como causante del IVA, y retenedor del mismo. A mí en lo personal, me genera convicción de que sí resulta afectada por la Ley del IETU.**

#### 5.2.2.5 Opinión personal de la sesión

Considero que la comprobación del interés jurídico por parte del quejoso, realmente se puede demostrar con los siguientes elementos:

-Tener el acta constitutiva en donde se demuestre fehacientemente el objeto social que puede ser muy amplio pero se delimita cuando se hace el alta ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

-En el documento en donde se encuentra la cedula fiscal, expedido por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, aparece la actividad o actividades a realizar, cabe señalar que para que la pre-alta se realice, es necesario contestar un cuestionario fiscal en donde se señalan el porcentaje de ingresos aproximados de las actividades y que se toma como referencia para considerarlo en algún régimen fiscal de acuerdo a los ingresos y la actividad.

Asimismo en el documento en donde se entrega la cedula fiscal, se señalan las obligaciones a los que ha quedado sujeto el contribuyente.

-Si en la cedula fiscal aparece que fue sujeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) hasta el 31 de Diciembre de 2007, (con excepción de las importaciones de bienes y servicios, la fracción IV, del artículo 1 de la ley del IETU) sería sujeto del impuesto.

-Si corresponde la cedula fiscal, el acta constitutiva a la actividad que realmente manifiesta, la forma ideal de confirmar lo anterior seria con la revisión de su contabilidad pero serian actos que solo la autoridad tendría que señalar, tales como declaraciones anuales, facturas, libros de contabilidad, etc.

Yo considero que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) si es complementario del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y aunque la argumentación de gran parte de los ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideran que es una ley muy independiente, el hecho de que para las deducciones de este nuevo gravamen, debe de reunir los requisitos para la deducción del ISR según el artículo 6 de la misma ley, así como el comparativo que se debe de hacer entre los dos impuestos para pagar el mayor, según el artículo 8 y 10 de la ley , lo hace más que obvio.

En conclusión, para demostrar el interés jurídico se debe:

-Comprobar con el acta constitutiva su objeto social para conocer la actividad esencial del contribuyente.

-El alta ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en donde aparezca las obligaciones fiscales y en especial la de sujeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

-Presentar pagos provisionales o la declaración Anual manifestando que esta enterando el Impuesto al Valor Agregado.

Con esto se estaría demostrando el interés fiscal del contribuyente

## **5.2.3 Sesión del 28 de Enero del 2010**

### **5.2.3.1 Resumen de la sesión**

En su objeto se toma como partida la iniciativa de ley en donde se señala que el objeto del Impuesto será gravar la generación de flujos de efectivo económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

Ministro Presidente:

**Hay tres impuestos sin duda relacionados íntimamente, uno es renta que grava productos del capital o del trabajo o de la combinación de ambos, en esto hemos sido muy consistentes en la identificación del objeto del impuesto sobre la renta para efectos de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, hemos llegado finalmente a la identificación del concepto ingreso, como toda modificación positiva del patrimonio.**

**Esto es muy importante, porque en la ley que analizamos, se usa la palabra ingreso, entonces para renta el objeto del gravamen es el diferencial positivo entre lo que ya tenía el causante y aquello que le llega por razón de su trabajo, por razón del capital o de la combinación de ambos.**

**En el IVA entonces el objeto del impuesto es actividad, y ahora aparece el IETU que tiene como causa de generación las mismas actividades del IVA, con excepción de la importación como ya lo vimos en la sesión anterior, pero como causa generadora del impuesto, pero el objeto no son las actividades, son los ingresos que derivan de estas actividades, así lo dice literalmente la Ley del IETU.**

**Tendríamos aquí un problema en cuanto a qué vamos a entender por ingreso, si ingreso para renta es la modificación positiva del patrimonio pues estamos hablando ingreso igual a utilidad. ¿El IETU grava utilidades o ganancias? Mi respuesta es no, porque hay una interpretación auténtica contenida en la misma Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.**

Para efectos del IETU por el contrario, se nos da una precisión clarísima: “Ingreso igual a precio”. Entonces no grava utilidades, no grava ganancias, grava el precio total de la cosa, el precio total de la prestación de servicios, el precio total por otorgar el uso o goce temporal de bienes a terceros y el causante es directamente quien realiza la enajenación; se identifica en este caso el causante con el causante del IVA, por realizar las mismas actividades es causante de renta si tiene utilidades, es causante de IVA, causante formal con derecho a repercutir al adquirente y es causante de este nuevo impuesto empresarial a tasa única. Entonces esto para mí es importantísimo de definir: no grava el precio.

**Ministra Luna Ramos:**

Entonces, en lo personal, yo creo, el objeto está perfectamente delimitado, ahí no tengo ninguna duda de que el Legislador lo establece, pero que el objeto en realidad con las deducciones permitidas que es el ingreso por esas actividades, menos las deducciones que se permiten, que son específicas y que no corresponden a todas aquellas que en un momento dado implican los gastos necesarios o indispensables para llevar a cabo la actividad, yo creo que sí está siendo un impuesto inconstitucional, porque no está reflejando realmente una capacidad efectiva, una capacidad real contributiva, está realizando una capacidad económica, en el momento en que tengo la posibilidad de tener ese flujo de efectivo, si quieren, pero no está gravando lo que en un momento dado está determinando la propia ley, que dice: bueno, en un momento dado gravas el ingreso menos las deducciones, pero el hecho de que no me permita deducir absolutamente todo aquello que representa un gasto necesario e indispensable, no está reflejando una real capacidad contributiva. Ahora, el impuesto sí es un impuesto directo, sí es un impuesto personal, como naturaleza jurídica yo eso nada más diría: ¿por qué razón? Es un impuesto directo porque no es un impuesto al consumo, es un impuesto personal porque efectivamente lo está cubriendo la persona física o la persona moral que en un momento dado se encuentra en la hipótesis correspondiente, pero no es un impuesto real porque no está reflejado respecto de un bien, sino respecto de un ingreso y en eso yo le encuentro un poco más de similitud a renta; yo estoy de acuerdo en que son dos impuestos distintos, pero sí son dos impuestos complementarios, tan es así que la ley establece el pago de uno o de otro, si se paga renta ya no se paga IETU; entonces, precisamente por esa razón no puede establecerse que si los dos están gravando el ingreso, en uno se establezca la posibilidad de deducir absolutamente todos los gastos necesarios o indispensables para la realización de la actividad, y en el otro se diga que no y se le cubra con un acreditamiento o con un crédito, cuando en realidad eso nunca va a ser reflejo ni sinónimo de capacidad contributiva real, sino en todo caso de una capacidad económica, sí, pero no de una capacidad contributiva.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Me preocupa que estemos sumando al concepto “objeto” la base del tributo, porque ciertamente reduce la obligación de pago la permisión de algunas deducciones, pero no modifica el objeto que en el párrafo primero del artículo 1º dice claramente: “por los ingresos que obtengan por las siguientes actividades”. Entonces aquí el enunciado de actividades contribuye a identificar el sujeto, el elemento objetivo son ingresos. Yo les quiero pedir a este Honorable Pleno la oportunidad de que me permitan de aquí al lunes traer un considerando alternativo sobre este tema del objeto, porque se ahorita

votáramos simplemente a favor o en contra del proyecto a lo mejor no tenemos una decisión que nos de claridad.

Creo que la precisión de este tema será sumamente importante para toda la discusión que sigue, si tendemos a equiparar este impuesto con renta, pues habrá que dar todas las deducciones que tiene renta y habrá que decir que se gravan ganancias o utilidades; si lo vemos como un impuesto diferente tiene características diferentes y el trato de deducción también debemos analizarlo, pero no a la luz de lo que sucede en renta. Señor Ministro Aguirre.

### **5.2.3.2 Planteamiento de la problemática**

En esta sesión se planteo como se van analizar los diferentes temas del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En los primeros tres temas de estudio se abordaron las cuestiones de la competencia del Tribunal para conocer de estos recursos de revisión, la oportunidad del recursos y el tercer punto una síntesis de los agravios.

Posteriormente en el quinto tema, se analiza la mecánica del impuesto, cómo se determina su cálculo, los pagos provisionales, el régimen transitorio y las obligaciones que impone la autoridad.

El sexto punto, se analiza la naturaleza jurídica del impuesto y a partir del séptimo se empiezan a tratar varios temas con más detalle.

En el séptimo punto se señalan los alcances de los principios constitucionales y se aborda la temática del Decreto publicado el 5 de Noviembre de 2007.

En esta sesión en particular los temas a tratar fueron:

El objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y su Naturaleza Jurídica, así como, el análisis si es un impuesto Directo, o es un Impuesto Indirecto, en que se diferencian del Impuesto Sobre la Renta, El Impuesto al Valor Agregado.

**En su objeto se toma como partida la exposición de la iniciativa de ley, en donde se señala que el objeto del Impuesto era gravar la generación de flujos de efectivo económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.**

A continuación señalo lo que considero relevante en este apartado:

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, con mucho gusto. El asunto con el que se acaba de dar cuenta, como todos ustedes saben, es el primero del segundo paquete de asuntos del impuesto, del IETU que ahora estamos analizando de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, y éste es el primero del paquete que corresponde al análisis de fondo, de la ley que ahora se viene combatiendo.

La sentencia que emite el juez de distrito y que ahora se combate es una sentencia en la que se negó el amparo y cuya síntesis aparece en el proyecto que se repartió por la Comisión, de las fojas ocho a la sesenta y cuatro. El recurso de revisión fue interpuesto por la parte quejosa y presentado ante el juzgado de distrito y éste lo remitió directamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En los temas preliminares se analizan en los considerandos primero, segundo y tercero, por principio de cuentas la competencia, la oportunidad del recurso, en la que se determina que este Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer de estos recursos; en la oportunidad, se analiza también que fueron presentados dentro del tiempo que establece, del que marca la Ley de Amparo; y en el considerando tercero se lleva a cabo una síntesis de los agravios que hacen valer las partes que va de la hoja 67 a la 123.

Posteriormente, hay tres considerandos: el cuarto, el quinto y el sexto, en los que se hace un, le llaman alcance de los principios constitucionales en relación a los cuales se aborda la temática del Decreto combatido; y el considerando quinto está señalado con la mecánica del impuesto en lo que determinan, primero que nada cómo se lleva a cabo la determinación del impuesto, cómo se efectúa el cálculo anual, cómo se efectúa el cálculo de los pagos provisionales, cómo se lleva a cabo el régimen transitorio, cuáles son las obligaciones que impone este impuesto, y sobre todo cuáles son las facultades de las autoridades para concluir.

**En el sexto considerando, se analiza la naturaleza jurídica del impuesto que ahora está sometido a la consideración de los señores Ministros, y ya a partir del séptimo considerando, es donde en realidad se inicia el estudio de los conceptos de agravio que se hacen valer ya en el presente recurso, y los temas a tratar están señalados en diferentes considerandos que no los voy a señalar en este momento, porque considero que como son tantos, es necesario ir considerando por considerando para ir aprobando cada uno de ellos, y en todo caso, poder emitir opinión o sustentar algún criterio.**

**Lo que sí menciono, es que a partir del séptimo considerando, es de donde prácticamente se lleva a cabo el estudio correspondiente de los conceptos de agravio hechos valer.**

### **5.2.3.3 Discusiones y debates**

En este apartado existieron varias intervenciones, primero para darle solución al objeto de la ley, la cual no correspondía con lo que señala la iniciativa de ley.

Con esta iniciativa se provoca una confusión con el objeto, ya que en ninguna parte del texto legal aparece estos conceptos como tales, sin embargo según el análisis de la Comisión de la H Suprema Corte de Justicia de la Nación señala:

**“En ese orden de ideas resultan ineficaces los agravios en los que se afirma que el objeto previsto en las iniciativas de la ley y en los dictámenes rendidos por las Cámaras de Diputados y Senadores fue distinto al que finalmente se plasmó en la norma reclamada, porque como ha quedado demostrado el proceso legislativo y el texto de la ley coinciden en la determinación del objeto del tributo al gravarse la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, por lo que no se causa incertidumbre jurídica a los contribuyentes**

respecto de ese elemento esencial del tributo, sino que además sea procedente analizar, como la realiza la recurrente de manera aislada el artículo 2º de la ley en estudio para arribar a una conclusión diversa, pues al juzgarse la constitucionalidad de esa ley, la interpretación que se realiza de ella no puede circunscribirse tomando en cuenta el texto aislado”, etcétera.

Por otro lado es importante esta tesis que se cita porque no necesariamente debe de estar acorde la exposición de motivos con la ley:

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Nada más para decir, y tenemos la tesis que dice: **LEYES. ALCANCE DEL CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL PROCESO LEGISLATIVO PARA FIJAR SU SENTIDO.** Y que no se las voy a leer, pero simple y sencillamente dice que la Corte es la que tiene que valorar si efectivamente lo expuesto en la exposición de motivos y en los dictámenes y en el proceso legislativo es o no acorde con la Constitución según lo extraído en la ley que se esté analizando.

El ministro presidente en su intervención señala que debemos identificar plenamente como objetos de la ley, como en el caso del ISR, IVA y posteriormente el IETU, en donde dice:

Hay tres impuestos sin duda relacionados íntimamente, uno es renta que grava productos del capital o del trabajo o de la combinación de ambos, en esto hemos sido muy consistentes en la identificación del objeto del impuesto sobre la renta para efectos de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, hemos llegado finalmente a la identificación del concepto ingreso, como toda modificación positiva del patrimonio.

Esto es muy importante, porque en la ley que analizamos, se usa la palabra ingreso, entonces para renta el objeto del gravamen es el diferencial positivo entre lo que ya tenía el causante y aquello que le llega por razón de su trabajo, por razón del capital o de la combinación de ambos.

En el IVA entonces el objeto del impuesto es actividad, y ahora aparece el IETU que tiene como causa de generación las mismas actividades del IVA, con excepción de la importación como ya lo vimos en la sesión anterior, pero como causa generadora del impuesto, pero el objeto no son las actividades, son los ingresos que derivan de estas actividades, así lo dice literalmente la Ley del IETU.

Tendríamos aquí un problema en cuanto a qué vamos a entender por ingreso, si ingreso para renta es la modificación positiva del patrimonio pues estamos hablando ingreso igual a utilidad. ¿El IETU grava utilidades o ganancias? Mi respuesta es no, porque hay una interpretación auténtica contenida en la misma Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Para efectos del IETU por el contrario, se nos da una precisión clarísima: “Ingreso igual a precio”. Entonces no grava utilidades, no grava ganancias, grava el precio total de la cosa, el precio total de la prestación de servicios, el precio total por otorgar el uso o goce temporal de bienes a terceros y el causante es directamente quien realiza la enajenación; se identifica en este caso el causante con el causante del IVA, por realizar las mismas actividades es causante de renta si tiene utilidades, es causante de IVA, causante formal con derecho a repercutir al adquirente y es causante de este nuevo impuesto empresarial a tasa única. Entonces esto para mí es importantísimo de definir: no grava el precio.

¿Y en qué momento grava el precio? En el momento en que efectivamente se recibe, no grava obligaciones o precios devengados que tiene derecho a recibir, por eso es que se dice

que grava flujos económicos porque el dinero pasa de una mano a otra y eso es lo que se entiende por flujo económico, pero esta expresión abstracta yo prefiero no usarla, no tiene importancia para los fines del impuesto, lo que está gravando es el ingreso y lo grava en su totalidad con una tasa única.

El Objeto de la ley se encuentra en su artículo 1 y el momento de su acumulación y deducción es conforme a las reglas del Impuesto al Agregado, es decir sobre lo cobrado y lo pagado

- a) Enajenación de bienes
- b) Prestación de servicios Independientes
- c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Como lo resume la Ministra en su intervención:

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente. Este tema está referido al objeto del impuesto, aquí el concepto de agravio está referido a que el Legislador no precisó de manera clara lo que es el objeto del impuesto, esto se está contestando en el proyecto con dos situaciones: una, en la que yo comparto plenamente y se dice que efectivamente basta con leer el artículo 1º de la ley de la materia para establecer que el Legislador de manera precisa señaló cuál es el objeto del impuesto, y en alguna otra parte toma nuevamente lo que es la exposición de motivos para dar algunas otras opiniones respecto de lo que los legisladores consideran también, es el objeto del impuesto; entonces, yo en esta parte quiero mencionar que si se aceptara el proyecto tal como está, yo únicamente me quedaría en la primera parte, en donde se está determinando que el objeto del impuesto está precisado de manera clara en el artículo 1º, que dice: “Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en el 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: Primero, enajenación de bienes. Segundo, prestación de servicios independientes. Tercero, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país estarán obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.**

La diferencia entre el IVA y el IETU radica en que el primero es un impuesto al consumo, es decir es un impuesto indirecto, en tanto que el segundo es un Impuesto directo, que grava no la utilidad o ganancia sino la generación de flujos económicos positivos.

Como lo señala la Ministra Luna Ramos:

**¿En qué se parece o qué toma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado?, las actividades que en un momento dado son gravadas por el impuesto al valor agregado, pero ¿cuál es la diferencia? En el impuesto al valor agregado, como bien lo señalaba, quien va a pagar el impuesto es el consumidor, por eso es un impuesto indirecto, aquí quien va a pagar el impuesto con motivo de estas actividades es en realidad la empresa que en un momento dado está realizando alguna actividad de éstas.**

**Entonces la diferencia es que en enajenación, si estamos en IVA, quien paga el impuesto es quien compra y aquí quien paga el impuesto es quien vende, en IETU. En prestación de servicios en realidad quien paga el impuesto es a quien se le otorga y aquí quien paga el impuesto es quien lo otorga. En uso o goce temporal, quien en un momento dado paga el impuesto sobre el IETU es quien está arrendando y en el otro es el arrendatario, entonces aquí tenemos una diferencia muy importante en quién en un momento dado, dependiendo del servicio se convierte en el sujeto del impuesto. Entonces, tomando en consideración que el artículo 1º, está diciendo: de estas tres actividades: enajenación, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes, son precisamente las actividades que gravan esto, pero por los ingresos obtenidos en estas actividades.**

La diferencia entre el impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) con el Impuesto Sobre la Renta lo señala el Ministro Presidente al señalar:

Para efectos del IETU por el contrario, se nos da una precisión clarísima: “Ingreso igual a precio”. Entonces no grava utilidades, no grava ganancias, grava el precio total de la cosa, el precio total de la prestación de servicios, el precio total por otorgar el uso o goce temporal de bienes a terceros y el causante es directamente quien realiza la enajenación; se identifica en este caso el causante con el causante del IVA, por realizar las mismas actividades es causante de renta si tiene utilidades, es causante de IVA, causante formal con derecho a repercutir al adquirente y es causante de este nuevo impuesto empresarial a tasa única. Entonces esto para mí es importantísimo de definir: no grava la actividad, grava el precio.

En relación al mecanismo y su estructura, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), es un Impuesto que toma como referencia conceptos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pero a su vez tiene sus propios conceptos como acreditamientos y créditos fiscales.

Lo que señala la Ministra Sánchez Cordero haciendo referencia a la Comisión del IETU es de gran relevancia en el sentido de que trata de explicar el mecanismo de este impuesto:

**Pensamos que la estructura y el propósito del tributo demandan que el objeto del impuesto se ha analizado en términos más amplios, apreciándose conjuntamente con la incorporación en la base de una diferencia positiva que sólo formalmente se asemeja a una utilidad.**

**La intención de que el mencionado tributo pese no únicamente sobre la obtención de una base positiva en la empresa, sino también sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción. La intención de pesar sobre estos flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción se logra mediante la exclusividad de las cantidades erogadas para la adquisición de bienes y servicios independientes o con el uso o goce temporal de bienes o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.**

**En ese sentido, también se consigue tal propósito mediante la conservación en la base de un residual en la que se incluyen los conceptos no deducibles, salarios, intereses, dividendos, entre otros, correspondientes a los pagos, a los factores de la producción.**

**Las características apuntadas, describen en el diseño y en el mecanismo de tributación del impuesto empresarial a tasa única, a un impuesto directo que no sólo**

atiende a ingresos sino también al consumo o al gasto, dicha contribución se incorporó a la legislación fiscal federal como un instrumento de control del impuesto sobre la renta y en aras de conseguir mayor simplicidad en el sistema tributario, procurando también un tributo que, con una tasa uniforme, lo más reducida posible aumente la recaudación al ampliar la base de contribuyentes mediante la eliminación de tratos especiales y exenciones.

Entre dichas finalidades, destacan el de la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta, dada la intención de erigir a aquél en un mecanismo de control de éste, de lo que se desprende la intención de crear un sistema entre ambos gravámenes de tal suerte que no se paguen las cantidades correspondientes al impuesto empresarial a tasa única causando, sino en la medida en que no se realicen pagos efectivos del impuesto sobre la renta.

Efectivamente, como dijo el Ministro Presidente, el impuesto empresarial a tasa única fue concebido como un tax flax, sin embargo, ya con toda la modificación que sufrió en las Cámaras, en realidad la naturaleza en sí como se ha concebido en el mundo, como flax tax, no es exacta, ya tiene este tipo de situaciones que lo hacen diferente en estricto sentido a un flax tax. Gracias Presidente.

Lo que señala la Ministra Luna Ramos, estoy completamente de acuerdo con ella cuando dice que es un Impuesto que no mide la capacidad real de contribuyentes y se está gravando sobre una utilidad ficticia y por lo tanto es inconstitucional:

Entonces, en lo personal, yo creo, el objeto está perfectamente delimitado, ahí no tengo ninguna duda de que el Legislador lo establece, pero que el objeto en realidad con las deducciones permitidas que es el ingreso por esas actividades, menos las deducciones que se permiten, que son específicas y que no corresponden a todas aquellas que en un momento dado implican los gastos necesarios o indispensables para llevar a cabo la actividad, yo creo que sí está siendo un impuesto inconstitucional, porque no está reflejando realmente una capacidad efectiva, una capacidad real contributiva, está realizando una capacidad económica, en el momento en que tengo la posibilidad de tener ese flujo de efectivo, si quieren, pero no está gravando lo que en un momento dado está determinando la propia ley, que dice: bueno, en un momento dado gravas el ingreso menos las deducciones, pero el hecho de que no me permita deducir absolutamente todo aquello que representa un gasto necesario e indispensable, no está reflejando una real capacidad contributiva. Ahora, el impuesto sí es un impuesto directo, sí es un impuesto personal, como naturaleza jurídica yo eso nada más diría: ¿por qué razón? Es un impuesto directo porque no es un impuesto al consumo, es un impuesto personal porque efectivamente lo está cubriendo la persona física o la persona moral que en un momento dado se encuentra en la hipótesis correspondiente, pero no es un impuesto real porque no está reflejado respecto de un bien, sino respecto de un ingreso y en eso yo le encuentro un poco más de similitud a renta; yo estoy de acuerdo en que son dos impuestos distintos, pero sí son dos impuestos complementarios, tan es así que la ley establece el pago de uno o de otro, si se paga renta ya no se paga IETU; entonces, precisamente por esa razón no puede establecerse que si los dos están gravando el ingreso, en uno se establezca la posibilidad de deducir absolutamente todos los gastos necesarios o indispensables para la realización de la actividad, y en el otro se diga que no y se cubra con un acreditamiento o con un crédito, cuando en realidad eso nunca va a ser reflejo ni sinónimo de capacidad contributiva real, sino en todo caso de una capacidad económica, sí, pero no de una capacidad contributiva.

#### **5.2.3.4 Resolución de la sesión**

En este apartado no existió una resolución definitiva del objeto del impuesto por lo que para la siguiente sesión se comprometió dar una propuesta de solución.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Me preocupa que estemos sumando al concepto “objeto” la base del tributo, porque ciertamente reduce la obligación de pago la permisión de algunas deducciones, pero no modifica el objeto que en el párrafo primero del artículo 1º dice claramente: “por los ingresos que obtengan por las siguientes actividades”. Entonces aquí el enunciado de actividades contribuye a identificar el sujeto, el elemento objetivo son ingresos. Yo les quiero pedir a este Honorable Pleno la oportunidad de que me permitan de aquí al lunes traer un considerando alternativo sobre este tema del objeto, porque se ahorita votáramos simplemente a favor o en contra del proyecto a lo mejor no tenemos una decisión que nos de claridad.

Creo que la precisión de este tema será sumamente importante para toda la discusión que sigue, si tendemos a equiparar este impuesto con renta, pues habrá que dar todas las deducciones que tiene renta y habrá que decir que se gravan ganancias o utilidades; si lo vemos como un impuesto diferente tiene características diferentes y el trato de deducción también debemos analizarlo, pero no a la luz de lo que sucede en renta. Señor Ministro Aguirre.

#### **5.2.3.5 Opinión personal de la sesión**

Existen varios puntos que fueron resueltos, sin embargo el tema central del debate que fue el objeto del impuesto quedó pendiente para la siguiente sesión, ya que al tratar de identificarlo en su artículo 1 y relacionarlo con el Impuesto al Valor Agregado, estamos ante una situación compleja, ya que este último, es un impuesto indirecto, porque no modifica al patrimonio se traslada, en tanto que el Impuesto Sobre la Renta (ISR) si modifica el patrimonio y grava la renta y/o utilidad en el capital o el trabajo.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) es un impuesto directo que utiliza preceptos de un impuesto indirecto para determinar su objeto como en el caso del Impuesto Al Valor Agregado (IVA) pero que además en la exposición de motivos considera los flujos de efectivo económico destinados a la retribución de los factores de la producción como objeto del impuesto.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) es un impuesto directo al igual que el Impuesto Sobre la Renta (ISR) que para su determinación se hace una comparación de ambos impuestos y como el IETU es el impuesto mínimo a pagar, cuando sale menor ISR se paga la diferencia como IETU, en caso contrario no se paga.

## **5.2.4 Sesión del 2 de Febrero del 2010**

### **5.2.4.1 Resumen de la sesión**

Creo que de las sesiones de mayor relevancia por el significado del Impuesto si es constitucional o no, fue esta sesión que estuvo enfocada a los siguientes temas:

-El objeto del Impuesto.

-La no deducción de diversos conceptos y si estos repercuten en la capacidad contributiva real de contribuyente.

-El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) son dos Impuestos que gravan el ingreso en momentos diferentes, es decir el primero en base a flujo de efectivo y el segundo en base a lo devengado para las personas morales y al final de mes se deben comparar para pagar el IETU como mínimo, cabria preguntarnos ¿es constitucional que existan impuestos de control de conformidad con el artículo 31 fracción IV ?

-Otro análisis por demás interesantes es que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) persigue fines extra fiscales.

### **5.2.4.2 Planteamiento de la problemática**

El principal planteamiento, es como ya señalo fue:

-El objeto del Impuesto

-La no deducción de diversos conceptos del IETU, es constitucional o no.

- En la determinación del objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el ministro presidente llevo un proyecto que fue votado y que en esencia señalo que el ingreso bruto menos las deducciones son el objeto señalado.

Por otro lado se discutieron dos temas de gran trascendencia y que se refieren a:

-Las deducciones del Impuesto Empresarial a Tasa Única, son mínimas y miden la capacidad contributiva de los contribuyentes o no.

-El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) son dos Impuestos que gravan el ingreso en momentos diferentes y al final del mes y del ejercicio se deben de comparar y si resulta menor el ISR

que el IETU se debe pagar la diferencia, ¿es constitucional que existan impuestos de control de conformidad con el artículo 31 fracción IV?

-El Impuesto Empresarial a Tasa Única, (IETU) es proporcional y equitativo o simplemente persigue fines extra fiscales.

-Asimismo se estudio si este nuevo gravamen, mide la capacidad contributiva y económica del contribuyente.

-Sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, pago de previsión social, aunque se puede utilizar vía acreditamientos por medio de los créditos su efecto financiero y fiscal no es lo mismo.

La Ministra Luna Ramos, mostró un caso práctico de la no deducibilidad de sueldos y salarios y los ministros señalaron que no era relevante para la votación, aunque el ministro presidente señalo que lo analizarían en la siguiente sesión.

A continuación señalo las intervenciones sobresalientes de esta sesión:

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente, voy a leer una nota, es un poquito extensa pero me va a servir para tomar posición respecto al alcance que usted nos hizo llegar, y adicionalmente para reiterar algunas de las consideraciones que expresé en la sesión anterior.

Yo no comparto la postura que se contiene en el documento que nos fue distribuido por el Ministro Presidente, las distinciones entre objeto y hecho imponible, son atendibles, sin embargo, creo que la afirmación que se hace en el sentido de que el objeto del impuesto son los ingresos brutos de los contribuyentes no es adecuada, pues en dicha idea se otorga un peso demasiado relevante a la característica consistente en que el impuesto no contempla ciertas deducciones.

Es cierto que el IETU fue diseñado con la intención de establecer un tributo con las menores deducciones posibles, pero dicha cuestión se introduce en la mecánica del gravamen, atendiendo a los ingresos que no son objeto del tributo, y que por ende, no dan derecho a una deducción, y no específicamente mediante la prohibición de deducir ciertos conceptos, porque el IETU claramente tiene deducciones necesarias para su mecánica, y que no son a las que aluden las demandas, la exposición de motivos o los dictámenes.

Se hace referencia al IETU como un flax tax o un impuesto plano, y creo que la posición del documento que estamos considerando, estima que ese apelativo deriva del hecho de que se grava los ingresos brutos, sin deducciones y a una tasa única.

Sin embargo, creo que esto no es así, el flax tax, al menos en la versión tradicional que concibieron Robert Holt y Alvin Rabuscka, sí tiene deducciones, y son semejantes a las del IETU, si bien, no paso por alto que no son idénticos unos y otros, dado que la versión que hoy analizamos, no contempla al segundo impuesto del sistema, es decir, a un impuesto sobre salarios.

La base como la describen dichos autores es la siguiente: monto total proveniente de la venta de bienes y servicios, menos compra de insumos provenientes de otras empresas, menos salarios y pensiones pagados a los trabajadores, menos inversiones en inmuebles y

equipo. El caso mexicano no contempla la deducción de salarios pero puede apreciarse la misma estructura en ambos tributos; en tanto, que permiten deducir las erogaciones efectuadas por la compra de bienes los servicios prestados y las rentas pagadas, cuando se contratan en otros contribuyentes del IETU.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, pues es decisión ya de este Pleno, en qué consiste el objeto de este impuesto, agradezco públicamente en esta sesión al señor secretario general su colaboración para redactar este documento y este agradecimiento me sirve de base para pedirle también la redacción de las modificaciones.

Precisado el objeto ¿cuál sería o cuál es nuestro tema siguiente señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, entramos al siguiente Considerando, está relacionado con la proporcionalidad tributaria, aquí el problema que se está presentando es la no deducibilidad de diversos conceptos para la integración de la base del impuesto, se dice que viola el principio de proporcionalidad tributaria.

En esta parte debo mencionar que se analiza de manera general todos aquellos supuestos, o todas aquellas actividades que no forman parte de la deducción autorizada por parte de la ley que se está analizando, pues con posterioridad en el mismo apartado, se va analizando cada una de estas actividades como son sueldos y salarios, intereses que no forman parte del precio, las regalías pagadas a las partes relacionadas, aunque éstas ya de manera pormenorizada tienen un apartado dentro de este mismo Considerando donde de manera específica se va analizando si deben o no considerarse como deducibles para efectos de este impuesto.

Lo que el proyecto está sosteniendo en realidad es que no se viola el principio de proporcionalidad tributaria al establecer la posibilidad de no deducir todas estas actividades o los ingresos con motivo de estas actividades, porque dice que el IETU no es una nueva versión del impuesto sobre la renta, sin que sea óbice a que en la base de ambos gravámenes coincida la adición de ingresos conceptualizados en un sentido mucho más amplio en el impuesto sobre la renta en relación con los que resultan relevantes en el IETU.

La disminución de deducciones que inclusive deben coincidir con el carácter estrictamente indispensable para ambos gravámenes, pero que en el IETU atendiendo a un criterio adicional que es el de simetría fiscal y la determinación de una diferencia positiva sobre la cual se aplicará la tasa para la determinación del impuesto causado, por ello no es correcto analizar como pretenden los recurrentes al IETU bajo los parámetros que constitucionalmente rigen en materia del impuesto sobre la renta, pues el esquema general de tributación de uno y otro gravamen difieren sustancialmente, lo cual se pone de manifiesto al apreciar que los ingresos relevantes para cada tributo se rigen por principios distintos, que la justificación de las deducciones es diversa en ambos casos y que los propósitos perseguidos por dichas contribuciones también son diferentes.

**El IETU grava ya no la renta percibida en el tenor del impuesto sobre la renta sino la renta consumida o gastada, tal como acontece con los conceptos que el Legislador conservó en la base del tributo, no en la parte residual que puede asemejar, obviamente sin serlo, una utilidad fiscal, sino en la que excluye de los conceptos deducibles las erogaciones que se realicen en favor de las personas que no sean contribuyentes del propio IETU.**

**Así, el IETU está diseñado para gravar el ingreso del contribuyente en la medida de la diferencia positiva que describe la base y que no puede ser identificada como una utilidad en el sentido tradicional propio del impuesto sobre la renta adicionado con los flujos económicos generados por el contribuyente destinados a terceros con excepción de los flujos económicos a otros contribuyentes del tributo.**

Por lo anterior, la erogación de los conceptos aludidos por el contribuyente: sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa, gastos de previsión social, intereses que no forman parte del precio y regalías pagadas a partes relacionadas, no tienen trascendencia en la mecánica del IETU como deducción, independientemente de que pueda o no afirmarse que se trate de gastos necesarios e indispensables.

### 5.2.4.3 Discusiones y debates

-En la discusión se empieza a tratar de identificar si el Impuesto Empresarial a Tasa Única, (IETU) es un impuesto directo o indirecto y el objeto del mismo, señalando que es un impuesto directo que grava al ingreso de la personas físicas y morales, aunque en tiempos diferentes en comparación con el Impuesto Sobre la Renta, no obstante aunque gravan el ingreso en forma diferente y a pesar de que son complementarios, son constitucionales según varios ministros expositores, con excepción de la Ministra Luna Ramos.

La complejidad de la interpretación radica en que en la iniciativa de ley señala que son objeto de la ley la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, sin embargo en la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), su objeto se encuentra bien delimitado en el artículo 1,2 y 3 como lo señala el Ministro Cossio Diaz

El objeto del IETU no es difícil de definir, se encuentra previsto en el artículo 1º de la ley respectiva, cuando señala que dicho tributo se causa a cargo de aquellas personas que obtengan ingresos por la realización de las actividades consistentes en enajenar bienes, prestar servicios independientes y otorgar el uso o goce temporal de sus bienes, nada más.

Ése es el objeto del impuesto, tan sencillo o tan complejo como lo acabo de mencionar, y así lo señala el proyecto que estamos discutiendo en el Considerando Quinto, que por cierto ya habíamos aprobado en sus términos en la sesión del jueves pasado; creo sin embargo, que no debemos complicar de más esta discusión ni hacer del objeto del tributo un concepto distinto a la que normalmente se entiende por tal, o pretender que el objeto del impuesto sea un concepto mas amplio de lo que describe la ley en un sentido normativo.

Ahora bien, si la solución ordinaria para este tipo de argumentos parece tan evidente y si adicionalmente la propuesta del proyecto se da en este sentido, por qué nos ha tomado tanto tiempo esta discusión, creo que ésta se ha complicado, por la atención que hemos puesto a las menciones que el Legislador hace a la manera en la que el IETU pesaría sobre cito: **“la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción”, fin de la cita, lenguaje éste que el proyecto retoma lo que no considero inadecuado o que tenga implicaciones sobre la definición del objeto del impuesto.**

En primer lugar pensemos en el impuesto al valor agregado. ¿Cuál es su objeto? De nuevo no hay más que acudir al artículo 1º de la ley respectiva para apreciar que se trata de la realización de los actos o actividades que en dicho numeral se enuncian, no obstante hemos sostenido que se trata de un impuesto diseñado para pesar sobre el valor que se agrega en cada etapa del proceso de producción y distribución de satisfactores, más aún, también hemos señalado que el IVA es un impuesto al consumo.

¿Son contradictorias estas afirmaciones? No lo creo. ¿Es inconstitucional el IVA por no definir que es el valor agregado?

**Segundo ejemplo: Pasemos ahora al impuesto sobre la renta, su objeto también es definido en el artículo 1º de la ley respectiva en el que se establece, en lo que resulta relevante, la obligación de pago por los ingresos que se obtengan sea que se trate de residentes, de no residentes con establecimiento permanente o bien de no residentes en este tipo de establecimiento, pero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Así de simple, ese es el objeto.**

**No obstante, no podemos dejar de reconocer y por lo demás nunca lo hemos hecho, que se trata de un impuesto que tiene como base a las utilidades y que como señalaba el Ministro Presidente en la sesión pasada, busca pesar sobre la modificación positiva del patrimonio, es decir, justamente sobre la renta.**

**Nos encontramos ante una problemática semejante al caso del IVA, pues la Ley del Impuesto Sobre la Renta nunca define lo que es renta y establece a la utilidad como base, pero nadie podría decir que el objeto del impuesto no es la obtención de ingresos tal y como lo ha reconocido esta Suprema Corte en innumerables tesis de jurisprudencia en las que consistentemente hemos aducido a dicho concepto ingreso y no renta o utilidad como el elemento generador del impuesto, pero tampoco hay aquí una contradicción, es perfectamente compatible sostener que se trata de un impuesto causado por la obtención de ingresos, pero que está diseñado para hacer tributar únicamente en la medida en la que se generan esas modificaciones positivas en el patrimonio, lo cual de nuevo no lo vamos a poder desprender del objeto del tributo, pero fácilmente lo apreciamos si nos detenemos a revisar la forma en la que operan las figuras jurídicas propias de la mecánica del impuesto sobre la renta.**

**En el caso concreto del IETU reitero, el objeto se encuentra claramente delimitado en el artículo primero, pero ello no quiere decir que la mecánica o los efectos del tributo jurídicos y económicos se agoten en la simple actualización de dichos supuestos normativos o dicho de otra manera, que no debemos reparar en qué ingresos obtenidos por la realización de determinadas actividades, son relevantes dentro de la mecánica del tributo, al quedarse en la base para la aplicación de la tasa y la determinación de la deuda tributaria; consecuentemente, si bien el objeto del impuesto es claramente definido en el artículo 1º, no veo en ello un obstáculo para sostener que es un impuesto diseñado para hacer tributar a la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción y al igual que en los dos impuestos a los que me he referido, no creo que la actuación del Legislador haya sido incorrecta al no hacer mención expresa de ello en el texto legal ni considero que ello fuera demandado por la garantía de legalidad tributaria; aún más, no considero correcto afirmar que el objeto del impuesto sea la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción y en cambio, sí considero un error confundir estos conceptos o pretender que esta generación de flujos económicos, deba manifestarse en el objeto del impuesto en un sentido normativo.**

Así, creo que es correcta la posición del proyecto, pues parte de una clara delimitación del objeto del impuesto en los términos en los que lo describe la legislación aplicable y sin confundir estos temas, desde ahí construye una posición sobre los efectos jurídicos y económicos que derivan de la mecánica del IETU; de tal manera que si cualquiera de las afirmaciones del proyecto pudiera dar a entender una referencia a la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción como objeto del impuesto, lo cual en mi concepto no se da, creo que no deja de ser un problema formar que podría corregirse o perfeccionarse mediante una simple aclaración o modificación en la redacción a lo que delimitaría la modificación que podría efectuarse simplemente para

efectos de claridad. Así, la conclusión de esta intervención que yo también espero sea la última sobre este tema, la expresaría en los siguientes términos: **que así como el impuesto sobre la renta no es inconstitucional por no aludir o definir qué es renta y el IVA no es inconstitucional por no mencionar o establecer qué es valor agregado, a pesar de que ambos conceptos son centrales en la mecánica de cada uno de dichos impuestos, el IETU no es inconstitucional por no hacer mención a la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción ni definir tales elementos; que así como el ISR tiene como objeto los ingresos pero está diseñado para pesar sobre los incrementos patrimoniales como son delimitados en las utilidades y así como el IVA tiene como objeto la realización de ciertos actos y actividades pero está diseñado para pesar sobre el valor que se agrega en el proceso de producción y distribución de satisfactores así también el IETU tiene como objeto la obtención de ingresos por la realización de ciertas actividades, pero está diseñado para pesar sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción. Que así como el objeto del impuesto sobre la renta no se refiere o define a la utilidad pero no deja de pensar sobre ésta y así como el objeto del IVA no describe al valor agregado pero no deja de pesar sobre ésta, así también el caso del IETU, su objeto no se define o refiere a la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción, pero ello no quiere decir que no esté diseñado para pesar sobre este concepto, sin que por ello pueda decirse que éste es su objeto. Finalmente, así como su mecánica particular permite ver al impuesto sobre la renta como un tributo que pesa justamente sobre la renta ingresada y así como la mecánica del IVA deja en claro que se trata de un impuesto sobre la renta consumida, así también la mecánica del IETU describe a un tributo complejo que no puede encasillarse en una sólo clasificación que pesa, no sólo sobre la obtención de una base positiva de la empresa, sino también de manera residual y bajo un método de resta sobre la generación de flujos económicos destinados como lo he dicho varias veces a la retribución de los factores de la producción. Sólo como referencia, quisiera reiterar que todo lo que he mencionado, lo hago derivar de la manera como entiendo las consideraciones de los proyectos que analizamos, por lo que de nuevo me manifiesto a favor de los criterios ahí sostenidos. Consecuentemente señor Presidente, he tomado muy respetuosamente como siempre, posición frente al documento que muy amablemente nos hizo llegar usted el viernes pasado, y adicionalmente he reiterado que creo que con algunos pequeños ajustes, el proyecto es adecuado en esta parte. Muchas gracias señor**

Asimismo la Ministra Sánchez Cordero lo ratifica cuando señala

La iniciativa y su exposición de motivos fueron claras representaciones del esfuerzo para sustentar la decisión de creación del impuesto y su objeto en términos económicos; y este lenguaje, muy apropiado para la economía, fue incorporado en el proyecto de esta Suprema Corte, lo cual es motivo de reconocimiento para la Comisión encargada; sin embargo, me parece que pudiera resultar confuso para los justiciables e incluso para quienes son ajenos a dicha ciencia.

Por tal motivo, con la finalidad de precisar en otros términos el objeto del impuesto, parece ser que el mismo aparece obvio tras revisar la iniciativa y la exposición de motivos de la ley, así como tras analizar los diferentes contenidos tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y de la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

**En el primer párrafo del artículo 1º, de la Ley del IETU, se deja en claro que se encuentran obligadas a su pago las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, con lo cual se define a los sujetos pasivos del tributo, pero posteriormente se menciona que el gravamen pesará sobre los ingresos que obtengan**

independientemente del lugar donde se generen, y por la realización de las siguientes actividades, las cuales son:

1.- La enajenación de bienes; 2.- La prestación de servicios independientes; y 3.- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Destaca inmediatamente que el impuesto grava el ingreso al igual que el impuesto sobre la renta, y a diferencia que el IVA, el cual, la realización de ciertos actos y actividades específicas, las cuales aunque la Ley del IVA no lo diga, es conocido que se trata de actos y actividades que agregan valor a la economía.

De esto se obtiene la realización de actividades gravadas por el IETU, que son las mismas que se gravan por el IVA, pero a diferencia del IVA, el IETU no grava mediante un sistema de traslados y acreditamientos a dichas actividades, sino que a semejanza del impuesto sobre la renta, grava ingresos.

Es decir, el IETU grava ingresos, pero no todos los que se obtengan por los causantes, sino solamente aquellos que provengan de fuentes de riqueza específica, las cuales son: los mismos actos y actividades del IVA, enajenación, prestación de servicios independientes y uso o goce temporal de bienes.

Lo anterior puede resumirse de la siguiente manera: el objeto del IETU, son los ingresos que se obtengan por las personas físicas o morales nacionales y extranjeras en los casos determinados por la ley, pero no todas las que se obtengan, sino solamente las que provengan de actividades mercantiles y empresariales, entendiéndose por éstas últimas, los actos y actividades que también se gravan por el IVA.

Con lo anterior, me parece que puede quedar claro que el IETU y el impuesto sobre la renta, son tributos diferentes pues aunque ambos gravan ingresos, lo cierto es que dichos ingresos son diversos como también lo es la forma en que se gravan.

Destacando además que a pesar de ser impuestos autónomos, renta y IETU, finalmente acaban de funcionar bajo un sistema de complementariedad pues al pagarse uno u otro sólo se entenderá el que resulte más alto, pero en ningún caso se pagará los dos impuestos por los ingresos provenientes de una misma fuente de riqueza.

Esta parte es fundamental, cuando señala el Ministro Aguirre Anguiano que si es constitucional que existan impuestos de control cuando dice:

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor Presidente, pienso que los impuestos tienen un fin recaudatorio, básicamente recaudatorio, 31-IV y no digo más, se dice que el IETU que es un impuesto de control y lo primero que surge es ¿Es constitucionalmente válido establecer un impuesto de control para efectivizar el pago de otros impuestos? La Suprema Corte, desde luego, ha establecido que los fines recaudatorios en sí mismos no son inconstitucionales, pienso finalmente que después de muchas dudas las zanjo y las y las pongo bajo palio leyendo la fracción XXX del 73 que establece lo siguiente, el epítome desde luego: El Congreso tiene facultad, fracción XXX: Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, entre las cuales está, desde luego, establecer tributos en una gran cantidad de materias y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Entonces mi pregunta ¿Es constitucionalmente válido establecer un impuesto para controlar o hacer efectivo el cumplimiento de los cargos dimanantes de otro impuesto. Mi respuesta es: constitucionalmente sí es válido.

**Pero volvemos al tema en donde yo no acabo de colegir que el objeto del gravamen sea el ingreso, porque veamos este binomio: ingreso para controlar el pago de tributos generados por ingreso, pero que mide otra capacidad contributiva diferente, o que atiende a otra capacidad contributiva diferente que la de renta concretamente hablando. ¿Esto será constitucionalmente válido y plausible? yo pienso que no, yo pienso que si atendemos al objeto que se ha manifestado aquí que sea el ingreso, estamos en un “callejón sin salida”, porque estamos tomando en cuenta una capacidad contributiva diferente, la del impuesto controlador y la del controlado, lo cual tiene una contradicción de esencia pienso yo.**

**Se dice: no, el impuesto no grava flujos, eso es falso, yo vengo insistiendo sobre lo mismo que los flujos son un referente y el ingreso es otro y que lo que se grava es un balance en tramos, ¿esto qué quiere decir, que yo piense que este impuesto es inconstitucional?, no he dicho eso aún, pero lo único que quiero marcar en este momento es que por más esfuerzos que hago no coincido con el planteamiento de que este tributo grava ingresos. Gracias.**

El objeto es ratificado por la Ministra Luna Ramos cuando dice:

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente.

Bueno, yo creo que la confusión de porqué todos pensamos de manera diferente cuando hablamos del objeto del impuesto, deriva de la exposición de motivos.

Yo creo que si leemos solamente la ley, no hay confusión alguna, pero la exposición de motivos da otro tipo de definiciones y es a lo que en alguna parte se refiere el proyecto y en alguna otra también hace referencia a la propuesta alternativa del señor Presidente.

Lo que sucede es esto: el objeto del impuesto yo creo que está claramente determinado en el artículo 1, 2 y hasta en el 3, podríamos encontrar también parte de la definición del objeto del impuesto, nos está diciendo qué actividades se gravan y sobre todo porqué concepto, por el ingreso; por el ingreso nos está diciendo a qué tasa, bueno, todo, ya no lo leo porque creo que ya se ha leído en ocasión anterior de manera expresa.

**Entonces sobre esa base yo, sea que se quedara la propuesta del señor Presidente o que se quedara el proyecto, me quedaría exclusivamente con la parte de las dos propuestas, donde se dice que el objeto del impuesto está perfectamente determinado en la ley, en los artículos 1 y 2, 1 y 2, y que se refieren a gravar ingresos por tres actividades que son enajenación, prestación de servicios y otorgamiento de uso o goce temporal.**

**Para mí con eso está perfectamente delimitado el objeto del impuesto, ya si este objeto es o no correcto, si es que es en un momento dado proporcional, si es equitativo, esto ya entraríamos al análisis específico de cada uno de ellos, pero al final de cuentas yo creo que en lo que se refiere al aspecto legalidad, creo que están perfectamente delimitados. Y me aparto también porque como que en las aclaraciones que se pretenden hacer a través de lo dicho en la exposición de motivos y en los dictámenes, hay una confusión entre lo que es capacidad económica y capacidad contributiva.**

*Otro de los temas por demás polémicos es en relación a si el IETU es otro impuesto Sobre la Renta Plus, o es un impuesto completamente diferente, porque bajo esta perspectiva si fuera otro impuesto que grava el ingreso, se deberían de considerar todas la tesis que sobre Impuesto Sobre la Renta existan, ya que de lo contrario no aplicaría, pero veamos los Ministros, que fueron la mayoría con excepción nuevamente de la Ministra Luna Ramos y el*

*Ministro Luis Maria Aguilar que defendieron al IETU como otro Impuesto Sobre la Renta disfrazado.*

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Yo creo que lo que decía el Ministro Aguilar hace un rato es el tema central. Hemos aceptado, esta Suprema Corte, que todo lo relacionado a las deducciones en renta, sí están constitucional, están, deben darse para generar un impuesto adecuado, un traje a la media, en fin, todas estas metáforas que se utilizan para describir este impuesto. Sin embargo, yo creo que la pregunta es: si es igual el IETU a renta, en consecuencia le debía dar el mismo efecto, el mismo resultado, la misma consideración, y consecuente, tener todos los elementos de renta; sin embargo, si IETU no es distinto a renta, es un impuesto diferente, pues entonces tendrá sus propias condiciones, y nada en el sistema jurídico garantiza que IETU deba tener las mismas condiciones que renta. Consecuentemente, se separan los dos impuestos, se analiza IETU en sus méritos, no IETU contra renta y renta contra la Constitución que es el ejercicio a tres bandas que estamos haciendo, y simplemente decimos: bueno, eso está muy bien, pero y lo que IETU da ¿es adecuado? Sí, sí es adecuado, bueno pues es adecuado, o no es adecuado, en fin, ya cada quien tomará su posición, pero me parece que lo que se vio en las comparecencias del viernes y la forma en la que está, en las audiencias, porque son audiencias, que vinieron aquí estas personas a exponernos sus casos era tratar de establecer una analogía tan cercana en los dos impuestos por vía de la complementariedad, que necesariamente nos llevaban a decir que tendríamos que guardar una situación de semejanza. Yo en lo personal creo que no son los mismos impuestos, que tienen condiciones complementarias, que hay una gran cantidad de remisiones, etcétera, etcétera, etcétera, lo entiendo, consecuentemente con ello, entiendo que las deducciones de IETU son las deducciones de IETU ¿En qué medida? en la medida en que generen impuestos proporcionales, equitativos, etcétera.

Yo así es como estoy enfocando el tema y por eso esta parte del proyecto, en general, estoy de acuerdo con él.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Gracias, en la misma línea de pensamiento del Ministro José Ramón Cossío, y ya aquí se dijo que las mecánicas del ISR y las mecánicas del IETU son diferentes, pues no hay razón para aplicar los mismos principios de ISR e IETU porque son objetos distintos, si es el IETU un impuesto de control o si es un impuesto recaudatorio, yo creo que no tiene la importancia, no es relevante para su estudio, sino simplemente son dos impuestos distintos que a veces controla renta, sí a veces controla renta, pero tiene su propio objeto, tiene su propia mecánica es un impuesto distinto es un ADN distinto.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Gracias señor Presidente, yo me manifiesto en contra de esta parte del proyecto y doy mis razones, ¿Por qué? Porque es cierto que se trata de dos impuestos distintos, sí, uno es IETU y otro es impuesto sobre la renta, pero gravan el ingreso, ambos están gravando el ingreso y además el impuesto sobre la renta, está gravando todo el ingreso, incluyendo las actividades que grava IETU, entonces qué quiere decir, bueno, que el objeto del impuesto sobre la renta es más amplio y el de IETU es más chiquito pero los dos son impuestos al ingreso, si los dos son impuestos al ingreso, si los dos son impuestos directos, si los dos son impuestos personales, yo no entiendo por qué la limitación para que no puedan deducirse ciertas situaciones que se consideran necesarias e indispensables para la obtención de esa riqueza que va a ser gravada. Yo no entiendo esa diferencia, ¿Por qué no la entiendo? Y les pongo un ejemplo, yo no entiendo que a una persona que gane un millón de pesos y que tenga de gastos, incluyendo salarios, incluyendo gastos de previsión social, incluyendo insumos, incluyendo gastos de administración, diga, de todos estos gastos, yo erogué novecientos mil pesos, por tanto, mi utilidad es de cien mil pesos, y

otra que diga: pues a lo mejor obtuve el mismo ingreso pero no puedes deducir salarios, no puedes deducir gastos de previsión social, no puedes deducir intereses, no puedes deducir, esto que se da a partes relacionadas, y aquí en lugar de sus novecientos pues vas a deducir nada más trescientos.

Yo no puedo pensar que se calcule la base del impuesto, siendo ambos impuestos al ingreso y siendo ambos impuestos que de alguna manera están gravando las mismas actividades y unas más que otras, pero las mismas actividades, yo no entiendo cómo se diga que la base del IETU, puede en un momento dado ser una manifestación de capacidad contributiva cuando no se están deduciendo todas estas cuestiones que son prácticamente necesarias e indispensables para obtener precisamente esa ganancia, esa utilidad, no puede ser lo mismo, ¿Por qué razón? ¡Ah! Pues porque fue manifestación de riqueza el que tuviera cien mil pesos para pagar sueldos, desde luego, pero no estamos gravando los sueldos, estamos gravando el ingreso y si estamos gravando el ingreso, los sueldos es parte de lo que se necesita para la obtención de esa riqueza.

Entonces ¿Qué quiere decir? Que un gasto necesario e indispensable está, no siendo deducible y por tanto, no es fiel reflejo de la capacidad contributiva de los particulares, podrá ser reflejo de la capacidad económica porque tiene el dinero necesario para pagarle a sus empleados, claro que cuenta con ese dinero, es capacidad económica pero no es reflejo de su capacidad contributiva, ¿Por qué no es reflejo de su capacidad contributiva? Porque esa cantidad, es necesaria para obtener precisamente la actividad gravada y obtener esa riqueza que va a otorgarle la enajenación, el uso o goce temporal o en un momento dado la prestación de servicios profesionales, pero no podemos decir que como IETU es más chiquito que renta, tiene que registrarse por sus propias deducciones y no importa que sean poquitas porque es un beneficio, no, no es un beneficio, en un impuesto al ingreso las deducciones no son concesiones graciosas del Legislador; en un impuesto al ingreso la deducción es obligación para obtener la capacidad real y efectiva del contribuyente, de lo contrario lo único que se tiene es una capacidad ficticia, se está gravando una capacidad que no corresponde a la realidad ¿por qué no corresponde a la realidad?, porque todo aquello que significa un gasto necesario para que obtenga esa riqueza, se le está diciendo: en IETU no la puedes gravar, no la puedes deducir y por tanto, entonces ¿qué quiere decir?, que estamos confundiendo la capacidad económica que tiene el contribuyente para poder pagar un salario con la capacidad realmente contributiva que es a lo que se refiere el 31, fracción IV, la capacidad contributiva es todo aquello que te genera un ingreso necesita deducirse todo lo que en un momento dado implica una erogación necesaria e indispensable, si no lo entendemos así, definitivamente en mi opinión estamos contrariando lo que establece el artículo 31, fracción IV, porque estamos gravando una utilidad que no es real, estamos gravando una cantidad que no corresponde a la capacidad contributiva, exclusivamente a la capacidad económica y me referí exclusivamente a salarios, ya cuando los veamos de manera individual podemos en un momento dado establecer ejemplos, hacer operaciones.

En principio, en la parte general yo me manifiesto en contra porque considero que sí se viola el artículo 31, fracción IV, por no establecer la posibilidad de deducir todos aquellos gastos necesarios e indispensables para la obtención precisamente de esa riqueza. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Gracias señor Presidente. En primer término, creo que hemos ya votado en este Pleno por una mayoría considerable, que el objeto del IETU es distinto al objeto del impuesto sobre la renta, y a mí me parece que esta votación, con independencia del sentido que cada Ministro haya votado, obliga los aspectos siguientes, porque una de las razones para votar el objeto del

impuesto del IETU, era precisamente fijar un presupuesto válido para entender todas las situaciones posteriores, si esto es así, me parece que en primer lugar los conceptos y las tesis jurisprudenciales de este Tribunal Pleno que aluden al impuesto sobre la renta no son aplicables, estamos ante un impuesto diferente, con un objeto diferente, con una mecánica distinta que tiene que ser analizado en sus méritos; las deducciones del IETU tienen que ser aquellas que están relacionadas con el objeto del IETU, con la simetría fiscal a que alude este nuevo impuesto, de lo contrario pues no hubieran tenido sentido las discusiones que nos llevaron casi dos sesiones para establecer este objeto. A mí me parece, en principio, que las deducciones que establece la ley en este tema son razonables, son adecuadas, son proporcionales y no vulneran ningún principio constitucional. Hay que tener claro que no existe un derecho constitucional a las deducciones, las deducciones se tienen que ver en la lógica de cada tributo, de conformidad con la proporcionalidad que es lo que estamos analizando en este momento, y reitero, en la medida que hemos reconocido que el IETU es un impuesto diferente al de la renta, con un objeto distinto, las deducciones que debemos analizar son las que inciden precisamente en el IETU y no en renta, porque de lo contrario, bueno reitero, no habría tenido ningún sentido llegar a este presupuesto lógico de cuál es el objeto del IETU. Entonces, partiendo de esa votación que nos obliga en la discusión, creo que el análisis debe versar sobre esto, con independencia del voto particular o de minoría que puedan hacer quienes votaron en sentido contrario, si seguimos aplicando la lógica de la renta, la discusión de las deducciones y de aquí en adelante, bueno va a ser una cíclica discusión de volver a circunstancias y a presupuestos que ya fueron votados; entonces, en este sentido, reitero, son impuestos diferentes, el objeto del IETU ha quedado claramente establecido en este Pleno y las deducciones que a mí en principio me parecen razonables y constitucionales tienen que verse a la luz de este impuesto y no a la luz de la utilidad de la ganancia de la perspectiva del impuesto sobre la renta. Gracias señor Presidente.

**SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA:** Gracias señor. En el mismo sentido exactamente, creo que los señores Ministros Luis María Aguilar y ahora el Ministro Arturo Zaldívar, pues casi me han dejado sin materia, prácticamente yo iría a la referencia concreta a los estudios de disposiciones normativas de cada uno de estos impuestos, y la renta e ir a IETU, nos iban a ir señalando específicamente la caracterización de este impuesto nuevo diferente a renta, y creo que aquí el problema es tratar necesariamente de asociarlo con renta, si nosotros tomamos en cuenta que es un impuesto con caracterización diferente, con objeto diferente, con hecho imponible distinto; estas situaciones nos van a llevar a identificar diferente manifestación de riqueza, diferente contenido de utilidad neta en un lado y flujos o generación de flujos económicos en el otro como materia del gravamen, y de ahí las deducciones, el tema de deducciones.

En materia de renta sabemos que las disminuciones patrimoniales que se realicen en ciertas condiciones deben ser reconocidas a través de deducciones para poder determinar la renta gravable, de modo que en principio toda erogación necesaria estimada o destinada para generar utilidad será reconocida, cosa diferente en el IETU por su especial característica.

**SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ:** Gracias señor Presidente.

Muy breve, yo no considero que el no reconocimiento de algunos conceptos como deducción, no constituye un error en la configuración de este gravamen por parte del Legislador, sino que partiendo de la estructura del IETU, este busca hacer pesar el gravamen en la realización de un gasto o del gasto en específico.

Yo no considero que se transgreda el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, por el hecho de que el Legislador no haya tomado en consideración para reducir la base del impuesto determinados gastos como deducciones, a los que alude

el impetrante de garantías, toda vez que la mecánica propia del IETU lo justifica, qué caso tendría establecer un nuevo gravamen al ingreso si va a tener que ajustarse a las mismas deducciones de impuesto sobre la renta, no sería un nuevo gravamen entonces.

Por último, yo desprendo del proceso legislativo de este impuesto una justificación razonable que sustenta la constitucionalidad del mismo, por cuanto a la limitación de conceptos en materia de deducciones, ya que, quiero recordar, que la intención del Legislador mediante el IETU, fue establecer un gravamen, una base lo más amplia que fuera posible y con deducciones básicas indispensables; o sea, un impuesto con tasa baja, base amplia y un mínimo de deducciones, íntimamente relacionadas estas con el objeto del impuesto. Gracias señor Presidente.

**SEÑOR MINISTRO LUIS MARÍA AGUILAR:** Sin embargo, del estudio a mí me queda una preocupación, pareciera que la corrección o incorrección, así es la impresión que me da, de esta parte del estudio del tributo, depende de su confrontación con el impuesto sobre la renta, eso es lo que, puede que en el impuesto sobre la renta haya una mecánica y otra distinta en el IETU, o sean semejantes o no, pero yo creo que lo importante sería si la existencia de ciertas deducciones o no, lo hace inequitativo; segundo, si ciertas deducciones deben existir; porque entonces, habría que reflexionar sobre la afirmación implícita de esto que se tiene derecho desde la base constitucional a la existencia de ciertas deducciones, insisto, como un derecho constitucional o bien, si es necesario para la equidad y aún la proporcionalidad del tributo, la existencia de ciertas deducciones; entonces, el que existan o no el impuesto sobre la renta y se asemejen o no, me parece que puede ser un argumento secundario; lo importante es saber si tenemos que partir desde el punto de vista de que las deducciones que están establecidas o las que no están establecidas, le dan al tributo una condición de inequidad o de desproporcionalidad que debiera tener y que por lo tanto afecta un derecho constitucionalmente protegido.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Gracias señor Presidente.

De manera muy rápida nada más para señalar. He escuchado con mucha atención lo que han dicho los señores Ministros a favor del proyecto; sin embargo, quisiera mencionar. Se ha dicho que las tesis de ISR no son aplicables porque se trata de dos impuestos distintos, yo coincido, son dos impuestos distintos, no es que las tesis sean aplicables tal cual, lo que es aplicable son los criterios porque se trata de dos impuestos relacionados con el ingreso; entonces los principios que rigen a estos impuestos sí son aplicables tanto a uno como a otro.

También se ha dicho que el IETU tiene algo importantísimo, que es el principio de simetría fiscal, pues sí, probablemente, pero mi pregunta es ¿esto es un principio de los constitucionales que se establecen en el 31, fracción IV? Creo que no; luego, se ha dicho también que sí son razonables las deducciones, probable, las que están, yo no lo discuto, yo creo que sí son razonables, creo que lo que está a discusión en esta parte del proyecto es: si además de éstas podría en un momento dado establecerse otro tipo de deducciones, y ahí yo creo que sí, ¿por qué razón? porque serían los gastos necesarios e indispensables tratándose de un impuesto al ingreso.

Me queda clarísimo que las deducciones no forman parte de los principios constitucionales que se establecen en materia impositiva, por supuesto, estoy totalmente de acuerdo en eso, lo que hace que en un momento dado unas deducciones deban aceptarse o no es precisamente que el impuesto sea o no proporcional y esto sí es parte de lo que se establece en el artículo 31, fracción IV, como principio constitucional de los impuestos; por otro lado, por ahí también se mencionó que era un impuesto al gasto, no; yo creo que es un impuesto al ingreso, nunca se ha referido a que sea un impuesto al gasto y que sea una tasa baja con una base amplia, pues se me hace muy bueno; el problema no es la cantidad de la tasa o

de la base, el chiste es que sea proporcional, que sea proporcional y que sea equitativa y que sea acorde con el artículo 31, fracción IV; y bueno pues fundamentalmente, fundamentalmente es eso el mencionar que si yo sigo pensando que tratándose de un impuesto al ingreso sí debe de tener otro tipo de deducciones. No estamos mencionando cuáles son esas deducciones, creo que es a lo que vamos a entrar en este momento para determinar si son o no. Simple y sencillamente de manera genérica, yo lo único que diría: sí, por su naturaleza siendo un impuesto al ingreso, siendo un impuesto directo y siendo un impuesto personal debe de aceptar la deducción de aquellos gastos necesarios e indispensables.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Señor, me permitiría que les pasara un ejercicio nada más para repartirles a los señores Ministros, para que se percataran de la diferencia que puede existir entre una base gravable que tiene deducción de sueldos y salarios y la que no.

Sí, las razones fundamentales por las que se determina también que no es necesario que se haga la deducción respecto de sueldos y salarios, es porque se dice que no es necesario que se determine la deducción, porque los salarios son motivo de acreditamiento, y que al ser motivo de acreditamiento, incluso se establece en el propio proyecto un ejemplo donde se dice que da exactamente lo mismo que la deducción o el acreditamiento por sueldos y salarios, aritméticamente llegan a la misma conclusión, es una de las razones por las que en el proyecto se está determinando en el Considerando Décimo Tercero, se está diciendo que es una de las razones por las cuales se considera que las deducciones por sueldos y salarios no son necesarias e indispensables, que porque esto no afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes, toda vez que si bien es cierto que no se acepta su deducción, lo cierto es que se establece un acreditamiento, y que al establecer el acreditamiento en la mecánica del impuesto, si se hace la operación determinando la cantidad que podría ser deducible por sueldos y salarios, o la cantidad que podría ser acreditable por este mismo concepto, en realidad se llega exactamente a la misma situación; y es la razón por la que dice que no es necesario que se deduzcan.

En este ejercicio que les estoy pasando, en realidad se está determinando con todos los ejemplos, no sé si quisieran que lo leyéramos o ya no, si están muy convencidos de lo contrario, pero lo cierto es que sí se establece una identidad aritmética pero solamente cuando se tiene una utilidad en el ejercicio, cuando se tiene una base negativa esto no es así, en un momento dado el cambio es contundente y efectivamente no es acorde con la capacidad contributiva y esto definitivamente queda perfectamente acreditado con estas corridas que les estoy presentando, que únicamente se da cuando hay un efecto positivo, en el negativo no.

#### **5.2.4.4 Resolución de la sesión**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Menos las deducciones autorizadas, y luego quitaría yo la referencia que hace la tesis a las deducciones que son los tres renglones que sigue.

Yo creo que eso es lo fundamental de mi propuesta, y en eso lo que no coincide con el proyecto original, en esos términos preciso la propuesta, que se identifique como objeto del impuesto los ingresos brutos menos las deducciones autorizadas, y dejamos para después el estudio de estas deducciones.

Entonces, ya con esta aclaración suprimo toda referencia después del último párrafo de la página once, y le pido al Secretario que tome votación con la propuesta original o con la propuesta alterna.

Quiere agregar algo señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Yo no estaría de acuerdo con ninguna de las dos, pero lo aclaro en mi voto si me permiten.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Señor, es cuestión de redacción, pero no sé si pudiera ser que los ingresos que se obtengan por las actividades señaladas en el artículo 1°, y calculadas de acuerdo a lo que se establece en el artículo 2°, respecto del precio o contraprestación a favor de quien se enajena, anticipos o depósitos, tal como lo dice el artículo 2°, que ya sería menos las deducciones autorizadas por la ley, y ya con eso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí, estamos tratando de determinar si la no deducibilidad del costo de salarios y prestaciones de seguridad social en el impuesto del IETU es o no constitucional.

La Ministra Luna Ramos nos dice: a virtud de estos ejemplos podemos darnos cuenta de que en algunos casos resulta violatoria del principio de proporcionalidad el hecho de no incluir esta deducción; olvidémonos de renta, ya sustentamos tiene su propia mecánica y tiene sus propias deducciones. Yo si les pediría muy atentamente que dejemos hasta aquí la sesión pública de hoy y que el jueves ya bien adentrados de este tema lo continuemos discutiendo y votando, por más que ya habíamos dicho que se podía votar. Ministra Luna Ramos.

#### **5.2.4.5 Opinión personal de la sesión**

En esta sesión se define claramente que el IETU tiene un fin extra fiscal ya que como se demuestra en la discusión, el IETU como el IVA y el ISR son impuestos diferentes cuyo objeto está bien definido.

No obstante, el IETU es un impuesto directo que también grava los ingresos que el ISR y también permite las deducciones aunque limitadas la diferencia medular es el tiempo de su acumulación y deducción, además el objetivo del IETU es ser un impuesto de control del ISR.

El IETU limita las deducciones y aunque en el caso de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social se otorga un acreditamiento, el efecto financiero y fiscal es diferente si se permitiera la deducción.

En la argumentación se menciona, ¿qué caso tendría hacer una ley que sea lo mismo que el ISR?, el IETU se basó en el llamado Flat Tax o Impuesto plano creado por Robert Holt y Alvin Robuscka y que se ha aplicado en otras naciones con éxito, no obstante en México, este impuesto se ha adaptado a las circunstancias para salvar los bajos ingresos de ISR.

### **5.2.5 Sesión Pública del 4 de Febrero del 2010**

#### **5.2.5.1 Resumen de la sesión**

El debate en esta sesión abarco varios temas de gran relevancia entre ellos se encuentran:

- a) Los pagos provisionales del IETU y la no disminución de los mismos, puede provocar que el impuesto anual, no esté acorde con lo pagado como en el caso del Impuesto Sobre la Renta que permite dicho ajuste.
- b) Las inversiones de activos fijos del último cuatrimestre del Septiembre a Diciembre de 2007 y el saldo pendiente de deducir de Enero de 1998 a Diciembre de 2007 no son equiparables y razonables.
- c) Los intereses y regalías son gastos estrictamente indispensables y no tienen que estar condicionados a que se den entre partes independientes.
- d) La ratificación de que la no deducción de sueldos y salarios, se corrige por el crédito de sueldos y salarios

#### **5.2.5.2 Planteamiento de la problemática**

Existen varios puntos que fueron planteados, entre ellos se confirmó que el caso práctico que llevaba la Ministra Luna Ramos para reflejar el efecto de los acreditamientos en sueldos y salarios y las aportaciones de seguridad social no era de relevancia para efectos jurídicos y medir la capacidad económica del contribuyente, por tratarse de un impuesto diferente al Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado se maneja el principio de equidad en relación a los activos que se adquirieron del mes de Septiembre al 31 de Diciembre de 2007, que se pueden deducir al 100% en un periodo de tres ejercicios.

Sin embargo los activos que se tienen desde el 1 de Enero de 1998 hasta el 31 de Diciembre de 2007, el saldo pendiente de deducir solo se podrá aplicar para efectos de este impuesto hasta el 50%. Este porcentaje además se va utilizar como un acreditamiento y solo hasta el 10% anual, bajo el argumento que es un beneficio que se otorga en ambos casos, es decir la deducción del último cuatrimestre y el saldo pendiente de deducir, por lo que no se viola el principio de equidad y proporcionalidad.

En relación al ajuste a los pagos provisionales, se considera que este, no está violando el principio de proporcionalidad y por consiguiente el de capacidad económica, al no tener un factor de ajuste que tienen otros impuestos ya que los ingresos y las deducciones se van acumulando y por consiguiente se mantiene con estrecha relación el impuesto anual.

Por último en la deducibilidad de los intereses y de las regalías se planteo la violación al principio de equidad, ya que no se aplican a todos los contribuyentes por igual, cabe recordar que la deducción de estos conceptos no se aplican entre partes relacionadas pero si entre en partes independientes.

A continuación señalare los planteamientos señalados en la sesión:

### **PAGOS PROVISIONALES**

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, en el Considerando Décimo Cuarto, está referido al tema de falta de un mecanismo de ajuste para los pagos provisionales, y está referido también a proporcionalidad tributaria. La recurrente insiste en que la Ley del IETU transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria porque no establece un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales del IETU, de forma tal que guardan relación o constituyan un fiel reflejo del impuesto que se deberá enterar al final del ejercicio. Para realizar el análisis del argumento señalado en el proyecto, se describe la mecánica para determinar tanto a los pagos provisionales como el impuesto del ejercicio conforme a las disposiciones aplicables en un apartado anterior, se insertaron los esquemas respectivos dice: en primer término del comparativo realizado entre uno y otro mecanismo se advierte que los pagos provisionales sí guardan relación con el impuesto definitivo que se debe pagar en el ejercicio, en la medida en que ambos mecanismos toman en consideración exactamente los mismos elementos para su cálculo y determinación y ya en particular conforme a la mecánica prevista para determinar los pagos provisionales del IETU en tanto que los contribuyentes no deben tomar en cuenta coeficiente o factor alguno que sirva para realizar el cálculo respectivo, como reflejo de su situación fiscal en periodos anteriores, sino que dichos pagos provisionales se determinan tomando en consideración los ingresos y deducciones que efectivamente hubieren percibido o tenido los contribuyentes en un periodo específico, el cual abarcará desde el primer día del año y hasta el último día del mes de que se trate; por tanto, no es necesario que se prevea en la Ley del IETU la posibilidad de que los contribuyentes ajusten los pagos provisionales a efecto de que coincidan lo más cercano posible con el impuesto que se debe enterar al final del ejercicio como sucede en otras legislaciones, ya que en el caso específico, de acuerdo con la mecánica prevista en la ley reclamada, se está atendiendo a la situación real y objetiva del contribuyente al tomarse en consideración los ingresos efectivos y las deducciones efectivas del periodo de que se trata.

### **INVERSIONES**

El Considerando Décimo Sexto, se refiere a la deducción de inversiones nuevas realizadas del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete y crédito por inversiones efectuadas del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete en materia de equidad tributaria.

Los agravios sostienen, la quejosa: “que en los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley de IETU, establecen sin causa justificada un tratamiento diferente para los contribuyentes que tienen inversiones realizadas antes de la vigencia de esa ley, respecto de lo otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones realizadas a partir de la vigencia de esa ley; ya que éstas puede deducirse totalmente en el ejercicio en que se realicen, mientras que las primeras no, a pesar de que tanto unas como las otras inciden en la obtención de los ingresos gravados. Los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del IETU, establecen sin causa que lo justifique un trato diferente para los contribuyentes que tiene inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año de dos mil siete, respecto de lo otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones efectuadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, en tanto las primeras pueden deducirse de una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de dos mil ocho hasta agotase, mientras que por las segundas se otorga un crédito fiscal

aplicable contra el impuesto de los diez ejercicios siguientes equivalente al cincuenta por ciento del saldo pendiente de amortizar”. En el proyecto, se establece: “la Ley del IETU otorga un trato diferente a los contribuyentes que tienen inversiones realizadas con anterioridad a su vigencia que el que confiere a los sujetos que poseen inversiones efectuadas durante su vigencia; sin embargo, ese trato distinto no viola el principio de equidad tributaria, pues unos y otros contribuyentes no se encuentran en la misma situación jurídica; el IETU se determina con una base de efectivo de modo tal, que los ingresos que se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones, proceden en el momento en que realmente se efectúan los pagos, lo que explica por un lado que la regulación de la contribución contempla la deducibilidad total de las inversiones en el ejercicio en que se realizan las erogaciones correspondientes y por el otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impiden que los gastos por inversiones efectuados con anterioridad a la vigencia de dicha regulación no puedan comprenderse entre los conceptos deducibles precisamente por ser erogaciones no efectuadas en el ejercicio de que se trate. Lo anterior se refuerza, si se considera que el legislador, tratándose de las inversiones anteriores a la vigencia de la Ley del IETU en atención a los planteamientos de los diferentes sectores empresariales y profesionales del país, contempló en el régimen transitorio dos beneficios: 1: Una deducción adicional de las erogaciones por inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año de dos mil siete; y 2: Un crédito por las inversiones efectuadas de mil novecientos noventa y ocho a dos mil siete, que no hayan sido complementadas completamente depreciadas por efectos del impuesto sobre la renta.

Si los contribuyentes que efectuaron gastos por inversiones realizadas a partir de la vigencia de la ley, están en una situación jurídica diversa a aquélla en la que se encuentran los contribuyentes que efectuaron las erogaciones por inversiones con anterioridad a dicha vigencia, se justifica plenamente que los artículos Quinto y Sexto Transitorios, otorguen un tratamiento diferente a estos últimos contribuyentes, lo que lleva a concluir que no transgreden el principio de equidad tributaria.

El artículo Quinto Transitorio contempla una deducción adicional por las erogaciones en inversiones nuevas realizadas del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, estableciendo que la misma opera tanto para la determinación del impuesto del ejercicio como de los pagos provisionales del mismo hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada, por las inversiones en el periodo aludido, así como que la deducción se hará en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del dos mil ocho hasta agotarlo, y que en los pagos provisionales se deducirá la doceava parte de la cantidad relativa multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponde el pago. La normatividad reclamada contempla un trato diferente para los contribuyentes que realizaron los gastos por inversiones en el último cuatrimestre de dos mil siete respecto del establecido por los causantes que efectuaron las erogaciones por inversiones realizadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete, a pesar de que unos y otros contribuyentes se encuentran en la misma situación jurídica respecto del IETU, ya que tuvieron lugar con anterioridad a la vigencia de la ley que regula este impuesto, esto es, no pueden considerarse bajo el esquema que de base en efectivo en que opera la nueva contribución, según quedó analizado con anterioridad, además de que esas inversiones anteriores a dos mil ocho, generaron ingresos respecto de los que lógicamente no se causó el gravamen reclamado, porque todavía no existía, pero es posible que aún incidan en los ingresos por los que sí tendrá que pagarse el gravamen, no obstante el diferente tratamiento que se sujeta en las erogaciones por las inversiones del último cuatrimestre de dos mil siete respecto de las erogaciones por inversiones realizadas del primero de enero de noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete, no existe infracción al principio de equidad tributaria en tanto existe causa objetiva y razonable que justifica la diferencia de trato para quienes tienen una u otras inversiones”.

## NO DEDUCIBILIDAD DE INTERESES

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente. Es el Considerando Décimo Séptimo y está relacionado a la no deducibilidad de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo, también es un tema relacionado con la equidad tributaria. El agravio es: la recurrente sostiene que el pago de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo, sea que se incluyan dentro del precio o no, califica como una erogación estrictamente indispensable, pues tiene por objeto liquidar pasivos contratados con el propósito de obtener los recursos necesarios para realizar las actividades de la empresa, y como vía de consecuencia generar los ingresos que posteriormente serán gravados por el impuesto empresarial a tasa única. La diferencia de trato no se justifica porque los ingresos que obtenga un contribuyente por concepto de intereses incluidos en el precio o contraprestaciones serán acumulables, mientras que los pagos que reciba por el mismo concepto cuando no formen parte del precio o contraprestación no serán objeto del impuesto, pues el hecho de que el legislador hubiere estimado que los ingresos por intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo no serían acumulables cuando aquéllos formen parte del precio, o que sí lo serían en caso contrario es un elemento ajeno al menoscabo o deterioro patrimonial que en ambos casos sufre el contribuyente al realizar el entero de los intereses.

La diferencia de trato que origina la no deducibilidad de intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio, no se encuentra justificada porque se busca la eficiencia empresarial, evitar el sobreendeudamiento y evitar que se realicen prácticas evasivas mediante el incremento artificial del interés pagado, habida cuenta que con tales razones se desconoce que los contribuyentes no podrán acudir al sobreendeudamiento ni pactar una tasa de interés distinta a la del mercado para modificar artificiosamente la base gravable, pues ello tornaría no deducibles los intereses conforme al artículo 31, fracción XIV, y 32, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso 6º, fracción IV de la norma tributaria combatida; además de que con ello se descalifica la libertad económica de los contribuyentes, la posibilidad de endeudarse en un grado adecuado pactando intereses a la tasa de mercado y que las autoridades fiscales se encuentren facultadas para ejercer sus poderes de revisión y corregir las prácticas que estimen lesivas para el erario público.

El tributo impugnado transgrede el principio de equidad tributaria, en tanto que conforme a los artículos 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1 y 2, primero y cuarto párrafos, y 6º, fracción I de la Ley del IETU, al otorgar un tratamiento fiscal diverso y benéfico a los contribuyentes que realizan el pago de intereses cuando éstos forman parte del precio o contraprestación a favor de quien realiza la actividad gravada, quienes sí podrán deducirlos frente a otros como la recurrente que no podrá deducir los pagos por concepto de intereses que derivan de operación es de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio, ello no obstante se realice el mismo tipo de erogación y sin que exista una razón constitucionalmente válida transgrede la garantía de equidad tributaria.

En el proyecto se determina: las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2º de la Ley del IETU no se consideran actividades gravadas, a contrario sensu, si las operaciones de financiamiento o de mutuo dan lugar al pago de intereses que sí se consideren parte del precio en los términos del artículo 2º de la misma ley; entonces sí se consideran actividades gravadas por el referido impuesto.

Esto significa que el legislador estableció una hipótesis normativa específica para el caso de operaciones de financiamiento o de mutuo en los que se pagan intereses que sí forman parte del precio y por los efectos de la ley reclamada los incorpora al precio o contraprestación para obtener la base gravable; es decir, como los intereses que debe pagar

quien adquiere el bien o el servicio se conocen de antemano, por ello el legislador los incorpora al precio; de suerte que en este caso dichos intereses no sólo forman parte del precio de la operación de financiamiento o mutuo sino que pueden ser en sí mismos el precio.

Quienes pagan intereses derivados de contratos de financiamiento o mutuo que no forman parte del precio no se encuentran en la misma posición que aquéllos que sí los integraron al precio, porque mientras respecto de los primeros existe certeza desde que la operación se realiza de cuál es el interés que se pagará; es decir, cuál es el precio gravable del tributo en los segundos no existe tal certeza y ello puede generar la simulación en el pago de intereses con el propósito de que su acreditamiento se evada el pago de contribución al simular el pago de intereses.

Para el caso de las operaciones de financiamiento o mutuo en el que los intereses no se consideren parte del precio, no se genera certeza respecto de los intereses que habrán de cubrirse y por tanto deducirse; además como las operaciones de financiamiento o mutuo implican diferir el pago del impuesto empresarial, pues es evidente que no se pagará el precio en el momento de la operación sino que se hará sucesivamente, con ello se ocasiona la disminución de la base gravada; de modo que si desde el momento en que se realiza la operación del financiamiento mutuo, no se incorporan los intereses respectivos; el transcurso del tiempo se cubrirán intereses que correspondieran a una base disminuida en su valor, así, mientras que cuando los intereses se agregan al momento de realizar la operación o el mutuo sobre una base que conservará su valor durante el tiempo en que dure el financiamiento o préstamo, cuando dichos intereses no se agregan al precio se puede provocar la disminución de la base.

Cuando los intereses se agregan al precio, el ingreso gravado por el IETU lo integra la cantidad cobrada o pagada por la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la prestación de servicios independientes y los intereses. De suerte que el pago del impuesto se difiere, pagando el costo de la actividad y los intereses, mientras que si dichos intereses no se agregan al precio únicamente generaría tributo el precio pagado o cobrado por la actividad y los intereses quedarían indefinidos provocándose la posibilidad de simular su pago, incluso en cantidades artificiales con el propósito de lograr acreditarlo.

En estas condiciones, si bien la Ley del IETU otorga un dato distinto a quienes realizan operaciones de financiamiento o mutuo y agregan al precio el interés que habrá de cubrirse por la actividad respecto de quienes no agregan dicho interés permitiéndose en el primer caso su deducción y no así en el segundo, no es factible pretender que las mismas reglas se apliquen en supuestos distintos en los términos expuestos. Esto es lo que dice el proyecto señor.

## **NO DEDUCIBILIDAD DE REGALIAS**

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente.

Considerando Décimo Octavo. No deducibilidad del pago de regalías derivadas de operaciones entre partes relacionadas. Equidad tributaria. El agravio dice: El artículo 3°, fracción I, segundo párrafo en relación con el diverso sexto, fracción I, ambos de la Ley del IETU, violenta la garantía de equidad tributaria, toda vez que al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas, otorga un trato diverso para los contribuyentes que realizan dicho pago a partes independientes frente a quienes lo realicen a favor de partes relacionadas en territorio nacional o en el extranjero, siendo que en ambos casos los pagos realizados derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, lo que sitúa a los causantes en un plano de desigualdad, aunado al hecho de que la distinción otorgada no encontraría sustento en una razón objetiva y constitucionalmente válida.

El proyecto lo que establece es que de una interpretación sistemática de los dispositivos aludidos, se desprende de que si el numeral 3, fracción I, segundo párrafo de la Ley del IETU, dispone que no se considerara como ingreso el pago de regalías entre partes relacionadas; y el artículo 6°, fracción I del referido ordenamiento establece como requisito para deducir los gastos efectuados por quien pretende ejercer la deducción, que quien recibe el ingreso derivado de aquel gasto sea contribuyente del impuesto empresarial a tasa única, entonces no podrán ser deducidas las erogaciones que se efectúen por concepto de regalías que se hayan realizado entre partes relacionadas.

La mecánica del IETU excluye de los conceptos deducibles a las erogaciones que se efectúen a favor de personas que no sean considerados como sujetos pasivos de dicho tributo, tal y como acontece en el caso de las regalías que deriven de operaciones realizadas entre partes relacionadas, concepto excluido de las actividades que dan lugar a un ingreso de los que grave el IETU, lo cual es considerado inconstitucional por la quejosa, apreciando que existe un tratamiento inequitativo entre quienes realizan dicho pago a partes independientes, y quienes lo hacen a partes relacionadas, derivado de la precisión que efectúa al excluyente establecida en el artículo 3°, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Si bien la no deducibilidad por regla general de regalía encuentra asidero en el desempeño de un tributo que busca pesar sobre la fuente pagadora que retribuya los factores de la producción, las razones que supuestamente avalarían la existencia del tratamiento diferenciado, no resultan adecuadas en el contexto de justificación en el que el legislador se manifiesta, sino que resultan cuando menos cuestionables y simplistas al ser hipotéticas o poco comprobables, si tienen la intención de enunciar política fiscal aceptable desde el punto de vista constitucional, no existe justificación que valide el trato inequitativo otorgado por el artículo 3°, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral sexto, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, entre quienes realizan operaciones con partes relacionadas que den lugar al pago de regalías, y quienes lo hacen con partes independientes. Esto es lo que dice el proyecto señor Presidente.

### **5.2.5.3 Discusiones y debates**

El debate en esta sesión abarco varios temas de gran relevancia entre ellos se encuentran:

#### **PAGOS PROVISIONES**

En relación a los pagos provisionales, la principal argumentación es que no existe un mecanismo en la ley que permite hacer los ajustes de disminución de los mismos, como si lo contempla el Impuesto Sobre la Renta para que mantenga una correspondencia entre el impuesto anual y los pagos provisionales.

La argumentación de los Ministros es que el IETU es un Impuesto acumulativo de ingresos y deducciones y que los pagos provisionales se van ajustando de acuerdo a dichos acumulativos.

Lo anterior es porque no tienen un coeficiente de utilidad como en el caso del Impuesto Sobre la Renta.

Señalo las intervenciones más interesantes:

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, en el Considerando Décimo Cuarto, está referido al tema de falta de un mecanismo de ajuste para los pagos provisionales, y está referido también a proporcionalidad tributaria. La recurrente insiste en que la Ley del IETU transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria porque no establece un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales del IETU, de forma tal que guardan relación o constituyan un fiel reflejo del impuesto que se deberá enterar al final del ejercicio. Para realizar el análisis del argumento señalado en el proyecto, se describe la mecánica para determinar tanto a los pagos provisionales como el impuesto del ejercicio conforme a las disposiciones aplicables en un apartado anterior, se insertaron los esquemas respectivos dice: en primer término del comparativo realizado entre uno y otro mecanismo se advierte que los pagos provisionales sí guardan relación con el impuesto definitivo que se debe pagar en el ejercicio, en la medida en que ambos mecanismos toman en consideración exactamente los mismos elementos para su cálculo y determinación y ya en particular conforme a la mecánica prevista para determinar los pagos provisionales del IETU en tanto que los contribuyentes no deben tomar en cuenta coeficiente o factor alguno que sirva para realizar el cálculo respectivo, como reflejo de su situación fiscal en periodos anteriores, sino que dichos pagos provisionales se determinan tomando en consideración los ingresos y deducciones que efectivamente hubieren percibido o tenido los contribuyentes en un periodo específico, el cual abarcará desde el primer día del año y hasta el último día del mes de que se trate; por tanto, no es necesario que se prevea en la Ley del IETU la posibilidad de que los contribuyentes ajusten los pagos provisionales a efecto de que coincidan lo más cercano posible con el impuesto que se debe enterar al final del ejercicio como sucede en otras legislaciones, ya que en el caso específico, de acuerdo con la mecánica prevista en la ley reclamada, se está atendiendo a la situación real y objetiva del contribuyente al tomarse en consideración los ingresos efectivos y las deducciones efectivas del periodo de que se trata. Por lo anterior, se califican como infundados los agravios analizados, pues contrariamente a lo sostenido por la recurrente, la ley del IETU no viola la garantía de proporcionalidad tributaria al no establecer un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales del IETU para hacerlos coincidir con el impuesto que deba pagarse al final del ejercicio.

## **INVERSIONES**

El debate en esta sesión se enfocó a varios conceptos, el primero de ellos tiene que ver con las inversiones de activos fijos con los siguientes argumentos:

- a) ¿Por qué se aplica la ley en forma retroactiva, en perjuicio del contribuyente?
- b) Se permite la deducción del 100% del último cuatrimestre (Septiembre a Diciembre de 2007).
- c) ¿Por qué se limita la deducción de los activos del saldo pendiente de deducir al 50% por los activos adquiridos de Enero de 1997 al 31 de Diciembre de 2007?

Los argumentos de los Ministros, fue que eran beneficios por lo que no aplican los principios de proporcionalidad y equidad que manifiestan los quejosos.

Sin embargo, la Ministra Luna Ramos, se manifestó en contra de estos argumentos señalando que si afecta la capacidad contributiva del contribuyente y la aplicación de la ley va más allá de su periodo de vigencia.

A continuación señalo los momentos más interesantes de dicho debate:

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Yo también coincido en que puede haber violación al principio de equidad, porque si bien la hipótesis que se señala en el proyecto es que no hay razón para que eso se considerara deducible porque son inversiones y sólo deben tomarse en cuenta las inversiones a partir de que entró en vigor la ley, la realidad es que la propia ley, el propio legislador introduce una excepción, digamos, una regla distinta a esa propia regla general, como es el reconocer que se pueden hacer las deducciones de aquellas inversiones hechas en el último cuatrimestre de dos mil siete, y de alguna manera de aquéllas que no hayan sido deducidas para efecto del impuesto sobre la renta desde el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho.

De esta manera, yo creo que habiéndose establecido o introducido por el legislador esta posibilidad de que inversiones anteriores a la entrada en vigor de la ley se puedan deducir, entonces tienen que tener ellas la misma razón, o sea, sí es posible deducir inversiones anteriores a la entrada en vigor de la ley, lo establece el propio legislador en el Transitorio, y una vez establecido, no entiendo la razón objetiva para que a partir del último cuatrimestre se le dé un trato y hasta antes del último cuatrimestre se dé otro trato, y porque en realidad son tres supuestos: los del último cuatrimestre de dos mil siete, los de mil novecientos noventa y ocho hasta el tercer cuatrimestre de dos mil siete, y todos los anteriores a mil novecientos noventa y ocho.

Aquí tenemos inversiones que finalmente pueden incidir si están vinculadas con el origen del ingreso que se vaya a generar ya en vigencia de la ley, como posibilidad de deducirse. De esta manera, si se estableció una posibilidad para que los del último cuatrimestre se hiciera inclusive con una mecánica especial, pues de alguna manera puede resultar arbitraria la determinación de que por qué el último cuatrimestre sí, y por qué no a partir de quince días antes, o cualquier cosa.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor Presidente, si bien los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la ley que analizamos, otorga un tratamiento diferenciado a los contribuyentes que cuentan con inversiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, no puede perderse de vista que estos contribuyentes no se encuentran en la misma situación jurídica.

No podemos pasar por alto, que es distinto trato el que se otorga a los contribuyentes que efectuaron gastos con motivos de inversiones, dependiendo de que los mismos se hayan realizado con anterioridad a la vigencia de la ley que nos ocupa o a partir de su vigencia. Sin embargo, esta distinción desde mi perspectiva, obedece a la situación en la que se encuentra el propio contribuyente.

Así, el hecho que el régimen Transitorio combatido a que me refiero, el Quinto y el Sexto, considere los gastos por inversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2007, se debe a una concesión otorgada en atención a las demandas de los sectores empresariales y profesionales con el propósito de no frenar la inversión en el último cuatrimestre de 2007, así como para evitar que la transición al nuevo gravamen implique una carga excesiva para los contribuyentes.

De esto da cuenta el mismo proceso legislativo, en el que se justificó la distinción de trato entre las inversiones llevadas a cabo con anterioridad a la entrada en vigor de la ley y las realizadas a partir de dicha entrada en vigor, por lo que yo concluyo y coincido con el proyecto, que existen justificaciones razonables, objetivas que permiten otorgar un

tratamiento diverso a las inversiones correspondientes sin que se considere actualizada la violación aludida por la impetrante de garantías. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más de los señores Ministros? Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente, bueno, yo no había pensado dar ninguna razón porque pensé que iba a ser motivo de mi voto particular, solitario e individual, pero ya que veo que sí hay cuando menos alguna otra opinión en el mismo sentido, sí quisiera manifestar cuál es la razón por la que yo considero que sí es violatorio del principio de equidad tributaria.

El elemento que permite determinar la igualdad o desigualdad de las circunstancias, no es la fecha de adquisición de la inversión, sino que se adquirieron antes de la entrada en vigor de la ley, se adquirieron antes, y que esto determina que las personas que son contribuyentes tienen saldos pendientes para depreciar de impuesto sobre la renta, que son por supuesto anteriores a 2008 y que al momento de entrar en vigor la Ley del IETU van a realizar algunas actividades que les van a permitir de las descritas en el artículo 1º de la Ley del IETU que les van a permitir, que sean gravados por esta propia ley, entonces evidentemente no se les puede dar un trato diferente, no es la fecha lo que nos va a dar la situación de equidad, sino que se realizaron con anterioridad.

Y por otro lado, la Ley del IETU no prevé iguales consecuencias jurídicas para las inversiones, pues hace distinciones en cuanto al monto que puede disminuirse de cada una de estas inversiones dependiendo de la fecha de su adquisición, por lo cual es evidente que estas disposiciones Quinto y Sexto Transitorios son contrarias a la garantía de equidad tributaria.

Y finalmente, tampoco existe justificación para hacer la distinción, pues si se permite la deducción del saldo pendiente de depreciarse para efectos del impuesto sobre la renta de las inversiones, es en virtud de que el legislador pretendía evitar con ello que el IETU no se considerara una carga excesiva para los contribuyentes. Por estas razones yo sí estoy por la inequidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más de los señores Ministros? Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente.

Estoy en la página cuatrocientos ochenta y siete del proyecto y las siguientes.

A mi parecer lo que está señalándose del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en relación con la iniciativa, es que estamos hablando exclusivamente de créditos dados para estimular o apoyar a ciertos sectores y consecuentemente me parece que esta condición del cuatrimestre estamos enfrentando estrictamente una condición de un beneficio tributario. Yo en ese sentido es donde estimo que resulta inclusive contrario a lo que hemos venido estableciendo en condiciones del tratamiento que le debemos dar a estos beneficios tributarios, anteriormente decir: pues no que estaban muy bien y que no podíamos hablar ni de deducciones ni de créditos ni pérdidas y ahora justamente decir que esos beneficios tributarios les tenemos que dar un tratamiento diferenciado.

Del dictamen de las consideraciones que se emiten se hacen ahí una serie de consideraciones que ustedes han leído, no tiene caso repetirlas aquí, precisamente para lograr estímulos y otra serie de cuestiones. Si esto es así, por la situación que pasaban las empresas ante una reflexión que hace la Comisión Dictaminadora, etcétera; si esto es así entonces la pregunta es: ¿por qué esos beneficios tributarios que se logran al final de estos ejercicios que identificaba muy el Ministro Luis María Aguilar, finalmente les vamos a dar una

consideración tal que equivalga a introducir una afectación al principio de equidad? Yo creo que ésta es la parte medular de las razones que se dan en el proyecto y yo coincido con las mismas y me parece que en este sentido pues es adecuada la negativa que se está proponiendo en el proyecto mismo. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Gracias señor

Presidente. Yo coincido en los términos estrictos de la postura del Ministro Valls y el sentido que también ha pronunciado ahora el Ministro Cossío. A mí me parece que tenemos que ser consecuentes, si hemos estado hablando de beneficios, entonces estos beneficios, salvo que sean notoriamente absurdos o inequitativos, pues en principio son constitucionales. A mí me parece que las razones que se dieron para estos beneficios son razonables, son objetivas, son válidas y en mi opinión no hay violación al principio de equidad.

Gracias Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más? Señor Ministro

Aguilar Morales.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Yo estoy de acuerdo. Aun estableciéndose como beneficios, se parte de la hipótesis de que no es obligación del legislador establecerlas, eso fue lo que acordamos, estamos de acuerdo. Establecida por el legislador, son beneficios, pero los beneficios ya no son una cuestión que deben atender a un criterio de razonabilidad o de lógica, tienen que atender a un principio de equidad por lo menos, porque se trata de normas jurídicas generales, no se trata simplemente de un buen deseo, es una norma jurídica que afecta la esfera jurídica de ciertos particulares y de todos aquellos particulares que pudieran estar en la misma hipótesis debe dárseles el mismo tratamiento, por eso es que creo que no es contrario a lo que dijimos antes respecto de que se trata de beneficios, puede llamársele beneficios, deducciones o lo que sea, cuya motivación económica extrafiscal puede ser para favorecer la inversión o lo que ustedes quieran, pero una vez establecido por el legislador en una norma, ésta debe reunir unos requisitos constitucionales y ese requisito de equidad en este caso no está totalmente cumplido sino solamente por tres distintos grupos, con tratos los tres diferentes; eso si se quiere, señor Ministro Zaldívar, puede ser absurdamente inequitativo y eso es lo que deberíamos combatir en esa disposición legal. Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más?

En mi nota personal viene el concepto de "beneficio", precisamente y que por esta razón no se da el problema de inconstitucionalidad. En el proyecto se propone que los artículos Quinto y Sexto Transitorios no violan el principio de proporcionalidad, por lo siguiente: si conforme a la naturaleza del impuesto empresarial a tasa única, el mismo se determina con una base de efectivo, en principio no tendrían por qué considerarse o darse efectos en el primer ejercicio de su vigencia ni con posterioridad, a las erogaciones por inversiones realizadas en un período anterior, sin que ello implique desconocer la capacidad contributiva de los quejosos obligados al pago del gravamen. Las normas reclamadas contemplan dos beneficios: el primero consistente en la deducción adicional de inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete, antes de que apareciera la ley, tanto al determinar el impuesto del ejercicio como los pagos provisionales.

Y el segundo, consistente en un crédito por un porcentaje del saldo pendiente de amortizar de las inversiones efectuadas diez años antes del inicio de la vigencia del nuevo tributo. Se creó pues una mecánica especial para configurar este beneficio a partir de esta doble consideración, no veo en esto problema de proporcionalidad ni de equidad, porque está dado en idénticos términos para los causantes del tributo, yo estoy también a favor del proyecto. Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: En la Primera Sala aprobamos recientemente un criterio en donde dice que los beneficios tributarios como tales en cuanto tales no pueden pasar por el estándar de la fracción IV del artículo 31, en primer lugar. Y en segundo lugar, lo que

parece importante aquí, es que estos beneficios no están encaminados a ajustar la capacidad contributiva del sujeto, en el caso del IETU, sino precisamente lo que están estableciendo es esa condición benéfica de fin del ejercicio. Yo por estas dos razones, admitiendo que es un beneficio tributario la tesis del 31 fracción IV, que acabamos de aprobar, yo me reiteraría en la constitucionalidad de esta parte del proyecto señor Presidente.

## **INTERESES**

Los quejosos argumentan en sus demandas que no es equitativo el considerar los intereses que se consideran en el precio y los que no se consideran como tales, realmente están realizando la misma actividad pero la diferencia es que se está condicionando la deducción de los mismos por medio de una operación entre particulares.

Los Ministros argumentan que están evitando estrategias fiscales que puedan considerar intereses que no están acordes a los precios de mercado por lo cual se debe considerar como parte del precio.

Señalo las intervenciones más relevantes del debate:

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más está en contra del proyecto? El hecho determinante del tributo, como lo hemos dicho, es el ingreso que se recibe como pago de un precio. En el precio hay certeza de su dimensión económica y es inalterable, entonces por eso es que a quienes introducen al precio el valor de los intereses se les permite la deducción; en cambio, cuando no se hace así, la situación puede ser muy diferente. A qué se debe esta diferencia de trato. Es que si en la compraventa a plazos que es la hipótesis, el interés está incluido dentro del precio y con cada mensualidad se va pagando como parte del precio, se reconoce la realidad de la operación que no se está alterando ninguno de los componentes. En cambio, si se permitiera lo contrario, los contribuyentes podrían establecer estrategias para evitar; es decir, para eludir el pago del IETU minimizando el pago asignado al valor, al precio, y acrecentando el de los intereses, pero creo que no se viola el principio porque quien quiera tomar la deducción, solamente debe incluir los intereses como parte del precio pactado, es opcional en alguna medida para el quejoso tomar o no la deducción, si lo incluyes en el precio se puede tomar la deducción y si no, no, porque se abre una compuerta con muchas posibilidades que le resta eficacia y control al impuesto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Yo estoy en contra, como lo manifesté, y siguiendo sobre todo la línea desde el objeto del impuesto, lo que ya hemos mencionado. Para mí, el hecho de que pueda obtener financiamiento, pues es de alguna manera lo que hace posible que ese financiamiento sí pueda ser deducible, no solamente aquello que se da a través de la compra específica de insumos en donde va a incluir estos intereses dentro del monto específico del precio.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO Pelayo: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Con el proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Bueno yo en este tema sí estoy con el voto de la Ministra Luna Ramos, las razones porque yo estoy convencida de que las empresas no se

endeudan para eludir, se endeudan porque necesitan endeudarse, y en ese tema pues sí estaría en contra del proyecto.

## **REGALIAS**

Otro de las deducciones que son indispensables para las empresas o personas que están iniciando un negocio o invirtiendo en nuevas tecnologías etc., son sin lugar a dudas las regalías, que es un gasto estrictamente indispensable.

Sin embargo lo que está tratando de evitar son evasiones fiscales por medio de transferencias de dinero a empresas o personas que son partes relacionadas y no pagan los impuestos por estos conceptos.

No obstante el Impuesto Sobre la Renta, bajo el estudio de precios de transferencia evita que estas operaciones se realicen sin el pago de impuestos.

La pregunta es, ¿no está funcionando el estudio de precios de transferencia o porque esta disposición que elimina las deducciones aunque sean indispensables?

Señalo los momentos más interesantes del debate:

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Señor Presidente, este Considerando Décimo Octavo que va de las páginas 521 a 575, como sabemos en el primer resolutivo se está proponiendo conceder. Yo en principio venía de acuerdo con este punto en el sentido de que efectivamente habríamos de conceder por regalías, sin embargo, me ha surgido una preocupación que tiene que ver con si es o no es posible que lleguemos a actualizar los efectos de tal concesión.

En este sentido preparamos en la ponencia una nota, diciendo que si bien estamos de acuerdo en la manera que el proyecto está abordando los problemas que se dan dentro del proceso legislativo y consecuentemente la afectación de constitucionalidad. Los efectos para los que se concediera el amparo a las quejas consistirían, según lo dice el proyecto, en que los contribuyentes que acudieron al juicio de garantías también pueden considerar las deducciones a las que pudiera tener derecho derivadas de las erogaciones de regalías entre partes relacionadas. Es precisamente en este punto en el cual me cuestiono si es posible materializar el efecto, toda vez que se estaría permitiendo la deducción mediante la ampliación de la base en un aspecto que afecta a terceros, haciendo tributar a quienes perciben ingresos por regalías pagados por partes relacionadas a fin de que el principio de simetría fiscal conlleve la posibilidad de realizar la deducción correspondiente.

En efecto, al permitir que quienes efectúan enteros por concepto de regalías entre partes relacionadas puedan deducir el impuesto indirectamente se está incluyendo en la base del mismo a contribuyentes que no se encontraban obligados al entero de dicho tributo.

Lo anterior, puesto que si la fracción I del artículo 3º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece que no se considerará dentro del objeto de esta contribución el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías y precisamente la fracción I del artículo 6º del mismo ordenamiento señala como requisito para deducir una determinada erogación que el sujeto a quien se le entera debe ser contribuyente de este gravamen,

entonces, bajo el principio de simetría fiscal inherente por supuesto a la contribución que se analiza, todo ello implica que dichas regalías no son deducibles entre otras razones porque su pago no se considera propio del objeto del IETU. En efecto, el principio de simetría fiscal que desarrolla muy ampliamente el proyecto en esta parte, establece que la deducción de determinadas erogaciones estará condicionada al hecho de que sean efectuadas a favor de otras personas causantes del propio tributo y como pago por la realización de las actividades contempladas en el artículo 1º de la ley.

En este contexto la concesión del amparo por violación al principio de equidad significaría que en aras de conseguir una congruencia con el concepto deducible, sí se permite la deducción de los pagos efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas ello tendría que derivar de la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo 3º de la ley, lo que implicaría que sí se tenga consideración dichos pagos como objeto del impuesto y finalmente todo ello llevaría a que la persona que recibe el pago por regalías se vea obligado a reconocer éste como ingreso gravado por el IETU.

De esta forma, el efecto favorable en la persona del quejoso, tiene efectos incompatibles con la técnica del amparo, pues implicaría hacer tributar a terceros que antes no estaban gravados por percibir regalías entre partes relacionadas, los cuales quedarán a partir de la sentencia de amparo vinculados con dicha obligación fiscal, con lo que se ampliaría la base tributaria, como ya dije, lo cual puede no ser grave en abstracto pero implicaría una participación del Tribunal Constitucional en un aspecto que en principio le debería ser ajeno, puesto que se trata de la definición en afirmativo, de elementos esenciales de la contribución.

En este sentido, considero que no debe soslayarse el hecho de que el impuesto que estamos analizando autoriza las deducciones únicamente cuando se trata de enteros efectuados por otro contribuyente del gravamen en estudio, razón por la que la concesión del amparo tendría el efecto de extender en tal grado, de tal manera que pueda considerarse que la Suprema Corte de Justicia se encuentra legislando en materia fiscal al incluir en el objeto y en la base del tributo, a sujetos que no estaban previstos en la misma.

Al respecto la Segunda Sala resolvió en el año de 2007 que los efectos restitutorios sólo deben materializarse respecto de los derechos del contribuyente que está legítimamente tutelado y no pueden incidir en la esfera jurídica de un tercero, situación que considero relevante para la fijación de los efectos de la concesión del amparo, motivo por el cual estimo que los efectos concedidos en este tema no pueden actualizarse en la realidad como lo venía proponiendo el proyecto.

En síntesis, creo yo que son buenas las razones del proyecto para estimar que en el proceso legislativo no se hicieron las consideraciones y los análisis adecuados para salvar la garantía de equidad pero sí encuentro y lo planteo así, problemas en cuanto a si es o no es posible materializar los efectos y si esto finalmente debe derivar o no como ya lo sabemos en una condición para el sobreseimiento, gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor Ministro Aguirre Anguiano y también la conducción del Pleno, en lo que me ausento por breves momentos.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Pase usted señor Presidente, ya se me dio previamente el uso de la palabra, no tengo necesidad de cambiarme a la silla aquella, entonces asumo que voy a expresar mi opinión a este respecto.

Ya dije en otra sesión que a mi juicio el principio que pueda seguirse de la fracción XXX del 73 faculta al legislador para producir leyes que tengan por objeto hacer efectivo el cumplimiento de otras leyes en materia tributaria, lo enuncio como un principio y desde luego no estoy en la literalidad de los textos ni del 73 al que aludo ni de la fracción XXX.

Pienso entonces que este impuesto tuvo entre otros fines el fin de sofocar elusión o evasión. ¿De qué? De renta, lo cual a mí me parece plausible, hasta ahí no tengo ningún problema, pienso que es un impuesto de control cuyo objeto se enfoca a gravar los consumos o erogaciones hechas en contraprestación o surtimiento de factores de producción, incluido desde luego intereses y regalías que lleguen a pagarse por el contribuyente.

Esta ley, esta concreta ley, nos habla de no poder deducir regalías respecto solamente de partes relacionadas y yo pienso lo siguiente: que esta materia del pago de regalías, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a mi juicio, y voy a recordar discusiones pretéritas que hemos tenido aquí, primordialmente fracción IV, 29 y fracciones III y IV, 39, arbolan muy desordenadamente el tema, a mi juicio dejando un sistema casi ininteligible y si a esto se añade que este impuesto de control, ustedes recordarán, no les voy a decir nada nuevo, que el legislador nunca tuvo en mente atacar dos volúmenes de tributo en sus resultados patrimoniales: el resultado de renta más el resultado de IETU.

No, el montante de IETU se compensa con lo pagado por renta y si ésta fuere superior no hay pago efectivo de este gravamen y si fuere inferior en la diferencia se colman.

Entonces yo pienso que debía de existir cierta comunicación de conceptos entre renta y IETU para estos fines, pero resulta que renta permite la deducción, sujeto a una cantidad de reglas como dije casi ininteligibles, de lo pagado a partes relacionadas también, o sea, renta no hace esta distinción y IETU sí la hace.

¿Qué necesitaría yo para poderme pronunciar? Un estudio al respecto, un estudio de cotejo y de conclusiones, como no lo veo aquí estaré en contra del proyecto, pero no me puedo pronunciar respecto a la inconstitucionalidad de IETU, simplemente no estoy con el proyecto, estoy en contra de él porque no contiene lo que a mi juicio debió de haber contenido.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Sí, yo también estoy en contra del proyecto porque considero que en realidad no puede haber inequidad en este tratamiento ya que se trata de dos sujetos o clasificaciones de contribuyentes distintos.

Ya en alguna tesis de la Primera Sala de esta Suprema Corte, allá por 2007, se establecía esta premisa: "El legislador no sólo está facultado sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas y arbitrarias". Este es un principio importante, aquí el legislador está estableciendo dos categorías de contribuyente y en la propia Primera Sala en una tesis ¡claro! referida al impuesto sobre la renta también dice expresamente que no se viola el principio de equidad tributaria en relación con el artículo 32 fracción XXVI de la Ley del Impuesto y en la parte conducente dice: "y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza se encuentran en situaciones diferentes. De tal manera que si los grupos de personas que establecen una relación para el pago de regalías con las que están relacionadas, impuesto sobre la renta, inclusive nos dice: en qué casos se consideran relacionadas, es muy distinto de aquél que se establece con personas con las que no tienen ese vínculo jurídico. Por lo tanto, estamos ante dos categorías de contribuyentes justificadamente distintas a los cuales el legislador le está dando un trato distinto. Además el legislador habla que ese trato obedece o atiende a circunstancias en las que hay certeza como decía el Ministro Presidente en relación con el tema anterior respecto del pago de las regalías, porque hay un contrato entre partes que no tienen un vínculo entre sí, en cambio, entre las partes relacionadas puede no haber esa completa certeza al ponerse de acuerdo, ya que son partes interesadas recíprocamente; pero esa es una cuestión que para mí resulta secundaria, porque lo importante es que el legislador válidamente establece dos categorías de contribuyentes y a cada una le da un tratamiento equitativo y no puede haber enfrentamiento entre dos hipótesis o condiciones diversas de contribuyentes. De esta manera, no estoy de acuerdo con el proyecto porque yo considero que no está en esta condición de constitucionalidad que se pretende, a más de que es interesante la

propuesta del Ministro Cossío en relación con el efecto que una sentencia de amparo pudiera tener en relación con esta disposición.

**SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA**

Del mismo modo del dictamen de la Comisión correspondiente en la Cámara de Senadores se dijo lo siguiente, cito: “en este contexto, las que dictaminan estiman que el trato diferenciado entre partes relacionadas e independientes sí se justifica en materia de regalías, toda vez que no son sujetos equiparables las partes independientes y las partes relacionadas, ya que éstas últimas representan un interés común económico que se manifiesta en el control, dependencia y flexibilidad para efectuar sus transacciones; mientras que las partes independientes, como su nombre lo indica, realizan sus operaciones con autonomía, y su relación no es un elemento que incida en la toma de decisiones, sino el negocio que llevan a cabo.

El tratamiento fiscal diferenciado entre partes relacionadas y partes independientes, se justifica habida cuenta de que se trata de categorías de sujetos distintos”. (Fin de la cita).

Consecuentemente, me parece que es claro que se trata de dos categorías de sujetos diferenciados claramente y que las razones que da el Legislativo son más que suficientes, diría yo que son casi hasta autoevidentes, y no es el único caso en fiscal donde se hace diferenciación entre grupos que tienen partes relacionadas o no. Si nosotros pensáramos que este trato es inequitativo, pues entonces habría que también en su momento cuando llegue un asunto de competencia económica pues preguntarnos por qué en materia de competencia no sólo a partes relacionadas, sino a grupos económicos que en muchas ocasiones no tienen una relación tan cercana como a lo que se establece en partes relacionadas, se les están imputando ciertas consecuencias sin que esto viole la equidad de modo alguno.

Entonces, a mí me parece que tiene una lógica muy clara, muy clara el sistema al diferenciar claramente los dos tipos de sujetos: los sujetos que son independientes, y los sujetos que tienen partes relacionadas, y estas partes relacionadas obviamente dan lugar a una serie de manipulaciones que son lógicas y normales, incluso si nosotros vemos la experiencia internacional en derecho comparado, también se trata diferente a aquellos grupos que son partes relacionadas de los que no lo son.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Gracias señor**

Ministro Presidente. Bueno, yo quiero decirles que tampoco comparto respetuosamente las consideraciones que contienen o que se contienen en el proyecto, en virtud de que la no deducibilidad de las regalías pagadas entre partes relacionadas, pienso, se justifica plenamente en una de las finalidades del IETU, que ese es precisamente para algunos de nosotros un impuesto de control.

En primer término considero que son distintas las partes independientes de las partes relacionadas, ya que sólo las partes relacionadas deberán realizar estudios de precios de mercado en las transacciones que lleven a cabo entre ellas, en tanto que las operaciones que se realicen entre partes independientes no tienen esa obligación, de conformidad con la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por ello, se estima que los contribuyentes que son partes relacionadas frente a quienes no lo son, están en una situación distinta, y por ello merecen un tratamiento fiscal diverso, como lo realiza precisamente esta ley que estamos analizando. En efecto, no estamos frente a sujetos iguales, partes relacionadas e independientes, pues están en circunstancias objetivas distintas, ya que las partes independientes realizan sus operaciones con autonomía, y su relación no es un elemento que incida en la toma de decisiones.

Por su parte, las empresas relacionadas guardan entre sí una relación que influye en forma determinante en la toma de decisiones en beneficio del grupo, por lo que las condiciones

económicas de cada operación no son las mismas que entre partes independientes, como pudieran ser los precios o las comisiones, etcétera.

Por ello, al tratarse de contribuyentes distintos, tienen plena justificación el que se les dé trato de forma distinta en la propia Ley de IETU.

Incluso, esta categoría de contribuyentes está plenamente justificada, como ya lo señalaba el señor Ministro Zaldívar, pues en el dictamen de la propia Cámara de Senadores se señaló en la parte que interesa lo siguiente: en este contexto, las que dictaminan estiman que el trato diferenciado entre partes relacionadas e independientes, sí se justifica en materia de regalías toda vez que no son sujetos equiparables las partes independientes y las partes relacionadas, ya que estas últimas, representan un interés común, económico que se manifiestan en el control, en la dependencia y la flexibilidad para efectuar sus transacciones, mientras que las partes independientes, como su nombre lo indica, realizan sus operaciones con autonomía y su relación no es un elemento que incida en la toma de decisiones, sino el negocio que llevan a cabo, el tratamiento fiscal diferenciado entre partes relacionadas y partes independientes, se justifica habida cuenta de que se trata de categoría de sujetos distintos. Entonces desde nuestra opinión y en nuestra óptica al tratarse de categorías de contribuyentes distintos merecen un tratamiento fiscal diverso las regalías pagadas entre partes independientes frente a las pagadas entre partes relacionadas. Gracias

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:

Si la razón que se da, tanto en la exposición de motivos como en el proyecto de que es para evitar la elusión fiscal o la evasión fiscal o el chiste de que se haga alguna situación irregular, pues para eso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades de vigilancia, facultades para determinar si algo está indebidamente pactado, pero que ésta sea la razón para decir que el artículo es equitativo, yo creo que hay una gran diferencia.

Y por otro lado, es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado en muchísimos criterios qué es lo que se debe de entender por equidad tributaria y por equidad tributaria hemos dicho que también tiene que determinarse a veces en cuestiones análogas, no necesariamente en cuestiones totalmente diferentes y leo esta parte de esta tesis que dice: "En relación con la materia tributaria consigna expresamente el principio de equidad para que con carácter general los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentran en la misma situación, deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor, que es lo que aquí sucede, conforme a estas bases el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación, la conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales en su patrimonio y necesidades semejantes ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce, implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas, el valor superior que se persigue con este principio consiste entonces en evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas".

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias Presidente. Hago solamente uso de la palabra para justificar mi posición en tanto que en este tema sí estoy en contra del proyecto. A mí me ha llamado la atención, vamos, es decir, el diferente parámetro, el diferente rasero, así lo voy a calificar, que se toma en ciertos temas y está inmediatamente el anterior de ejemplo. En el tema que hemos tratado relativo a la no deducibilidad de los intereses derivados de operaciones de financiamiento de mutuo, aprobamos la propuesta del proyecto donde se puede observar que no existen los reproches que ahora se dan en este Considerando concreto de las regalías en relación ahora a la deficiencia en la argumentación del legislador, en la subjetividad, en que se debió de expresar con mayor detalle las justificaciones, etc., y para el caso pareciera que son

mucho muy parecidas; mucho muy parecidas para efectos de justificar precisamente la no trasgresión a principios de equidad, aquí hay un esfuerzo para descalificar razones que son pues mucho muy parecidas, sabemos qué fue lo que se trató en esta no deducibilidad de intereses, en tanto se trataba de sujetos que estaban en situaciones distintas, ahora también son sujetos que están en situaciones distintas y hay la expresión de “justificación”, razonable en función de la caracterización que tiene desde mi punto de vista este impuesto, es un impuesto de control y no pierde su carácter; no pierde su carácter es un impuesto de control complementario de renta y como tal sigue operando en su diseño, sigue operando en su diseño y sí nosotros, aquí sí, me separo un poco, matizo la expresión de don Arturo Zaldívar en el sentido de que cuando son razones de política fiscal, vamos a decir, nos cuesta trabajo asomarnos al legislador, yo creo que no, yo creo que no nos debe de costar ese trabajo en tanto que muchas razones de política económica y política fiscal traducidas a expresiones tributarias, pues muchas veces salen de los carriles constitucionales, aunque tal vez la intención sea recaudatoria, de aliento, de desaliento, de controles, pero tienen que seguirse los cauces constitucionales. En este caso concreto, yo creo que las razones que se han dicho, el propio Ministro Zaldívar, el Ministro Aguilar, los que han estado en contra del proyecto, pues convenimos en que sí, efectivamente las razones que se dan son razonables, objetivas y suficientes para determinar este trato diferenciado y que desde mi punto de vista también no transgrede principios de equidad.

## **SUELDOS Y SALARIOS, GASTOS DE PREVISION SOCIAL, LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJORES DE LAS EMPRESAS Y DEMAS CONCEPTOS AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO AL SER NO DEDUCIBLES, VIOLAN LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

En este apartado la Ministra Luna Ramos hace un análisis de que los diversos gastos que son estrictamente indispensables, todos se han desechado bajo el argumento de ser un impuesto diferente el IETU, que tienen sus propios conceptos y deducciones y por lo tanto no aplican dichas deducciones a este impuesto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, es: No deducibilidad de diversos conceptos también es materia de equidad tributaria, en esta parte, el proyecto está determinando. “En los agravios expuestos por los recurrentes, se aduce que el A quo realizó un estudio indebido e incompleto en torno a los planteamientos en que se adujo que el artículo 5 fracción I, segundo párrafo de la Ley del IETU viola el principio de equidad tributaria, dada la imposibilidad de deducir los sueldos, salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores, en las utilidades de las empresas, y aquellas que sobrevengan por el término de la relación laboral, señalando que con el estudio que el juez realizó en torno a las aportaciones de seguridad social, no se les daba respuesta a los conceptos de violación relativos, dicho argumento también es enderezado en lo que se refiere a las erogaciones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley por concepto de terrenos adquiridos para construcción.

En la demanda de amparo, originalmente se había planteado la violación al principio equidad tributaria debido a que la Ley del IETU otorga un trato diferenciado entre distintas erogaciones que la recurrente considera necesarias e indispensables en la consecución de su objeto social, pues en unos casos sí permite realizar la deducción respectiva en tanto que en otros no, como es el caso de los sueldos, salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, entre erogaciones consisten en salarios y previsión social, pues mientras el primer concepto da lugar a un crédito fiscal el segundo no, siendo que ese trato diferencial se debe a una causa externa al contribuyente, esto es, que para el trabajador el salario se considere un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, en tanto que la previsión social sea para él un ingreso exento entre erogaciones por inversiones realizadas

antes de la entrada en vigor de la Ley del IETU y erogaciones por concepto de terrenos también efectuadas con anterioridad a su entrada en vigor, ya que para las inversiones se otorga una deducción adicional aunque”

“En los terrenos que no tienen un régimen adecuado de transición que reconozca la erosión de la capacidad económica, siendo que unas y otras erogaciones, inversiones y terrenos tienen la misma naturaleza, artículos quinto y sexto transitorios de la Ley del IETU”.

Dice el proyecto “que son infundados estos agravios a través de los cuales se aduce que el a quo habría efectuado un inadecuado e incompleto análisis del concepto de violación vertido a este respecto en la demanda de amparo, pues en el caso no procede realizar el análisis de equidad tributaria en los términos en que formula el impetrante de garantías, ya que el juez a quo tuvo razón al estimar que los argumentos vertidos en la demanda de garantías efectivamente resultaban inoperantes.

Lo anterior es así porque la protección que otorga el principio de equidad tributaria debe entenderse referida a los contribuyentes del tributo, a los sujetos y no a los ingresos y gastos que éstos efectúen, dicha protección se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; en cambio, el argumento de la quejosa se cifra en advertir el trato distinto e injustificado que otorgaría la Ley del IETU a las erogaciones efectuadas estableciendo que determinados gastos pueden tener el carácter de deducibles para efectos del impuesto mientras que otros no, como es el caso de los sueldos y salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, lo cual resulta inconcebible en términos del principio de equidad tributaria.

Asimismo, la quejosa hizo valer la inequidad de trato que otorgaría la Ley del IETU entre el pago de salarios por una parte y el pago de previsión social por otra, dado que el primer concepto sí daría lugar a un crédito fiscal mientras que el segundo no, justificándose en el hecho consistente en que para el trabajador en el primer caso el ingreso se considera como acumulable para efectos del impuesto sobre la renta y en el otro caso como ingreso exento.

Como se ve de nueva cuenta, la impetrante compara erogaciones aduciendo que éstas reciben un trato diferenciado sin reparar que éstos no son sujetos que tutele el principio de equidad tributaria, por lo que su situación no puede ser confrontada en términos de ese principio.

De igual forma y a pesar de que el argumento parezca referirse a una diferencia otorgada entre contribuyentes, la quejosa realmente sustenta su pretensión en la distinción que sufrirían, por un lado, las erogaciones por concepto de inversiones efectuadas antes de la entrada en vigor de la ley, y por otro, los gastos por concepto de terrenos adquiridos para construcción, también realizados con anterioridad al inicio de la vigencia de la norma.

#### **5.2.5.4 Resolución de la sesión**

Las conclusiones del debate de los diversos apartados se fueron dando bajo los muy diversos argumentos, pero todos ellos coinciden en tres puntos fundamentales:

- La diferenciación entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el (IETU) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) son dos impuestos diferentes con conceptos y cálculos propios.

- La no deducibilidad de gastos como intereses y regalías, es para evitar la evasión fiscal independientemente que en la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) existe el estudio de precios de transferencia para gravar las partes relacionadas.
- Las inversiones tienen un trato diferente porque son beneficios fiscales al contribuyente.
- Los sueldos y salarios y demás remuneraciones al trabajo personal subordinado, son no deducibles por las estrategias fiscales que evadían impuestos, no obstante existe un acreditamiento que compensa la no deducción señalada.

### **SUELDOS Y SALARIOS**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias. Señora Ministra Luna Ramos, al terminar casi la sesión anterior nos entregó usted un ejercicio que hace la comparación entre deducción y acreditamiento de un ejercicio con pérdidas, con la finalidad de que determináramos si es o no proporcional la no existencia de la deducción; en los comentarios de la sesión previa la mayoría de los Ministros ahora reducida a seis que aprobamos el Considerando correspondiente estimamos que no va a ser trascendente este ejemplo para modificar nuestro voto, en razón de que las deducciones previstas en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no buscan determinar utilidades o ganancias sino que persiguen una finalidad diferente, se traducen como auténticos beneficios al causante con miras al desarrollo de una política fiscal en los términos expresados tanto en las iniciativas como en la discusión de este impuesto. ¿Le consulto si insistiría usted en el comentario de este documento?

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: No tendría caso señor Presidente porque ustedes ya determinaron que esto no tendría realmente ninguna repercusión en el cambio de voto ni mucho menos, ustedes lo analizaron con lo que se repartió en la sesión anterior, entonces yo lo dejaría para mi voto particular.

### **LA NO PREVISION DE DEDUCCIONES EN EL IETU NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Queda superado este tema. Ahora bien, señoras y señores Ministros. La sesión preliminar de esta mañana ha sido muy importante porque nos ha permitido esclarecer cuál es el real avance de nuestras discusiones en este proyecto. Hemos aprobado hasta el Considerando Octavo para decir que: "la no previsión de deducciones en el impuesto empresarial a tasa única, no viola el principio de proporcionalidad", puesto que los Considerandos Nueve, Diez, Once y Doce están destinados al estudio del tema de proporcionalidad en relación con la no previsión de estas deducciones que se plantean como necesarias para la configuración del impuesto, les propongo que se les dé una respuesta general al final del Considerando Octavo que ya aprobamos sobre la base de que lo considerado en este apartado del fallo resuelve de manera general todos estos argumentos, y que si esto es así, debiéramos ahora atacar el contenido del Considerando Décimo Cuarto que se refiere a un tema de proporcionalidad, pero distinto a deducciones, como es el relativo a la mecánica de los pagos provisionales.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de 10 votos a favor del proyecto, en cuanto propone determinar que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, al no establecer en la mecánica para el cálculo y determinación de los pagos provisionales una mecánica de ajuste.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Expreso entonces de manera sucinta la propuesta de esta Presidencia para que pueda ser votada.

Los Considerandos Noveno, Décimo, Undécimo y Duodécimo del proyecto, en los que se estudia tema de proporcionalidad han quedado subsumidos en lo resuelto por el nuevo Considerando Octavo ya aprobado, motivo por el cual no es necesario, y se deben suprimir estos considerandos.

## **OTROS CONCEPTOS NO DEDUCIBLES Y LA INEXISTENCIA DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

Como se puede apreciar los argumentos planteados realmente se refieren a conceptos y no a personas que realizan erogaciones, si se valora que una misma persona puede ubicarse en distintos extremos que se pretenden constatar. Aunado a lo anterior cabe destacar el hecho de que la quejosa plantea la inequidad entre conceptos deducibles en la mecánica del impuesto sobre la renta; sin embargo, si bien el IETU se cataloga como un impuesto complementario de aquél no debe ser considerado un reflejo o reproducción exacta de este último, razón por la que en todo caso ni siquiera podría ser factible efectuar un análisis de constitucionalidad del IETU en torno a la garantía de equidad tributaria sobre la distinción entre conceptos deducibles en otro tipo de gravamen o tomando en cuenta los elementos que se integran en el esquema de otra contribución. **En consecuencia, se reitera que resultan infundados los agravios en que la recurrente combate la decisión del juez de distrito, en que calificó de inoperantes los conceptos de violación respectivos para sustentar la negativa del amparo, por la aducida violación al principio de equidad tributaria por parte de los artículos 5° fracción I, 2°, párrafo quinto y Sexto Transitorios de la Ley del IETU”.**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Importa precisar, este es un agravio formal, lo que se está aduciendo es que el señor juez de distrito no hizo un razonamiento adecuado, que omitió considerar algunos aspectos de la impugnación, que su estudio por esto fue incompleto y que su declaración de improcedencia de estos planteamientos es la que se estima contraria a derecho. Aquí con los razonamientos que nos ha leído la señora Ministra se da respuesta a esta argumentación, por eso mi confusión del otro tema.

## **INVERSIONES**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE ORTIZ MAYAGOITIA: También voto en favor del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de ocho votos a favor de la propuesta del proyecto, consistente en determinar que son infundados los agravios relacionados con la equidad del tratamiento previsto en los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la ley impugnada, respecto de los sistemas de deducción de inversiones nuevas.

## **INTERESES**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE ORTIZ MAYAGOITIA: También voto en favor del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente me permito informarle que existe una mayoría de nueve votos a favor de la propuesta del proyecto consistente en declarar infundados los agravios relacionados con la equidad del artículo 3°, fracción I, párrafo tercero de la ley impugnada, en cuanto al tratamiento que se da a los intereses.

## **REGALIAS**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Yo quisiera darles mi propia visión que difiere un tanto de las que he escuchado. Comparto la preocupación del señor Ministro Cossío en torno a que esto no está previsto como una deducción y esto es importante, en el concepto de violación se impugna los artículos 3º, fracción I, y el 6º, también fracción I, en ninguno de ellos se habla de deducción, de regalías; lo que dice el artículo 3º, fracción I, párrafo segundo: **“No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías”**.

Aquí hay una declaración de distinta naturaleza a la deducción propiamente dicha, no es objeto del impuesto el pago de regalías entre partes relacionadas. ¿Por qué? ¿Cuál es la motivación de esta exclusión en el pago del impuesto? Lo dice con claridad el dictamen de la Cámara de Diputados, nos leyó ya el Ministro Arturo Zaldívar, pero me permito reiterar esta lectura porque es el cimiento de mi argumentación.

**Dice el dictamen de la Cámara de Diputados en cuanto a excluir a las regalías como objeto del impuesto que esto solamente sería con la condición de que sean sólo aquéllas que provengan de transacciones, dice aquí: entre partes no relacionadas, que son las que forman parte del impuesto.**

La limitante anterior obedece a que se ha identificado que los pagos de regalías se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única.

**Lo anterior es así, porque la relación existente entre partes relacionadas permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas y generalmente acuden al pago de regalías para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero como por ejemplo, “en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles”.**

Yo estoy por la constitucionalidad del artículo 3º en la forma en que está diseñado, más aún me parece que recoge una realidad nacional, y que está muy inteligentemente tratado por el legislador, porque no concede una exención repito, dice: No está en las actividades gravadas el pago de regalías, pero solamente entre partes relacionadas, cuando paguen a un tercero ahí sí hay certeza en el precio, y sí cae en los supuestos del gravamen.

#### **5.2.5.5 Opinión personal de la sesión**

La principal argumentación es que como en un impuesto de control con características propias y bien definidas su inconstitucionalidad no se advierte en el texto de la misma ley.

En el caso de los pagos provisionales al ajuste que se puede hacer en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y no en el Impuesto Empresarial a tasa Única (IETU) es debido a que este último, en su cálculo maneja acumulativos de ingresos y costos y gastos por lo cual no es necesario este ajuste.

Con relación a las inversiones que se hicieron de Septiembre a Diciembre del 2007 y que se pueden deducir en los tres ejercicios siguientes al igual que las inversiones que se hicieron de Enero de 1998 al 31 de Diciembre de 2007, son beneficios que otorga la ley en disposiciones transitorias que no están encaminados a medir la capacidad contributiva.

En relación a los intereses pueden deducirse siempre y cuando en los ingresos se consideren en el precio de lo contrario no serían deducibles.

Cuando se argumenta el financiamiento para las empresas y que es un costo indispensable simplemente comentaron que el IETU es otro impuesto diferente con deducciones diferentes que en el ISR.

En las regalías se argumenta que son deducibles cuando se pagan a empresas independientes y no cuando son partes relacionadas, para no erosionar la base gravable como en el ISR ya que por medio de transferencias a regímenes preferenciales el dinero sale del país con la simulación de regalías.

No obstante, en la ley del ISR se señala los métodos y procedimientos para los precios de transferencias entre partes relacionadas y evitar esta fuga de dinero sin el pago de impuestos.

## **5.2.6 Sesión del 8 de Febrero del 2010**

### **5.2.6.1 Resumen de la sesión**

Los conceptos que fueron discutidos en esta sesión fueron:

- Regalías. La conclusión de este apartado por parte de los ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que estamos ante contribuyentes diferentes entre partes independientes y partes relacionadas.
- En relación al Impuesto al Activo, consideraron que no se afecta el principio de la retroactividad ya que en su momento se pudo hacer valer el derecho a la devolución de los diez ejercicios al comparar el ISR contra el Impuesto al Activo.
- En relación a las sociedades y asociaciones dedicadas a la enseñanza, si no se tiene el permiso para recibir donativos para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se convierten en sujetos para Impuesto Sobre la Renta y para el Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Las pérdidas fiscales se declaran infundados los agravios en virtud de que la nueva ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no contempla dichas pérdidas y solo se podrán utilizar como un beneficio vía acreditamiento bajo sus propios lineamientos.

## **5.2.6.2 Planteamiento de la problemática**

En esta sesión se complementa las regalías de la sesión anterior y se abordan otros temas de gran relevancia como lo son:

-El Impuesto al Activo, su recuperación se encuentra limitada en la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en el artículo tercero transitorio, además se plantea el principio de retroactividad de la ley, en perjuicio del contribuyente.

-También se abordan el caso de los no contribuyentes que marca la ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR) en relación a las escuelas de enseñanza que se rigen por la Ley Federal de Educación y la obligación de tener el título de donatarias para recibir los beneficios de ser no contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única, según el artículo 4 fracción III, ya que de lo contrario serían contribuyentes diferentes aunque se dediquen a la misma actividad.

A continuación señalo los planteamientos que hicieron los Ministros para cada uno de estos temas:

### **REGALIAS**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señoras y señores Ministros, en la última sesión discutíamos el tema de regalías entre partes relacionadas y de acuerdo con la intervención que tuve al final de esa sesión y con el sentir de lo que yo estimé una mayoría de los señores Ministros, pedí al Secretario General de Acuerdos que nos hiciera favor de redactar una propuesta alterna del Considerando Décimo Octavo, ésta propuesta ha sido revisada por los secretarios que integran la Comisión redactora de este proyecto y se han aceptado de parte nuestra las sugerencias de modificación al texto que ellos nos manifestaron, en el segmento previo comprobé con todos ustedes que recibieron este documento lo cual nos facilitaría mucho si ustedes aceptan que se tenga como propuesta de la Presidencia este Considerando alterno y que sea el que se someta a votación en favor o en contra de esta propuesta alterna. Si están anuentes con esto, instruyo al señor secretario para que tome votación nominal de este Considerando, que culmina con el reconocimiento de que se encuentra plenamente justificada la exclusión del objeto del impuesto empresarial a tasa única, de las regalías pagadas entre partes relacionadas y en vía de consecuencia ningún reproche puede realizarse al hecho de que las erogaciones realizadas por ese concepto, no encuadren dentro de los conceptos deducibles para efectos de la ley que regula esta contribución del impuesto empresarial a tasa única. Proceda a tomar votación señor secretario.

### **IMPUESTO AL ACTIVO**

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí señor Presidente, es el Considerando Décimo Noveno, está a partir de la página 575 del proyecto y el agravio lo que establece es que se está violando el principio de retroactividad en relación con el artículo tercero transitorio que se reclama, toda vez que este artículo impide que los contribuyentes puedan recuperar totalmente el impuesto al activo que hubieren pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél que el impuesto sobre la renta fuera mayor que el IMPAC a pesar de tener un derecho adquirido por ello conforme a lo previsto en el artículo 9º de la abrogada Ley del Impuesto al Activo.

El artículo 9º establecía la posibilidad de recuperación de estos impuestos que estuvieren pagados en demasía o su devolución; pero esta devolución podría hacerse a través de diez ejercicios fiscales; sin embargo, en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del IETU se está estableciendo lo siguiente; el Tercero Transitorio dice:

“La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, en los términos de la ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del diez por ciento del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución; el impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes”. Es todavía mucho más largo el artículo, pero fundamentalmente lo que se está estableciendo en el proyecto es que esto resulta violatorio del principio de retroactividad, porque si de alguna manera esto ya se había establecido en la anterior Ley del IMPAC y ahora se está pretendiendo que ésta recuperación de impuestos se dé a través del IETU, pues que sí se está violando un derecho adquirido y en cierta forma también se está permitiendo una recuperación con limitaciones al establecer que esto se lleve a cabo en relación con tres ejercicios anteriores y no permitan la recuperación total de este impuesto. Entonces, por esta razón el proyecto está proponiendo que se conceda el amparo por lo que hace a este artículo. Sería la propuesta señor Presidente.

#### **ASOCIACIONES SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A A ENSEÑANZA**

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Gracias señor Ministro Presidente, pues precisamente son estas personas morales asociaciones o sociedades civiles con fines no lucrativos autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, cuyos ingresos se destinan a los fines propios de su objeto social, se analiza el artículo 4º, fracción III del impuesto empresarial a tasa única en materia de igualdad y equidad tributaria.

Así que señora Ministra y señores Ministros, en el presente asunto se aduce por la parte recurrente esencialmente que el artículo 4º, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, transgrede las garantías de igualdad y de equidad que prevén los artículos 1º y 31, fracción IV constitucional, pues sin que exista una razón objetiva ni constitucionalmente válida para ello, exenta del pago del impuesto empresarial a tasa única a las personas morales, asociaciones y sociedades civiles con fines no lucrativos autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, cuyos ingresos se destinen a los fines propios de su objeto social, y no así a las personas morales que prestan servicios educativos a quienes condiciona dicho beneficio a que obtengan autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta; además de que los ingresos que obtenga sean destinados a su objeto social.

#### **PERDIDAS FISCALES DE ISR**

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor Presidente.

Este asunto que me corresponde presentar, contiene diversos temas que ya han sido resueltos por el Tribunal Pleno; por lo que en obvio de repeticiones me voy a permitir hacer referencia al único tema, bueno, son dos pero uno está todavía, es el del Tercero Transitorio, que ese quedamos que quedaba pendiente para mañana; el otro tema, es el no reconocimiento dentro de la mecánica del IETU, de las pérdidas fiscales que se vienen acarreado en materia de impuesto sobre la renta, o sea, irretroactividad de la ley; sobre este particular, la sociedad recurrente Fuente de Trevi, aduce que el a quo realizó una indebida valoración de la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas y se equivocó el negarle el amparo en lo referente a los planteamientos relacionados con la garantía de irretroactividad de la ley. Sostiene la quejosa medularmente, que se violenta el principio de irretroactividad de la ley en la medida que la Ley del IETU no contempla un régimen para dar algún tratamiento a las pérdidas fiscales suscitadas con anterioridad a su entrada en vigor

en el impuesto sobre la renta; que no se reconocen situaciones acaecidas en el pasado como las erogaciones realizadas con anterioridad a la vigencia de la ley y que en su cuantía excedieron las entradas de dinero y generaron con ello una pérdida; y tercero, que el legislador se encuentra obligado a contemplar lo que sea necesario incluidas las situaciones económicas y jurídicas creadas en el pasado para respetar las garantías constitucionales del contribuyente cuando se crea un nuevo impuesto.

### **5.2.6.3 Discusiones y debates**

#### **REGALIAS**

SEÑORA MINSITRA LUNA RAMOS: Yo me manifiesto en contra del Considerando que nos han hecho favor de repartir y manifiesto rápidamente por qué razón.

Del considerando se dice que porque se justifica que los contribuyentes podrían utilizar las operaciones de pago de regalías como medida para pulverizar la base del impuesto empresarial a tasa única, debido a la flexibilidad que se da en las transacciones efectuadas entre partes relacionadas, aunado al hecho de que las partes independientes y las partes relacionadas no podrían ser considerados sujetos equiparables.

Por lo que hace a la equiparabilidad, no voy a repetir lo que ya había mencionado en la sesión anterior, respecto de mi participación, simplemente en que de alguna manera no se tiene un control efectivo de las operaciones que ellos hacen, que porque pueden establecer el precio que ellos quieran, o es más fácil que en un momento dado puedan tener cierta flexibilidad en estas operaciones, yo leería lo que dice el artículo 86 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dice: “Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes: Fracción XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos y contraprestaciones que hubieren utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos: nombre y denominación, información relativa, información de documentación, el método aplicado conforme al 216” y luego la fracción XV que dice: “Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta ley en el orden establecido en el citado artículo.”

Del artículo antes transcrito se advierte que existe la obligación para los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas de obtener y conservar documentación comprobatoria a efecto de que dichas operaciones se realicen conforme a los métodos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pactando precios o contraprestaciones a valor de mercado; es decir, que el monto de dichos precios y contraprestaciones sean convenidos como si las operaciones se llevaran a cabo entre partes independientes en operaciones comparables.

Por otro lado, también el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dice: “Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos: Cumplir las obligaciones establecidas en ley, los documentos en que conste el pago de dichos impuestos tratándose de pagos extraordinarios, éstos sólo podrán deducirse siempre que el contribuyente proporcione la información a que está obligado en términos del artículo 86 de la ley.”

De lo anterior se puede concluir que el legislador con el objeto de evitar que los contribuyentes distorsionen en su favor y en perjuicio del fisco la base del impuesto estableció que todos los requisitos señalados en el 86 del debido ordenamiento, so pena de que el contribuyente que al incumplir con dicha disposición se vea imposibilitado para hacer deducibles las erogaciones. Por tanto, me manifiesto en contra de lo establecido en este considerando.

## **IMPUESTO AL ACTIVO**

SEÑOR MINISTRO LUIS MARÍA AGUILAR: Yo no estoy de acuerdo con el proyecto, porque da la impresión el proyecto de que se está afectando derechos adquiridos a partir de dos mil ocho, a partir de dos mil ocho ya no existe la Ley del Impuesto al Activo, los impuestos se pudieron haber recuperado si se hubiera dado la hipótesis en dos mil siete y suponiendo que se hubiera dado, tienen el derecho, eso no lo desconoce la nueva ley a que se les dé la devolución del impuesto al activo. El nuevo impuesto reconoce en una cuestión que aunque está vinculada por el tema del impuesto al activo, es una cuestión nueva, en la que reconociendo como un beneficio que pueden obtener una recuperación o devolución del impuesto al activo por los últimos tres años, no tiene nada que ver con el impuesto al activo que se podría recuperar mientras estuviera en vigor la ley, vamos, si durante la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo se hubiera dado la hipótesis, ese derecho hubiera, desde luego, entrado en la esfera jurídica del gobernado y eso no se lo está desconociendo la ley, tiene que haber sido en el mismo ejercicio y en ese mismo ejercicio tenía la generación del derecho y la oportunidad de exigir la devolución. Este nuevo impuesto establece una mecánica si ustedes quieren semejante en la que sólo se refiere a los tres últimos años, pero no desconoce de ninguna manera aquel derecho que se pudo haber generado en la hipótesis normativa que ya desapareció, ¿por qué ya no son los diez años?, pues porque la nueva Ley del IETU, ya no tiene la vigencia antes, sino a partir de dos mil ocho y la del IMPAC ya no tiene la vigencia sino hasta dos mil siete; entonces, yo no veo que se esté afectando ningún derecho; si la hipótesis en dos mil siete se hubiera dado se reconoce, eso no lo está desconociendo la nueva ley y la nueva ley tiene un mecanismo que tiene algo que ver con aquello que existió pero que es un nuevo mecanismo totalmente independiente. Por eso yo estoy en contra del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más? Señor Ministro Arturo Zaldívar.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Gracias señor Presidente.

Yo también estoy en contra del proyecto, a mí me parece que no hay una aplicación retroactiva, ni hay una ley retroactiva; lo que sucede es que el proyecto parte desde mi punto de vista del equívoco de señalar y de confundir un derecho adquirido por una expectativa de derecho, el derecho adquirido se da ejercicio por ejercicio, en el momento en que se actualiza que el impuesto sobre la renta pueda ser acreditado contra el activo, no se da previamente, si así fuera, resultaría que los gobernados tienen derecho a que no se modifiquen nunca las leyes fiscales, lo que obviamente no es el caso.

Entonces, si tomamos nosotros la teoría del derecho adquirido, lo que hay es una expectativa de derecho y el derecho adquirido se da ejercicio por ejercicio cuando se dan los supuestos.

Ahora, si nosotros analizamos también esto a la luz de la teoría de los componentes de la norma, como ustedes saben la Jurisprudencia del Pleno de la Corte ha dicho que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta deba producirse. ¿Cuál es el supuesto de la norma? El supuesto de la norma es que el ISR del ejercicio excediera al IMPAC del ejercicio, ese es el supuesto, cuando ese supuesto se da viene la consecuencia, la devolución del IMPAC que efectivamente es pagado.

A mí por eso me parece que no hay una aplicación retroactiva ni hay una norma retroactiva, porque no se está vulnerando este derecho que nace hasta que se da el supuesto de impuesto sobre la renta e IMPAC en los términos que he señalado y que se ha referido también el Ministro Luis María Aguilar, en ese momento se tiene que dar la consecuencia. Si esto se estuviera frustrando sí habría una ley retroactiva, pero repito, no sólo no la hay sino que si nosotros sostuviéramos que en esta hipótesis hay una ley retroactiva, implicaría un derecho adquirido de los gobernados de que no se modifique la legislación fiscal, lo que me parece pues que sería un absurdo. Gracias Presidente.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor Presidente. En la ley que estamos analizando, los amparos contra esta de IETU, el legislador limitó este derecho a la devolución del impuesto al activo, ya que destaca que no podrá ser mayor, como ya lo decía el Ministro Zaldívar, a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que se pague y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones previstas en el artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales dos mil cinco, seis y siete, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar su devolución.

**Ahora bien, para poder determinar si en la especie se actualiza la violación a la garantía de irretroactividad que consagra el 14 constitucional, es menester recordar que este Alto Tribunal ha sustentado que el derecho adquirido es aquél que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio, a su haber jurídico, o bien es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho, al patrimonio de una persona.**

En cambio, la expectativa de derecho es una mera pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho, esto es, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. Así, si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos, sino simples expectativas de derecho, no se está violando la garantía de irretroactividad de la ley.

Al efecto recordemos que el artículo 9º, de la Ley del Impuesto al Activo, abrogada a partir del primero de enero de dos mil ocho, disponía la posibilidad para que un contribuyente pudiera recuperar el impuesto al activo pagado en un ejercicio, y esos ejercicios inmediatos anteriores, siempre que en el ejercicio siguiente hubiera determinado un impuesto sobre la renta en mayor cantidad que el impuesto al activo en el mismo ejercicio.

Lo anterior le daba al contribuyente el derecho a recuperar el impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que se hubiera determinado el impuesto sobre la renta por pagar y hasta por el monto de este último impuesto, por lo que resultaba necesario para ejercer tal derecho que el contribuyente llevara a cabo una comparativa de impuesto. Así, para poder ejercer el derecho a la devolución del impuesto al activo, era necesario contar con un impuesto sobre la renta en mayor proporción que el primero, que el impuesto al activo, no por el hecho de pagar un impuesto al activo necesariamente le otorgaba el derecho para su recuperación, ya que para ello era necesaria la existencia de un impuesto sobre la renta con el cual compararlo por lo que constituía una mera expectativa de derecho, una pretensión, una esperanza, como ya dije, de que se realizara una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho a favor del gobernado, que en el caso que nos ocupa, lo constituye la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Gracias señor Ministro Presidente, pues yo contrariamente a lo que han manifestado los compañeros, yo sí comparto las consideraciones del proyecto en este tema, para mí, si bajo la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo se producía el supuesto de pago de dicho tributo así como consecuencia, o sea, el derecho a obtener la devolución de lo pagado en términos de ley y si esa

consecuencia es diferida en el tiempo, considero entonces que el derecho podría hacerse efectivo hasta el ejercicio fiscal en que el impuesto sobre la renta excediera el impuesto al activo si no había transcurrido más de 10 ejercicios.

Por todo ello, es inconcuso que la nueva normatividad no puede alterar o modificar ese supuesto ni su consecuencia en debido respeto a la garantía de irretroactividad, de manera que si la disposición transitoria que se analiza, alteró el supuesto y la consecuencia que nacieron bajo la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo, causando perjuicio a los contribuyentes, se concluye que viola la garantía de retroactividad consagrada en el artículo 14 constitucional.

Ese derecho, pienso, ingresa a la esfera jurídica de los contribuyentes en el momento en que efectivamente pagaban el impuesto al activo, esto es, si en un ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta resultaba menor que el impuesto al activo del mismo ejercicio tenía que cubrirse éste y en ese momento surgía el derecho del contribuyente de poderlo recuperar en el ejercicio en que el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo siempre que no hubieran transcurrido más de diez ejercicios.

Por tanto coincido con el proyecto, desde el momento en que se pagaba el impuesto al activo, prácticamente se ingresaba también a la esfera jurídica del contribuyente el derecho a recuperarlo en el ejercicio en que el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo siempre que no hubieran transcurrido estos diez ejercicios; de suerte tal que el derecho adquirido de los contribuyentes a obtener la devolución del impuesto al activo que hubieren pagado en los últimos diez ejercicios anteriores al en que el impuesto sobre la renta resultara mayor en los términos previstos en el artículo Noveno de la Ley del Impuesto al Activo y que se reconoce en el proceso legislativo del que surgió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no puede ser desconocido.

Por lo tanto, concluyo que sí se infringe el derecho adquirido de los contribuyentes que habían pagado impuesto al activo para obtener su devolución. Gracias Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Mi punto de vista señoras y señores Ministros, es que un derecho sujeto a una condición suspensiva es solamente una expectativa de derecho mientras la condición no se materialice, porque si no se da la condición, no se hace nunca exigible el derecho.

Aquí hay una condición muy clara: que en un mismo ejercicio fiscal, el impuesto sobre la renta fuera superior al impuesto pagado por concepto de IVA.

Cuando se suprime, se deroga la Ley del Impuesto al Activo, la condición ya no es posible de realizar porque ya no habrá pago de impuesto al activo y entonces en ningún supuesto la renta puede ser menor o mayor, no hay punto de comparación. Quedó pues a creación del legislador no decir nada o hacer algo en pro de quienes tenían acumulados pagos por el concepto de impuesto al activo en los términos que la ley propia lo garantizaba y se creó un nuevo sistema en sustitución del anterior, no hay pues desconocimiento de derechos adquiridos.

En el pago de 2008, esta comparación se pudo hacer porque en abril de 2008, se paga el ejercicio de 2007, pero en el pago de 2009 que corresponde al ejercicio de 2008, ya no hubo pago de activo, ya la condición que hace posible la exigencia que derivaba de este derecho, ya resultó de imposible realización, se pudo haber generado ¿qué?, que los causantes hicieran un cálculo virtual y de ahí, pero era de todas maneras una nueva configuración legislativa; se pudo no haber dicho nada o se pudo, como lo que hizo el legislador, atender a los últimos tres años y estimar el pago más bajo de activo a efecto de que el pago del impuesto sobre la renta se dé con mayor facilidad.

Yo también estoy en contra del proyecto, no creo que esta previsión viole garantía de retroactividad. Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente.

Yo por el contrario, estoy a favor del proyecto, lo que sucede para mí es que el artículo Tercero Transitorio del IETU, resulta a todas luces contrario al artículo 14 constitucional ¿por qué razón?: El artículo 9º, de la Ley del Impuesto al Activo preveía reglas y mecanismos para recuperar el impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, que eso es bien importante, anteriores y que el contribuyente tuviera pendiente de recuperar, entonces al entrar en vigor la Ley del IETU, se abroga la Ley del Impuesto al Activo y en el artículo Tercero Transitorio de la primera ley se establecen nuevas condiciones para recuperar el impuesto pagado en los diez últimos ejercicios, así como distintas reglas para poder recuperar eso que ya se pagó, no lo que se vaya a pagar de diez ejercicios anteriores no posteriores, entonces por esa razón, pues yo creo que sí en un momento dado es totalmente retroactivo

porque está cambiando las reglas para recuperar el impuesto al activo que ya se causó, que ya se pagó, y en esta tesitura a mí sí me parece que el violatorio del artículo 14 constitucional.

### **ASOCIACIONES Y SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A LA ENSEÑANZA**

En el Considerando Décimo Octavo del proyecto a fojas 565 a 585, se considera que no se infringe el principio de equidad tributaria, en virtud de que contrariamente a lo que sostiene la parte recurrente, el tratamiento especial que establece el artículo 4º, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso, y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, encuentra su justificación en los fines de beneficencia que tienen dichas empresas, pues lo que se buscó con esa medida fue beneficiar a verdaderas instituciones altruistas cuya labor no persigue lucro alguno.

De igual modo, se señala que es infundado el planteamiento de la quejosa en cuanto a que ese mismo tratamiento debió otorgarse no solo a esas instituciones sino también a las sociedades y asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza, puesto que éstas al igual que aquéllas, tienen idéntica naturaleza jurídica; además de que también realizan actividades que no tienen fines de lucro ni de especulación comercial, toda vez que el legislador federal no limitó a dicha exención al hecho de que las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, recibieran donativos deducibles del impuesto sobre la renta, sino también al cumplimiento de dos requisitos fundamentales, a saber: a) Que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso, y b) A que no otorguen a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, puesto que solo de esta manera se cumplirá con el propósito fundamental de apoyar a verdaderas instituciones de beneficencia.

Por tanto, se concluye que resulta incorrecto considerar que ese beneficio debería otorgarse a las instituciones o asociaciones educativas, a que hace alusión el artículo 95, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que el solo hecho de que en dicho ordenamiento se les considere como personas morales con fines no lucrativos, no implica que se les deba dar el mismo tratamiento que a los sujetos a que hace alusión el propio artículo 4º, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya que éste último cuerpo normativo como ordenamiento autónomo tiene sus propias disposiciones y regulaciones de modo que el tratamiento fiscal que se establece a este tipo de instituciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no tiene porque serle aplicable también a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza a pesar de que también tengan el carácter de personas morales con fines no lucrativos para efectos del impuesto sobre la renta, pues ese

beneficio no se hizo extensivo a todos los sujetos que tengan tal carácter, sino solo aquellas entidades que sean verdaderamente o verdaderas instituciones altruistas, éstas señora Ministra, señores Ministros esencialmente son las razones que se someten a la consideración del Tribunal Pleno.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: En esta parte del proyecto, se examina el artículo 4º fracción III de la Ley del IETU que prevé lo siguiente, dice: No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los siguientes ingresos: Fracción III. Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficio sobre el remanente distribuible salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado, para los efectos del párrafo anterior, también se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se propone negar el amparo porque existen razones objetivas que justifican el que solo se exente del pago del IETU a las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, condicionándolos a que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso y que no otorguen a persona alguna beneficio sobre el remanente distribuible, ya que a través de dicho mecanismo se puede conseguir el fin extrafiscal de favorecer a verdaderas instituciones altruistas.

El proyecto afirma también que la Ley del IETU es un ordenamiento, bueno, no voy a leer lo que dice el proyecto, sino la opinión: No se comparte el sentido del proyecto, resulta contradictoria la proposición que se hace de negar el amparo, en relación con la propuesta anterior, del asunto que se acababa de señalar, el del Ministro Valls, ¿Me parece? En relación con los ingresos. ¿O era del Ministro Cossío? En relación con los ingresos de los residentes en el extranjero, ya que en ambos el denominador común, es que se trata de sujetos exentos del impuesto sobre la renta y en un caso se afirma que ello es suficiente para justificar la exención del IETU y en el otro se concluye lo contrario, no obstante lo dispuesto en la fracción X del artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dice lo siguiente: "Artículo 95. Para los efectos de esta ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos además de las señaladas en el artículo 102 de la misma ley, fracción X.

Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por Decreto Presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza."

Ahora, es evidente que tanto las residentes que invierten en fondos de pensiones, las personas morales con fines altruistas y las instituciones de enseñanza, constituyen sujetos distintos pero en los tres casos existen razones plausibles para que se pudiera exentar del ISR y en consecuencia del IETU: lo que el proyecto pretende es demostrar que las instituciones altruistas y las instituciones educativas, son sujetos distintos, pero pasa por alto que cada uno de estos sujetos tiene méritos propios para preservar y fomentar su operación, dados los fines que cada uno de ellos persiguen; finalmente la Ley General de Educación, dispone en el artículo 10 que la educación que impartan los particulares, es un servicio público, lo cual demuestra la importancia de no gravar esa actividad con cargas fiscales que encarezcan su operación.

Artículo 10. "La educación que impartan el Estado, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios es un servicio público..." y luego, bueno, no les leo el resto del artículo.

Pero además el artículo 33 de la misma Ley de Educación dice: “Para cumplir con lo dispuesto en el artículo anterior, las autoridades educativas en el ámbito de sus respectivas competencias llevarán a cabo las siguientes actividades: Fracción X. Otorgarán estímulos a las asociaciones civiles y a las cooperativas de maestros que se dediquen a la enseñanza.” Por estas razones yo votaría en contra señor Presidente.

#### **PERDIDAS FISCALES DE ISR**

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ

El proyecto que se somete a la consideración de este Honorable Pleno elaborado por la Comisión de Secretarios, propone: declarar infundados los argumentos referidos al concluir que los particulares no tienen un derecho adquirido a tributar siempre bajo una misma base o tasa, puesto que las contribuciones constituyen una obligación consignada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, mas no un bien que forme parte del patrimonio del contribuyente. Desprendiéndose de lo anterior, que la Constitución tampoco avala que las circunstancias jurídicas o de hecho acontecidas antes de la entrada en vigor de la ley, deban ser reconocidas al momento de crear una contribución ex novo con la sola limitante de que en ello no se conculquen las garantías propias de la materia tributaria. Este es el único tema que es tratado novedoso, diferente, además del que ya me referí del Tercero Transitorio que pongo a la consideración de ustedes. Muchas gracias.

#### **5.2.6.4 Resolución de la sesión**

##### **REGALIAS**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente me permito informarle que existe una mayoría de ocho votos a favor de la propuesta modificada consistente en declarar infundado el agravio ya que el artículo 3º fracción I párrafo segundo, en relación con el diverso 6º fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no violenta la garantía de equidad tributaria al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas; con el voto en contra del señor Ministro Cossío Díaz por el sobreseimiento y de los señores Ministros Aguirre Anguiano y Luna Ramos a favor del proyecto original.

##### **IMPUESTO AL ACTIVO**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de siete votos en contra del proyecto y en el sentido de que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial Tasa Única no es retroactivo.

##### **SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES DEDICADAS A LA ENSEÑANZA**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE ORTIZ MAYAGOITIA: Voto en favor del proyecto. No lo mencioné pero a mí me convence mucho la razón que se tuvo en cuenta para elegir exclusivamente a las sociedades de beneficencia y es que sus bienes les llegan por donación y la transmisión a terceros es gratuita, en esto está la diferencia con las instituciones de educación, pero siendo gratuita la transmisión a terceros esto no se da en los planteles educativos.

Si la dan gratuita no tienen ingresos y no facturan nada, esto es, ahí no hace falta; aquí dice: “Tomando en consideración que ya para efectos del impuesto sobre la renta se establece que las instituciones que reciban bienes ofrecidos en donación no pueden ser comercializados, pero que no se entiende que ello ocurre cuando se cobren cuotas de recuperación siempre que su monto no exceda del 10% del precio de mercado de dichos

productos.” Ésta es la razón fundamental, otra vez está diciéndonos aquí el legislador: no estamos en presencia de un precio real que es el elemento fundamental para determinar el impuesto. Está la intención de voto en estos términos, pero de todas maneras nos queda pendiente, como ya lo dijimos, el tema de proporcionalidad en el artículo tercero transitorio.

#### **PERDIDAS FISCALES DE ISR**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: En la página trescientos veinticinco destaco este párrafo que es el segundo para quienes sostuvimos criterio mayoritario en materia de deducciones; dice este párrafo: “En consecuencia, resulta por demás evidente que tal y como ha sido sostenido al resolver sobre la constitucionalidad de la no deducibilidad de ciertos conceptos, la complementariedad que pretende el Legislador Federal no implica que estemos ante tributos equivalentes y las semejanzas que lleguen a existir entre ellos no obedecen a parámetros constitucionalmente exigidos o exigibles”.

Creo que es la respuesta que una mayoría dimos ya para las deducciones en este tema de pérdidas, la propuesta es negar el amparo.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una intención de nueve votos a favor del proyecto en el sentido de no estimar inconstitucional el hecho de que dentro de la mecánica del impuesto empresarial a tasa única, no se prevea un reconocimiento de las pérdidas fiscales que se vienen acarreado en materia de impuesto sobre la renta.

#### **5.2.6.5 Opinión personal de la sesión**

En esta sesión los Ministros concluyen:

“Que resulta por demás evidente y tal como se ha sostenido al resolver sobre la constitucionalidad de la no deducibilidad de ciertos conceptos, la complementariedad que pretende el legislador federal, no implica que estemos ante tributos equivalentes, y las semejanzas que lleguen a existir entre ellos, no obedece a parámetros constitucionales exigibles o no exigibles”

Todos los conceptos que fueron discutidos en su deducibilidad fueron negados bajos diversos argumentos:

- a) Regalías. La conclusión es que estamos ante contribuyentes diferentes entre partes independientes y partes relacionadas de ahí que las deducciones de estas últimas no es deducible, porque existe control administrativo en este tipo de empresas.

Sin embargo como lo señala la Ministra Luna Ramos, existe los mecanismos en el artículo 86 fracción XII del Impuesto Sobre la Renta, en donde obliga a los contribuyentes que son partes relacionadas a realizar un estudio de precios de transferencias cuyos métodos se encuentra en el artículo 216 de la misma ley.

- b) En relación al Impuesto al Activo, los ministros que estuvieron a favor de la no violación al principio de retroactividad señalan que en su momento se pudo hacer valer el derecho a la devolución de los diez

ejercicios al comparar el Impuesto Sobre la Renta (ISR) contra el Impuesto al Activo, al abrogarse la ley, se acabo esta comparación, por lo tanto se termina el derecho a la devolución, el artículo tercero transitorio de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) otorga un beneficio de poder recuperar el Impuesto al Activo bajo sus propios lineamientos ya se trata de una ley diferente.

- c) En relación a las sociedades y asociaciones dedicadas a la enseñanza, si no se tiene el permiso para recibir donativos y ser sujetos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), también serian del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), ya que aunque se trate de contribuyentes con la misma actividad, la diferencia radica en que unos si tienen el permiso para recibir donativos y los otros no, por lo tanto ya no son para efectos fiscales los mismos sujetos.
- d) Las perdidas fiscales se declaran infundados los agravios en virtud de que nueva ley y las pérdidas que se obtuvieron corresponden a otra ley y como beneficio que se otorga es que se puede acreditar bajo sus propios lineamientos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), pero no significa que deban de aplicar las perdidas como se venían haciendo.

## **5.2.7 Sesión del 9 de Febrero del 2010**

### **5.2.7.1 Resumen de la sesión**

Se declaran infundados los agravios de considerar que la nueva ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), viola el principio de proporcionalidad en el Impuesto al Activo al limitar la devolución del Impuesto hasta el 10% anual y después de hacer el comparativo del 2005,2006 y 2007 contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

### **5.2.7.2 Planteamiento de la problemática**

En esta sesión se analiza la devolución del Impuesto al Activo por diez ejercicios anteriores, desde el punto de vista de la proporcionalidad, ya que el de la retroactividad quedó comentado en la sesión anterior.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:

En concreto, al resolver sobre la constitucionalidad del impuesto al activo que estuvo en vigor durante 2007, una de las razones por las que este Pleno consideró que no se vulneraba la garantía de proporcionalidad, era precisamente el hecho de que el entero que se efectuaba aun sin las deducciones de deudas que la ley contempló hasta 2007, no afectaba la esfera jurídica del contribuyente, precisamente porque existía la posibilidad de recuperar el impuesto al activo de los últimos diez ejercicios; es decir, que en la medida en la que se pudiera recuperar el impuesto al activo, ello permitía que se conservara una correlación entre un impuesto sobre la renta que efectivamente tiene una visión global de la capacidad del contribuyente a través de la utilidad y del resultado fiscal y un impuesto al

activo que en principio no llegaba a tales extremos en la apreciación de la capacidad del causante.

Este mecanismo a través del cual se permitía la recuperación del gravamen pagado en ejercicios anteriores, me pareció un instrumento adecuado para que los activos que potencialmente mostraba una futura utilidad diera lugar al pago de un impuesto mínimo, pero que al actualizarse efectivamente esa utilidad y pagar el impuesto sobre la renta correspondiente, permitía al contribuyente recuperar las cantidades que había pagado y que al paso del tiempo demostraban que si no se había pagado originalmente impuesto sobre la renta, ello no obedecía a prácticas elusivas o estrategias fiscales, sino que las inversiones correspondientes aún no habían madurado.

**En suma, este mecanismo, para mí, era trascendental en la apreciación del impuesto al activo como un gravamen constitucional desde la garantía de proporcionalidad tributaria; en este contexto el que con tal facilidad el legislador fiscal haya desdeñado este mecanismo al implementar el IETU y haya fijado bases para la devolución que no obedezcan a ninguna lógica en particular, como lo es el que únicamente se consideren los últimos tres ejercicios o que solamente se autorice la devolución hasta por un porcentaje determinado, necesariamente tiene como efecto la trasgresión a la garantía de proporcionalidad tributaria.**

A mi juicio, el impuesto al activo que se había pagado y el que finalmente conserva el fisco, si no se generaba impuesto sobre la renta, son elementos para juzgar si realmente está pagado el contribuyente, está pagando el contribuyente el tributo que corresponde a su capacidad.

Los límites introducidos con la ley que ahora analizamos, al no permitir la recuperación íntegra de las cantidades a las que tiene el derecho el contribuyente, lo hace tributar en una medida diversa a la que corresponde a dicha capacidad.

**No considero adecuado ni suficiente pretender justificar la afectación sobre dicha devolución con argumentos relativos a simplificar el cumplimiento y la obligación del causante como se puede argumentar al considerar que el impuesto al activo ha sido aprobado; en todo caso el legislador no debió perder de vista que estaba introduciendo mecanismos que trascendían a la determinación del tributo, que finalmente conservaría el erario de manera definitiva y por simple reflejo al que se estimaría ajustado a la capacidad contributiva del causante.**

**Por todo ello, considero que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del IETU, sí viola la garantía de proporcionalidad tributaria, por lo que a mi parecer, en este punto sí debía concederse el amparo a las quejas. Gracias señor Presidente.**

### **5.2.7.3 Discusiones y debates**

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor Presidente.

El argumento de la quejosa es en el sentido de que el artículo Tercero Transitorio de la ley que analizamos, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que limita el efecto de la devolución al señalar que esta no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que se pague, y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, sin que en ningún caso exceda del 10%. Sobre este particular se nos propone declarar infundado el agravio hecho valer, al considerar que tal argumento no puede ser analizado a la luz de la garantía constitucional de proporcionalidad, ya que constituye un aspecto ajeno a la manifestación de capacidad económica a que atiende el impuesto empresarial a tasa única.

Yo comparto la conclusión a que llega el proyecto, la propuesta que se nos hace, ya que el hecho de que la Ley del IETU disponga que los contribuyentes sólo podrán recuperar una parte del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores y no la totalidad del mismo, no incide de manera alguna en la capacidad económica de los contribuyentes y más bien constituye un beneficio a su favor ante la imposibilidad de su recuperación al haberse abrogado la ley de la materia. Gracias señor Presidente.

#### **5.2.7.4 Resolución de la sesión**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más de las señoras o señores ministros? ¿Estiman suficientemente discutido este tema? Señor secretario sírvase tomar votación nominal en favor o en contra de la propuesta.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: **Sí señor Ministro Presidente. SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Contra la propuesta, sí se viola el principio de proporcionalidad; yo entiendo perfectamente que la ley abrogada permitía ciertas devoluciones y con su abrogación se dejó prendidos de la brocha a los contribuyentes, pero el párrafo siguiente vincula este impuesto con el anterior; entonces hay que darle lectura integral a la norma en cuestión, de lo que para mí sí resulta la falta de proporcionalidad. Gracias.**

#### **5.2.7.5 Opinión personal de la sesión**

Nuevamente se declaran infundados los agravios de considerar que la nueva del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) viola el principio de proporcionalidad en el Impuesto al Activo al limitar la devolución del Impuesto hasta el 10% Anual y después de hacer el comparativo del 2005,2006 y 2007 contra el ISR.

Se considera que el artículo tercero transitorio de la ley otorga un beneficio, ya que es un nuevo impuesto con características, conceptos y términos diferentes del Impuesto Sobre la Renta, pero al final son complementarios.

### **5.2.8 Sesión del 27 de Abril de 2010**

#### **5.2.8.1 Resumen de la sesión**

Se resumen gran cantidad de conceptos que ya habían sido tratados en las sesiones anteriores, pero se confirma las posturas:

- Primeramente los conceptos regalías e intereses que no define la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), como tales, no obstante si se encuentran definidos en el Código Fiscal de la Federación.
- Aunque la ley no defina minuciosamente cada uno de los conceptos, existen medios alternos como el Código Fiscal de la Federación para su aclaración.

- El concepto de Asimetría Fiscal si corresponden el cobro con el pago según la ley.
  - En el caso de sueldos y salarios, los ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideran que el crédito fiscal por salarios, es un beneficio que otorga la nueva ley con características y conceptos diferentes al Impuesto Sobre la Renta.
  - El no considerar a la previsión social como un crédito fiscal como los salarios no está limitando y vulnerando la capacidad contributiva del patrón ya que este último en el Impuesto Sobre la Renta, están exentos hasta siete salarios mínimos.
- En relación a las regalías, están se encuentran reguladas al no permitir tanto la acumulación como las deducciones en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).
- Las inversiones que se hicieron de Septiembre a Diciembre de 2007 y los que tenían inversiones de Enero de 1998 al 31 de Diciembre 2007, no aplica la retroactividad porque son beneficios que otorga una nueva ley.

### **5.2.8.2 Planteamiento de la problemática**

En esta sesión aparecen conceptos que no habían sido tratados anteriormente, como la no definición estos conceptos: regalías, intereses, la asimetría fiscal desde el punto de vista de violar el principio de proporcionalidad y legalidad.

Por otro lado se confirma lo que en sesiones anteriores se había ya analizado y estudiado tales como:

- a) La no deducción del saldo pendiente de deducir de inversiones de Enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007.
- b) El tratamiento del último cuatrimestre de 2007 a las inversiones.
- c) Las perdidas fiscales surgidas por motivo de la deducción inmediata que señala la ley de Impuesto Sobre la Renta, por los ejercicios 2005,2006 y 2007 y la determinación de su crédito fiscal.
- d) La limitación del acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta (ISR) pagado contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) al considerar lo efectivamente pagado.

- e) El efecto del crédito fiscal de salarios y la no deducción de los conceptos por el trabajo personal subordinado: previsión social, indemnizaciones etc.
- f) Otras deducciones no consideradas en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y si en el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

A continuación señalo la intervención de los Ministros y al final mi opinión personal.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor Ministro José Ramón Cossío.  
SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente. Este asunto es el primero, como lo señalaba usted, de los que hemos denominado el segundo paquete de asuntos de IETU. Este asunto tiene la peculiaridad de que algunos temas ya habían sido tratados directa o indirectamente en el llamado paquete que estuvimos viendo en el mes de febrero y otros son novedosos.

Creo que en este asunto se van a resolver buena parte de los problemas que están pendientes de tratarse. Quisiera yo, si es factible señor Presidente, ir presentando uno a uno los temas para facilitar su discusión y su comprensión y además por las peculiaridades técnicas que este tipo de asuntos suelen tener.

#### **REGALIAS. CONCEPTO NO DEFINIDO EN LA LEY DEL IETU**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Adelante señor Ministro.  
SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente.

Estoy ahora en el Considerando Séptimo que va de las páginas ciento cuatro a la ciento doce, aquí me parece que hay un tema novedoso.

En este considerando se analiza lo argumentado por la quejosa recurrente, en el sentido de que el juez de Distrito habría omitido atender el concepto de violación, en el que se adujo que el artículo 3º, fracción I, **de la Ley del IETU es inconstitucional, en virtud de que generaría un estado de inseguridad jurídica al no ser específico en su determinación de cuál es el ordenamiento legal aplicable para determinar a su vez qué debe entenderse por regalías, dado que la propia Ley del IETU no define dicho concepto.** Como pueden apreciar el argumento de la recurrente no se refiere directamente al fondo de la problemática sino a combatir la omisión en que a su juicio habría incurrido el juez de Distrito.

#### **INTERESES QUE NO SE CONSIDERAN EN EL PRECIO . CONCEPTO NO DEFINIDO EN LA LEY DEL IETU**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente.  
Estoy en el Considerando Octavo, va de las páginas ciento doce a la ciento treinta y dos, este también estimamos que es un tema novedoso. En este considerando se analiza el argumento a través del cual se hace valer que se viola la garantía de legalidad tributaria al no definirse qué debe entenderse por **“intereses que no se consideran parte del precio”**.

#### **LA LEY DEL IETU LE FALTA ASIMETRÍA FISCAL**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Cómo no señor Presidente, es el Considerando Noveno, páginas 132 a 143. También estimamos que aquí hay un tema novedoso. **Este tema corresponde a lo planteado por la quejosa, en el sentido de que la Ley del IETU acusaría una falta de asimetría fiscal específicamente en lo que se refiere a las formas de extinguir las obligaciones; toda vez que el ordenamiento legal ordena que deben**

**acumularse los ingresos cuando se obtengan a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones, y simultáneamente, no permite la deducción de las erogaciones, a menos que se trate de determinadas formas de extinción como son el pago, la compensación o la dación en pago.**

#### **SUELDOS Y SALARIOS (YA DISCUTIDO ANTERIORMENTE)**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Cómo no señor Presidente.

Estoy ahora en el Décimo, páginas 143 a 154. A través de este Considerando se analizan los argumentos relativos a la inseguridad jurídica que acarrearían los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del IETU, en virtud de que a juicio de la quejosa no especificarían el tratamiento que debería dárseles a las erogaciones efectivamente pagadas por salarios y asimilables a éstos, así como por aportaciones de seguridad social cuando el crédito correspondiente no pudiera acreditarse total o parcialmente contra el IETU en el ejercicio en el que se lleven a cabo las erogaciones.

En efecto, como es de su conocimiento, la Ley del IETU no autoriza la deducción de los pagos que se efectúen por concepto de salarios o asimilables a éstos; sin embargo, a través del artículo 8º de la ley se autoriza al contribuyente a acreditar una cantidad equivalente al monto de las erogaciones efectuadas por dichos conceptos, a lo cual se adicionan las aportaciones de seguridad social multiplicada por la tasa del impuesto; de esta manera, si bien no se cuenta con la deducción correspondiente, el crédito al que hago referencia tiene un impacto económico equivalente.

En relación con dicho mecanismo, la quejosa originalmente planteó la violación a la garantía de legalidad tributaria en virtud de que a su juicio la legislación aplicable no especificaría el tratamiento que correspondería al mencionado crédito en caso de que no pudiera utilizarse en algún ejercicio determinado; dicho argumento fue atendido por el juez de Distrito precisando que cuando el crédito aludido no se utilice parcialmente o totalmente el mismo ya no podrá ser utilizado en ejercicios posteriores.

A pesar de tal respuesta, la quejosa planteó en vía de agravio la omisión en la que habría incurrido el a quo en relación con el concepto de violación respectivo; en este contexto, el proyecto propone calificar de infundado el agravio dado que no se actualiza el caso de omisión al que alude la recurrente. Con independencia de lo anterior, en la propuesta se hace referencia a los argumentos de fondo calificándolos de inoperantes al señalar que la inseguridad jurídica que se acusa depende de la interpretación que se haga del artículo 8º de la Ley del IETU.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración del Pleno este Considerando Décimo. Si no hay comentarios de manera económica les pido voto a favor del proyecto. (VOTACIÓN FAVORABLE) Informe señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta del proyecto, consistente en negar el amparo respecto de los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al no ser violatorio del principio de legalidad tributaria.

#### **OTRAS DEDUCCIONES DEL IETU NO CONSIDERADAS EN LA LEY (YA DISCUTIDO ANTERIORMENTE)**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente.

Estoy de las páginas 154 a 177. En el Considerando Décimo Primero se analiza lo relativo a la no deducibilidad de diversos conceptos para efectos del impuesto empresarial a tasa única, así como el no reconocimiento en la mecánica del propio IETU de algunos conceptos relacionados con la situación jurídica del contribuyente en materia del impuesto sobre la renta. Se trata, como ustedes pueden apreciarlo, de uno de los temas que ya habíamos discutido en las sesiones del pasado mes de febrero.

Sólo para efectos de precisión añadiría que en el presente expediente dichos argumentos se plantean en relación con la supuesta violación a la garantía de proporcionalidad tributaria que derivaría de la no deducibilidad de conceptos que no estén gravados para efectos del ISR; con especial énfasis en lo que se refiere a la previsión social, según se plantea en el agravio primero. Igualmente, tal cuestión se aduce en relación con la no deducibilidad de intereses —cuarto agravio—, de regalías pagadas entre partes relacionadas, de conformidad con lo argumentado en el sexto agravio, así como con el no reconocimiento de pérdidas generadas antes de la entrada en vigor de la Ley del IETU, atendiendo a lo planteado en el noveno agravio. Asimismo, en el caso se aprecian reclamos —en el octavo agravio—, que se enderezan para controvertir la constitucionalidad por falta de proporcionalidad del artículo sexto transitorio de la ley, argumentando que dicho numeral no permitiría acreditar al 100% el saldo pendiente de deducir de adquisiciones adquiridas entre el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y el treinta y uno de diciembre del dos mil siete.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Pero aquí hubo votación mayoritaria y antes de poner el tema a discusión es uno de los que tratamos en el primer paquete de estos asuntos, le pido al señor secretario que nos recuerde por favor las votaciones que emitimos en los primeros asuntos, particularmente en la sesión de dos febrero de dos mil diez.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor Ministro Presidente, con gusto. En relación con el tema relativo a la no deducibilidad de diversos conceptos y la integración de la base de este tributo y el respeto al principio de proporcionalidad tributaria, en la sesión del martes dos de febrero de dos mil diez, por mayoría de seis votos de los señores Ministros Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Sánchez Cordero, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, se aprobó la propuesta en cuanto a negar el amparo respecto de los planteamientos correspondientes; los señores Ministros Franco González Salas, Cossío Díaz y Valls Hernández, votaron a favor del proyecto original y los señores Ministros Aguirre Anguiano y Luna Ramos votaron en contra de ambas propuestas.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de seis votos a favor de la propuesta del proyecto, consistente en que no viola el principio de proporcionalidad tributaria la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al no permitir la deducibilidad de diversos conceptos.

#### **FALTA DE ASIMETRÍA FISCAL EN EL COBRO Y PAGO DE LA LEY DEL IETU**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente.

Ahora voy al Considerando Décimo Segundo; páginas ciento setenta y siete a ciento noventa y cinco. Este es otro tema que estimamos novedoso, en este Considerando se atiende a lo planteado en el Décimo Quinto agravio, en el que la parte recurrente aduce que el juez de Distrito habría sido omiso en tanto que no habría analizado los argumentos a través de los cuales se planteaba la inconstitucionalidad de los artículos 3° fracción IV y 6° fracción III, ambos de la Ley del IETU, señalando que lo dispuesto por dichos numerales daría lugar a una asimetría fiscal, lo cual implicaría transgredir lo dispuesto por la garantía de proporcionalidad tributaria contemplada en la fracción IV del artículo 31 constitucional. En el proyecto se considera que dicha argumentación resulta fundada, pues efectivamente el a quo no analizó dicho planteamiento y se procede al estudio del correspondiente concepto de violación, en el que sustancialmente se hace valer que la Ley de IETU, resulta inconstitucional en virtud de que se conminaría a los causantes a tributar bajo una falsa capacidad contributiva como lo sería la que le hace reconocer los ingresos cuando se dan los supuestos de compulsión y remisión como formas de extinguir las obligaciones y simultáneamente no poder reconocer las deducciones, salvo en los casos en los que la extinción de obligaciones se manifestara en medios distintos al pago propiamente dicho a la dación en pago o a la compensación.

Los argumentos planteados en el concepto de violación se califican de inoperantes en diversos aspectos, según se desarrolla a continuación, debiendo precisarse que en el presente Considerando se retoman los conceptos de asimetría fiscal que hace un momento aludíamos y destacaba el Ministro Presidente.

En un primer aspecto se acota el argumento de la impetrante, pues se señala que la asimetría fiscal que acusa es cuando menos inexacta, dado que dicha circunstancia en todo caso se refiere a los momentos de acumulación, no así a los conceptos considerados como ingreso.

**Asimismo, se señala que la supuesta asimetría que se hace valer no se refiere a todos los casos a que alude la quejosa, debiendo excluirse aquéllos en los que se pague con títulos de crédito distintos del cheque, dado que en este supuesto se considerará que el efectivo cobro y el efectivo pago se dan en el mismo momento.**

### **FALTA DE CREDITO FISCAL POR EL PAGO DE PREVISION SOCIAL Y OTROS CONCEPTOS ANALOGOS QUE PAGA EL PATRON (YA DISCUTIDA ANTERIORMENTE)**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Voy al Décimo Tercero señor Presidente, páginas 196 a 206, es un tema novedoso, pero tiene ya, o está construido con base en lo que resolvimos en el mes de febrero. En el Considerando Décimo Tercero se analiza la constitucionalidad de los artículos 8º, penúltimo párrafo y 10, sexto párrafo de la Ley del IETU, en lo que se refiere al planteamiento consistente en que no se reconocerían determinados gastos erogados por el contribuyente empleador, específicamente aquéllos que no se consideran “ingreso”, en términos del Capítulo Primero del Título Cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con referencia al concepto de previsión social, en el crédito fiscal establecido por sueldos y salarios, lo cual se reclama como una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

En relación con dicho tema el juez de Distrito negó el amparo, lo cual es combatido por la recurrente en vía de agravio, insistiendo en que la Ley del IETU violentaría el principio de proporcionalidad tributaria pues, en su opinión, los contribuyentes del referido gravamen, a la vez son patrones que para determinar una utilidad o pérdida fiscal, necesariamente tienen que realizar erogaciones, independientemente que estén o no sujetas al pago del impuesto sobre la renta, por lo que estos gastos tendrían que ser considerados como necesarios para el desarrollo de las actividades objeto del impuesto; razón por la que tendrían que formar parte del crédito regulado en los numerales tachados de inconstitucionalidad.

El planteamiento respectivo se califica como infundado, acudiendo de nueva cuenta a los precedentes resueltos por este Tribunal Pleno en las sesiones de febrero pasado, a fin de sostener que si la parte recurrente sustenta sus agravios en la premisa consistente en que las erogaciones por concepto de previsión social, necesariamente deberían ser consideradas en el cálculo del crédito que puede aplicarse contra el IETU causado, dicha línea argumentativa no ha de prosperar, pues no se afecta la proporcionalidad tributaria cuando la contribución corresponde a la capacidad del causante, lo que se acredita al determinarse el impuesto sobre los ingresos brutos, máxime si la entidad mayor o menor del crédito, según contemple o no ciertos conceptos, al final de cuentas, únicamente está significando un mayor o menor beneficio tributario. **En este sentido, se reitera que de la misma forma en la que ocurre con el caso de los conceptos deducibles, los créditos fiscales se configuran como beneficios tributarios que también persiguen fines económicos, siendo que de conformidad con la mecánica propia del impuesto, resulta intrascendente la previsión de determinadas erogaciones como conceptos acreditables para atender a la capacidad contributiva que revela la fuente de riqueza gravada por el IETU. Este es otro caso de los de ingresos brutos en los que la minoría manifestaríamos la salvedad, pero por lo demás, pues esa es la exposición señor Presidente.**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración del Pleno este Considerando Décimo Tercero. No habiendo ninguna participación de la señora y señores Ministros, de manera económica les pido voto a favor, con las salvedades ya conocidas. (VOTACIÓN FAVORABLE). Informe señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de votos a favor de la propuesta contenida en el Considerando Décimo Tercero, consistente en negar el amparo respecto de los artículos 8º, párrafo penúltimo y 10º, párrafo sexto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no ser violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, con las salvedades de los señores Ministros: Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas y Valls Hernández.

**FALTA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO POR UNA PARTE RELACIONADA EN MEXICO POR CONCEPTO DE REGALIAS. (DISCUTIDO ANTERIORMENTE)**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí señor Presidente. Décimo Cuarto, páginas 207 a 226; también está en la situación anterior, es tema novedoso pero utiliza parte de lo ya resuelto. En el punto Considerativo Décimo Cuarto se analiza lo argumentado por la quejosa en el sentido de que la Ley del IETU resultaría violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, pues imposibilita el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por aquellos ingresos recibidos por la realización de actividades entre partes relacionadas que dan origen al pago de regalías contra el propio IETU, el cual constituiría un costo para el contribuyente y por lo tanto debería ser acreditable; sin embargo, previo al estudio de fondo se analiza lo que hace valer la recurrente a través de su escrito de agravios en el sentido de que el juez de Distrito habría omitido pronunciarse sobre dicha cuestión, y se concluye que tal argumento resulta fundado, pues efectivamente no se estudió dicha cuestión en lo que se refiere a los conceptos acreditables, con independencia de que se hubieren revisado al pronunciarse los conceptos deducibles en materia de IETU. En tal virtud, dado lo fundado del agravio se analiza el concepto de violación y se califica al mismo como infundado, para lo cual se acude esencialmente a dos líneas argumentativas: por una parte, en el proyecto se retoman los pronunciamientos que efectuó este Tribunal Pleno en el mes de febrero sobre los ingresos brutos como objeto del IETU, considerándolos como una medida adecuada de capacidad contributiva, a la que válidamente podrían acudir el Legislador de lo que deriva la conclusión de que las deducciones y conceptos acreditables son beneficios tributarios otorgados por el Legislador federal para la consecución de determinadas finalidades.

A mayor abundamiento, se aprecia que la quejosa, se duele de que no podría acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero mismo que correspondería a los ingresos que percibe por regalías que le pagan sus partes relacionadas.

En relación con dicha circunstancia, la Ley del IETU establece que: será acreditable contra dicho impuesto el ISR pagado en el extranjero cuando corresponde a ingresos gravados por el propio IETU caso este que no se actualiza en lo que se refiere a las regalías pagadas entre partes relacionadas, lo anterior según propone la consulta resulta lógico y válido desde el punto de vista constitucional por dos razones:

Primera. Para conservar una lógica entre el impuesto causado y el impuesto acreditable a la luz de la intención de constituir al IETU como un mecanismo de control del ISR, por lo que resultaba pertinente que la posibilidad de acreditar dependiera de que ambas contribuciones, la causada que se disminuirá con la acreditable y esta misma, se generaran por los mismos conceptos; es decir, que ambas se causen atendiendo a la realización del mismo hecho imponible, lo que no acontece con las regalías pagadas entre partes relacionadas.

Segunda. Se sostiene que no existe una razón válida que permita pensar que el ISR pagado en el extranjero por los ingresos derivados del pago de regalías por partes relacionadas que

no están gravados por el IETU debe ser acreditable, sino todo lo contrario, considerando que la proporcionalidad en la tributación se ve mejor servida por la incorporación de disposiciones como las reclamadas, que no sólo no vulneran garantías individuales, sino que permiten generar el mayor grado de consistencia en el mecanismo de tributación, sirviendo al propósito de conservar una relación proporcionada y razonable entre el IETU causado como contribución mínima y de control y el ISR acreditable contra aquel, mismo que debe limitarse al efectivamente pagado en México o en el extranjero y solamente por los mismos ingresos que grave el primero de dichos tributos.

Éste tiene la misma situación, creo que hay reserva de la minoría señor Presidente por las razones que mencionábamos hace un rato.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Comentarios a este Considerando Décimo Cuarto, si no hay ninguno y con las reservas que ya se han manifestado consulto al Pleno la aprobación de manera económica. (VOTACIÓN FAVORABLE) Informe señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta contenida en el Considerando Décimo Cuarto del proyecto, consistente en negar el amparo respecto de los artículos 8º, párrafo séptimo, y 3º fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única al no ser violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, con las salvedades de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas y Valls Hernández.

#### **LIMITACION DEL ACREDITAMIENTO DEL ISR VS IETU SEGÚN EL ART. 8 DE LA LEY**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí, señor Presidente.

Considerando Décimo Quinto, páginas 226 a 256. En este punto considerativo, se analiza lo argumentado por la quejosa recurrente en el sentido de que el artículo 8º de la Ley del IETU contrariamente a lo decidido por el juez, violaría la garantía de proporcionalidad tributaria en la medida en la que limita el impuesto sobre la renta acreditable contra el propio IETU al que se identifica como efectivamente pagado.

#### **LA NO DEDUCIBILIDAD DE INTERESES NO VIOLA EL VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (YA DISCUTIDO ANTERIORMENTE)**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí señor Presidente, este tema ya había sido discutido está en el Considerando Décimo Sexto, páginas 256 a 275.

En este concepto se da respuesta a un argumento que ya fue motivo de pronunciamiento específico por parte de este Tribunal, en las sesiones de febrero, cuando se analizó un primer paquete de amparos.

Específicamente se trata el argumento que sostiene la inconstitucionalidad del artículo 6º, fracción I, en relación con los artículos 2º, párrafo primero y 3º, fracción I, párrafo tercero todos de la Ley del IETU por considerarlos violatorios de la garantía de equidad tributaria, efectivamente, ya que mientras a unos de los contribuyentes se les permite la deducción de los intereses que afecten la base gravable del mencionado impuesto, cuando éstos se consideran parte del precio, a otros no, como es el caso de la recurrente, no obstante que los dos tipos de intereses tanto los que forman parte del precio como los que no, tienen la misma naturaleza, esto es, son estrictamente indispensables para el funcionamiento de la empresa y tienen el mismo efecto en el patrimonio de los contribuyentes. Como decía, esto ya fue votado señor Presidente. Creo que aquí alcanzamos también votaciones unánimes hasta donde recuerdo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor secretario, en este tema ¿nos podría recordar la votación anterior?

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, con gusto señor Ministro Presidente. En la sesión del jueves 4 de febrero de 2010, se declaró infundado el agravio relativo a que el artículo 6º, fracción I, de la ley impugnada, transgrede el principio de equidad tributaria al no permitir deducir los pagos por concepto de intereses. Fue por una mayoría de nueve votos, con el voto en contra de las señoras Ministras Luna Ramos y Sánchez Cordero.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Está sólo el voto en contra, de la señora Ministra Sánchez Cordero. Consulto si ¿estaríamos en condición de ratificar la votación?

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Sí señor SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, entonces les pido la ratificación de la votación anterior. Informe señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de nueve votos a favor de la propuesta del proyecto contenida en su Considerando Décimo Sexto, en el sentido de negar el amparo respecto del artículo 6º, fracción I, en relación con los diversos 2º, párrafo primero y tercero, fracción I, párrafo tercero, todos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no ser violatorios del principio de equidad tributaria, con el voto en contra de la señora Ministra Sánchez Cordero.

#### **FALTA DE EQUIDAD PARA LOS CONTRIBUYENTES LOS QUE HICIERON INVERSIONES DE SEP A DIC 2007 (YA DISCUTIDO ANTERIOEMENTE)**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se reanuda la sesión. Creo que estamos cercanos a ver la terminación de este asunto, les hago una muy respetuosa exhortación para que hagamos todo lo posible de darle fin esta mañana, salvo que hubiera algo que amerite discusión. Adelante señor Ministro ponente.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor Presidente. El Considerando Vigésimo Primero ya lo habíamos analizado. Aquí la quejosa, ahora recurrente, sostiene que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del IETU viola la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque a su juicio establece un trato diferente para los contribuyentes que tienen inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete; respecto del otro lado a los contribuyentes que no poseen inversiones con esas características en el período mencionado.

Adicionalmente porque establecería, dice él, un trato diferente para los contribuyentes que tienen inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete, respecto de lo otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones con esas características en un período diferente.

Como decía, este tema ya fue discutido y votado señor Presidente, de forma que no habría nada más que agregar.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe una mayoría de ocho votos a favor de la propuesta del proyecto, consistente en negar el amparo respecto del artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al no ser violatorio del principio de equidad tributaria; con el voto en contra de los señores Ministros Gudiño Pelayo y Aguilar Morales.

#### **FALTA DE EQUIDAD PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE HICIERON EROGACIONES ANTES DE ENERO DE 2008 Y NO SE PERMITE SU DEDUCCION PERO SI SUS INGRESOS**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Adelante señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Ahora vamos al Considerando Vigésimo Segundo, páginas 386 a 391. Éste se califica de inoperante, el agravio consistente en que el artículo Noveno Transitorio de la Ley del IETU viola el principio de equidad tributaria porque otorgaría un trato diferente a los contribuyentes que realizaron erogaciones que corresponden a enajenaciones de bienes, prestación de servicios independientes y uso o goce temporal de bienes utilizados para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1º de dicha ley, devengados con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad respecto de lo otorgado a los causantes que se ubican en los supuestos de la fracción I, del artículo Quinto de la ley mencionada, y que se encuentran en iguales circunstancias por haber realizado las mismas erogaciones, sólo que no se devengaron antes de la fecha citada.

Lo anterior en razón de que los que realizaron dichas erogaciones antes de la entrada en vigor de la ley no podrán deducir y pagar el impuesto sobre un ingreso que se consideraba ficticio, mientras que quienes realizan dichas erogaciones a partir de enero de dos mil ocho sí las podrán deducir y, por tanto, cubrirán el impuesto sobre un ingreso real.

### **PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE DISMINUIR VIOLENTAN LA EQUIDAD TRIBUTARIA (YA DISCUTIDO ANTERIORMENTE)**

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí, sí señor. Voy al tema Vigésimo Tercero, éste va de las páginas tres noventa y uno a cuatrocientos dos. Éste es novedoso, dice: La recurrente combate las consideraciones de la sentencia recurrida, insistiendo en que el artículo 2º del Decreto de Beneficios Fiscales publicado en el Diario Oficial del cinco de noviembre de dos mil siete, violaría, dice: la garantía de equidad tributaria, pues otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del IETU por las pérdidas pendientes de disminuir en el impuesto sobre la renta generadas en los ejercicios fiscales de dos mil cinco-dos mil seis y dos mil siete por las erogaciones en inversiones de activo fijo, pero limita el estímulo a aquellos contribuyentes que hayan efectuado la deducción de sus inversiones, conforme a los artículos 220, deducción inmediata; 136, deducción de inversiones para contribuyentes intermedios, y 225, deducción de terrenos por desarrolladores inmobiliarios, todo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, excluyendo a otros contribuyentes que hayan efectuado la deducción de sus inversiones de diferente forma, como sería a través de la aplicación de los porcentajes máximos de deducción autorizados en los artículos 40 y 41 de dicha ley, a pesar de que también tenga pérdidas fiscales generadas en los citados ejercicios fiscales. Dichos argumentos se califican de infundados por la propuesta que se somete a su consideración, pues se estima que la distinción de tratamiento respecto del otorgamiento del estímulo fiscal aludido, no se traduce en violación al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, con base en los argumentos que fueron expresados por el Ejecutivo Federal al otorgar dicho beneficio.

## **5.2.8.3 Discusiones y debates**

### **REGALIAS.**

La propuesta que se somete a nuestra consideración se desdobra en diversos aspectos. En un primer aspecto se señala que el agravio deviene infundado, en virtud de que el a quo no había incurrido en omisión alguna, toda vez que dicho juzgador precisó que es el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación el que define qué debe entenderse por regalías; adicionalmente se señala que al no combatir esta determinación del juez de Distrito, la negativa del amparo debe quedar firme en lo que se refiere al artículo 3º fracción I de la citada Ley del IETU.

No obstante lo anterior, en el propio Considerando Séptimo se señala que los argumentos analizados deben considerarse inoperantes, dado que el cuestionamiento de

constitucionalidad, se reduciría a una cuestión de interpretación de la legislación fiscal, para determinar qué es lo que debe entenderse por regalías, y siendo el caso que conforme a los criterios reiterados por esta Suprema Corte, la Constitución Federal no exige al Legislador el que en cada uno de sus ordenamientos secundarios defina los vocablos o locuciones que analizan de una manera muy desarrollada.

Finalmente, se señala que no se viola la garantía de seguridad jurídica tutelada por el artículo 31 fracción IV, en virtud de que tal y como lo señaló el juez de Distrito, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, define con claridad qué debe entenderse por regalías.

### **INTERESES QUE NO SE CONSIDERAN EN EL PRECIO . CONCEPTO NO DEFINIDO EN LA LEY DEL IETU**

La relevancia de lo anterior deriva de que el artículo 3º, fracción I de la Ley del IETU, define qué es lo que debe entenderse por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, como actividades que dan lugar a la causación del IETU. En dicha fracción se señala que no se considerarán dentro de dichas categorías, y cito: “A las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2º de la propia ley”. Fin de la cita. Así, cuando se lleven a cabo operaciones de financiamiento o mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio, la operación correspondiente no debería ser considerada como actividad causante del impuesto empresarial a tasa única, lo cual, adicionalmente tendrá como efecto que no se pueda tomar deducción alguna por el pago realizado; en cambio, si se realizan pagos de intereses que sí se consideren parte del precio, la operación respectiva sí sería considerada como actividad que causa el IETU y, por ende, sí otorgará el derecho a tomar la deducción correspondiente para quien realiza el pago.

Como anticipaba, la quejosa opuso una violación a la garantía de legalidad tributaria, señalando que no podía determinar qué debe entenderse por intereses que no se consideran parte del precio; sin embargo, la materia propia del agravio planteado en la revisión es la omisión de la que se duele la quejosa al señalar que el juez de Distrito no habría atendido el problema efectivamente planteado, pues a su juicio se habría limitado a sostener que la ley sí permite identificar los intereses que dan lugar al pago del IETU al referirse justamente a la distinción entre los intereses que forman parte del precio y los que no, pero sin delimitar cuáles son éstos en cada caso.

En el proyecto se propone que el agravio es sustancialmente fundado, pues efectivamente quedaría pendiente de definirse cuáles son los intereses que no se consideran parte del precio y se procede al estudio del concepto de violación correspondiente, mismo que se califica de infundado.

Esta conclusión se apoya en que el proyecto enuncia el criterio reiterado por esta Suprema Corte, en virtud del cual el principio de legalidad exige al Legislador el establecimiento de los elementos constitutivos de las contribuciones de manera clara y razonable; en este contexto se precisa que las leyes tributarias como cualesquiera otras pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual, sin embargo, no siempre ocasiona su inconstitucionalidad; ello acontecería sólo si no es posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo.

Ya yendo al caso concreto, el proyecto sostiene que los problemas interpretativos no son invencibles, pues si bien algunas personas podrían preguntarse cuáles son los intereses a los que aluden las disposiciones reclamadas, en realidad tales cuestiones son perfectamente determinables en los siguientes términos: Primero. En el proyecto se sostiene que los intereses que son parte del precio, son aquéllos que propiamente se incorporan al valor que

recibe en las operaciones comerciales como contraprestación por las obligaciones contraídas en éstas; en consecuencia, no se considerarían parte del precio los intereses que no se incorporaron como contraprestación de una determinada operación comercial, sino que formalmente derivan de la celebración de operaciones de financiamiento o mutuo como monto susceptibles de ser cubiertos adicionalmente al precio y en los términos de dicho contrato.

Segundo. Asimismo, acudiendo al proceso legislativo que dio lugar a esta Ley del IETU, en el proyecto se atiende un elemento específico que facilita el conocimiento de la cuestión debatida, tomando en cuenta que los intereses que forman parte del precio pueden conocerse de manera anticipada como un aspecto que buscaba el Legislador, al señalar que excluía del objeto del gravamen a los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo cuando no forman parte del precio; todo ello con el propósito de eliminar la simulación y evadir el pago del IETU, pues si los intereses quedan incorporados al precio no queda margen alguno para tales prácticas con independencia de la alta o escasa probabilidad de ocurrencia que pudiera haber en los casos diversos.

**El proyecto del señor Ministro Cossío califica de infundado el agravio correspondiente llevando a cabo el análisis del concepto de violación y concluyendo con lo infundado del mismo, en esencia, porque resulta del entendimiento ordinario que los intereses, que son parte del precio, son aquellos que se incorporan al valor que se reciben en las operaciones comerciales como contraprestación por las obligaciones contraídas en ésta, señalando que por la misma circunstancia, no son parte del precio los intereses que no se incorporan como contraprestación de una determinada operación comercial, sino que formalmente derivan de la celebración de operaciones de financiamiento o mutuo con montos susceptibles de ser cubiertos adicionalmente al precio y en los términos de dichos contratos. Literalmente, el proyecto dice lo siguiente:** “De esta manera, es evidente que el contribuyente puede conocer, sin necesidad de acudir a lecturas alejadas del texto legal, cuáles son los intereses que se consideran como parte de la contraprestación pactada, y cuáles quedan excluidos del precio, pues encuentra a su alcance la comprensión de lo que cobra a su contraparte, tomando en cuenta que son los propios causantes quienes comercialmente determinan las condiciones en que la contraprestación ha de ser cubierta y por ende, cuáles son los intereses que finalmente formarán parte del precio derivado de actividades de financiamiento o mutuo”.

Hasta ahí la cita literal. Así, me resulta claro que el juez del conocimiento sí dio respuesta al planteamiento que hizo valer la parte recurrente, por lo que no se debió analizar —lo digo respetuosamente— el concepto de violación al declarar infundado el agravio respectivo. Sin embargo —como antes dije— de cualquier manera el concepto de violación resulta infundado, ya que el Legislador sí determinó qué intereses formaban parte del precio atendiendo a que éstos se incorporan a la contraprestación utilizada para obtener la base gravable. Es decir, tomando en consideración cuáles son los intereses que debe pagar quien adquiere el bien o el servicio, y que se conocen de antemano, a grado tal que pueden inclusive integrarse al precio.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro ponente, pues es en realidad una sugerencia de cambio en el tratamiento, en vez de decir que el juez de Distrito no estudió el concepto, si lo estudió, y el desarrollo es correcto. Está de acuerdo en esto.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí cómo no señor Presidente, muchas gracias señor Ministro.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Al contrario, gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: No sé, lo dejo en la mesa también del ponente, al aceptar esta situación, tal vez podría matizarse o eliminarse las consideraciones en relación a basarse en el argumento del quejoso en el sentido de la claridad, y que así lo entendió, y

que así se dice en el proyecto, o sea, analizando el aspecto subjetivo y no el objetivo como análisis constitucional, que quedaría salvado con lo que he aceptado. Creo que si se revisa esto, es matizar o eliminar ese fundamento, y manejar éste otro que se está dando, este tratamiento.

## **LA LEY DEL IETU LE FALTA ASIMETRIA FISCAL**

En este sentido, se sostiene que la asimetría fiscal, no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática, la violación a alguna de las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, inclusive, se afirma que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos en un sentido o en otro para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal.

Finalmente, la calificación de infundado deriva de que la propia argumentación de la quejosa pone de manifiesto su entendimiento de la norma que acusa de inconstitucional por violatoria de la garantía de legalidad tributaria, pues dicha parte asevera, y cito: que es imposible no observar que conforme a la letra de la ley los ingresos que generarán entre otras formas, los ingresos se generarán perdón, entre otras formas con cualquier forma de extinción de las obligaciones, mientras que las erogaciones que se considerarán deducibles entre otras, sólo corresponderán a ciertas formas de extinción de las obligaciones”, fin de la cita. Todo lo cual evidencia que se cumple con los parámetros que la jurisprudencia de esta Suprema Corte ha establecido en materia de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

Cabe destacar que este mismo planteamiento es reiterado en materia proporcional tributaria y podrá ser materia de un diverso debate cuando se analice el Considerando Décimo Segundo de este proyecto.

**La calificación de inoperancia e infundado** que se propone, se refieren a temas más o menos ordinarios en materia de amparo, por lo que principalmente quisiera llamar su atención sobre la forma en la que el proyecto se refiere a la asimetría fiscal, pues se sugiere una delimitación para este principio de política tributaria, mismo que resultará trascendente no sólo para resolver éste y otros temas en relación con el expediente que estamos analizando, el 1134/2009, y los demás que estamos viendo también al analizar este paquete de amparos en revisión, sino que también a mi juicio tendría repercusión en la forma en la que se aborden los temas propios del IETU cuando se susciten controversias entre los tribunales competentes.

**En relación con lo anterior, en la página 134 del proyecto se sostiene lo siguiente, cito: “La asimetría fiscal se refiere al equilibrio que debe existir entre ingresos y gastos y se traduce en que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso, a la persona física o moral que realiza el pago que genera el reconocimiento del ingreso, le debe corresponder una deducción.**

**En materia del impuesto empresarial a tasa única, es evidente la aplicación de dicho principio, en tanto que de conformidad con la fracción I del artículo 6º de la ley, su mecánica condiciona la deducción de determinadas erogaciones, al hecho de que sean efectuadas a favor de otras personas causantes del propio tributo y como pago por la realización de las actividades contempladas en el artículo 1º de la ley, de lo que deriva que la realización de una erogación deducible se traducirá en la vinculación de estos terceros al pago del impuesto” fin de la cita.**

De igual manera, en la página 137 del proyecto, se precisa que la asimetría fiscal, puede referirse a la forma en la que la ley delimita los conceptos deducibles, se entiende en relación con los ingresos acumulables de la contraparte, pero también a los momentos en los que debe reconocer el ingreso, en relación con el momento en que podrían tomarse las deducciones.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Es muy interesante el planteamiento de esta parte del proyecto, destaco la tesis de que este Alto Tribunal no ha reconocido ni reconoce a la asimetría fiscal, como una condición que traiga por sí misma la violación a la Constitución, aunque salva la situación el propio proyecto cuando dice que si la asimetría fiscal provocara efectos coincidentes a los que provoca la violación de alguna de las garantías constitucionales, es clara la inconstitucionalidad pero por este efecto de falta de equidad o de proporcionalidad del impuesto y no por asimetría, solo lo destaco porque esta es una de las tesis que deberán redactar. Está a discusión del Pleno, señor Ministro Fernando Franco.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Gracias señor Presidente, yo vengo de acuerdo con el proyecto y creo que precisamente el proyecto en lo que quizás valga la pena que a la hora que se redacte la tesis que usted sugiere se tome en cuenta, lo que está diciendo es que no se toma como necesariamente el efecto que puede producir, pero yo vengo de acuerdo con el proyecto, nada más simplemente quiero decir que en este considerando y en otros, me separo de la afirmación de que el objeto del impuesto, son los ingresos brutos, yo entiendo que el proyecto está desarrollado sobre la base del criterio mayoritario y lo respeto; sin embargo, en todas las sesiones del 2, 4, 8 y 9 de febrero en que discutimos los anteriores puntos del IETU yo sostuve una posición diferente y por lo tanto, simplemente salvo mi criterio en esta parte y votaré con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, al final del recorrido podrán hacer la reserva los señores Ministros, ésta queda ya expresada para todos los casos subsecuentes, en los que haya referencia al objeto del impuesto. Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias, para hacer idéntica reserva, yo no estuve con la mayoría en cuanto definen los elementos y naturaleza de este tributo, yo vi clarísimo que era otra, quiero reiterar mi criterio externado en esa oportunidad, y por tanto, decir que igualmente respeto lo dicho por la mayoría que básicamente se resume en la página 157 del proyecto, por todo lo demás estoy de acuerdo con el tratamiento, nada más haciendo esa expresa reserva de criterio.

Apreciando estos errores en la argumentación de la parte quejosa, el concepto de violación se considera inoperante bajo esta primera vertiente. En segundo lugar, la calificación de inoperancia se formula reiterando lo señalado en el Considerando Noveno, en el sentido de que la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal, no ha reconocido ni reconoce a la asimetría fiscal como una condición que traiga consigo la violación por sí misma de la garantía de legalidad tributaria. Conclusión ésta que ahora se hace extensiva con relación a la garantía de proporcionalidad, como antes quedó anunciado.

En un tercer aspecto, aun atendiendo a efectivos parámetros de asimetría fiscal, en el proyecto se sostiene que el reclamo de la quejosa resulta inoperante, en tanto que no pone de manifiesto una violación de garantías que, en todo caso, pudiera ser tutelada a través del juicio de amparo.

Lo anterior, en razón de que el vínculo entre conceptos que derivan de la asimetría fiscal, tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vislumbrada desde sus propias deducciones y sus propios ingresos.

Así, en el proyecto se aprecia que el reclamo de la quejosa derivaría de las aparentes condiciones gravosas que provocaría el efecto conjunto que tendría la obligación de reconocer ingresos, efectivamente cobrados, en tanto se extinguiera la obligación por cualquier forma y, simultáneamente la imposibilidad de reconocer conceptos deducibles, a menos que éstos fueren efectivamente pagados como referencia al pago, a la dación en pago y a la compensación.

En consecuencia, en el proyecto se pone de manifiesto que los razonamientos de la quejosa se sustentan en una situación de hecho que pudiera acontecer o no, esto es, en un hecho no generalizado de realización incierta, siendo criterio reiterado de este Alto Tribunal el que los conceptos de violación y agravio resultan inoperantes cuando tienden a demostrar la inconstitucionalidad con base en una situación particular o hipotética.

Por lo que se refiere a la remisión de deuda, la quejosa aduce que a través de esta forma de extinguir obligaciones, no se obtiene ingreso alguno, pues simplemente se condonaría la deuda, pero sin recibir pago alguno, por lo que dicho ingreso no podría concretarse para el acreedor.

Como puede apreciarse, el argumento de la quejosa resulta inoperante en tanto presenta sus argumentos como si la remisión de deuda significara un ingreso para el acreedor que es quien está condonando el adeudo y que en tal virtud claramente no podría obtener ingreso alguno.

Así, aunque la quejosa acierte en precisar que el perdón de deuda no puede significar un ingreso para el acreedor, ello no se traduce en considerar fundado el argumento pues las Ley del IETU no grava el acto de condonación del adeudo. Es todo señor Presidente.

#### **LIMITACION DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA SEGÚN EL ARTICULO 8 DE LA LEY**

**En este sentido, la recurrente sostiene que al no permitirse el acreditamiento del ISR causado y limitar tal efecto al impuesto efectivamente pagado se viola la garantía de proporcionalidad tributaria en tanto que tal medida no contemplaría la emisión de beneficios o estímulos fiscales para efectos del propio ISR, por lo que dichos beneficios se convertirían en elementos negativos cuando no era ese su propósito. De igual manera argumenta que el IETU fue contemplado como un impuesto mínimo en relación con ISR propio, siendo el caso que al limitarse al monto acreditable ello provoca un mayor impacto patrimonial y convierte a la primera contribución mencionada en un impuesto máximo. El agravio de la quejosa se considerará infundado siendo el caso de que a fin de dar respuesta a dichos argumentos en el proyecto que se somete a nuestra consideración se efectúan los siguientes pronunciamientos:**

**En un primer aspecto, se reitera lo sostenido por el Tribunal Pleno al resolver sobre la constitucionalidad del la Ley del IETU precisando que dicho tributo tiene como objeto a los ingresos brutos de los sujetos pasivos de dicho gravamen lo que conlleva que la previsión o no de determinadas deducciones en la mecánica del IETU resulta irrelevante para determinar si las normas que rigen a dicha contribución respetan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la capacidad contributiva sobre la que recae es la revelada por los ingresos brutos recibidos por las actividades antes indicadas, conclusión esta que también puede hacerse extensiva a los créditos aplicables para determinar la cuantía a pagar del IETU como acontece con el crédito a que alude la quejosa, en un aspecto relacionado de manera específica con el crédito del ISR efectivamente pagado se precisa que ya este Tribunal Pleno sostuvo que el mismo es un beneficio tributario establecido con una finalidad económica consistente y cito: “En lograr los efectos que se desean de su interrelación con el impuesto sobre la renta”, fin de la cita. Afirmándose que la complementariedad entre ambos gravámenes, por vía del acreditamiento del ISR contra el IETU revelaba que el Legislador fiscal buscaba la menor afectación económica para los contribuyentes.**

**En un tercer aspecto, adicionalmente se sostiene que los contribuyentes del IETU, no tienen un derecho a acreditar el Impuesto sobre la renta causado en contra del**

impuesto empresarial a tasa única, tomando en cuenta que dicho mecanismo se estableció para conseguir la complementariedad entre ambos gravámenes.

Así, por cada peso del ISR que se cause y que efectivamente se pague, en términos de la utilidad fiscal determinada por el contribuyente, se disminuye un peso del IETU causado en términos de los ingresos brutos percibidos.

Asimismo, se señala que no debe pasarse por alto que al incorporarse la Ley del IETU en el ordenamiento jurídico mexicano, se precisó que entre sus propósitos estaba el de hacer tributar a los que no pagaban ISR, circunstancia ésta que sin hacer un juicio de valor sobre tal cuestión, también se actualiza en el caso de quienes obtienen beneficios acreditables contra el propio impuesto sobre la renta que disminuye la cantidad a pagar, y por ende, la cantidad que a su vez, resultaba acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única. En este contexto, también se señala que la quejosa se duele de la imposibilidad de acreditar el ISR causado, resintiendo el impacto negativo que tendría el disfrute de beneficios en materia de dicho impuesto, pero sin aportar elementos que acreditaran que constitucionalmente, lo procedente era acreditar el ISR causado en oposición al pagado.

Dicha circunstancia permite concluir, que sus argumentos se encaminan a acreditar la existencia de un perjuicio económico, que como es bien sabido, no es idóneo para la concesión del amparo.

En otro aspecto, en la consulta se sostiene que lo argumentado en el sentido de que la obligación de acotar el impuesto sobre la renta acreditable al efectivamente pagado, convertiría al IETU en un impuesto máximo y no mínimo como se pretendía, tampoco tiene mérito como criterio tendiente a acreditar la inconstitucionalidad del tributo, según se menciona a continuación por dos razones:

En primer lugar, porque el carácter de impuesto mínimo no deriva sólo de este criterio, sino de lo razonado por el Legislador en términos de la necesidad de contar con un tributo de base amplia y tasa lo más baja posible, con un mínimo de deducciones.

En segundo lugar, porque el carácter de tributo mínimo queda efectivamente ratificado, al imitar el ISR acreditable al efectivamente pagado, pues lo que se buscaba era que se pagara el IETU en los casos en los que por la razón que fuera, no se pagará impuesto sobre la renta. Así lo mínimo del gravamen no debe atenderse pensando que se trata del menor posible, sea que se analice aisladamente cada uno de ellos, o pensando que la idea de pagar el menor dentro de los dos tributos, sino en la idea de hacer pagar, cuando menos, el impuesto de control, es decir el IETU, cuando se actualicen circunstancias que da lugar a que no se pague y no que solamente no se cause el tributo controlado, o sea el impuesto sobre la renta.

#### **FALTA DE EQUIDAD PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE HICIERON EROGACIONES ANTES DE ENERO DE 2008 Y NO SE PERMITE SU DEDUCCION PERO SI SUS INGRESOS**

La calificación de inoperancia deriva de la consideración efectuada en el sentido de que este Tribunal Pleno ha determinado que la desigualdad que busca proscribir el principio de equidad tributaria se refiere a los contribuyentes del tributo, al sujeto y no a los ingresos, gastos o demás conceptos que estos efectúen.

En relación con lo anterior, puede apreciarse que el argumento de la quejosa se refiere al trato distinto respecto a la deducción de los gastos por inventarios, dependiendo del momento en que son devengados, siendo posible apreciar inclusive que un mismo

contribuyente puede encontrarse en los dos supuestos respecto de los que se plantea el trato diferente.

Así, constituye un error el planteamiento relativo a la violación a la garantía de equidad tributaria en los términos propuestos por la parte recurrente, pues no repara en que la confrontación de trato diferente debe darse entre contribuyentes distintos y no respecto a derogaciones en adquisición de inventarios, según el momento en que se realizan, toda vez que se trata de un concepto que afecta a la base del tributo. Además de que el mismo contribuyente puede tener erogaciones por inventarios devengados antes o después de la vigencia de la ley reclamada.

En tal virtud, con independencia de los razonamientos expresados en la sentencia recurrida para desestimar el argumento de inequidad planteado por la parte quejosa, el agravio debe calificarse como inoperante porque se sustenta en la distinción entre erogaciones, según el momento en que se realiza. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Esta tesis me resulta muy, muy interesante, la propuesta. Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias señor Presidente, sí es interesante pero tal vez yo estoy en el planteamiento de dar secuencia. En el Considerando Vigésimo Primero hicimos ya una solución tomando en cuenta los sujetos, justificando el trato diferenciado en relación con los sujetos, aquí es en relación con los conceptos; tal vez a lo que usted se refiere de lo importante. Nada más llamaba la atención.

Aquí la cuestión de la inoperancia es en función también de observar la técnica legislativa, entonces si es desde ese aspecto y esto encuentra una justificación, pues inclusive daría lugar a tesis diferentes. Hago la observación, la dejo en la mesa.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Son diferentes desde luego. Esta tesis para mí es nueva. En la mecánica del tributo, un elemento accidental “erogaciones” se trata de manera distinta dependiendo del momento en que se aprecian para efectos del tributo y la respuesta del proyecto es: la inoperancia del agravio se produce porque el planteamiento en que descansa deriva de la distinción de trato respecto a la procedencia de la deducción de erogaciones por un concepto que afecta la base del tributo y que depende del momento en que se devengan sin confrontar la situación jurídica en la que se encuentran dos o más contribuyentes diferentes.

En el párrafo siguiente se aclara que este mismo quejoso puede tener las dos situaciones a lo largo de su actividad y que se le trata exactamente igual que a todos los demás. A mí me convence la tesis y la declaración de inoperancia. Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias, perdón por el diálogo.

La tesis es muy atractiva, el problema es que aquí son erogaciones y dimos un tratamiento en función de sujetos en deducciones, en inversiones —perdón— en inversiones antes o después. Aquí es erogaciones antes o después, que era lo que me llevaba a decir, bueno, dónde está la diferencia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¡Ah! porque tratándose de inversiones sí se tiene que ver con los sujetos, los que hayan hecho inversiones en estas condiciones; ellos son los que resultan.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Sí, pero me llamó la atención. Me queda claro.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Dentro del universo de causantes se distinguen específicamente sujetos que resultan afectados. Aquí no, porque aquí dependiendo dentro de la mecánica del impuesto en qué momento se me aplica una u otra regla, a mí mismo.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias, yo nada más lo dejaba como comentario.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Si nadie está en contra de esta parte del proyecto, les pido de manera económica voto favorable. (VOTACIÓN FAVORABLE) Informe señor secretario.

### **PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE DISMINUIR VIOLENTAN LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

En efecto, en el propio Decreto de beneficios impugnados, se señaló que el IETU incentiva la inversión, pues permite la deducción total de las inversiones de bienes de capital de la empresa, como terrenos y activos fijos y de los inventarios, y se precisa que estimó procedente conceder un crédito fiscal sobre las inversiones con el propósito de reconocer aquéllas realizadas en los ejercicios fiscales anteriores sobre las que se ejerció la deducción inmediata, y que originaron pérdidas fiscales.

En la propuesta se sostiene que la razón expresada por el Ejecutivo Federal para otorgar el estímulo fiscal a los contribuyentes que hubieran optado por realizar la deducción inmediata de las inversiones de activo fijo, resulta objetiva y razonable en la medida en que precisamente esas inversiones originaron las pérdidas fiscales que se consideran deben ser motivo de apoyo para incentivar la inversión y coadyuvar en el incremento del acervo de bienes de capital de la empresa.

En este sentido, también se destaca que en el proceso legislativo que dio lugar a la Ley del IETU, tanto en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público y la Cámara de Diputados, como el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la de Senadores, se destacó que dado que no era posible conceder un régimen de transición para los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que los contribuyentes tuvieran al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, se estimaba y cito: que el Ejecutivo Federal en uso de sus facultades, deberá evaluar el instrumento jurídico adecuado, mediante el cual se otorguen beneficios fiscales que permitan dar un tratamiento que reconozca el valor de los inventarios que tengan los contribuyentes al treinta y uno de diciembre de dos mil siete —y aquí viene lo importante— así como el reconocimiento de las pérdidas pendientes de amortizar en que hayan incurrido los contribuyentes en los ejercicios fiscales de dos mil cinco a dos mil siete, por haber aplicado la deducción inmediata de las inversiones para los efectos del impuesto sobre la renta.

Lo anterior, con el fin de mantener de manera adecuada la carga fiscal de los contribuyentes, derivada de la aplicación del gravamen que se propone.

Como puede apreciarse, desde antes de la emisión del Decreto de beneficios reclamados, durante el proceso legislativo del que surgió la Ley del IETU, específicamente se destacó la importancia de que el Ejecutivo Federal otorgara un estímulo fiscal a través del cual se reconocieran las pérdidas pendientes de amortizar en los ejercicios de dos mil cinco a dos mil siete, por haber aplicado la deducción inmediata de las inversiones para los efectos del impuesto sobre la renta.

Quisiera señor Presidente, sabemos que esto es un proyecto preparado por la Comisión, proponerles una razón adicional, porque me parece que esta justifica el tratamiento diferenciado del que se duele la quejosa.

En mi opinión, ello es así, porque si contemplamos conjuntamente este tratamiento diferenciado como lo establecido por el artículo sexto transitorio de la Ley del IETU, en el que se establece un crédito por las inversiones adquiridas entre enero de noventa y ocho y

diciembre de dos mil siete, mismo que se calcula con base en el saldo pendiente de deducir de cada una de las inversiones de que se trate.

Como puede apreciarse, los contribuyentes a los que se otorga un crédito por las pérdidas fiscales de dos mil cinco al dos mil siete, aprovecharon un beneficio otorgado en materia de impuesto sobre la renta, por virtud del cual realizaron la deducción de las inversiones en una temporalidad mucho menor, la cual es diversa a la que correspondería en su caso, si hubieren optado por la deducción lineal de la inversión; es decir, durante la vida útil del bien, conforme se vaya depreciando y vaya siendo utilizado para la generación de ingresos.

De esta forma, quienes realizaron la deducción acelerada, ya tienen reflejado el efecto de ésta, justamente en una pérdida fiscal. En cambio, los contribuyentes que optan por la deducción lineal a lo largo de la vida útil del bien, conforme a los porcentajes máximos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aún no refleja la deducción en una pérdida, sino que tienen un saldo pendiente de deducir que aplicarán en materia del impuesto sobre la renta, y que constituye la base del diverso crédito que otorga el artículo sexto transitorio de la Ley del IETU.

Así, el tratamiento diferenciado se encuentra justificado, pues mientras los contribuyentes beneficiados por el Decreto del Ejecutivo, ya realizaron la deducción en materia del impuesto sobre la renta, misma que se encuentra incluida en la pérdida fiscal, los contribuyentes que no optaron por la deducción acelerada aún tienen un saldo pendiente de deducir por las inversiones correspondientes, motivo por el cual pueden aplicar el crédito que se establece en el artículo sexto transitorio, sin que exista una razón válida para extenderles el beneficio de acreditar las pérdidas fiscales en los términos del artículo 2° del Decreto. En estos términos que estoy describiendo, puede apreciarse que en realidad el artículo del Decreto del Ejecutivo, no otorga un crédito por pérdidas fiscales indiscriminadamente excluyendo a otros causantes que pudieran haber sufrido pérdidas en materia del impuesto sobre la renta, sino que otorga el crédito a los causantes que ya no tendrán un saldo pendiente de deducir y que por ende quedarían excluidos del crédito por deducción de inversiones, efectuadas entre 1998 y 2007, creo que se podría complementar en este sentido y simplemente abundando señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Creo que es muy buen argumento el de la pérdida acelerada y la pérdida fiscal. Señor Ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Era en ese sentido que le iba a hacer una propuesta al señor Ministro Cossío, en ese mismo sentido para que se robusteciera, se fortaleciera el proyecto.

#### **5.2.8.4 Resolución de la sesión**

##### **REGALIAS**

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración de la señora y señores Ministros esta declaración de infundado en parte e inoperante en otra, el agravio que aquí se examina.

Si no hay intervenciones, de manera económica les pido voto favorable al proyecto. (VOTACIÓN FAVORABLE) Informe señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta contenida en el Considerando Séptimo del proyecto, consistente en negar el amparo en contra del artículo 3°, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Empresarial a la Tasa Única.

## **INTERESES QUE NO SE CONSIDERAN EN EL PRECIO . CONCEPTO NO DEFINIDO EN LA LEY DEL IETU**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta modificada del proyecto, consistente en negar el amparo en contra del artículo 3º, fracción I, párrafo tercero, en relación con el diverso segundo, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no ser violatorios del principio de legalidad tributaria.

## **LA LEY DEL IETU LE FALTA ASIMETRIA FISCAL**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente me permito informarle que existe unanimidad de votos a favor de la propuesta contenida en el Considerando Noveno, consistente en negar el amparo respecto de los artículos 3º, fracción IV, y 6º, fracción III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no ser violatorios del principio de legalidad tributaria, con las salvedades de los señores Franco González Salas y Aguirre

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta contenida en el Considerando Décimo Segundo del proyecto, en el sentido de negar el amparo respecto de los artículos 3º, fracción IV, y 6º, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no ser violatorios del principio de proporcionalidad tributaria.

## **LIMITACION DEL ACREDITAMIENTO DEL ISR VS IETU SEGÚN EL ART. 8 DE LA LEY**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de votos a favor de la propuesta del proyecto contenida en su Considerando Décimo Quinto, en el sentido de negar el amparo respecto del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no violar el principio de proporcionalidad tributaria, con las salvedades de los señores Ministros: Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas y Valls Hernández.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, parece que ahora entramos al tema de equidad, continúe por favor señor Ministro.

## **FALTA DE EQUIDAD PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE HICIERON EROGACIONES ANTES DE ENERO DE 2008 Y NO SE PERMITE SU DEDUCCION PERO SI SUS INGRESOS**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de votos a favor de la propuesta contenida en el Considerando Vigésimo Segundo del proyecto, consistente en declarar inoperantes los agravios respectivos

## **PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE DISMINUIR VIOLENTAN LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de votos a favor de la propuesta modificada contenida en el Considerando Vigésimo Tercero del proyecto consistente en negar el amparo respecto al artículo 2º del Decreto de Beneficios Fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007 al no violar el principio de equidad tributaria.

### 5.2.8.5 Opinión personal de la sesión

En esta sesión, se resumen gran cantidad de conceptos que ya habían sido tratados en las sesiones anteriores, pero se confirma las posturas que se habían tomado en relación a cada uno de los agravios que plantearon los quejosos.

Asimismo surgen conceptos novedosos que se analizan, se discuten y finalmente llegan a la conclusión como el caso de regalías e intereses, asimetría fiscal etc.

-Primeramente los conceptos de ley que no se definen como tales en la misma, como es el de regalías y los intereses, pero si lo define el artículo 15- B del Código Fiscal de la Federación.

- En el caso de los intereses, cualquier persona ordinaria entiende que es un interés y que es un precio, motivo por el cual señala que la ilegalidad no existe y estoy de acuerdo con los ministros en estos conceptos.
- En el concepto de Asimetría Fiscal es decir que no se corresponden el cobro con el pago que puede ser la compensación, el pago o la dación del pago, considero que si falta asimetría fiscal por limitar las deducciones con relación a los ingresos para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).
- En el caso de sueldos y salarios, aunque existe el crédito considero que no refleja realmente la capacidad contributiva, porque este es un elemento del costo que no puede ser sustituido totalmente, no obstante el criterio de la H Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) considera que es un beneficio y realmente es otro impuesto con características y conceptos diferentes al Impuesto Sobre la Renta (ISR).
- En relaciona las otras deducciones no consideradas en ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el comentario es similar al anterior en relación a que son beneficios que da este nuevo gravamen.
- El no considerar a la previsión social como un crédito fiscal como los salarios está limitando y vulnerando la capacidad contributiva tanto del patrón como del trabajador, ya que este último en el Impuesto Sobre la Renta, al estar exentos hasta siete salarios mínimos, ayudaba realmente a elevar el nivel de vida de los trabajadores de la clase media, no obstante al no ser ya deducible para el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), muchos patrones cancelaran este beneficio o los disminuirán con las repercusiones labores que trae consigo, es decir reformular sus contratos de trabajo, entre otras cosas.

- En relación a las regalías, están deberían ser bien reguladas y no importar si son partes relacionadas o independientes, ya que las primeras por medio de los precios de transferencia que marca la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), se puede nivelar el ajuste de precios, sin embargo en la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), solo si son partes independientes se puede deducir y acumular no así en las partes relacionadas.
- La falta de acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta (ISR), de acuerdo al artículo 8 de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), está limitando la capacidad del contribuyente (No se considera pagado cuando se hubiera efectuado con acreditamientos o reducciones realizadas etc.)
- Con las pérdidas fiscales también las condiciona y limita su aplicación solo cuando se aplico la deducción inmediata de inversiones entre el periodo de en de 2005 a 2007 y haciendo una comparación entre el efecto de considerar dicha deducción y no considerarla para determinar el crédito fiscal.

**CAPITULO VI**  
**ANALISIS DE LAS PRINCIPALES TESIS Y JURISPRUDENCIAS DE LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION PARA LA RESOLUCION DE LOS JUICIOS DE AMPARO CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA.**

En este apartado, mostraré las jurisprudencias más relevantes y su relación con la sesión en donde fue discutida y sometida a votación por los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**6.1 Por su Objeto, no viola el principio de legalidad**

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO DEFINE SU OBJETO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

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

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164065. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XXXIX/2010. Página: 240.

**6.1.1 Comentario**

La discusión de esta jurisprudencia, se llevó a cabo en la sesión del día 26 de Enero del 2010, y entre otras cosas se argumentaba que la exposición de motivos no correspondía a lo que establece la ley en relación al objeto. La exposición de motivos señalaba que debe gravarse la generación de flujos de efectivo destinados a la retribución total de los factores de la producción.

Por otro lado, en el texto legal de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, hace referencia a otra ley para determinar que debe entenderse por esos conceptos que grava en su artículo primero.

Considero que existen dos argumentos en los cuales considero que esta tesis está en contra de lo que la misma corte ha dicho.

La exposición de motivos debe ser coadyuvante en el ejercicio de la reconstrucción del legislador, la pregunta sería, ¿que debe de entenderse como coadyuvante?, yo entiendo como el fin que persigue la norma jurídica, supongamos el caso extremo, que la exposición de motivos fuera completamente diferente al texto legal aprobado, ¿sería legal autorizar una ley?, considero que no.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y DETERMINACIÓN DE LA VOLUNTAD DEL LEGISLADOR: FUNCIONES QUE CUMPLEN EN EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS. Aunque la exposición de motivos puede ser un elemento coadyuvante en el ejercicio de reconstrucción de la voluntad del legislador y ésta, a su vez, uno de los factores a tener en cuenta a la hora de determinar el contenido de una norma jurídica, no es por sí sola parámetro y medida de la constitucionalidad de lo establecido en la parte dispositiva de la ley, ya que ésta es en principio el lugar del que debe partirse para determinar la voluntad del legislador.

9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXIII, Abril de 2011; Pág. 308

En esta otra tesis, considero el sentido de ser coadyuvante, es decir qué quiso decir el legislador al hacer una norma jurídica.

Por otro lado, ya hemos señalado que los elementos esenciales del impuesto, deben de estar asentados en la misma ley y cuando hace referencia a otras leyes considero que no se está cumpliendo con este precepto, como señala la siguiente tesis ya señalada:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Registro No. 232796

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

91-96 Primera Parte

Página: 172

Jurisprudencia

## **6.2 No deducción de Sueldos y Salarios, Participación de los Trabajadores, Aportaciones de Seguridad Social, Gastos de Previsión Social, Intereses derivados de financiamiento o Mutuo, cuando no se consideran en el precio y regalías entre partes relacionadas, no viola el principio de proporcionalidad Tributaria**

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE SUELDOS Y SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, INTERESES DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO CUANDO NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y REGALÍAS QUE SE PAGUEN ENTRE PARTES RELACIONADAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica medularmente en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en relación directa con su capacidad contributiva. Así, el sistema legal que rige un determinado impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y, por ende, se apega al referido principio, si da lugar a que contribuyan a los gastos públicos en una mayor cuantía quienes, en las mismas circunstancias, reflejan en mayor medida la manifestación de riqueza gravada, la que por su naturaleza debe constituir una manifestación parcial de su capacidad económica, es decir, de la totalidad de su patrimonio. Ahora bien, tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva respecto de dicho tributo la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad la determinación de una utilidad gravable sino la de establecer beneficios tributarios. Por tanto, el hecho de que los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permitan la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el caso del impuesto empresarial a tasa única la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible.

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164064. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XL/20 10. Página: 241.

## 6.2.1 Comentarios

Al considerar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, es un impuesto distinto del Impuesto Sobre la Renta, con conceptos y características propias y que por lo tanto existen deducciones que son indispensables para Renta pero no para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, como quedo asentado en la sesión de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el día 2 de Febrero del 2010 resulta desde mi óptica, violatoria constitucional ya que la misma ley permite las deducciones indispensables para medir la capacidad contributiva real del contribuyente, aunque después las limita.

El artículo 5 fracción I de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala:

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

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

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

Cabe recordar la tesis en relación a este tema cuando señala como debe medirse la capacidad contributiva ya fue señalado en un apartado anterior, no obstante por la importancia que representa lo señalo nuevamente:

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de

aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

[TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Agosto de 2010; Pág. 243

### **6.3 Ingreso por regalías entre partes relacionadas, al excluirlas de su objeto, y no permitir la deducibilidad de los gastos de esa naturaleza no viola el principio de equidad.**

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, EN RELACIÓN CON EL 6, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE SU OBJETO LOS INGRESOS POR REGALÍAS DERIVADAS DE OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS Y, EN CONSECUENCIA, NO PERMITIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE ESA NATURALEZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

De la interpretación sistemática de los referidos preceptos se advierte que los pagos efectuados por regalías derivadas del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas no serán deducibles para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, al no constituir un ingreso gravado por éste, lo que tiene su origen en que el legislador federal consideró que el precio pactado en una operación realizada entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real del monto de la operación. Esto es, la imposibilidad de que el precio fijado revele la realidad económica subyacente en la operación justifica plenamente que el legislador haya excluido del objeto del impuesto empresarial a tasa única las regalías pagadas a quien otorga el uso o goce temporal de bienes intangibles a una parte relacionada, medida que además tiene como finalidad evitar distorsiones que impidan atender a la capacidad contributiva revelada por los ingresos brutos gravados por el impuesto en comento. Por tanto, tomando en cuenta que la exclusión de los ingresos por ese concepto del objeto del impuesto se encuentra plenamente justificada, al fundarse en una distinción objetiva entre quienes obtienen un ingreso por regalías provenientes de partes independientes, en relación con el cual existen elementos ciertos para conocer su monto, respecto de los que realizan operaciones con partes relacionadas, en las que se reciben ingresos de los cuales no existe certeza sobre su magnitud económica y, en consecuencia, el pago de regalías en este último caso no sea deducible, se concluye que el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no viola el principio de equidad tributaria contenido en

el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.  
Tesis visible en Novena Época. Registro: 164072. Instancia: Pleno. Jurisprudencia.  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010.  
Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 84/2010. Página: 10.

### 6.3.1 Comentarios

Este tema entre varios más, se trató en la sesión del 04 de Febrero del 2010 por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, la no deducibilidad de un gasto estrictamente indispensable para ambos contribuyentes que realicen la misma actividad, pero al considerar una empresa como parte relacionada y otra no, considero que viola el principio de equidad.

Aunque las partes relacionadas tienen ciertas características que la hacen diferentes a los que no lo son, lo anterior queda sin efectos en el Impuesto Sobre la Renta, al realizar precios de transferencia señalado en el artículo 86 fracción XV de la ley que dice:

**Artículo 86.** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

Ya hemos señalado, que debemos de entender como equidad y para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, este principio considero que no fue respetado ya que la misma corte ha sostenido como características de los impuestos, trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

**EQUIDAD TRIBUTARIA. EL ANÁLISIS DE LA DIFERENCIA DE TRATO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES DEBE LIMITARSE A VERIFICAR QUE SEA RAZONABLE, SIN QUE PUEDA ESTUDIARSE A LA LUZ DE AQUELLA GARANTÍA.**

Del desarrollo conceptual efectuado por este alto tribunal en torno a la garantía de equidad tributaria, se advierte que consistentemente ha sostenido que se refiere al trato igualitario de "los contribuyentes" que se encuentren en la misma situación legal, mas no en relación con la autoridad exactora. En efecto, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 144, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.", se sostuvo que "**los contribuyentes" de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.** Posteriormente, en la tesis P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.", se expresó que la citada garantía se refiere al derecho de "todos los gobernados" de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, esto es, que no toda desigualdad de trato equivale a una violación a la garantía de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura sólo si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. De los

citados razonamientos no se aprecia que pueda desprenderse un criterio que haga exigible una equivalencia de trato entre el fisco y los contribuyentes, cuando uno y otros tengan algún derecho oponible entre sí. Posteriormente, al resolver el amparo en revisión 650/93, el Tribunal en Pleno sostuvo que el fisco y los causantes no pueden recibir un trato similar porque no son iguales, como tampoco lo son los fines que persiguen, ya que el fisco es una autoridad -parte activa en la recaudación de las contribuciones-, dotada de imperio para hacer cumplir sus determinaciones, siendo su actuación de interés público, pues lo recaudado se destina al gasto público; en cambio, los causantes -parte pasiva en dicha relación- persiguen, como particulares, los fines que son propios de su interés. En el mismo tenor, no es aplicable el criterio contenido en la tesis 1a. CXXXVI/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, noviembre de 2005, página 39, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN.", que establece que cuando se reclama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, los argumentos relativos deben analizarse a la luz de la garantía de igualdad, en virtud de que dicho criterio es aplicable únicamente a las comparaciones entre diversos grupos de contribuyentes, mas no a una comparación entre la autoridad como sujeto activo del impuesto, y el causante como sujeto pasivo. Lo anterior no quiere decir que cuando el fisco y los causantes tengan un derecho oponible entre sí, esto es, cuando se ubiquen en una situación análoga de reciprocidad, cualquier trato diferenciado esté permitido, debido a que este alto tribunal ha sostenido que la ley no debe establecer distinciones arbitrarias, sino que la diferencia de trato debe ser razonable. Por tanto, cuando se aduzca un trato diferenciado entre el tratamiento que da la ley a la autoridad fiscal y al contribuyente, la autoridad jurisdiccional debe limitarse a verificar que la diferencia de trato sea razonable.

TAJ; 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2; Pág. 1087

#### **6.4 El no exentar del pago de este Impuesto, a las Sociedades y Asociaciones de carácter Civil que prestan servicios educativos, no viola el principio de igualdad y equidad.**

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

Conforme al indicado precepto, las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto empresarial a tasa única siempre que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso y no se otorguen a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo que se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la citada Ley. Ahora bien, este tratamiento especial encuentra su justificación en la naturaleza de las funciones realizadas por las instituciones sobre las que recae, pues como se advierte de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del dictamen respectivo de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el propósito del legislador fue que la exención sólo beneficiara a verdaderas instituciones altruistas, aunado a que esta misma Ley, como un ordenamiento jurídico autónomo, tiene sus propias disposiciones y regulaciones, de modo que el tratamiento fiscal establecido para las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene porqué ser aplicable a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, a pesar de que sus actividades tengan fines no lucrativos para efectos del impuesto sobre la renta, pues ese

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

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164070. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XLIII/2010. Página: 232.

#### **6.4.1 Comentarios**

Nuevamente, estamos ante contribuyentes que realizan las mismas actividades, es decir se encargan de prestar servicios educativos, la única diferencia es que unos tienen el registro de ser donatarias para efectos del Impuesto Sobre Renta y las otras no.

Por el hecho de no tener el registro de ser donatarias, tienen tratos fiscales desiguales violando el principio de equidad señalado en la tesis anterior.

#### **6.5 El no reconocer las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del Impuesto Sobre la Renta no viola el principio de irretroactividad de la ley**

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO RECONOCER LAS PÉRDIDAS FISCALES GENERADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). El hecho de que una manifestación de capacidad no se encuentre gravada en un momento determinado no significa que no podrá gravarse en el futuro -como acontece en el caso del impuesto empresarial a tasa única, con la obtención de ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes-, lo cual implica también que los hechos o circunstancias que se vean impactados por el establecimiento del nuevo gravamen, pero materializados antes de la entrada en vigor de la ley, tampoco se incorporan a una esfera jurídica impenetrable por las nuevas disposiciones. En consecuencia, la circunstancia de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no reconozca las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto sobre la renta, no viola la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que, por una parte, los contribuyentes no adquieren indefinidamente el derecho a que se reconozca ese tipo de circunstancias y, por otra, el efecto que pudiera corresponder a dichas pérdidas -el derecho a amortizarlas contra

utilidades futuras en el impuesto sobre la renta-, no implica que el impuesto empresarial a tasa única tenga que reconocer el mismo efecto y en los mismos términos.

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 1633 51. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 172/2010 . Página: 485.

### **6.5.1 Comentarios**

El hecho de condicionar las pérdidas fiscales a su deducción del ejercicio para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), viola flagrantemente la retroactividad, es decir esta ley no se está aplicando a su fecha de vigencia sino que sus efectos son retroactivos en perjuicio del contribuyente, lo cual está prohibido en nuestra constitución.

Como lo señala la siguiente tesis de la H. Suprema Corte de Justicia:

CONSULTA FISCAL. SI SE FORMULÓ EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y SE RESOLVIÓ CON BASE EN ESE NUMERAL VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007, SE PRESENTA UNA APLICACIÓN RETROACTIVA EN PERJUICIO DEL GOBERNADO.

Si la autoridad fiscal emitió respuesta a la consulta relativa conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2007, se concluye que aplicó dicho numeral retroactivamente en perjuicio del gobernado, pues debió atender a lo establecido en el texto de ese artículo vigente en 2006, por ser la norma sustantiva que regía en el momento en que se formuló la consulta. Por tanto, si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 es una norma de naturaleza sustantiva, respecto de ésta no es posible aplicar la ley retroactivamente, en perjuicio, por lo que la nueva norma no puede desconocer situaciones o derechos adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor, máxime que la anterior beneficiaba a la quejosa, en primer lugar, porque la vinculaba con la autoridad y, en segundo, porque la respuesta podía impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuestiones que no contempla el citado numeral vigente a partir de 2007.

9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXIV, Septiembre de 2011; Pág. 1179

**CAPITULO VII**  
**ANALISIS DE LA VIOLACION FRAGANTE A LOS PRINCIPIOS**  
**CONSTITUCIONALES EN MATERIA IMPOSITIVA CONTENIDOS EN TESIS**  
**DE LA H. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION (SCJN)**

En este capítulo señalaré los puntos más importantes y que considero violan las garantías constitucionales de proporcionalidad, equidad, legalidad y seguridad jurídica.

Aunque la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya se pronuncio por la constitucionalidad del impuesto, considero que las argumentaciones de que es otro impuesto con ingresos y deducciones propios e independiente al Impuesto Sobre la Renta, no es suficiente, ya que como se quiera disfrazar es otro Impuesto Sobre la Renta que trato de eliminar los regímenes preferenciales que tiene la ley del Impuesto Sobre la Renta, no obstante al exentar nuevamente a todos los contribuyentes que no son sujetos del Impuesto Sobre la Renta, nuevamente sus objetivos de recaudación no han sido los que se esperaba como lo podemos apreciar en el comparativo de ley de Ingresos de la Federación de 2007 hasta 2012, como señalare más adelante.

Otra de las argumentaciones, desde la iniciativa de ley hasta las sesiones de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que este nuevo impuesto tiene un fin extrafiscal, para proteger a la industria petrolera y sanear las finanzas publicas.

Después de cuatro años de operación, seguimos dependiendo de los recursos petroleros y la poca recaudación se debe en gran medida a los contribuyentes exentos en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que son los mismos que en el Impuesto Sobre la Renta.

Además, este impuesto afecto severamente a los pequeños empresarios y en particular a los que trabajan por honorarios ya del análisis que realice a diversas bases gravables y que se encuentra al final con el caso práctico, los que ganan \$100,000 (Cien mil pesos 00/100 M.N.) mensuales, tuvieron un incremento en sus impuestos de 3.57% en tanto que perciben hasta \$ 4,000 (Cuatro mil pesos 00/100 M.N.) represento un 260.66% de incremento en sus impuestos.

### **7.1 Principio de Proporcionalidad.**

#### **7.1.1 Tasa Fija de Impuesto no es proporcional**

De manera similar a lo que ocurre con el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, también grava el incremento patrimonial, solo que la medición de dicho incremento lo hace considerando el flujo de efectivo proveniente del objeto del gravamen, dicho incremento del haber patrimonial es lo que denominamos como utilidad, considero que ese fue el

propósito del órgano creador de este Impuesto, al autorizar deducir a los ingresos las erogaciones estrictamente indispensables.

Por lo tanto las diversas tesis que se aplicaron para combatir que la tasa única del Impuesto Sobre la Renta era inconstitucional, los magistrados cambiaron su criterio y sostuvieron que era constitucional siempre que se existiera una clara diferencia entre la persona física y moral, en donde los primeros podrían medir su capacidad mediante tarifas progresivas, siempre que la fuente de su ingreso fuere el trabajo personal y los segundos con una tasa fija que toma como fuente de riqueza el capital .

La ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala:

**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.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

Sin embargo, existen diversas tesis, en donde señalan que las tasas fijas no son proporcionales y equitativas ya que las tarifas progresivas son un reflejo más realista de la capacidad contributiva, como la siguiente:

**RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "**de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes**" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por

**medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible.** En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; V, Mayo de 1997; Pág. 59

### **7.1.2 La no deducibilidad de Sueldos y Salarios y cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)**

Uno de los elementos del costo para determinar la producción de un bien y servicio es precisamente la mano de obra, que sumados con la materia prima o productos terminados más los gastos indirectos, determinan el costo de producción o de servicios.

Al negarle a las personas físicas y morales este elemento esencial, no únicamente les afecta la capacidad real de contribuir, sino que frena el desarrollo económico por limitar las inversiones ya que su efecto fiscal vía los acreditamientos no compensan la no deducción de sueldos y salarios.

*Este acreditamiento se determina solo por conceptos que fueron gravados para las personas físicas de acuerdo al artículo 110 de la ley de Impuesto Sobre Renta, es decir los ingresos exentos como la previsión social, las indemnizaciones, la participación de utilidades a los trabajadores, el tiempo extraordinario, las primas vacacionales, el aguinaldo, etc., ya no existe como una deducción ni como un acreditamiento en la nueva ley.*

Aun cuando la misma ley en su artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), señala que las deducciones deben de reunir la siguiente característica:

“ Fracción II. Ser Estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta ley por los que se debe pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única”.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica (IETU) en su artículo 5 señala:

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

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

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

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.”

La siguiente tesis del Impuesto Sobre la Renta, dice que se viola el principio de proporcionalidad en materia impositiva, cuando se niega la deducibilidad de la participación de las utilidades de las empresas. Considero que lo mismo sucede cuando se impide la deducción de los pagos por salarios, como lo establece la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), que también prevé un Impuesto Directo, al igual que el Impuesto Sobre la Renta.

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN DOS MIL DOS, AL ESTABLECER LA NO DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Al establecer el citado precepto que no serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que afecta la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que al no comprender en su totalidad la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, no se le permite efectuar una deducción lícita que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen. Ello es así en virtud de que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a contribuir al gasto público de conformidad con una situación económica y fiscal que no necesariamente refleja la capacidad contributiva real del sujeto obligado, toda vez que se le impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos realizados por la empresa por concepto de participación de utilidades a los trabajadores, al igual que los salarios, constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de aquélla, de ahí que se afecte su capacidad económica y, por ende, la contributiva. Lo anterior se robustece si se toma en cuenta que el reparto de utilidades es un sistema obligatorio para el patrón por mandato constitucional y legal, el cual no se vincula necesariamente al aumento en la productividad, sino sólo a la generación de dichas utilidades, por lo que la erogación correspondiente no tiene un propósito adicional a la conservación de los factores de la producción, a saber, el trabajo.

[J]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXI, Mayo de 2005; Pág. 386.

### **7.1.3 Inventarios al 31 de Diciembre de 2007 no se reconoce el costo por los ingresos que se generen a partir de 2008.**

La deducción de los inventarios, siempre ha buscado la forma de beneficiar al fisco federal.

Cuando en 1986 la ley del Impuesto Sobre la Renta permitió la deducción de las compras en vez del costo de lo vendido por los altos índices

inflacionarios de aquellas épocas, creó un nuevo impuesto para gravar tales inventarios, ya que el tener sobre inventariada la empresa representaba una pérdida fiscal.

No obstante al entrar en vigor, en 1989 el Impuesto al Activo de las Empresas, cuya denominación se cambió posteriormente por la de Impuesto al Activo, se gravaron esos excesos de inventarios y se tenía que pagar un nuevo impuesto como mínimo.

En la reforma de 2005, se volvió al antiguo esquema de deducir el costo de ventas, no así las compras, por lo cual bajo una disposición se tenían que ir gravando parcialmente los inventarios que habían sido deducidos con anterioridad.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en ese momento emitió una tesis que declaraba constitucional esa disposición en virtud de que se permitía deducir el costo de ventas por los ingresos obtenidos.

Considero que esta tesis se aplica a este nuevo gravamen, por lo que se podrían haber dado dos soluciones:

- a) Que se permitiera acumular los ingresos por esos inventarios al 31 de Diciembre de 2007 y reconocer su costo de ventas en el 2008.
- b) Eliminar esos ingresos para el ejercicio 2008 y por consiguiente su costo, de ventas.

El artículo sexto transitorio de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala:

**Artículo Sexto.** Por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, que en los términos de esta Ley sean deducibles, los contribuyentes podrán aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única de los ejercicios fiscales a que se refiere este artículo y de los pagos provisionales de los mismos ejercicios, conforme a lo siguiente:

I. Determinarán el saldo pendiente de deducir de cada una de las inversiones a que se refiere este artículo, que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta tengan al 1 de enero de 2008.

El saldo pendiente de deducir a que se refiere esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el mes de diciembre de 2007.

II. El monto que se obtenga conforme a la fracción anterior se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate. Tratándose del ejercicio fiscal de 2008 el factor aplicable será de 0.165 y para el ejercicio fiscal de 2009 el factor aplicable será de 0.17.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

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

El acreditamiento a que se refiere esta fracción deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de esta Ley o el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de la misma, según corresponda, y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las inversiones nuevas, por las que se hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de esta Ley.

Cuando antes del ejercicio fiscal de 2018 el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este artículo o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate.

No serán deducibles en los términos de esta Ley las erogaciones por las inversiones a que se refiere este artículo, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007.

Cuando el contribuyente no acredite el crédito fiscal a que se refiere este artículo, en el ejercicio que corresponda no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.

A continuación transcribo la tesis de referencia:

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

El impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un periodo determinado. Bajo esa tesis, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta. Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser

vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos. En este sentido, debe señalarse que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes. De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

[J]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Septiembre de 2007; Pág. 299

#### **7.1.4 Inversiones adquiridas antes de la entrada en vigor de la nueva ley son no deducibles en un 50% del saldo pendiente de deducir a partir de 2008.**

El impuesto Empresarial a Tasa Única, establece un crédito fiscal para las inversiones efectuadas de Enero de 1998 a Diciembre de 2007. Este crédito no compensa fiscalmente la no deducibilidad de las inversiones, es decir es insuficiente.

Además también se afecta la equidad respecto de las inversiones que habiéndose adquirido antes de enero de 1998, continúan empleándose para generar el objeto gravable de la ley del Impuesto Empresarial Tasa Única (IETU), es decir continúan siendo indispensables, no obstante no se les reconoce en esta nueva ley.

De conformidad con el artículo 5 de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) Fracción I los contribuyentes están autorizados a deducir las erogaciones efectuadas para adquirir los bienes necesarios para generar los ingresos objeto.

Asimismo las inversiones adquiridas en el último cuatrimestre de 2007 (Septiembre a Diciembre) se permite su deducción en tres ejercicios en partes iguales como un incentivo fiscal.

En el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados no contiene explicación alguna en cuanto al porque se autoriza a deducir una tercera parte de la erogación. Al parecer fue una decisión caprichosa provocando consecuencias de desigualdad para contribuyentes que se encuentra sujetos al mismo Impuesto.

El artículo Quinto Transitorio de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala:

**Artículo Quinto.** Para los efectos del artículo 5, fracción I de la presente Ley, los contribuyentes podrán efectuar una deducción adicional en los términos de este artículo, tanto para la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, por las erogaciones que efectúen en inversiones nuevas, que en los términos de esta Ley sean deducibles, adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo.

El monto de la erogación a que se refiere el párrafo anterior se deducirá en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del 2008, hasta agotarlo. Tratándose de los pagos provisionales, se deducirá la doceava parte de la cantidad a que se refiere este párrafo, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

La deducción que se determine en los términos de este artículo, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal en el que se deduzca el monto que corresponda conforme al párrafo anterior. Tratándose de los pagos provisionales, dicha deducción se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes al que corresponda al pago provisional de que se trate.

La parte de las erogaciones por las inversiones nuevas, efectivamente pagada con posterioridad al periodo a que se refiere el primer párrafo de este artículo, será deducible en los términos de la presente Ley.

Para los efectos de este artículo y del siguiente, se entiende por inversiones las consideradas como tales para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.

Considero que se está trasgrediendo el principio de la retroactividad en perjuicio del contribuyente, la cual se confirma con la siguiente tesis de Renta, en donde hace referencia al principio de retroactividad, cuando dice:

RENTA. LAS FRACCIONES IV Y IX DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ENTRE OTRAS, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Del primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del contenido de las teorías de los derechos adquiridos y de los

componentes de la norma que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para analizar y desentrañar el problema de irretroactividad de la ley, se advierte que una norma transgrede el precepto constitucional señalado, cuando trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos, nacidos bajo la vigencia de una ley anterior, conculcando en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, lo que no sucede cuando se está en presencia de expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Septiembre de 2007; Pág. 313

### **7.1.5 Pérdidas Fiscales**

Una reflexión ante este punto sería preguntarnos, ¿Qué pasaría si no se permitieran deducir la pérdidas del ejercicios anteriores en una nueva reforma a la ley del Impuesto Sobre la Renta?

Sería una disposición violatoria del precepto constitucional en su artículo 14, cuando dice “no dar efecto retroactivo a ley alguna en perjuicio de los gobernados”.

Esto que está sucediendo con el no reconocimiento de las pérdidas fiscales en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) originadas en el Impuesto Sobre la Renta que es un Impuesto Directo que afecta el patrimonio de los contribuyentes aunque en tiempos distintos en el caso de las personas morales que es en base a lo devengado y el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en base a lo pagado y cobrado, es prácticamente lo mismo como lo señale al principio.

El IETU está violando la misma constitución en su artículo 14, no obstante la maniobra de ingeniería fiscal al decir que son disposiciones diferentes es el mecanismo de salida de la gran mayoría de los ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo existe una tesis que reafirman como puede afectar el no reconocimiento de las pérdidas fiscales la capacidad del contribuyente

RENTA. LA LEY VIGENTE CUANDO SE PRODUJO LA PÉRDIDA FISCAL ES LA QUE RIGE LOS PERIODOS EN QUE PUEDE DISMINUIRSE DE LA UTILIDAD FISCAL, Y NO LA VIGENTE CUANDO SE EFECTÚE LA DECLARACIÓN O PAGO DEL IMPUESTO (ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO Y QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1o. DE ENERO DE 1996).

Antes de la citada reforma el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podía disminuirse de la utilidad de los cinco ejercicios siguientes; periodo que fue ampliado a diez ejercicios en la reforma que entró en vigor el 1o. de enero de 1996. Como la actualización para efectos de la amortización de pérdidas en años subsecuentes prevista en ese precepto, constituye una fórmula específica que incide directamente sobre la base gravable, que es uno de los elementos esenciales del tributo, como se infiere del artículo 10, fracción II, de la Ley citada, ha de considerarse que la

aplicación de dicha fórmula para actualizar las pérdidas que se encuentren pendientes de amortizar de ejercicios anteriores se rige por el citado artículo 55, vigente en la fecha en que se produjeron las pérdidas, máxime que dicho precepto, como establece cargas a los particulares, se aplica estrictamente y conforme se van realizando las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. En consecuencia, el derecho a disminuir las pérdidas sufridas en un ejercicio determinado y el periodo en que dicho derecho puede hacerse efectivo quedan regidos por la ley aplicable en el momento en que suceden los hechos (ejercicio fiscal en que se produjeron las pérdidas), y no en los ejercicios posteriores cuando se hace la declaración o pago del impuesto, que están regidos por el artículo 55 reformado. Ahora bien, no obstante que ésta es la regla general, debe tomarse en consideración que en el artículo séptimo transitorio, fracción IV, del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se establece que para los efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 55, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1996, las pérdidas fiscales que podrán disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes a aquel en que ocurrieron, en los términos de las disposiciones fiscales señaladas, serán las ocurridas a partir del ejercicio de 1991.

9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XVIII, Septiembre de 2003; Pág. 487

### **7.1.6 Limitación a estímulos fiscales en el Impuesto Sobre la Renta a la actividad de autotransporte.**

Con el fin de combatir a informalidad y promover el pago del Impuesto Sobre la Renta por los gobernados dedicados al autotransporte terrestre, el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2008 estableció un estímulo consistente en acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta, el 50% de la cantidad pagada por el uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota.

Ahora bien, para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), solo se podrá acreditar el Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado, dejando sin efecto el propósito extrafiscal de la medida establecida de la ley de Ingresos de la Federación.

El artículo 8 quinto párrafo y 10 quinto párrafo de la ley de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), anula la medida establecida mediante el estímulo fiscal.

## **7.2 Principio de Equidad**

### **7.2.1 Privilegios a ciertos Contribuyentes**

Un contribuyente que tenga la misma actividad, ya por el hecho de estar operando antes de la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) tiene desventajas, es decir se está aplicando la ley en forma retroactiva en perjuicio de los contribuyentes.

Aunado a lo anterior, las donatarias siguen gozando de ser no contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), no así las escuelas, quienes deben de tener además del reconocimiento de validez oficial por la Secretaría de Educación Pública (SEP), ser donatarias autorizadas para ser no contribuyentes.

*Ello revela un profundo tratamiento discriminatorio entre las personas morales con fines no lucrativos, que por regla general son no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta (ISR), lo cual vulnera la garantía de equidad prevista en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, sin perjuicio de que consciente o inconscientemente el legislador está concediendo privilegios al Servicio de Administración Tributaria, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de que entregue los oficios de autorización de donatario autorizado a muchos particulares sin existir lineamientos legales claramente establecidos para ello.*

Lo mismo sucede con las partes relacionadas de los que no lo son, ya que aunque las primeras realicen actividades y estén realizando el estudio de precios de transferencia que señala la ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 86 fracción XII que dice:

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Pare efectos del Impuesto Empresarial a Tasa única son sujetos del Impuesto por las regalías que se paguen.

### **7.2.2 Intereses Pagados**

La no deducibilidad de los intereses pretende evitar el sobreendeudamiento de las empresas, por lo cual como medida de precaución, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en la exposición señala tal situación.

Sin embargo bajo este argumento, significaría que la deducción de los intereses se permitiría si no existe el sobreendeudamiento, es decir únicamente endeudamiento, sin embargo no existe alguna disposición en ley que defina tales conceptos.

Los intereses son un gasto estrictamente indispensable y como tal debería de permitirse su deducción.

En el Impuesto Sobre la Renta, los intereses juegan como parte del ajuste anual por inflación, ya sea acumulable o deducible, es decir tiene efectos fiscales de tal forma que se paga un impuesto o se hace una deducción y al momento de comparar el Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), de alguna forma está reflejado este movimiento.

Existe una tesis en donde señala que los intereses son deducibles siempre que la empresa opere con un margen de endeudamiento razonable.

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

El artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, no viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que no son deducibles los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 215 de la citada Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable; en razón de que los efectos de tales limitantes se surten para todos los contribuyentes que se ubiquen en dichos supuestos; y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza, se encuentran en situaciones diferentes. Además, la justificación de las deducciones no es simplemente que éstas incidan negativamente en el patrimonio del contribuyente, sino además, que tengan el carácter de estrictamente indispensables para el fin de la actividad realizada; de ahí que las empresas deben operar con márgenes de endeudamiento razonable, pues en la medida en que dichas deudas rebasan la proporción establecida en la citada fracción XXVI, los intereses derivados de las mismas no pueden ser deducibles, con lo cual, por un lado, se evitan las planeaciones basadas en el sobreendeudamiento de las empresas y, por otro, se controlan las prácticas evasoras.

9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Agosto de 2007; Pág. 310

### **7.2.3 Regalías a partes relacionadas**

Existe una contradicción entre la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en relación a este concepto.

Por una parte la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) , establece en su artículo 15:

**Artículo 15.-** No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

XVI.- Por los que obtengan contraprestaciones los autores en los casos siguientes:

a) Por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos.

b) Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría a que se refieren las fracciones I a VII, IX, X, XII, XIII y XIV del artículo 13 y el artículo 78 de la Ley Federal del Derecho de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

c) Lo dispuesto en los incisos anteriores no aplicará:

1. Cuando se trate de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

2. Cuando las contraprestaciones deriven de la explotación de las obras escritas o musicales en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras o en la prestación de servicios.

En tanto la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en su artículo 3 señala:

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

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

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

Bajo esta definición las regalías se otorgan mediante el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, es decir ya no es un servicio, sino un arrendamiento, quedando en contradicción con el artículo 15 de la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por otro lado, si la regalías la pago a una persona física y esta no paga el impuesto correspondiente sería un gasto no deducible, es decir se condiciona la deducción a que se pague el impuesto según el artículo 5 fracción I y 6 de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

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

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

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

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley.

### **7.3 Principio de Legalidad**

#### **7.3.1 El decreto del 05 de Noviembre de 2007**

Tanto la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única como el decreto presidencial cuyo fundamento está en la misma constitución en su artículo 73 Fracción VII y XXX respectivamente, el cual a su vez es fundamento del artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación que dice:

**Artículo 39.-** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:  
III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Todas las leyes tanto primarias como las secundarias, como en el caso del decreto, deben de estar acordes a los principios constitucionales del artículo 31 fracción IV.

Por lo tanto el Decreto debería de respetar estos principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, si no lo hace la ley como norma primaria, tampoco lo respetara la norma secundaria, como el decreto de referencia.

### **7.4 Principio de Seguridad Jurídica**

#### **7.4.1 El no pago del Impuesto Empresarial a Tasa Unica de un tercero, será no deducible para el contribuyente.**

El artículo 6 de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), en su fracción I, condiciona la deducción del gasto hasta que se pague este gravamen por los sujetos obligados.

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

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, **deba pagar el impuesto empresarial a tasa única**, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley.

Es decir, la incertidumbre jurídica se encuentra en todo momento, ya que no se tiene la certeza de que se estén pagando los impuestos.

#### **7.4.2 Aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)**

Todos los elementos esenciales del impuesto como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, deben de estar bien definidos en la misma ley y no hacer referencias constantes a otras leyes como en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

A continuación señalo algunos ejemplos para ilustrar lo anterior:

El artículo 3 de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) señala:

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

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

En el caso del Impuesto Sobre la Renta el artículo 5 de la ley del IETU señala

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

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

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

Debido a que la ley del Impuesto Empresarial Tasa Única (IETU) constantemente hace referencia la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), el diagnóstico que hizo la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en el mes de Junio de 2011, una de sus conclusiones de la no derogación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), es que no existiría un impuesto mínimo de pago y gran

parte de las conclusiones de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación para negar los amparos, es precisamente la existencia de una disposición legal diferente a Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte existe una tesis donde señala que los elementos esenciales debe estar claramente en ley.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

7a. Época; Pleno; S.J.F.; 91-96 Primera Parte; Pág. 172

### 7.4.3 Impuesto Mínimo

Aunque el Impuesto Empresarial a Tasa Única, tiene una gran semejanza con el Impuesto Sobre la Renta, no solo porque de él toma definiciones y conceptos, sino porque se inspira en esa ley para establecer sus propias deducciones y requisitos para aceptarse como deducibles en la determinación de la base gravable, es un ordenamiento autónomo.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), es un impuesto complementario como lo disponen varios artículos entre ellos el artículo 10 que dice:

**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.

**CAPITULO VIII**  
**DICTAMEN DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO**  
**PARA DAR CUMPLIMIENTO AL ARTICULO DECIMO NOVENO**  
**TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA.**

En esta sección hare un resumen del dictamen que hizo la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para dar cumplimiento al artículo decimo noveno transitorio de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y conocer su postura de la derogación o no del Impuesto Sobre la Renta, y al final mis comentarios al respecto.

**8.1 Evaluación del efecto financiero del IETU según la Secretaria de Hacienda y crédito Público desde la implantación hasta el 30 de Junio de 2011.**

Antes de entrar en la evaluación integral del impuesto, existen algunas consideraciones a tener en cuenta dado el relativamente breve periodo de su vigencia.

Primero, la evaluación de cualquier impuesto (o en general, política pública) requiere de suficiente tiempo de vigencia para que sus efectos en la economía hayan sido asimilados.

Tres años es poco tiempo para la evaluación de un régimen tributario, particularmente uno como el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que interactúa en varios niveles con la estructura y actividad económica en nuestro país.

Segundo, el periodo en el que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) ha estado vigente (del 2008 a la fecha), se ha caracterizado por un entorno económico particularmente volátil derivado de la crisis global de 2008-2009. Ante tal volatilidad de la economía global (no vista desde la Gran Depresión de los 30), que provocó una caída del PIB, es particularmente difícil obtener resultados concluyentes y robustos, sobre todo de un impuesto que depende de la actividad económica.

Tercero, la evaluación microeconómica del impuesto (a partir de declaraciones de contribuyentes) se realiza únicamente con dos ejercicios fiscales en los que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) estuvo vigente (2008 y 2009) debido a que las declaraciones del ejercicio 2010 se acaban de entregar y por lo tanto no están disponibles.

Cuarto, desde el momento de introducción del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), en 2008, hasta la fecha, no se ha visto aún un ciclo económico completo. Para evaluar un impuesto que grava la actividad económica se requiere haber observado todas las etapas del ciclo (expansión, contracción y recuperación) para considerar los efectos del impuesto en la economía. Por último, dado que no ha prescrito el plazo legal para hacerlo, el Servicio de Administración Tributaria no ha concluido una auditoría sistemática de algún ejercicio fiscal en el que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) haya estado vigente.

Aun con las consideraciones referidas, la evidencia muestra que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) ha cumplido con sus objetivos:

- Ha sido declarado Constitucional.

-Ha funcionado bien como impuesto mínimo de control del sistema renta (que también incluye el Impuesto Sobre la Renta, ISR, y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, IDE).

-Ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en nuestro país para el Gobierno Federal, las entidades federativas y los municipios.

-Ha ampliado el número de contribuyentes y la base tributaria.

-Ha contribuido a eliminar los espacios de evasión en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y reducir las planeaciones fiscales agresivas.

-Ha logrado poner un piso a la recaudación, particularmente la proveniente de sectores que tradicionalmente contribuían poco a la recaudación con relación a su capacidad de pago, como es el caso de los que se benefician de regímenes especiales y los sectores donde prevalecía más la evasión o la elusión. Lo anterior sin que sean los mismos contribuyentes que regularmente pagaban, de manera que se ha incrementado la proporción de contribuyentes que participan de la recaudación.

En la presente administración los ingresos tributarios han logrado un crecimiento sin precedentes al incrementarse en 1.4% del PIB en los primeros cinco años de gobierno. En ninguna administración de los últimos treinta años se había logrado un crecimiento similar. El número de contribuyentes se incrementó en 10 millones. Se avanzó en la simplificación administrativa, disminuyendo el número de pagos de los contribuyentes, así como el número de horas requeridas para cumplir con las obligaciones.

Aunque el Impuesto Sobre la Renta (ISR) es un impuesto de arquitectura moderna, la experiencia indica que es indispensable que cuente con un impuesto mínimo de control para funcionar adecuadamente.

Tener un impuesto mínimo como parte del sistema renta no es una anomalía como muestran los casos de Estados Unidos, Canadá y Francia. La introducción del Impuesto al Activo (IMPAC) en 1989 fue lo que permitió bajar las tasas del ISR de 60.5% para personas físicas y 42% para personas morales en 1985 a una tasa unificada de 35% en 1990, y que ha continuado con una baja gradual hasta el 30% vigente.

Sin embargo, para el 2007 ya era evidente que el IMPAC presentaba diversos problemas.

En más de 20 años de aplicación su base se fue erosionando: su recaudación en 1989 fue 3.0% del PIB mientras que en 2006 fue de 0.9% del PIB, una tercera parte. Además, al gravar los activos de las empresas el IMPAC penalizaba la inversión. La erosión del IMPAC y su efecto desfavorable sobre la formación de capital causó que fuera reemplazado por un mejor impuesto mínimo como el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ante caídas en el Producto Interno Bruto similares en la crisis de 1995 y en la de 2009 (6.2% en el primer caso y 6.1% en el segundo), los ingresos del sistema renta cayeron 23.7% en 1995 y sólo 8.7% en el 2009. También, ante recuperaciones económicas similares en 1996 y 2010, los ingresos del sistema renta crecieron 1.7% en 1996 y 11.1% en el 2010. Lo anterior ha contribuido a darle estabilidad a las finanzas públicas.

Comparado con el IMPAC, el IETU ha tenido un efecto positivo sobre la inversión.

Ante las crisis de 1995 y 2009, la inversión privada cayó 28.2% en 1995 y 16.9% en 2009.

Más aún, las tasas de crecimiento de la formación de capital privado, observada por ejemplo en la inversión en maquinaria y equipo nacional, se encuentran en sus niveles más altos de por lo menos seis años.

De no existir el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en el 2009, alrededor de 50% de los contribuyentes no pagarían Impuesto Sobre la Renta (ISR) denotando la importancia de tener un impuesto mínimo. Adicionalmente, corroborando el resultado de que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) ha contribuido a incrementar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), la proporción de empresas que no pagaron ISR se redujo de 66% en 2006 a 50% en 2009. El alto porcentaje de empresas que no pagaron ISR en el 2006 denota la erosión que sufrió el IMPAC. El IETU ha logrado recaudar más ISR de más contribuyentes. Quizá más importante, el IETU ha resultado un impuesto mínimo más eficaz que el IMPAC para reducir la proporción de empresas que no pagan ni ISR ni el impuesto mínimo de 41% en 2006 a 31% en 2010. Finalmente, el IETU logró que la mitad de las empresas de la muestra que no pagaron ni IETU ni ISR en el 2006 sí lo hiciera en el 2009.

Pese al corto periodo de vigencia, y el efecto de la crisis global, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) ha sido eficaz en incrementar el número de contribuyentes. Este nuevo gravamen repartió la carga de manera más equitativa ya que incrementó la recaudación de aquellas empresas que contribuían por debajo de la media, al mismo tiempo que la carga impositiva de aquellos que ya pagaban ISR por arriba de la media.

A pesar de que tres años es poco tiempo para la evaluación de un cambio significativo en el sistema tributario (aunado a la crisis global que se presentó en 2009), el documento muestra cómo el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) ha cumplido los objetivos para los que se creó.

Ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en poco más de 100 mil millones de pesos, al fijar un piso para el sistema renta. Ha ampliado la base y el número de contribuyentes, incluyendo en ésta a aquellos contribuyentes que gozan de regímenes especiales en el ISR.

Con la base de datos que se construyó para el presente documento, y la metodología presentada, se debe seguir evaluando el funcionamiento del impuesto para asegurarse de que siga cumpliendo con sus objetivos de fortalecer al sistema tributario mexicano haciéndolo más proporcional y equitativo.

El marco tributario de un país no es estático y debe adecuarse a los cambios económicos, políticos y sociales. México no ha sido la excepción y ha avanzado a lo largo de muchas décadas y con mucho esfuerzo en el fortalecimiento del sistema tributario. Si bien se debe continuar avanzando en su fortalecimiento no debe perderse de vista la salud de las finanzas públicas, así como privilegiar la inversión y el crecimiento. El presente diagnóstico mostró que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) ha logrado sus objetivos y que, al menos en el corto plazo, es parte de la estructura adecuada del sistema tributario mexicano. La vigencia del IETU ha sido corta, por lo que es necesario permitir su maduración, sin perjuicio de continuar analizándolo. La SHCP seguirá monitoreando la evolución del impuesto. Actualmente, las condiciones macroeconómicas a nivel internacional no son del todo alentadoras. Los problemas fiscales de países como Grecia, España o el propio Estados Unidos de América podrían poner en riesgo la estabilidad de las economías. En este contexto, no es conveniente en esta coyuntura poner en entredicho la estabilidad macroeconómica y de las finanzas públicas de nuestro país, afectando la percepción de los mercados sobre la fortaleza de nuestro sistema fiscal mientras el resto del mundo está precisamente considerando aumentar sus impuestos y fortalecer sus marcos tributarios. Bajo estas consideraciones, la

arquitectura vigente del sistema renta es la correcta para nuestro país en las circunstancias actuales.

## **8.2 Reforma Integral 2007 y el IETU**

En 2007, a unos cuantos meses de iniciado el presente sexenio, se hacía evidente que en ausencia de una reforma hacendaria, las finanzas públicas de México enfrentarían deficiencias importantes en el mediano plazo. La Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, que presentó el Ejecutivo al Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 21 en dicha fecha, lo establece de la siguiente manera:

“No es benéfico para nuestro país el sostener y acrecentar la dependencia que hoy registran las finanzas públicas respecto de los ingresos petroleros. Ello, por un lado, hace que cerca de la tercera parte del gasto público gravite alrededor del petróleo, cuyos precios son por naturaleza volátiles [...]. Además, resulta insensato desde cualquier perspectiva económica sufragar un porcentaje tan alto de gasto gubernamental con recursos no renovables, que son patrimonio no sólo de todos los mexicanos de hoy sino también de las futuras generaciones.”

“Adicionalmente, para los próximos años se enfrentarán importantes e ineludibles requerimientos de gasto público: los necesarios para mejorar los servicios de educación y salud asociados a la transición demográfica; en gasto social, para el abatimiento de la pobreza; en inversión pública e infraestructura, para generar mayor crecimiento y empleo de acuerdo con las metas propuestas; en seguridad; en mejoría de otros servicios públicos; en protección al medio ambiente, y para el apoyo a los fondos de pensiones de los trabajadores del Estado.”

“Lo anterior, aunado al objetivo de mantener la estabilidad macroeconómica sobre la base de la sustentabilidad de las finanzas públicas, demuestra elocuentemente la necesidad impostergable de reformas en el sistema impositivo que aumenten la generación de los ingresos públicos no petroleros, toda vez que el monto de los requerimientos de gasto rebasa ya sustancialmente los ingresos tributarios que hoy en día obtiene la Hacienda Pública.”

Por su parte, los Dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados del 12 y 13 de septiembre de 2007 señalan que:

“En esa misma tesitura, con los recursos adicionales que se recauden como consecuencia de la entrada en vigor de las reformas que, en su caso, apruebe esa Honorable Asamblea, se podrán establecer bases sólidas para construir el sistema tributario que necesita el país a largo plazo, permitiendo en consecuencia la atención de las crecientes demandas de la sociedad en materia de servicios públicos, empleo, combate a la pobreza, así como avanzar en la sustentabilidad de las finanzas públicas.”

Uno de los objetivos principales que se busca lograr... es comenzar a sustituir la recaudación por concepto de ingresos petroleros, cuyo futuro tiende a la baja por la inestabilidad del precio internacional, así como por el agotamiento de los yacimientos petrolíferos.

Era necesario fortalecer las haciendas públicas de los tres órdenes de gobierno para poder financiar las presiones de gasto, sin olvidar que un gasto público eficiente y sostenido contribuye a elevar la competitividad.

**Para lograr los objetivos planteados, la Reforma Hacendaria de 2007 se conformó de manera integral por cuatro pilares: Sistema Tributario, Gasto Público,**

**Administración Tributaria y Fortalecimiento al Federalismo. La lógica de que la Reforma descansara sobre estos cuatro pilares obedecía al objetivo integral de reformar la totalidad del ciclo hacendario, y a responder puntualmente a las demandas de la sociedad.**

### **1. Sistema tributario.**

A través de este pilar se fortalecieron las fuentes de ingresos no petroleros de nuestro país. Se introdujo el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como impuesto mínimo con una tasa uniforme que funciona como impuesto de control del ISR (descripción de su estructura y ventajas en el capítulo 2). La lógica de este pilar era fortalecer la recaudación de nuestro país para que todos los que deban contribuir lo hagan.

### **2. Gasto Público.**

Si a la sociedad se le exige un mayor pago de impuestos, lo primero que los contribuyentes demandan es que se mejore la transparencia, la eficacia y la eficiencia del gasto público. Es por ello que la Reforma Hacendaria incluyó un pilar a través del cual se fortaleció la transparencia, la rendición de cuentas, la calidad del gasto y se impulsó la armonización contable de las finanzas públicas. Para lograr estas modificaciones, el Congreso de la Unión aprobó una reforma Constitucional para armonizar la contabilidad en los tres órdenes de gobierno. Asimismo, la reforma Constitucional convirtió las contadurías de las Haciendas Estatales en auténticas Auditorías Superiores Estatales, cuyo titular debe ser ratificado por una mayoría de dos terceras partes de las legislaturas locales.

### **3. Administración tributaria.**

La sociedad también exige que ante un incremento de impuestos un mayor número de individuos contribuyan a la recaudación. Por lo tanto, el propósito del pilar de Administración Tributaria fue facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, combatir la evasión y elusión fiscal, el contrabando y la informalidad para incrementar el número de contribuyentes. Se introdujo el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) como contribución complementaria del ISR y auxiliar en el control de la evasión fiscal. Al respecto, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados estableció que:

**“Derivado de lo anterior, como tributo complementario del impuesto sobre la renta, se plantea que el impuesto contra la informalidad sea un gravamen de control del flujo de efectivo, que impacte en quienes obtienen ingresos que no son declarados a las autoridades fiscales. Lo anterior, permitirá ampliar la base de contribuyentes logrando una mayor equidad tributaria.”**

### **4. Fortalecimiento del federalismo.**

Dado que los contribuyentes se enfrentarían a un mayor pago de impuestos, también demandan que los bienes y servicios públicos se acerquen a los niveles de gobierno más próximos a la población. La reforma buscó fortalecer a los tres órdenes de gobierno para así poder llevar la toma de decisiones y los servicios públicos a los gobiernos locales más cercanos a los ciudadanos.

**La exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto del 21 de junio de 2007 mencionó que México requiere avanzar a una nueva etapa de federalismo fiscal basada en una mayor corresponsabilidad entre los distintos órdenes de gobierno, a fin de contar con una política fiscal moderna y responsable que además de preservar el equilibrio de las finanzas públicas federales, dote de nuevas potestades tributarias a**

**los gobiernos locales a fin de que cuenten con instrumentos fiscales flexibles que les permitan incrementar sus ingresos propios y satisfacer sus necesidades de gasto.**

### **8.3 Modificaciones fiscales de 2009 a 2010 ante la crisis**

A diferencia del resto del mundo, la crisis mundial afectó a las finanzas públicas de México por dos frentes. Primero, por la fuerte desaceleración de la economía mexicana, que cayó 6.1% en términos reales durante 2009. Dado que los ingresos públicos están ampliamente vinculados con el ciclo económico, este dinamismo provocó una caída de 10.5% real en los ingresos tributarios. Segundo, la caída en la producción y en el precio del petróleo provocaron una disminución de 31.7% real en los ingresos petroleros del Gobierno Federal durante 2009.

La plataforma de producción pasó de ser 2.8 millones de barriles diarios en 2008 a 2.6 en 2009, es decir, una disminución de 200 mil barriles diarios en un año.

Además, en 2004 la producción petrolera alcanzó un máximo en 3.4 millones de barriles diarios, es decir, una caída de 800 mil barriles diarios en la plataforma de producción en 5 años. Por su parte, el precio de la mezcla de petróleo mexicano pasó de ser 84.4 dólares por barril en 2008, su nivel máximo de 2000 a 2010, a 57.4 dólares en 2009, una disminución de 27 dólares (32%) en un año.

Esta situación obligó a que se tomaran decisiones difíciles pero necesarias para evitar cualquier desorden económico. Es por eso que el Congreso de la Unión, con gran responsabilidad en el manejo de una situación complicada, aprobó una serie de modificaciones fiscales que permitieron mantener la estabilidad macroeconómica de nuestro país. Se incrementó la tasa general del IVA de 15% a 16%, y de 10% a 11% en la región fronteriza. Estas medidas representaron recursos adicionales por 30 mmp. Se aprobó un incremento temporal de las tasas marginales de los últimos tres tramos de la tarifa del ISR a personas físicas ubicando la tasa máxima en 30% y de la tasa de ISR empresarial de 28% a 30%, la que contribuyó con alrededor de 43 mmp adicionales. Estas tasas disminuirán proporcionalmente a fin de ubicar la máxima de personas físicas y la de personas morales en 29% en 2013 y en 28% en 2014. Se creó el IEPS a las telecomunicaciones a una tasa de 3%, que incrementó la recaudación en 5.9 mmp en 2010.

También se incrementó la tasa del IDE, del IEPS de juegos y sorteos, cervezas y bebidas alcohólicas y se estableció la cuota específica a los tabacos labrados. Se estableció el entero fraccionado del ISR diferido por los grupos que consolidan, al precisar a cinco años el periodo de diferimiento del pago del ISR.

La Iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, remitida por el ejecutivo federal al Congreso de la Unión y publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados número 2843-V del 10 de septiembre de 2009 contemplaba que:

**“Por otra parte, se anticipa que la menor recaudación de ingresos tributarios ya no podrá ser compensada con ingresos petroleros, debido a la reducción en la plataforma de extracción y exportación de petróleo, así como a la volatilidad del precio internacional de este hidrocarburo [...] Considerando lo anterior, el Gobierno Federal está obligado a actuar de manera responsable proponiendo medidas tributarias que permitan hacer frente a esta situación y evitar el desorden económico, sin que con ello se vulneren los derechos**

**constitucionales del contribuyente, siendo la intención del Estado velar por el interés público[...]**”

En este sentido, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en las consideraciones del Dictamen con proyecto de Decreto que Reforma,

adiciona y Deroga diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en unidades de inversión; y que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de abril de 1995, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2870-B del 20 de octubre de 2009, expresamente menciona en las páginas XLVII, XLVIII y CXXX lo siguiente:

**“Esta Comisión Dictaminadora coincide con el Ejecutivo Federal en que la actual situación económica exige adoptar medidas temporales que permitan contar con mayores recursos para hacer frente a las necesidades de gasto público y que contribuyan a mantener la estabilidad macroeconómica.**

**Así, esta Dictaminadora es consciente de que una mejor posición de las finanzas públicas permitirá al Gobierno Federal contar con ingresos suficientes para hacer frente a compromisos de gasto social y de infraestructura y evitar en lo posible el incremento en la deuda pública, así como el elevado costo financiero que implica esta alternativa.**

**Con base en lo anterior, esta Comisión Dictaminadora considera adecuado ajustar durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 las tasas marginales de los últimos cinco tramos de la tarifa del ISR para las personas físicas en una proporción de 36 7.14 por ciento, con objeto de ubicar la tasa marginal máxima en 30 por ciento. El referido ajuste no impactará la carga fiscal de las personas físicas que obtienen ingresos hasta por 6,663 pesos mensuales, equivalentes a 4 SM; y tendrá un impacto moderado en la carga fiscal de las personas físicas con mayores ingresos, para quienes su ingreso disponible se reduce sólo entre 0.16 y 2.67 por ciento.**

**Asimismo, se coincide en que para el ejercicio fiscal de 2013 las tasas marginales que se incrementen se disminuyan proporcionalmente en 3.33 por ciento respecto a las vigentes en 2012, quedando la tasa máxima en 29 por ciento y en que a partir del ejercicio fiscal de 2014, las tasas marginales regresen a su nivel actual, ubicando la marginal máxima en 28 por ciento. [...] Ahora bien esta Comisión considera que con el objeto de evitar un escenario económico desalentador durante 2010, es necesario ajustar las tasas del IVA a efecto de ampliar el potencial recaudatorio de esta base tributaria y lograr la solidez de las finanzas públicas, de forma tal que se garantice el financiamiento de los requerimientos de gasto social y de infraestructura para el desarrollo nacional.**

**En este sentido, la que dictamina propone incrementar en un punto porcentual la tasa general del IVA que se aplica en el interior del país; de esta forma, la tasa pasaría del 15 al 16 por ciento. De igual manera, se plantea incrementaren un punto porcentual la tasa se que aplica en la región fronteriza para ubicarse en 11 por ciento en lugar de la tasa del 10 por ciento vigente [...]**

En un principio existió desconcierto por las medidas adoptadas frente a la crisis, bajo argumentos que consideraban que se debería incrementar la deuda e impulsar un mayor programa contracíclico. Sin embargo, poco después de aprobarse las modificaciones comentadas, al avanzar las secuelas de la crisis, la mayoría de los países comenzaron a tomar medidas similares. En diversos foros internacionales se ha consensuado la necesidad de que las economías del mundo lleven a cabo acciones como las que México tomó desde 2009 para poder hacer frente a los retos de sostenibilidad fiscal que desató la crisis. A diferencia de lo que se observa en muchos países industrializados, hay confianza sobre la solidez de las finanzas públicas de nuestro país.

Para el paquete económico de 2011, por segunda ocasión durante la presente administración no se enviaron propuestas de cambios fiscales. Desde el sexenio de 1964-1970, no se tenían en una misma administración dos años sin presentar modificaciones a las disposiciones fiscales lo cual fortalece la certidumbre jurídica de nuestro marco tributario.

Gracias a todo el esfuerzo y a la gran responsabilidad del Congreso de tomar decisiones difíciles a tiempo, ahora México está logrando un crecimiento económico sin endeudamiento público y con un sistema tributario más boyante, logrando incrementar los ingresos no petroleros. El déficit de 2011 es de 0.5% del PIB y el saldo histórico de requerimientos financieros del sector público se estima a 37% del PIB, lo que contrasta con lo observado en países que en los últimos meses han estado sujetos a enormes presiones y se han visto forzados a anunciar medidas fiscales mucho mayores a las planteadas en México. Países como Grecia (déficit de 13% y deuda de 115% del PIB), y España (déficit de 11% y deuda de 55% del PIB) posiblemente enfrentarán prolongados periodos de crisis sin crecimiento.

Estos resultados se han obtenido a pesar de los efectos adversos de la crisis económica de 2009 y como consecuencia de las reformas fiscales que ha aprobado el Congreso de la Unión en años recientes, del incremento en el número de contribuyentes, de mayor eficiencia en la administración tributaria, de los esfuerzos de fiscalización y combate a la informalidad y de la simplificación en el pago de impuestos.

Entre 2000 y 2010 el número de contribuyentes activos se incrementó de 7 a 33 millones, esto es, se han más que cuadruplicado. Se logró que más personas –tanto físicas como morales– cuenten con un Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y sean contribuyentes activos. Una parte de este incremento se debe a un mayor número de personas físicas asalariadas. Tradicionalmente, estos contribuyentes no contaban con un registro en el RFC, debido a que es el patrón quien está obligado a hacer la retención de los impuestos. Ahora, se ha hecho un esfuerzo importante para lograr que todos los contribuyentes cuenten con un RFC. Esto permitirá al Servicio de Administración Tributaria (SAT) contar con información sobre un mayor número de contribuyentes con la cual podrá cotejar que la información sea consistente.

#### **8.4 Método de evaluación**

Se conformó una base de datos utilizando la totalidad de las declaraciones anuales de ISR y IETU presentadas por personas morales y físicas con actividades empresariales en 2009.

El número total de estas declaraciones presentadas es de 2.4 millones. Se empleó la información de este ejercicio debido a que las declaraciones del ejercicio 2010 se acaban de entregar y por lo tanto no están disponibles. Además, se consideró que con un año de experiencia en la aplicación de este impuesto, la información de 2009 es más relevante que la de 2008.

Para asegurar la consistencia y confiabilidad de la base de datos se emplearon los siguientes criterios para depurar la base de datos: (i) eliminación de las declaraciones de los que no son contribuyentes de IETU; (ii) eliminación de las declaraciones de aquellos contribuyentes que presentaban información inconsistente; (iii) eliminación de los contribuyentes que presentaron más de una declaración; (iv) eliminación de los contribuyentes que no reportaran ingresos o gastos; y (v) eliminación de los contribuyentes que declaraban deducciones mayores con respecto a sus ingresos, aun antes de descontar sueldos e inversiones. Como resultado de esta depuración, la base de datos desarrollada contiene información de 675,737 contribuyentes. Aproximadamente 24% corresponden a personas morales y el restante 76% a personas físicas con actividades empresariales, profesionales y de arrendamiento.

Como se muestra a continuación la muestra cubre prácticamente a la totalidad de la recaudación potencial del IETU y es representativa del universo total de contribuyentes. La muestra de contribuyentes contiene el 87% de la recaudación del ISR distinta de salarios y cubre prácticamente la totalidad de la recaudación potencial del IETU. Adicionalmente, para confirmar la cobertura de la muestra, se realizó una comparación con los ingresos por el suministro de bienes y servicios reportados en el último Censo Económico 2009. De esta comparación se desprende que los ingresos contenidos en el total de declaraciones de personas morales y personas físicas con actividad empresarial representan el 86.5% del total de ingresos censales, mientras que los ingresos contenidos en la muestra representan el 75.3% del total de ingresos censales.

Es decir, la muestra también cubre a la gran mayoría de los ingresos por el suministro de bienes y servicios reportados en el Censo.

Con el objetivo de analizar cómo evolucionó el comportamiento de las empresas se conformó un panel balanceado que contiene información de corte transversal y de series de tiempo. La base de datos que se utilizó para la conformación del panel sólo utiliza la información de personas morales que presentaron su declaración de 2006 a 2009.

El panel para el análisis del periodo 2006-2009 es un subconjunto de las 162,048 personas morales de la muestra de 2009 y se integró con declaraciones anuales de personas morales de 2006, 2007 y 2008 que se sujetaron a los criterios de depuración antes mencionados. A partir de estas declaraciones se construyó un panel balanceado con aquellos contribuyentes para los cuales existía información consistente y depurada para los cuatro años. Esta base se compone de 58,698 contribuyentes y representa el 54.5% de la recaudación del ISR distinta de salarios y cubre el 47.2% del ingreso reportado en el Censo Económico 2009.

Tanto la muestra de contribuyentes como el panel son representativos de la población total de contribuyentes. El perfil de ingreso de los contribuyentes de la muestra y el panel es representativo del total de contribuyentes. Adicionalmente, como muestra la gráfica 3.1 el perfil de las contribuciones al IETU por nivel de ingreso de la muestra y el panel es muy similar al del total de población. De esto se desprende que el perfil de pagos de IETU de la muestra es representativo del total.

En resumen la muestra de contribuyentes cubre prácticamente la totalidad de la recaudación potencial de IETU y de los ingresos reportados en el censo, al mismo tiempo que guarda un perfil de ingreso y contribuciones muy similares al del universo de contribuyentes. Por lo tanto, con un alto grado de confianza se puede inferir que las conclusiones obtenidas a partir de esta muestra y el panel son representativas y significativas para el total del universo de contribuyentes.

Para demostrar que los resultados de la sección previa no están sesgados como producto de correlaciones con variables omitidas como el ingreso y deducciones, esta sección realiza un análisis econométrico que controla por estas variables. Para ello, se estima un modelo tipo LOGIT que permite predecir la probabilidad de que un contribuyente pague IETU dependiendo de las variables explicativas y de control.

La variable explicativa que utiliza el modelo es el sector económico. Conforme a la evidencia encontrada en la sección anterior se espera que aquellos sectores con mayores gastos fiscales tengan una mayor probabilidad de pagar IETU. Las variables de control que se utilizan son el nivel de ingreso y deducciones. Con el objetivo de evitar sesgos en las estimaciones del impacto del sector económico en la probabilidad de pagar IETU, se incluye en la estimación el nivel de ingresos y deducciones de los contribuyentes debido a que estos afectan directamente la base gravable del contribuyente y por lo tanto la probabilidad de pagar IETU.

A partir de los coeficientes estimados con el modelo LOGIT se calcula la probabilidad para cada uno de los sectores económicos de que pague IETU. Los sectores de transporte y almacenamiento son los que tienen la mayor probabilidad de pagar IETU, mientras que el sector agrícola es el que tiene la menor probabilidad de pagar IETU (sector izquierdo de la gráfica). Una primera conclusión es que el resultado contra intuitivo de la sección anterior que mostraba una caída en el número de contribuyentes del sector transporte se revierte una vez que se controla por nivel de ingreso.

Este resultado confirma que el IETU como impuesto mínimo tiene una mayor incidencia particularmente en los grupos de contribuyentes que reciben beneficios tributarios en el ISR. Esto es como resultado de que en el IETU no se hicieron aplicables las facilidades de comprobación del ISR, y no se reconoce como ISR propio efectivamente pagado el acreditamiento cubierto con el estímulo fiscal.

## **8.5 Razonamientos de la no derogación del Título II y IV Capítulo II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

A lo largo del presente documento ha quedado demostrado que el IETU es una pieza fundamental dentro del sistema tributario mexicano, ha cumplido con sus principales objetivos y se han acreditado sus ventajas como impuesto mínimo de control integrado con el ISR. Por otro lado, el presente capítulo tiene por objeto establecer las razones por las cuales no resulta viable jurídica ni económicamente conservar el IETU y eliminar el ISR empresarial.

Lo anterior implicaría realizar un cambio estructural y radical al sistema tributario mexicano que pudiera generar impactos en las finanzas públicas, en la seguridad jurídica y en la simplificación fiscal, entre otros aspectos.

El IETU tuvo su origen en la necesidad de ampliar de manera permanente los ingresos no petroleros del país, dada la caída de extracción petrolera. Por ello, se estima que mientras prevalezcan estas circunstancias en el país, resulta inconveniente realizar ajustes al sistema renta. El ISR no funciona sin un impuesto mínimo ni el IETU podría funcionar separado del ISR, por lo que hacer un ajuste estructural en el sistema conforme al cual se elimine el ISR empresarial y se conserve exclusivamente el IETU representa un riesgo para las finanzas públicas de los 3 órdenes de gobierno (federal, estatal y municipal), pues como ya se dijo, el sistema renta aporta a las arcas públicas poco más de 768 mmp, de los cuales el IETU juega un papel fundamental al contribuir de manera directa e indirecta con poco más de 100 mmp.

De considerar un cambio estructural al sistema tributario mexicano, se hace necesario considerar, al menos, los siguientes aspectos:

Constitucionalidad del IETU bajo la arquitectura actual.

La introducción de nuevos impuestos o las modificaciones a los ya existentes pueden ser impugnados por los contribuyentes, en ejercicio de las garantías individuales que consagra nuestra Constitución. La principal razón por la cual se presentan este tipo de medios de impugnación es evitar que los impuestos repercutan en el patrimonio de los contribuyentes.

En algunos casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación les han sido favorables, lo cual ha generado importantes impactos a las finanzas públicas federales.

El IMPAC es un claro ejemplo de cómo un impuesto mínimo de control puede erosionarse a través de resoluciones judiciales. Lo anterior puede apreciarse plasmado en el

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados aprobado a fines de 2006, relacionado con las modificaciones a la Ley del Impuesto al Activo vigente en ese entonces. Dicho dictamen señala en el apartado de descripción de la Iniciativa que:

**“En efecto, antes del establecimiento del impuesto al activo, alrededor del 70% de las empresas reportaban pérdidas fiscales de forma recurrente y, peor aún, por largos periodos, lo que ocasionaba que dejaran de cumplir con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, según lo dispone la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Sin embargo, con el establecimiento de este impuesto, se ha notado, a lo largo de su historia, una reducción importante de ese tipo de empresas.

**No obstante lo anterior, también se ha notado un deterioro en el fin perseguido por el impuesto de referencia, a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional, al estimar que se violaba la garantía de equidad tributaria, al no permitir la deducción de ciertas deudas y con la reforma que entró en vigor en 2005, a través de la cual se permitió la deducción de diversas deudas, para determinar la base.**

Es interesante que en 2006 se expresó que alrededor del 70% de las empresas reportaban pérdidas fiscales y anteriormente en 1988 cuando se expidió la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, dicho porcentaje era del 50%, lo que denota el grado de erosión de la base gravable a lo largo de su vigencia.

Aún más, con la reforma señalada en el párrafo anterior, se provocó una erosión en la base del impuesto, ya que de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación se estimó una recaudación aproximada de 13 mil millones de pesos por este concepto y se espera que para el cierre del ejercicio 2006, sólo se recaudarán 9 mil millones. De acuerdo con lo anterior, el impuesto al activo ha dejado de cumplir con su finalidad primordial debido a la erosión de su base gravable, situación que ha venido acentuándose por la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero, lo cual ha traído por consecuencia que los contribuyentes que no tienen a su cargo impuesto sobre la renta, en ocasiones tampoco tengan a su cargo impuesto al activo.”

El IETU no fue la excepción y también fue impugnado en forma masiva por los contribuyentes. No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el impuesto es constitucional bajo la estructura actual. Al estudiar los diversos agravios expuestos por los contribuyentes reconoció la validez constitucional de los diversos elementos de la Ley del IETU, entre otros, los siguientes:

### **Objeto del impuesto.**

No se viola el principio de legalidad tributaria en relación con el objeto del impuesto, en la medida que en la Ley se define claramente el objeto del impuesto, el cual lo constituyen los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley.

### **Deducciones.**

No se viola el principio de proporcionalidad tributaria, al no permitir la deducción de diversos conceptos, como son, entre otros, sueldos y salarios, aportaciones de

seguridad social y gastos de previsión social, toda vez que el objeto del impuesto es el ingreso bruto por lo que las deducciones son innecesarias para atender a la capacidad contributiva, ya que éstas tienen como finalidad establecer beneficios tributarios.

### **Ingresos no objeto del IETU.**

No se viola el principio de equidad tributaria al excluir de su objeto los ingresos por regalías derivadas de operaciones entre partes relacionadas e impedir la deducibilidad de los gastos por este concepto, lo que se justifica al fundarse en una distinción objetiva entre regalías pagadas a partes independientes y las pagadas a partes relacionadas, ya que en este caso no existe certeza sobre la magnitud económica del pago realizado.

### **Exenciones.**

No se violan las garantías de igualdad y equidad tributaria al no exentar del pago del impuesto a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, pues aun cuando para efectos del ISR sus actividades tengan fines no lucrativos, ello no implica que en el IETU deban reconocerse a todas las personas que realizan dichas actividades, pues se trata de un impuesto previsto en un ordenamiento autónomo que tiene sus propias disposiciones y regulaciones.

### **Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.**

No se viola la garantía de irretroactividad de la ley, al no reconocer las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto sobre la renta, ya que, por un lado, los contribuyentes no adquieren indefinidamente el derecho a que se reconozca ese tipo de circunstancias y, por el otro, el efecto que pudiera corresponder a dichas pérdidas no implica que el IETU tenga que reconocer el mismo efecto y en los mismos términos que lo hace la Ley del ISR.

Esto representa un gran avance en materia de certidumbre jurídica tanto para los contribuyentes como para el fisco federal. En el primer caso, los contribuyentes tienen la certeza de que están pagando una contribución de manera proporcional y equitativa, mientras que en el caso del fisco, se eliminan las contingencias de mermas en la recaudación por un mal diseño del impuesto.

La estructura actual del ISR empresarial integrado con el IETU está validada constitucionalmente por el Poder Judicial de la Federación, por lo que si se derogara el ISR empresarial surgiría un riesgo de incertidumbre ya que el nuevo esquema pudiera ser impugnado por las vías legales, riesgo que afectaría las finanzas públicas de los 3 órdenes de gobierno (federal, estatal y municipal) en un entorno económico internacional complicado.

### **Acreditamiento del IETU en el extranjero.**

Otra gran preocupación estructural de conservar exclusivamente el IETU es el acreditamiento del impuesto en el extranjero. A partir de 2007, año en el cual el Congreso de la Unión aprobó la Ley del IETU, se iniciaron los trabajos tendientes para incorporar el IETU a los Convenios para Evitar la Doble Tributación en materia de ISR celebrados por México con autoridades del exterior. Lo anterior con el objeto de lograr que el pago del IETU que hicieran extranjeros o sus subsidiarias ubicadas en territorio nacional, no causara una doble tributación en sus países de origen.

A la fecha, México ha acordado con los 41 países con los cuales tiene un Convenio para Evitar la Doble Tributación en vigor, dentro de los cuales se encuentran sus

principales socios comerciales, incluido los Estados Unidos de América, que el IETU sea un impuesto acreditable. Asimismo, ha concluido las negociaciones de dichos Convenios con otros 12 países en los cuales se reconoce a este impuesto como acreditable, formando parte integrante de dichos instrumentos internacionales.

El procedimiento de aprobación del acreditamiento del IETU se puede dar a través de i) la modificación de los Convenios correspondientes, o bien, por la comunicación enviada por las autoridades competentes extranjeras, en la que manifestaron que las características de este impuesto cumplen con las condiciones requeridas en el Convenio para que el IETU forme parte del mismo, en ambos casos, atendiendo a que es un impuesto mínimo de control que al interactuar con el ISR grava la totalidad o parte de la renta.

De los 41 países que México tienen celebrados para evitar la doble imposición, muchos de ellos ya lo aceptaron al Impuesto Empresarial a Tasa Única, como Impuesto que se puede Acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta de sus países, y los que aparecen con el signo de \* están concluidas las negociaciones pero aun no se confirma su entrada en vigor.

#### **Cuadro 4.1. Acreditamiento del IETU a nivel internacional**

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

\*Negociaciones concluidas pendientes de entrar en vigor  
Fuente: SHCP.

De manera especial destaca el caso de los Estados Unidos de América por ser nuestro principal socio comercial; país con el cual se negoció el acreditamiento del IETU.

Gracias a estas negociaciones, desde el 10 de diciembre de 2007 el Gobierno de dicho país comunicó a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas ( IRS), que los contribuyentes norteamericanos podrían acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el IETU que paguen en México.

Por lo expuesto, con la estructura actual de integración del ISR empresarial con el IETU se reconoce el acreditamiento de éste último en el extranjero. Si desapareciera el ISR empresarial y prevaleciera exclusivamente el IETU, no se sabe qué pasaría en cuanto al acreditamiento de este impuesto, incluso con nuestros principales socios comerciales. El caso del Impuesto Regional Italiano sobre Actividades Productivas (IRAP), que es similar al IETU, es un ejemplo de cómo una modificación estructural a un sistema tributario puede generar la pérdida de acreditamiento como impuesto pagado en el extranjero. Italia tenía un impuesto local sobre la renta ( ILOR) que gravaba el trabajo y posteriormente fue sustituido por el IRAP que grava también los otros factores de la producción, este cambio tuvo como consecuencia que los Estados Unidos de América determinara que el impuesto sólo sería acreditable de forma parcial.

#### **Base para el reparto de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU).**

El artículo 123, Apartado A de nuestra Constitución establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, las cuales se determinarán de acuerdo con lo establecido en la Ley del ISR. De conservarse exclusivamente el IETU, se generarían diversos problemas como los siguientes:

Al eliminarse el ISR empresarial, para determinar la base de PTU, la empresa estaría obligada a calcular un resultado fiscal hipotético sólo para el reparto de las utilidades, lo que le generaría cargas administrativas; en el caso de que los trabajadores objetaran el cálculo la SHCP estaría obligada a revisarlo con el costo de administración inherente sin beneficio alguno para el fisco.

Por otra parte, no tiene sentido económico cambiar la Constitución para referenciar la base de PTU a la base del IETU, ya que pudiera estarse repartiendo PTU sin que en realidad haya habido una modificación patrimonial positiva.

### **Integración del sistema tributario de renta.**

Un sistema tributario está integrado cuando se evitan los problemas de doble tributación a los ingresos del capital en el ISR de personas físicas y en el ISR empresarial. La integración de los impuestos tiene por objeto lograr la equidad en las contribuciones y eliminar la doble tributación de utilidades para no encarecer el costo total del capital y evitar fugas de capital que implicarían una disminución en la productividad de la mano de obra, los salarios, el empleo, el ingreso per cápita y el bienestar de los ciudadanos.

En México se ha logrado, con mucho esfuerzo y a lo largo de varios años, alcanzar una integración razonable del ISR de personas físicas y morales. Para evitar la doble tributación del capital, el principio general que se sigue actualmente es que los dividendos que se repartan de las utilidades que ya pagaron impuesto a nivel de la empresa, no tengan que volver a pagar otra vez un impuesto a nivel del individuo que percibe el dividendo.

**El sistema está basado en la Cuenta de Utilidades Fiscales Neta (CUFIN) y la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA). Cuando los dividendos que reparte la empresa provengan de estas cuentas, el receptor ya no debe pagar impuesto, toda vez que la empresa ya lo pagó.**

Al eliminar el ISR empresarial se generaría una doble tributación puesto que la empresa pagaría el IETU y cuando repartiera dividendos a la persona física, ésta volvería a pagar vía ISR. El IETU y el ISR de personas físicas no podrían integrarse de la misma manera en la que están integrados actualmente el ISR empresarial e individual, es decir, a través de cuentas como la CUFIN y la CUCA, dado que la base del IETU no coincide con las utilidades de la empresa y no tendría sentido la creación de dichas cuentas.

La integración del IETU y el ISR de personas físicas, para evitar el doble gravamen, no se puede realizar mediante cuentas similares a la CUCA y la CUFIN en los términos actuales, ya que el flujo de la operación basado en efectivo que tiene el IETU, una vez descontada la inversión, tiene una contra cuenta en los activos líquidos netos de la empresa antes de transformarse en pagos de dividendos y no en las cuentas de capital y de utilidades pendientes de repartir, como es el caso actual, en el que el concepto que grava en el ISR empresarial es la utilidad.

El problema es que el flujo de efectivo que grava el IETU no coincide con la utilidad de la empresa. Dicho de otra manera, el IETU y el ISR de personas físicas gravan conceptos económicos distintos (el ISR grava la variación patrimonial y el IETU, la retribución de los factores), por lo que no se pueden integrar con una cuenta libre de gravamen que haga sentido económico.

**Dada la dificultad de lograr una integración entre el IETU y el ISR de personas físicas, para lograr que el sistema tributario funcione armónicamente, sería necesario**

**hacer cambios estructurales que llevarían a eliminar la progresividad del sistema de ISR de personas físicas.**

La forma de evitar el doble gravamen de utilidades y dividendos sería no gravar esos conceptos al nivel de los individuos. La versión del IETU en este sistema tributario sería independiente del ISR y gravaría el flujo de efectivo de las empresas, es decir, los intereses o las regalías estarían gravados indirectamente al nivel de la empresa y, por lo tanto, no se deberían gravar a nivel individual.

De esta manera, el ISR individual sólo gravaría a los ingresos laborales. Un diseño de ese estilo es el que se propuso como Flat Tax para los Estados Unidos por Hall y Rabushka (1985). El diseño requiere una evaluación cuidadosa y profunda ya que se elimina la progresividad del sistema en personas físicas y da la apariencia de sólo gravar a los ingresos laborales, y dejar exentos los ingresos por dividendos, ganancias de capital, regalías e intereses. No se tiene conocimiento que este modelo haya sido aplicado en algún país.

En cierta forma, el Flat Tax adopta una base de tipo consumo en el sistema renta.

En esta base se deduce la inversión, no la depreciación, y no son deducibles los pagos a los factores de la producción. El problema con este sistema de renta es que hay que renunciar a la base del IETU coincide con la del ISR sólo cuando la economía se encuentra en estado estacionario. En dicho estado, el acervo de capital permanece constante, y por lo tanto, la inversión es igual a la depreciación del capital. Así, la deducción por depreciación coincide con la deducción de la inversión.

**El IETU, a pesar de su corto periodo de aplicación, ha cumplido con sus principales objetivos:**

**i) ha incrementado la recaudación de manera directa e indirectamente la recaudación del ISR; ii) ha contribuido a fortalecer y estabilizar los ingresos públicos en épocas de recesión; iii) ha ampliado el número de contribuyentes que realizan pago de impuestos, en particular, en aquellos sectores con mayores gastos fiscales asociados; iv) ha aumentado la recaudación de aquellos que contribuían por debajo de la media y reducido la carga impositiva de aquellos que ya pagaban ISR por arriba de la media; v) ha contribuido a desalentar y mitigar los efectos de las planeaciones fiscales agresivas; vi) ha acotado los privilegios fiscales de algunos sectores que cuentan con regímenes preferenciales en la Ley del ISR; vii) ha distribuido mejor la recaudación, entre otras cosas citadas anteriormente.**

El marco tributario de un país no es estático y debe adecuarse a los cambios económicos, políticos y sociales. México no ha sido la excepción y ha avanzado a lo largo de muchas décadas y con mucho esfuerzo en el fortalecimiento del sistema tributario. Si bien se debe continuar avanzando en su fortalecimiento no debe perderse de vista la salud de las finanzas públicas, así como privilegiar la inversión y el crecimiento. El presente diagnóstico mostró que el IETU ha logrado sus objetivos y que, al menos en el corto plazo, es parte de la estructura adecuada del sistema tributario mexicano. La vigencia del IETU ha sido corta, por lo que es necesario permitir su maduración, sin perjuicio de continuar analizándolo. La SHCP seguirá monitoreando la evolución del impuesto. Actualmente, las condiciones macroeconómicas a nivel internacional no son del todo alentadoras. Los problemas fiscales de países como Grecia, España o el propio Estados Unidos de América podrían poner en riesgo la estabilidad de las economías. En este contexto, no es conveniente en esta coyuntura poner en entredicho la estabilidad macroeconómica y de las finanzas públicas de nuestro país, afectando la percepción de los mercados sobre la fortaleza de nuestro sistema fiscal

mientras el resto del mundo está precisamente considerando aumentar sus impuestos y fortalecer sus marcos tributarios. Bajo estas consideraciones, la arquitectura vigente del sistema renta es la correcta para nuestro país en las circunstancias actuales.

## **8.6 Comentarios al Dictamen**

Desde la exposición de motivos, hasta la evaluación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contenidos en el Dictamen que hizo la Secretaria de Hacienda y Crédito Público el 30 de Junio del 2011, para dar cumplimiento al artículo decimo noveno transitorio de la misma ley, existe una gran conciencia de la necesidad de la Reforma Fiscal Integral, la cual desde mi punto de vista no se ha realizado, sino se encuentra en proceso desde hace ya algunos años.

En el Dictamen, se menciona que la reforma fiscal que se dio en el 2007 se baso en cuatro aspectos relevantes:

### **-Sistema Tributario.**

En donde el objetivo era fortalecer los ingresos Tributarios del país, la cual ya se dio al introducir el Impuesto Empresarial a Tasa única como un impuesto de control del Impuesto Sobre la Renta, y que es permitido no solo en nuestro país según, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, sino en otros como los Estados Unidos, Canadá y Francia etc.

Considero que es una forma de justificar lo que no tiene justificación, es decir si un impuesto es inconstitucional a todas luces y es el impuesto mínimo a pagar en comparación a otro que es constitucional y que cumple con los principios de proporcionalidad y equidad porque separa a las personas físicas de las morales, estableciendo tarifas progresivas y tasas para las segundas, queda el razonamiento que este impuesto es producto de la ingeniería fiscal, y para evitar reestructurar la ley de Impuesto Sobre la Renta, evitando confrontar a los que tienen regímenes especiales como: las del sector primario, autotransporte, la construcción, sector educativo etc.,

Efectivamente, al tener más solidez financiera el Gobierno Federal pudo coadyuvar la crisis de 2009 y evitar más deterioro del nivel de vida de los que menos tienen.

Tanto el Impuesto Empresarial a Tasa Único (IETU), como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) al incrementar un punto porcentual al pasar del 15% al 16% y en la zonas fronterizas del 10% al 11% ha podido resistir la volatilidad de los precios del petróleo.

El Sistema Tributario, ha incrementado los ingresos a base de atropellar otra ley que no estaba rindiendo los ingresos esperados por los regímenes y lagunas fiscales que tiene.

Sin embargo, en este Dictamen, se señala claramente que el Impuesto Empresarial a Tasa Único (IETU), no podría subsistir sin el Impuesto Sobre la Renta, ya que gran parte de conceptos y situaciones que contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como lo son los Dividendos de las personas físicas, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, la Cuenta de Capital de Aportación para el retiro de dinero de los socios o accionistas, no contempla el Impuesto Empresarial a Tasa Único (IETU), su tratamiento y por lo tanto tendrían que pagar doble Impuesto por parte de la actividad empresarial y como personas físicas.

**La parte substancial radica en que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha declarado constitucional, al considerarlo como impuesto de control e independiente del Impuesto Sobre la Renta que al final se complementan aunque con criterios de determinación muy diferentes ya que el Impuesto Sobre la Renta se acumula y deduce en base a lo devengado y el Impuesto Empresarial a Tasa Único (IETU), en base a lo cobrado.**

**Al eliminar el Impuesto Sobre la Renta, se eliminaría la figura del impuesto mínimo y de control ya que actualmente es la salida para justificar la constitucionalidad de este Impuesto Empresarial a Tasa Única.**

**Es cuestión de interpretación, pero aunque la constitución no habla de impuestos mínimos, y que regulen a otro, desde mi punto de vista es inconstitucional porque los principios de los impuestos son muy claros en su artículo 31 fracción IV.**

**La argumentación de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación es que si son constitucionales porque al hacer la comparación y determinar el resultado definitivo se debe valorar ahí la proporcionalidad y equidad o en su caso los fines extrafiscales que persigue el tributo.**

#### **-Gasto Público.**

Para que pueda haber una corresponsabilidad con los contribuyentes, los gobiernos en sus diferentes escalas, es decir: Federal. Local y Municipal, deben de transparentar sus cuentas ante la ciudadanía y con hechos demostrar sus logros, solo así habrá confianza en los funcionarios.

Creo que se esta en este proceso y falta un mucho por hacer para la depuración de los funcionarios, desde la implantación de manuales y procedimientos bien estudiados por parte de la Secretaria de la Función Pública como en la contratación del personal.

Aunque las cuentas nacionales de los Estados se hayan armonizado, falta la fiscalización autónoma y transparente de los recursos.

### **-Administración Tributaria.**

Creo que este rubro es de los que tienen más avances ya que actualmente gran parte de los trámites se realizan vía internet al igual que las declaraciones informativas y de pago.

El nivel de automatización es sorprendente y por lo mismo de identificación de las omisiones. Sin embargo falta la capacitación de los contribuyentes, sobre todo del sector primario para manejar los sistemas actuales de obligaciones fiscales.

El IDE, (Impuestos a los Depósitos en Efectivo) ha servido para dar a conocer a los que se encuentran en la economía informal y que manejan grandes cantidades de dinero, aumentando con ello la fiscalización.

### **-Fortalecimiento del Federalismo.**

Creo que en este punto, falta reformar la ley de coordinación fiscal y apoyar más a las entidades federativas y los Municipios, para no centralizar los recursos y la centralización.

Los Municipios están abandonados en su recaudación tanto estatal como federal, falta darle impulso a sus proyectos y aumentar la fiscalización a los mismos.

## **CAPITULO IX**

### **EL PAQUETE ECONOMICO DEL 2012**

En este apartado, tratare de demostrar cómo se ha conformado la ley de Ingresos de la Federación desde 2007 hasta 2012 en sus partidas más importantes y en particular el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El fundamento legal para cobrar las contribuciones se encuentra en el artículo 74 en su fracción IV que a la letra dice:

**Artículo 74.** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Como podemos percatarnos, cada año la cámara de diputados debe de revisar la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación y el proyecto de presupuesto de egresos, considerando como fecha límite el 15 de noviembre o en su caso el 15 de diciembre de cada seis años cuando exista cambio de presidente de la republica.

En el siguiente cuadro, nos podemos percatar que los ingresos de las contribuciones conformado por el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo en 2007, el Impuesto Empresarial a Tasa Única a partir de 2008, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios representan desde 2007 hasta el 2012 los siguientes porcentajes respecto del total de ingresos:

Cifras en millones de pesos

Años	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Ingresos x Contribuciones	940,847.00	1,155,853.90	1,082,348.50	1,229,682.70	1,375,168.40	1,400,979.90
Total de Ingresos	1,511,815.70	1,785,787.10	1,916,395.40	1,994,495.80	2,179,289.60	2,313,614.20
% VS INGRESOS	62	65	56	62	63	61

Al analizar el total de contribuciones respecto de los impuestos que la conforman en sus rubros más relevantes, encontramos que en 2007 el Impuesto al activo represento el 2.29% y a partir de 2008 el Impuesto Empresarial a Tasa Única, represento un promedio del 9% en los primeros dos años de 2008 y 2009 y en 2010 2011 y 2012 ha disminuido considerablemente como se observa va en la siguiente tabla:

Concepto	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Impuesto Sobre la Renta	46.81%	50.26%	55.07%	52.12%	50.10%	53.39%
Impuesto al Activo	1.25%					
Impuesto Empresarial a Tasa Unica		6.03%	5.12%	4.33%	4.41%	3.62%
Impuesto al Valor Agregado	45.57%	38.79%	45.32%	39.49%	40.41%	39.70%
Impuesto Especial Sobre Produccion y Servicios	6.38%	4.92%	-5.51%	4.07%	5.08%	3.29%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

Con el cuadro anterior, podemos observar, que la introducción de este nuevo gravamen, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, no está representando un ingreso sumamente importante, como se señalaba en la iniciativa y lo más preocupante es que en los últimos años su porcentaje de participación respecto de los ingresos ha disminuido considerablemente.

Nuestra dependencia por los ingresos del petróleo, sigue siendo evidente, como se muestra en la siguiente tabla, respecto del total de ingresos por los ejercicios de 2007 a 2012.

Cifras en millones de pesos

Años	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Ingresos x Petróleo	338,279.60	344,642.90	415,683.40	359,892.30	386,500.40	428,877.30
Total de Ingresos	1,511,815.70	1,785,787.10	1,916,395.40	1,994,495.80	2,179,289.60	2,313,614.20
% VS INGRESOS	22.38%	19.30%	21.69%	18.04%	17.74%	18.54%

En el siguiente cuadro se sintetiza los rubros importantes de ingresos que tuvo la Federación y que represento más del 90% de 2007 a 2012, siendo evidente la urgencia de una reforma fiscal a fondo y no solamente un impuesto emergente como el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Cifras en millones de pesos

Conceptos	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>IMPUESTOS</b>						
Impuesto Sobre la Renta	440,405.6	580,983.8	596,053.9	640,875.1	688,965.2	747,986.1
Impuesto al Activo	11,734.8					
Impuesto Empresarial a Tasa Única		69,687.5	55,408.4	53,195.1	60,605.3	50,737.5
Impuesto al Valor Agregado	428,710.7	448,359.9	490,513.7	485,554.9	555,677.1	556,234.1
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	59,995.5	56,822.7	- 59,627.5	50,057.6	69,920.8	46,022.2
<b>Subtotal</b>	<b>940,847.00</b>	<b>1,155,853.90</b>	<b>1,082,348.50</b>	<b>1,229,682.70</b>	<b>1,375,168.40</b>	<b>1,400,979.90</b>
<b>% vs Ingresos</b>	<b>62</b>	<b>65</b>	<b>56</b>	<b>62</b>	<b>63</b>	<b>61</b>
<b>ORGANISMOS Y EMPRESAS</b>						
Petróleos Mexicanos	338,279.6	344,642.9	415,683.4	359,892.3	386,500.4	428,877.3
Comisión Federal de Electricidad	216,261.2	225,434.2	265,968.7	237,831.1	271,642.6	307,957.5
Instituto Mexicano del Seguro Social	13,039.2	16,389.0	14,113.6	15,083.6	11,472.4	29,454.5
<b>Subtotal</b>	<b>564,580</b>	<b>586,466.1</b>	<b>695,765.7</b>	<b>612,807</b>	<b>669,615.4</b>	<b>766,289.3</b>
<b>% vs Ingresos</b>	<b>37</b>	<b>33</b>	<b>36</b>	<b>31</b>	<b>31</b>	<b>33</b>
<b>Total de Ingresos de la Ley</b>	<b>1,511,815.7</b>	<b>1,785,787.1</b>	<b>1,916,395.4</b>	<b>1,994,495.8</b>	<b>2,179,289.6</b>	<b>2,313,614.2</b>
<b>% vs Ingresos</b>	<b>99</b>	<b>97</b>	<b>92</b>	<b>92</b>	<b>93</b>	<b>93</b>
Fecha de Publicación DOF	27 Dic 2006	07 Dic. 2007	10 Nov 2008	25 Nov 2009	15 Nov 2010	16 Nov 2011

Es una realidad, este impuesto a pesar de que tenía como objetivo, eliminar el Impuesto Sobre la Renta, y que fuera base para las personas morales y físicas, no está cumpliendo su cometido y la dependencia de los recursos no renovables es muy evidente.

**CAPITULO X**  
**CASO PRACTICO CON DIVERSAS BASAS GRAVABLES DE UNA PERSONA FISICA SIN DEDUCCIONES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA**

La carga fiscal de todos aquellos profesionistas que prestaron servicios de manera independiente, se vio incrementada para el 2008 en virtud de éste impuesto, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, pero además igualmente se incremento en razón de la reforma que en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR) se dio a la mecánica de cálculo de éste último impuesto.

En efecto, como sabemos, a partir del 2008 desapareció la tarifa del subsidio al ISR como tal, para formar parte integral de la tarifa de cálculo del ISR. Es decir, a partir del 2008 ya no se tienen dos tarifas para calcular el ISR de la persona, sino que sólo existió una en donde estaba incluido el subsidio, pero considerando un subsidio acreditable del 86%.

En el caso de los profesionistas dicho subsidio se aplico hasta 2007 al 100%, por lo que para el 2008 el porcentaje de subsidio acreditable fue mucho menor, el ya mencionado 86% que se incluye en la tarifa de cálculo del ISR, por lo que el efecto inmediato y obvio es que se genero un mayor ISR a cargo de las personas físicas.

Pero el asunto de éste incremento en el pago de impuestos que se tuvo para el 2008 es que éste aumento fue mayor en aquellas personas que percibieron menores ingresos, mientras que el efecto fue mínimo en nivel de ingresos mayores, lo cual evidentemente que no está acorde con la denominación que se le dio a la propuesta de reforma fiscal para el 2008, la REFORMA HACENDARIA POR LOS QUE MENOS TIENEN, ya que justamente a los que menos tienen, a los que tienen menores ingresos, es a los que les pego mayormente la reforma fiscal en materia de ISR y la implementación del nuevo IETU.

Veamos cual es la carga fiscal de un profesionista hasta este año 2007, según distintos montos base de ISR, es decir considerando las cantidades que ya resultan de restar a los ingresos las deducciones autorizadas.

<b>BASE DE TARIFA</b>	<b>ISR</b>	<b>% DE IMPUESTO</b>
4,000	183.00	4.58%
6,000	345.00	5.75%
8,000	539.00	6.74%
10,000	810.00	8.10%
20,000	2,482.00	12.41%
30,000	4,420.00	14.73%
40,000	6,990.00	17.48%
50,000	9,790.00	19.58%
70,000	15,390.00	21.99%
100,000	23,790.00	23.79%

Como observamos, una persona que tiene una utilidad base para ISR de \$ 4,000.00 mensuales, paga un ISR por \$ 183.00, lo cual representa el 4.58% de tal base, y así se va incrementando el monto de impuesto hasta que ya en un nivel de \$ 50,000.00 al mes, la carga fiscal es de aproximadamente el 20% de dicho monto.

Bajo los mismos supuestos de montos base de impuestos, ahora veamos como se incrementa la carga fiscal para el 2008:

BASE DE TARIFA	ISR	IETU	TOTAL	DIFERENCIA	% DE IMPUESTO	DIFERENCIA PORCENTUAL
4,000	234.00	660.00	660.00	477.00	16.50%	260.66%
6,000	442.00	990.00	990.00	645.00	16.50%	186.96%
8,000	690.00	1,320.00	1,320.00	781.00	16.50%	144.90%
10,000	1,037.00	1,650.00	1,650.00	840.00	16.50%	103.70%
20,000	3,025.00	3,300.00	3,300.00	818.00	16.50%	32.96%
30,000	5,204.00	4,950.00	5,204.00	794.00	17.35%	17.74%
40,000	7,839.00	6,600.00	7,839.00	849.00	19.60%	12.15%
50,000	10,639.00	8,250.00	10,639.00	849.00	21.28%	8.67%
70,000	16,239.00	11,550.00	16,239.00	849.00	23.20%	5.52%
100,000	24,639.00	16,500.00	24,639.00	849.00	24.64%	3.57%

Como es posible observar, ahora una persona con una base de impuestos de \$ 4,000.00 pagará en total la cantidad de \$ 660.00 (\$ 234.00 de ISR y \$ 426.00 de IETU), lo cual comparado con los \$ 183.00 que paga hasta éste año, representa un incremento del 260.66%, es decir, se presenta un aumento de casi el triple en relación a lo que venía pagando. ( $183/477*100=260.66$ )

Conforme la base es mayor el incremento en carga fiscal va disminuyendo, pero como podemos ver, todavía en un rango de \$ 10,000.00 al mes como base de impuesto, la carga fiscal se duplica para el 2008, mientras que el incremento de carga fiscal disminuye conforme la base del impuesto es mayor. En un nivel de \$ 30,000.00 el incremento es del 17.74% y ya en montos de \$ 100,000.00 y mayores el aumento es de alrededor un 3%.

Esta situación se presenta por la misma mecánica de determinación del IETU en el que se acredita el ISR pagado, pero ya que la tasa de IETU es del 16.5% para el 2008, entonces siempre que la tasa de ISR sea inferior a la del IETU nos encontraremos con que la tasa mínima de contribución será justamente la del IETU (la del 16.5%).

Por ello observamos que a niveles de entre \$ 4,000.00 y hasta \$ 20,000.00 al mes de base de impuesto, a partir del 2008 se deberá pagar el 16.5% del monto base de impuesto, cuando hasta éste año el porcentaje de

tributación para esos rangos de base impositiva, se encontraba entre el 4.58% y el 12.41%, según observamos en el primer cuadro.

Cabe señalar que la tasa del IETU se ha incrementado de 16.5% de 2008, a 17.00% en 2009 y a partir de 2010 17.5% por disposición transitoria.

***Aunado a lo anterior, con la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las deducciones personales desaparecen y el beneficio de solicitar un saldo favor al cierre del ejercicio también.***

*Según cifras del INEGI (Instituto Nacional de Geografía e Informática) la mayor parte de los Mexicanos, tienen un ingreso equivalente a 30 pesos por hora, que multiplicado por la 8 horas diarias en promedio su ingreso diario es de \$240 diarios que multiplicado por 30 días promedio del mes el ingreso es por \$ 7,200.*

*Otra forma de determinar es el salario mínimo promedio de \$60 por los 30 días promedio por 4 salarios nos dan los 7,200 mensuales.*

Lo anterior podemos constatarlo con los salarios promedios que refleja el IMSS como asegurados.

Lo anterior lo podemos constatar en las siguientes tablas:

Tabulados e indicadores de ocupación y empleo

<b>Indicador</b>	<b>Total</b>	<b>Hombres</b>	<b>Mujeres</b>
Población total <sup>a</sup>	114 606 142	55 505 321	59 100 821
Población de 14 años y más	84 899 736	40 347 084	44 552 652
Población económicamente activa (PEA)	49 590 669	30 904 835	18 685 834
Ocupada	47 147 240	29 341 682	17 805 558
Desocupada	2 443 429	1 563 153	880 276
Población no económicamente activa (PNEA)	35 309 067	9 442 249	25 866 818
Disponibles	6 163 320	1 956 724	4 206 596
No disponibles	29 145 747	7 485 525	21 660 222
Población ocupada por sector de actividad económica	47 147 240	29 341 682	17 805 558
Primario	6 296 640	5 592 640	704 000
Secundario	11 199 877	8 381 781	2 818 096
Terciario	29 311 839	15 144 358	14 167 481
No especificado	338 884	222 903	115 981
Población subocupada por condición de búsqueda de trabajo adicional	4 035 093	2 822 683	1 212 410

Con condición de búsqueda de trabajo adicional	496 131	381 966	114 165
Sin condición de búsqueda de trabajo adicional	3 538 962	2 440 717	1 098 245
Edad promedio de la población económicamente activa	38.1	38.2	37.9
Promedio de escolaridad de la población económicamente activa	9.4	9.2	9.8
<b>Horas trabajadas a la semana por la población ocupada (promedio)</b>	<b>42.7</b>	<b>45.7</b>	<b>37.9</b>
<b>Ingreso promedio por hora trabajada de la población ocupada (Pesos)</b>	<b>30.0</b>	<b>45.7</b>	<b>30.1</b>
Tasa de participación de la población en edad de trabajar	58.4	76.6	41.9
Tasa de desocupación <sup>b</sup>	4.9	5.1	4.7
Tasa de ocupación parcial y desocupación 1 (TOPD1) <sup>b</sup>	11.2	9.0	14.9
Tasa de presión general (TPRG) <sup>b</sup>	9.1	9.8	7.9
Tasa de trabajo asalariado <sup>c</sup>	61.9	61.3	62.9
Tasa de subocupación <sup>c</sup>	8.6	9.6	6.8
Tasa de condiciones críticas de ocupación (TCCO) <sup>c</sup>	12.1	12.5	11.6
Tasa de ocupación en el sector informal <sup>c</sup>	29.1	28.2	30.4

<sup>a</sup> Los datos absolutos de las encuestas en hogares se ajustan siempre a proyecciones demográficas, no sólo con la finalidad de tener un referente poblacional en períodos intercensales, sino también para eliminar las fluctuaciones en los datos estimados que son inherentes a los esquemas de muestreo probabilístico propios de estas encuestas, lo que facilita las comparaciones en el tiempo. Las proyecciones se actualizan cada vez que se tienen nuevos datos de población; en este contexto, el Censo de Población y Vivienda 2010, al proporcionar información nueva sobre la magnitud y la distribución de la población en el país, obliga a que el Consejo Nacional de Población reelabore las proyecciones demográficas oficiales para el país, proceso que está en marcha. Ante esta situación, y con el propósito de que los usuarios de la información de la ENOE dispongan de resultados en cifras absolutas, el INEGI elaboró una estimación poblacional interna que ajusta los resultados de la encuesta a los del censo. Por lo anterior, los datos de la ENOE que ahora se presentan a nivel nacional, por entidad federativa y para cuatro tamaños de localidad tienen carácter preliminar y serán sustituidos una vez que se disponga de las nuevas proyecciones oficiales de la población del país.

<sup>b</sup> Tasas calculadas contra la población económicamente activa.

<sup>c</sup> Tasas calculadas contra la población ocupada.

Fuente: **INEGI**. *Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo. Indicadores estratégicos*

Salarios registrados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social

(Pesos)

Periodo	Total	Centro <sup>a</sup>	Norte <sup>b</sup>	Occidente <sup>c</sup>	Sur <sup>d</sup>
<b>2010</b>					
Enero	240.5	289.8	233.8	210.9	206.6
Febrero	239.8	289.1	233.1	210.3	205.9
Marzo	237.2	285.8	231.5	207.8	203.5
Abril	236.9	285.5	230.8	207.7	203.1
Mayo	240.5	289.0	234.1	211.4	207.2
Junio	239.7	287.9	233.3	210.9	206.0
Julio	242.0	289.6	235.1	213.4	209.6
Agosto	241.1	288.7	234.1	212.8	208.6
Septiembre	238.6	286.1	232.2	209.9	206.0
Octubre	237.6	284.9	231.3	208.9	205.2
Noviembre	238.3	284.9	232.2	209.3	207.0
Diciembre	237.9	284.5	232.3	208.9	205.6
<b>2011</b>					
Enero	249.3	300.9	241.4	217.6	216.1
Febrero	249.0	300.6	241.2	217.3	215.6
Marzo	248.3	299.5	241.6	216.7	213.8
Abril	248.0	299.0	241.4	216.6	213.4
Mayo	250.5	302.1	243.6	218.5	215.7
Junio	249.9	301.3	243.2	218.4	214.5
Julio	252.3	303.5	245.5	220.7	217.4
Agosto	251.5	302.4	244.5	220.3	216.5
Septiembre	248.7	299.2	241.9	217.9	213.8
Octubre	247.6	297.9	241.2	216.6	212.8
Noviembre	248.5	298.0	242.4	217.4	214.8
Diciembre	248.2	297.8	242.5	216.9	213.8
<b>2012</b>					
Enero	260.5	314.7	252.0	226.9	226.1
Febrero	260.0	314.3	251.7	226.2	225.4
Marzo	258.4	312.1	252.1	224.4	222.5
Abril	258.4	311.9	252.1	224.6	222.3

<sup>a</sup> Integrado por: norte y sur del D.F., Guerrero, México oriente y poniente, Morelos y Querétaro.

<sup>b</sup> Integrado por los estados de: Aguascalientes, Coahuila, Chihuahua, Durango, Nuevo León, San Luis Potosí, Tamaulipas y Zacatecas.

<sup>c</sup> Integrado por los estados de: Baja California, Baja California Sur, Colima, Guanajuato, Jalisco, Michoacán de Ocampo, Nayarit, Sinaloa y Sonora.

<sup>d</sup> Integrado por los estados de: Campeche, Chiapas, Hidalgo, Oaxaca, Puebla, Q. Roo, Tabasco, Tlaxcala, Veracruz de Ignacio de la Llave norte y sur y Yucatán.

Fuente: Instituto Mexicano del Seguro Social.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

PRIMERA: La verdadera falla fiscal es que la actual estructura tributaria es injusta, complicada y costosa, lo que no posibilita un ambiente favorable para la creación de empleos, inversiones y fomento al desarrollo de las empresas medianas y pequeñas.

México necesita una reforma tributaria que:

a) Acabe con las injusticias (exenciones impositivas, tasas diferenciadas, deducciones innecesarias, subsidios y créditos populistas, multitud de gravámenes, regímenes privilegiados etc.) Esto significa ampliar la base de contribuyentes mediante impuestos generalizados y reducir la evasión, así como introducir tasas bajas de impuestos y su simplificación.

b) Reduzca el costo de cumplir con las obligaciones fiscales.

SEGUNDA: El Impuesto Empresarial a Tasa Única, pareciera haber sido parte de la solución como se señaló en la iniciativa de ley, que dice:

“En el diagnóstico realizado en la Mesa de Ingresos de la Convención Nacional Hacendaria se identificaron como las 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 tributarias.

TERCERA: Desde el estudio de la ley que lo regula y la iniciativa que le dio origen, considero, que empiezan las cuestiones de inconstitucionalidad, al proponer un impuesto con características específicas y aprobar una ley con otras.

CUARTA: El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), es un impuesto que tiene las características del Tax Flat (Impuesto Plano) de tendencia mundial y fue creado por Albin Robuska y Robin Hall en 1984 en los Estados Unidos de América como una propuesta a la globalización.

Tax Flat, (Impuesto Plano) como lo han traducido algunos fiscalistas, es un Impuesto Sobre la Renta de fácil fiscalización y con la tendencia mundial, cuyo objetivo es brindar certidumbre a los inversionistas en los diversos países.

En algunos países se ha implantado con éxito como: Rusia, Hong Kong etc., que entre otras características permite las deducciones estrictamente para

la obtención de los ingresos propios del contribuyente como son: los sueldos y salarios, las inversiones en activos fijos, los intereses, las regalías, etc.

No hay que olvidar que la principal característica de este impuesto es el consumo y la inversión, es decir si se tiene en las cuentas bancarias dinero considerable, se paga el impuesto sobre el remanente entre lo gastado y lo ingresado, considerando aquellas partidas deducibles.

Sin embargo la adaptación del Tax Flat en nuestro país, que originalmente se denominó CETU (Contribución Empresarial a Tasa Única) y posteriormente se cambió a IETU, (Impuesto Empresarial a Tasa Única), trajo consigo cuestiones que considero inconstitucionales y que desarrollé en esta tesis, no sin antes señalar que el verdadero cambio para elevar el nivel de vida de los Mexicanos, son una serie de medidas que señalaré más adelante.

QUINTA: Considero como aspectos de Inconstitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única los que a continuación menciono:

Desde al nacimiento de la ley, en su nombre CETU, se denominación era errónea “Contribución Empresarial a Tasa Única”, siendo que es un Impuesto y este concepto está dentro del concepto de contribución.

-La iniciativa de ley no corresponde al texto normativo de la misma, la iniciativa pretendía los siguientes fines, los cuales quedaron muy lejos de hacerse realidad:

- a) La simplificación de las contribuciones que reduce los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones.
- b) La flexibilidad del sistema impositivo que les permita adaptarse a los cambios económicos.
- c) La transparencia en el sistema fiscal y rápida identificación respecto de las obligaciones reduciendo costos de cumplimiento y control tanto del contribuyente como de las autoridades.
- d) Equidad y proporcionalidad en el sistema tributario, que establezca un trato fiscal semejante para los contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga a virtud de gravar más a quien mayor capacidad contributiva tenga.
- e) La competitividad de la política tributaria para que promueva en nuestro país la integración de la economía mexicana a los mercados financieros y mercados de bienes y servicios globales.

Dichos objetivos debieran ser los de las leyes fiscales, sin embargo, al estudiar la ley encuentro lo siguiente:

1. Privilegios para ciertos contribuyentes  
La ley establece una exención para quienes enajenan ciertos títulos de crédito, considero que se está violentando el principio de equidad
2. Tasa fija de Impuesto.  
La ley establece tasa fija a todos los contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única, aun cuando existe jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en que para medir la capacidad real de las personas físicas las tarifas progresivas son las más adecuadas, que una tasa fija que es mas aplicable a personas morales.
3. Pago de contraprestaciones a trabajadores.  
Quienes paguen sueldos y salarios y previsión social de conformidad con el artículo 110 y 109 fracción XI de la ley del Impuesto Sobre la Renta, serán no deducibles conforme a la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y únicamente se tendrá derecho a un crédito fiscal por salarios gravados y aportaciones al de seguridad social que no compensa en gran medida la cancelación de dicha deducción. Además dichos créditos fiscales se puede perder si las deducciones fueron mayores a los ingresos en el periodo.
4. Inventario al 31 de Diciembre de 2007.  
Los contribuyentes con Inventarios al 31 de Diciembre de 2007 y que los enajenen en 2008, el ingreso se considera como gravado para efectos de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), no obstante la ley no autoriza deducir el costo de adquisición o producción, violando así el principio de proporcionalidad.
5. Inversiones adquiridas antes de entrar en vigencia la ley.  
Gran parte de los contribuyentes tienen la propiedad de inversiones consistentes en activos fijos, gastos diferidos y cargos diferidos, adquiridos antes del 31 de Diciembre de 2007, no obstante la ley del del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), no autoriza su deducción por los ingresos que se obtuvieron en 2008, considero violado el principio de retroactividad.

Sin embargo si autoriza deducir inversiones adquiridas en el último cuatrimestre de 2007. Aquí considero violado el principio de proporcionalidad.

Respecto a las inversiones, la ley del Impuesto Empresarial Tasa Única (IETU), establece un crédito fiscal en contra del Impuesto el cual se calcula sobre las inversiones adquiridas de Enero de 1998 al

31 de Diciembre de 2007, considero que se viola el principio de proporcionalidad porque el crédito fiscal que autoriza vía decreto del 05 de Noviembre de 2007, no compensa, en todos los casos la no deducibilidad de tales inversiones, no obstante que siguen siendo indispensables para la generación de ingresos gravados por el IETU en 2008.

Por otra lado, el crédito señalado en el párrafo anterior solo compensa el 50% de los saldos pendientes de deducir para efectos de Impuesto Sobre la Renta, además limita a 10 ejercicios la aplicación del crédito fiscal, no obstante que las inversiones objeto del crédito, continúen siendo útiles más allá de ese periodo. Estas anomalías considero que son contrarias al principio de proporcionalidad.

6. Intereses pagados

Los contribuyentes con deudas contratadas generan intereses que son indispensables para su financiamiento, dichos intereses son no deducibles para efectos de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

7. Regalías a partes relacionadas

Hay contribuyentes que pagan regalías para obtener la autorización de explotación de bienes intangibles propiedad de terceros. En principio la ley autoriza deducirlas, sin embargo los requisitos es que el receptor de estos ingresos pague el Impuesto, ya que de lo contrario es no deducible, es decir que sea partes no relacionadas. Considero que se está violando el principio de proporcionalidad y equidad tributaria.

8. Pérdidas Fiscales

Hay contribuyentes con perdidas pendientes de deducir al 31 de Diciembre de 2007 para efectos del Impuesto Sobre la Renta, no obstante para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), se está condicionado a que estas pérdidas sean por deducciones inmediatas a partir de 2005, para tener derecho a un crédito fiscal por este concepto según decreto del 05 de Noviembre de 2007.

Más aun siendo el Impuesto Sobre la Renta complementario del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se está violando indirectamente el principio de retroactividad y directamente el de proporcionalidad.

9. El interés devengado y el margen de intermediación financiera.

Entre los sujetos de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), se encuentran las denominadas empresas del sistema financiero, quienes se dedican a cobrar y pagar intereses. (Dicho concepto lo define la ley del ISR).

El ingreso gravado para estos contribuyentes en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) se denomina margen de intermediación financiera y su base se determina, no sobre lo cobrado y pagado sino sobre lo devengado, afectándose así el principio de proporcionalidad y equidad.

#### 10. Deduciones al autotransporte

Este sector del autotransporte de carga para efectos del Impuesto Sobre la renta, se autoriza a deducir ciertos gastos estrictamente indispensables y se encuentran en la resolución de facilidades administrativas, por ejemplo: se autoriza a deducir erogaciones que contienen información limitada y autoriza a deducirlas cuando no se obtienen documentación alguna hasta el equivalente del 10% de los ingresos propios de la actividad, pagándose el 16% de ISR.

Sin embargo la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) no reconoce tales facilidades desatendiendo el principio de proporcionalidad y equidad.

#### 11. Pagos provisionales.

La ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) no considera la capacidad contributiva de las experiencias pasadas como el caso del ISR que se tienen un coeficiente de utilidad en base a los ingresos y utilidad fiscal, y contempla el aviso para la disminución de pagos provisionales.

SEXTA: Dichas cuestiones de inconstitucionalidad que derivan de la falta de respeto de los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad, etc., y después de analizar los argumentos de los especialistas y autoridades que intervinieron en la audiencia pública y las sesiones posteriores de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, me llevan a concluir que deben valorarse las siguientes cuestiones:

- La falta de definición del objeto de la ley en concordancia con la exposición de motivos.
- Falta de definir el interés jurídico de la norma.
- La naturaleza del Impuesto.
- La no deducibilidad de gastos estrictamente indispensables.
- La aplicación retroactiva de la ley en perjuicio de los contribuyentes etc.

El hecho de que hasta esta fecha no se ha ganado un amparo de los más de 40,000 que se interpusieron a la entrada en vigor de esta nueva ley y sabiendo que es un impuesto mínimo y de control y que el ISR se tiene que someter a la determinación de su resultado fiscal ya que al compararlo en el cálculo anual y provisional se tiene que pagar en la mayoría de los casos el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como impuesto mínimo, hace que

este impuesto “tenga mayor jerarquía” que el Impuesto Sobre la Renta, negando todos los beneficios fiscales logrados por muchos contribuyentes y en el caso de los trabajadores, se ocasione que se les niegue el beneficio fiscal de la previsión social.

SÉPTIMA: El contenido de artículo decimo noveno transitorio de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), nos permite percatarnos de que la autoridad conoce de la evasión y elusión fiscal ya que tiene contemplado derogar el Impuesto Sobre la Renta en sus Títulos II y IV, Capítulos II y III. Ante esta situación caben las siguientes reflexiones:

- 1- Porque conociendo la situación actual, en cuanto al incumplimiento de obligaciones fiscales, fundamentalmente del pago, la autoridad no ejerce sus facultades de fiscalización, determina créditos fiscales omitidos, impone multas y lleva a cabo actos necesarios para que los órganos jurisdiccionales, impongan las penas aplicables a los delitos que en su caso, se hayan cometido o se estén cometiendo.
- 2- Porque tuvo que expedirse una nueva ley y no corregir y/o adecuar la que se tiene para hacer más transparente la determinación y cálculo de la contribución.
- 3- Porque la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, a todas luces defiende el impuesto argumentando que es otro impuesto con sus conceptos, ingresos y deducciones propias.
- 4- Realmente el Sistema Fiscal Mexicano, está cumpliendo con lo que señala la exposición de motivos y más aun se ha incrementado el ingreso por este impuesto de manera substancial que hace que la dependencia del petróleo no sea relevante, la realidad es otra, ya que del análisis que realice en el Capítulo IX del paquete económico por el ejercicio 2012, la dependencia sigue estando en promedio en las mismas proporciones, es decir de un 23%.

OCTAVA: EL Estudio de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para dar a conocer el diagnostico y los resultados de operación del Impuesto Empresarial a tasa Única en el mes de Junio de 2011, señala entre otras cosas lo siguiente:

- a) La valoración de derogar el Impuesto sobre la Renta en sus capítulos señalados en el artículo vigésimo noveno transitorio de la ley del Impuesto empresarial a Tasa Única, no se puede realizar, porque el tiempo de funcionamiento es muy corto, es decir 2009 y 2010.
- b) La estabilidad económica se ha establecido, a pesar de la peor crisis económica global que se dio en 2008.

- c) No se puede derogar, porque existe una gran reciprocidad entre el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única y la derogación del del primero, provocaría el des-funcionamiento del segundo.
- d) El principal argumento de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que es un impuesto diferente y mínimo, por lo que no se violan los derechos de los contribuyentes y al derogar la ley, las argumentaciones no tendrían validez.

NOVENA: Del análisis de la exposición de Motivos, la iniciativa de ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el diagnóstico de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, concluyo que los fines de este impuesto son parafiscales, es decir buscan incrementar la recaudación a toda costa, aunado a lo anterior por cuestiones de legalidad, no se deroga el Impuesto Sobre la Renta, para no entablar juicios en los Tribunales por afectar los derechos ya adquiridos de los contribuyentes, provocando que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, pudiera perder la gran mayoría de los juicios por violaciones constitucionales.

Considero que fue una estrategia fiscal del gobierno federal, la implantación de este nuevo gravamen Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) para no confrontar a los diversos contribuyentes con regímenes preferentes dentro del Impuesto Sobre la Renta y poder aumentar la recaudación fiscal.

Es innegable que el sector empresarial ha sido unos de los más beneficiados con las políticas económicas de los últimos gobiernos, que han gozado de beneficios fiscales bajo la premisa de que son generadores de empleo y crecimiento económico, sin embargo la realidad ha probado que estas medidas ha producido más pobreza y desigualdad.

DECIMA: Las reformas fiscales reales requieren de un debate abierto y constructivo que permita reforzar la percepción ciudadana de recibir un beneficio justo por el dinero pagado a través de sus impuestos, ya que el escrutinio del gasto público y la política fiscal, fortalecen la recaudación de impuestos.

DECIMA PRIMERA: Por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, existen tratamientos diferenciados que ocasionan grandes distorsiones y que generan privilegios indebidos e injustos, haciendo ineficiente nuestro sistema tributario, al permitir gran cantidad de servicios exentos de pago.

Si bien expertos en materia fiscal han considerado indispensables eliminar la tasa cero a alimentos y medicinas, los cierto es que los índices de desigualdad en nuestro país hacen muy difícil tomar una decisión como esta sin afectar las clases sociales más marginadas,

Se pueden mejorar los ingresos gubernamentales eliminando privilegios sectoriales pero beneficiando a la mayoría de la población con tasas más bajas y protegiendo a los más desfavorecidos.

DÉCIMA SEGUNDA: El verdadero cambio para aumentar la recaudación y hacer más eficiente el sistema tributario, es una reforma fiscal integral que incluya entre otras cuestiones:

1. Gravar los verdaderos ingresos de los grandes contribuyentes, que utilizan esquemas de planeación fiscal para eludir el pago de sus impuestos, entre ellos eliminar la consolidación fiscal.
2. Reformar el Impuesto Sobre la Renta, eliminando los regímenes fiscales preferentes como: Sector Primario, Transportistas, Arrendadores, Enajenación de títulos de crédito en la bolsa etc.
3. Limitar las facultades discrecionales del poder ejecutivo para otorgar subsidios, estímulos y regímenes especiales.
4. Se debe de fortalecer los ingresos tributarios con los gravámenes indirectos y disminuir las tasas de los impuestos al ingreso, ya que además de que son sencillos de administrar y menos costosa la recaudación, generan mayor recaudación ya que son definitivos.

Al aumentar los impuestos Directos o al ingreso, ha provocado contracciones económicas con daño a nivel federal, estatal y municipal, dejando al contribuyente con menor capacidad económica y disminuyendo la inversión y la generación de empleos, lo que afecta al consumo y la producción.

5. Se debe de dar gran importancia a la transparencia y rendición de cuentas para mejorar la calidad y el nivel del gasto público, de manera que los contribuyentes conozcan como se están aplicando sus impuestos.
6. Se debe delegar más potestades tributarias a los estados y en la recaudación de los impuestos federales, tener una participación más transparente.
7. El cobro del agua, el impuesto predial, el impuesto sobre nominas deben de ser más eficaces por parte de los estados y municipios.
8. Reorganizar gran parte de los municipios para poner al día: registros públicos de propiedad, catastro, consumidores de agua, seleccionar y entrenar fuerzas de seguridad etc., con el objeto de tener más recursos propios y reactivar su desarrollo económico.

9. Se deben aumentar los mecanismos para el seguimiento, evaluación y control del gasto público para evitar gastos innecesarios, actos de corrupción etc.
10. El régimen fiscal de Petróleos Mexicanos se debe de revisar para garantizar su reinversión y evitar su descapitalización.

## BIBLIOGRAFIA

### LIBROS

1. ACOSTA ROMERO MIGUEL Y PEREZ FONSECA ALFONSO. Derecho Jurisprudencial Mexicano. México, Año 2000, Editorial Porrúa.
2. ANTINEZ ALVAREZ RAFAEL. El derecho Fiscal y su Interpretación, México Año 2010, Editorial Seo de Urgel
3. ARILLA VILA MANUEL. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa I y II México, Cardenas Editor y Distribuidor.
4. BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Las garantías Individuales, México 2003, Editorial Porrúa.
5. El Juicio de Amparo, México 2004, Editorial Porrúa.
6. CESAR CALVO LANGARICA. Visión Fiscal de IETU,IDE, Mexico 2008 Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas.
7. CALVO NICOLAU ENRIQUE. Aspectos de Posible Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Primera Edición, México 2008, Editorial Themis
8. CARRASCO IRIARTE HUGO. Derecho Fiscal Constitucional, Mexico Editrial Harla
9. Derecho Fiscal I, México 2009, Editorial Iure Editores  
Derecho Fiscal II México 2009, Editorial Iure Editores
10. CASTILLO DEL VALLE ALBERTO. Ley de Amparo Comentada, México 2005, Ediciones Jurídicas Alma.
11. CHAPOY BONIFAZ DOLORES BEATRIZ. Derecho Fiscal, Biblioteca Juridica de la UNAM Año 2005.
12. CORTINA GUTIERREZ ALONSO. Obligación Tributaria y su causa. México 2005 Editorial Porrúa.
13. DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. México 2009, Editorial Limusa Noriega Editores.
14. GONZALEZ CANTU CESAR. El impacto del IETU en los negocios. México 2008 Editorial Ediciones Especiales ISEF
15. HERNANDEZ RODRIGUEZ JESUS, GALINDO COSME MONICA ISELA. 124 Casos Prácticos sobre el IETU 2008, de IETU e ISR para personas físicas con actividades empresariales México 2008 Editorial Ediciones Especiales ISEF.
16. JIMENEZ GONZALEZ ANTONIO. Lecciones de Derecho Tributario. México 2010 Editorial ECASA.
17. LOPEZ LOZANO EDUARDO. Análisis integral del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Primera Edición México 2008, Editorial Ediciones Especiales ISEF.
18. MARGAIN MANATOU EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 2005.
19. La Constitución y algunos aspectos de Derecho Tributario. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 2005.

20. MENDOZA, MONROY SALINAS. Estudio Integral del IETU en Excel, México 2008, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas.
21. PEREZ CHAVEZ, FOL OLGUIN. Estudio del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única, México 2011 Tax Editores.
22. Ingresos Asimilados a Salarios, incluye IETU y el IDE México 2011, Tax Editores.
23. RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal. Mexico 2010 Oxford University Press-Harla
24. SANCHEZ MIRANDA ARNULFO. Estrategias Fiscales de los Impuestos. México 2008 Editorial Gasca SICCO.
25. Aplicación Práctica del Código Fiscal de la Federación México 2004, Ediciones Especiales ISEF.
26. SMITH, ADAM. Investigación sobre la Naturaleza y las causas de la Riqueza de las Naciones México 1997, Fondo de Cultura Económica.
27. VARIOS AUTORES. Aspectos de Política Fiscal. México 2010, Tax Editores.

## **LEGISLACIÓN**

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Editorial Trillas México
- 2.- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
  - a) Exposición de Motivos
  - b) Iniciativa de ley
  - c) Decreto en el DOF del 1o. de Octubre de 2007 de publicación de la ley
  - d) Decreto del 5 de Noviembre de 2007 donde se otorgan beneficios fiscales en materia de Impuesto Empresarial a Tasa Única.
  - e) Decreto del 31 de Diciembre de 2007 donde se publican las reglas de miscelánea en relación al IETU.
  - f) Decreto del 27 de Febrero de 2008 donde se modifica el decreto del 5 de Noviembre de 2007.
  - g) Decreto del 4 de Marzo de 2008 donde se establecen beneficios en materia de IETU
  - h) Resolución de Facilidades Administrativas para 2009 del 12 de Mayo de 2009, donde se establecen reglas en materia de Impuesto Empresarial a Tasa Única para contribuyentes del Régimen Simplificado.
  - i) Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal 2009 donde se regula el Impuesto Empresarial a Tasa Única.
  - j) Decreto del 10 de Noviembre de 2008 conteniendo la Ley de Ingresos de la Federación 2009, donde se establece obligatoriedad de informativa de Impuesto Empresarial a Tasa Única.

- 3.-Sesiones de la H. Suprema Corte de la Justicia de la Nación, para deliberar sobre la constitucionalidad o no del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- 4.- Tesis y Jurisprudencia de la H. Suprema Corte de la Nación en relación al Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- 5.-Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única 2012
- 6.-Ley del Impuesto Sobre la Renta 2012
- 7.-Ley de Ingresos de la Federación desde 2007 hasta 2012
- 7- Agenda de Amparo 2011. Editorial Ediciones Especiales ISEF.
- 8.-Fisco Agenda 2011. Editorial Ediciones Especiales ISEF.

## **REVISTAS**

- 1.-Revista IDC. El IETU ESTA EN CHINO. Publicación del mes de Abril del 2009. Diversos artículos relacionado con el IETU
- 2.- Nuevo Consultorio Fiscal. Facultad de Contaduría y Administración. Análisis de la Ley del IETU. (Diversos artículos)

## **MATERIAL DE CURSOS**

- 1-Taller de prácticas Fiscales 2011 ISR, IETU, IVA, IDE, IMSS, INFONAVIT. Pérez Chávez Campero Fol. Tax Editores.
- 2.-DAY Asesores S.C. Curso del cierre Fiscal del 2011. Expositores C.P.C. Luis Guillermo Delgado Pedraza y C.P.C. Víctor Oliver Mercado
- 3.-Grupo Martínez Barrón S.C. Curso del cierre Fiscal del 2011. Expositores C.P. Mario Alberto Ramírez Herrera.
- 4.-Impuesto Empresarial a Tasa Unica. Mesa de Debate sobre derecho Tributario. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Gabriela Ríos Granados, Alejandro Cederrón Aguilera.
- 5.- Reforma Fiscales 2011. Capacitación. Instituto de Estudios Fiscales A.C.

## **Paginas WEB**

- 1- [www.estretegiafiscal.net](http://www.estretegiafiscal.net)
- 2.-[www.entornofiscal.wordpress.com](http://www.entornofiscal.wordpress.com).
- 3.-[www.libreriaisef.com.mx](http://www.libreriaisef.com.mx)
- 4.-[www.consultoriofiscalunam.com.mx](http://www.consultoriofiscalunam.com.mx)
- 5.-[www.idconline.com.mx](http://www.idconline.com.mx)
- 6.-[www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- 7.-[www.bibliojuridica.org.mx](http://www.bibliojuridica.org.mx)
- 8.-[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)
- 9.[www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx)
- 9.[www.seguro-popular.gob.mx/carta de derechos y obligaciones de los afiliados](http://www.seguro-popular.gob.mx/carta%20de%20derechos%20y%20obligaciones%20de%20los%20afiliados)
- 10.-<http://derechomx.blogspot.mx/2011/04persona-fisica-y-persona-moral.html>
- 11.[www.mexicolegal.com](http://www.mexicolegal.com)