



UNIVERSIDAD MICHOCANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

**“EFECTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA
RESPECTO AL REGIMEN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y
PROFESIONAL”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN FISCAL**

PRESENTA:

C.P. MARÍA DE LOS ANGELES SANTOS LÓPEZ

ASESOR:

DR. José Luís Chávez Chávez

Morelia Michoacán , Noviembre de 2009

ÍNDICE

CONTENIDO	Página
Agradecimientos	I
Abreviaturas	II
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO 1	
ASPECTOS METODOLOGICOS.	
1.1 Planteamiento del problema	3
1.2 Objetivos generales	3
1.3 Objetivos particulares	3
1.4 Hipótesis de investigación	3
1.5 Preguntas de investigación	3
1.6 Justificación	4
1.7 Diseño de la investigación (material a utilizar)	4
1.8 Método de investigación	5
CAPITULO 2	
MARCO TEORICO	
2.1 Antecedentes del IETU	6
2.2 Objetivos del IETU	9
2.3 Inconstitucionalidad del IETU	10
2.3.1 Comentarios Generales a la Sentencia del IETU	
2.4 Sujetos del IETU	30
2.5 Objeto del IETU	30
2.6 Tasa y base del ETU	32
CAPITULO 3	
DEL CÁLCULO Y SUS FORMALIDADES	
3.1 Declaraciones que se presentan	33
3.2 Periodo en que se presentan las declaraciones	33
3.3 Cómo se paga y declara el IETU	36
3.4 Cálculo del IETU	38
3.5 Ingresos gravados	38
3.5.1 Ingresos exentos	40
3.6 Deducciones autorizadas y acreditamientos	42
3.6.1 Deducciones generales	42
3.6.2 Determinación de los créditos	44
3.6.2.1 Crédito por deducciones superiores a los ingresos (pérdida)	45
3.6.2.2 Crédito por salarios y aportaciones	46
3.6.2.3 Crédito por inversiones de 1998-2007	47
3.6.2.4 Crédito fiscal por pérdidas fiscales generadas de 2005 a 2007, pendientes de disminuir, a partir del ejercicio 2008.	49
3.6.2.5 Crédito fiscal por la pérdida fiscal	

generada en el régimen simplificado, vigente hasta 2001, pendiente de disminuir al 1º de enero de 2008.	56
3.6.2.6 ISR propio del mismo ejercicio o periodo	58
3.5 Mecánica de cálculo	60
3.6 Comparativo calculo ISR - IETU	63
3.7 Análisis de la mecánica de cálculo	64
3.8 Ejercicios prácticos	64
CAPITULO 4	
APORTACIONES	
4.1 Impacto del IETU en el Régimen de Actividad Empresarial y Profesional	79
4.2 Resultados del IETU en otros países	83
4.2.1 Consideraciones del flat tax	87
4.3 Aportaciones personales	89
4.3.1 Planeaciones alternas respecto al tema de estudio	92
Conclusiones	96
Bibliografía	100

AGRADECIMIENTOS

Son muchas las personas que debería nombrar en estas líneas, pero me quedaré con las más trascendentales... con aquellas que no han bajado la guardia y siempre me han apoyado, tanto a lo largo del desarrollo de esta Tesis como a lo largo de mi vida.

A Dios , por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que ha sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

A mis padres Francisco y Angeles, esas incansables personas que me han guiado y acompañado en todo momento. Por su apoyo incondicional, gracias por los consejos que siempre me dieron por enseñarme a no desistir en mis proyectos y por preocuparse por el desarrollo de esta tesis y de este paso importante en mi vida, todo mi trabajo va dedicado a ustedes.

A mi hermano Francisco por tener siempre una palabra de aliento y cariño y sobre todo por ser mi ejemplo a seguir.

A mi amiga Indira por su cariño, por compartir conmigo muchos momentos tanto alegres como tristes y por tener siempre tendida su mano amiga; por que a pesar de haber venido sola a continuar mis estudios, jamás me he sentido así.

Al C.P. Rigoberto García Cruz, por estar siempre que te necesitaba para aclarar alguna duda, por ser mí maestro, por tus consejos para sacar adelante este proyecto, pero sobre todo por tu amistad siempre incondicional.

Un agradecimiento especial a mí asesor de Tesis el DR. José Luis Chávez Chávez, por el ejemplo, la colaboración, paciencia y apoyo que me ha brindado. Por los momentos en que mas que un profesor se comportó como un amigo siempre dando el mejor ejemplo a seguir.

Igualmente agradecer a cada uno de mis profesores que hoy son mis sinodales para obtener el grado de maestría, por su cordialidad sin poner nunca peros o darme negativas sino todo lo contrario.

Por cada uno de los consejos y conocimientos transmitidos gracias.

En general quisiera agradecer a todas y cada una de las personas que han vivido conmigo la realización de esta tesis, con sus altos y bajos y que no necesito nombrar por que tanto ellas como yo sabemos que desde los mas profundo de mi corazón les agradezco el haberme brindado siempre una palabra de aliento pero sobre todo su cariño y amistad.

ABREVIATURAS

CETU	Contribución Empresarial a Tasa Única
CFF	Código Fiscal Federal
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IA	Impuesto al Activo
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IEPS	Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
OCDE	Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SMG	Salario Mínimo General
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación

INTRODUCCIÓN

Se dice que el origen de las contribuciones se da en el momento en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de aquí, es cuando se da también el origen de las comunidades que posteriormente en su conjunto forman un estado, el cual tiene la necesidad de ser conducido por un gobierno, y este a su vez para satisfacer las necesidades de sus comunidades, le es necesario desde ese momento la implantación de las contribuciones¹.

Por lo anterior, han surgido una serie de impuestos en nuestro país; Las reformas fiscales para 2008 incluyeron un nuevo gravamen sumamente interesante en su estructura y aplicación, el impuesto Empresarial a Tasa Única que fue publicado el 1º de Octubre de 2007 y entro en vigor a partir del 1º de Enero del 2008. el cual sin duda ha sido materia de discusión desde que fueron elaborados los dictámenes correspondientes, pues desde su creación se ha difundido respecto a que representa un gravamen mínimo respecto del Impuesto Sobre la renta cuyo mecanismo radica en que los particulares únicamente pagarán por esta contribución el excedente de dicho impuesto y el Impuesto Sobre la Renta propio, no obstante que no considera regímenes especiales ni deducciones o beneficios extraordinarios teniendo un carácter eminentemente recaudatorio de dicha contribución.²

Este nuevo impuesto no solo gravara a las personas que realicen actividades empresariales, si no a las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, asi como a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que realicen las actividades siguientes 1 enajenación de bienes, 2 prestación de servicios independientes y 3 otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.

¹ Cortez López Javier., Ensayo: Antecedentes Historicos de los Impuestos s/p
[http:// WWW.monografias .com](http://WWW.monografias.com)

² L CPF SLD Fernandez Galindo Ramon, Director de Asesores Empresariales, Artículo WWW. Offix Fiscal Plataforma, Expresión y Comunicación Fiscal el 13 de julio de 2008.

El IETU esta basado en un esquema de flujo de efectivo, es decir que los ingresos gravados se obtendrán hasta que se cobre efectivamente el precio o la contraprestación pactada y las deducciones autorizadas se efectuaran hasta que se erogen efectivamente y durante el ejercicio 2008 la tasa del IETU fue del 16.5%, para el ejercicio 2009 de 17% y a partir del 2010 dicha tasa será de 17.5%

Ahora bien, en el presente estudio a la luz de la nueva ley se analizara la carga fiscal a la que serán sometidos los contribuyentes del régimen Empresarial y Profesional incluyendo casos prácticos para calcular el IETU y comparativos con el ISR.

Por lo anterior tenemos que:

En el Capitulo 1 se proyectará el procedimiento para la realización de este material, así como la justificación del mismo.

En cuanto al Capitulo 2 se abordaran las causas de origen de la LIETU y los puntos de controversia respecto a su inconstitucionalidad.

Respecto al Capitulo 3 ya una vez adentrados en el estudio de este impuesto, se analizarán todas las herramientas que tiene a su alcance el contribuyente sujeto del mismo, así como las obligaciones y formalidades a cumplir exponiendo casos prácticos que le serán de ayuda y análisis.

Concluyendo con el Capitulo 4 en el que se encontrara un análisis de el IETU sobre el impacto de este en el régimen de estudio de este material y algunas consideraciones al respecto en general de la imposición en nuestro país de este nuevo impuesto.

CAPITULO 1

ASPECTOS METODOLOGICOS

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Qué efectos tiene el nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto a el régimen de actividad empresarial y profesional?

1.2 OBJETIVO GENERAL.

Ubicar al sector de Actividad Empresarial y Profesional respecto del cumplimiento de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para llevar a cabo adecuadamente y en beneficio del contribuyente la determinación y pago del impuesto siempre apegado a ley.

1.3 OBJETIVOS ESPECIFICOS

Revisar la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

- Revisar las lagunas del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Análisis de la mecánica de cálculo.
- Análisis de la implementación del nuevo impuesto Empresarial a Tasa Única en México.

1.4 HIPOTESIS DE INVESTIGACIÓN

El Impuesto Empresarial a Tasa Única será la mejor alternativa a resolver los problemas de recaudación para el estado y será un perjuicio para los contribuyentes del Régimen de Actividad Empresarial y Profesional.

1.5 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- 1.- ¿Por qué surgió el IETU?
- 2.- ¿El IETU constitucional o anticonstitucional?
- 3.- ¿El IETU es un impuesto de control del ISR?
- 4.- ¿El IETU cumplirá con su objetivo recaudador o solo desalentará el comercio formal?

- 5.- ¿Qué beneficios tiene el IETU?
- 6.- ¿Que planeación será adecuada para que el contribuyente no se sienta agredido con el IETU?
- 7.- ¿Se debió reformar el ISR en lugar de surgir el IETU?
- 8.- ¿Capta el IETU impuestos de evasores fiscales?
- 9.- ¿Es el IETU una mutación del flat-tax?

1.6 JUSTIFICACIÓN

Con esta investigación se pretende estudiar, analizar y explicar el alcance y consecuencias del IETU en específico aquello que acontece lo relacionado con el Régimen de Actividad Empresarial y Profesional dada la repercusión que tiene para dicho régimen el cual es un sector económico importante del país.

El conocer el marco jurídico fiscal de la realización del IETU de Actividad Empresarial y Profesional aunado al análisis comparativo del tratamiento fiscal del ISR. es necesario para los estudiantes de la materia fiscal, profesores de impuestos, asesores fiscales y en general a cualquier persona interesada en conocer el Impuesto Empresarial a Tasa Única, porque tendrá como resultado el definir la correcta aplicación de estos ordenamientos, aportándoles el conocimiento necesario para orientar a los contribuyentes que se sitúen en este supuesto acerca de las ventajas o desventajas al cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales y al mismo tiempo evitar pagos excesivos de impuestos por desconocimiento de la norma aplicable al caso.

1.7 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN (MATERIAL A UTILIZAR)

Todas las obras requieren para su construcción materiales y procedimientos. En este caso se trata también de una obra y por consiguiente necesita de sus respectivos materiales y métodos utilizados, por lo que se refiere a materiales son del tipo documental.

- 1 Documentación especializada.

- Bibliografía actual
- Libros especializados.
 - Revistas especializadas.
 - Legislación federal específica vigente.
 - Consulta de páginas web especializadas.
 - Consulta de tesis de licenciatura y maestría.

Esta documentación o “material” tiene la finalidad de reunir el conocimiento para elaborar esta investigación, dar la orientación precisa para el tema que se investiga y poder cumplir con los objetivos de la investigación.

1.8 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Por lo que se refiere al Método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo).

Se inició con la orientación en el campo de la investigación, el estudio de la problemática y planteamiento del problema, con base en lo cual se elabora el marco teórico que consiste en investigar sobre el tema en la documentación descriptiva (Libros, legislación, páginas Web, revistas) y en la documentación explicativa (tesis de maestría y literatura explicativa).

Una vez obtenida la información necesaria, se procedió a estudiar los temas encontrados de manera aislada en un principio, y comparándolos al final, con la finalidad de desarrollar los objetivos planteados.

CAPITULO 2

MARCO TEORICO

2.1 ANTECEDENTES DEL IETU

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) tiene su origen en el denominado “flat tax”, que parte en principio de las teorías de los catedráticos y economistas de la Universidad de Stanford, Alvin Rabushka y Robert Hall,³ quienes propusieron la creación de un nuevo impuesto al consumo denominado flat tax como una alternativa para eliminar el Impuesto Sobre la Renta federal en los Estados Unidos de América.⁴

Dichas teorías fueron acogidas en la práctica por los países ex soviéticos. En resumen, este tipo de impuesto busca: establecer sistemas sencillos en el cobro de las contribuciones; imponer tasas fijas sin que existan múltiples deducciones, exenciones y tratos preferenciales; superar el sistema de múltiples gravámenes progresivos y acumulados, o bien, la doble tributación por un concepto, al igual que procura el ahorro y la inversión de las empresas. Los primeros países que adoptaron tal corriente fueron Estonia, Letonia y Lituania, le siguió Rusia en 2001 con una tasa del 13%, Serbia en 2001 con un 14%, Ucrania en 2004 con 13%, Georgia en 2005 con 12%, entre otros países que han adoptado tales sistemas, y a en el 2008 otro país de Europa del este (Bulgaria) ha implantado tal sistema con una tasa también fija del 10%.

En el caso de México desde hace varios años el Gobierno Federal ha buscado incrementar la recaudación tributaria para reducir la dependencia del presupuesto de los ingresos petroleros. Si bien es cierto que los precios del petróleo han contribuido a mitigar los efectos de la baja recaudación fiscal, es evidente que la incertidumbre de los mercados no permite garantizar un crecimiento económico que para el gobierno satisfaga los requerimientos del gasto público de largo plazo.

³ Hall Robert y Rabushka Alvin, The Flat Tax. 2da. Edición p.38

⁴ Lemus Espinosa José Luis Socio Director de Lemus, Sandoval y Cía., S.C. Artículo Flat tax o Impuesto de Tasa Única WWWImpuestum.com el 11 de febrero de 2008.

Desde hace varios años la OCDE ha considerado conveniente que México adopte una reforma tributaria relacionada con los impuestos indirectos, pues ayudan a reducir las distorsiones económicas y al mismo tiempo permiten ampliar la base tributaria, lo que no ha sido posible debido a las disputas políticas.

Derivado de esta circunstancia se han realizado varios análisis económicos en los que se propone la adopción de un sistema de tributación de impuestos indirectos al consumo que vengán a sustituir el actual ISR.

En razón de la imperiosa necesidad de una reforma tributaria de fondo que fortalezca y simplifique el sistema tributario, el Ejecutivo Federal propuso al Congreso de la Unión una reforma fiscal integral en materia de contribuciones, siendo parte total de la misma la introducción de una nueva contribución general denominada Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU). Específicamente, esta pretendía ampliar la base tributaria mediante la restricción de exenciones y regímenes especiales.

La llamada CETU se propuso como una reforma alternativa al IVA en el que se buscaba eliminar los regímenes especiales que además de generar tratos inequitativos complicaban la administración fiscal tanto para los contribuyentes como para la autoridad recaudadora.⁵

Por ejemplo, si bien es cierto que en su esencia el IVA es un impuesto de fácil recaudación y que por mucho reduce las distorsiones económicas y los tratamientos desiguales, al paso de los años, las presiones políticas han generado una diversidad de exenciones y tratamientos preferenciales (0%), lo que ha reducido la base tributaria de este impuesto. Lo mismo ha ocurrido con el ISR.

Así se propuso establecer un impuesto que permitiera ampliar la base tributaria, reduciendo las distorsiones para la economía y generando ingresos tributarios adicionalmente mientras que a la vez, se simplificaría su administración. Con los recursos adicionales que se generaran, como lo recomienda la OCDE, sería necesario tomar medidas para compensar a las familias de bajos ingresos.⁶

⁵ Revista Información Dinámica de Consulta, Seguridad Jurídica Fiscal Enero 2008. P. 20 y 21

⁶ OECD Economic Survey of México 2000; Economic Survey of México 2002 y Estudios Económicos de México 2005.

Las principales características de la CETU eran las siguientes:

Se trataba de un impuesto al consumo, según su naturaleza, que gravaba los ingresos por la realización de actividades consistentes en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Se aplicaba una tasa general del 19% (16% 2008, 17% 2009) al resultado que se obtuviera de disminuir a la totalidad de los ingresos recibidos por los conceptos antes señalados las deducciones autorizadas.

Las deducciones permitidas eran únicamente aquellas erogaciones que se utilizaran para la realización de las actividades que dieran lugar al pago de la CETU. Entre otros conceptos deducibles se encontraban las inversiones como si fueran gasto; no se permitía deducir los intereses que no sean parte del precio, los salarios ni tampoco las regalías.

Las importaciones únicamente serían deducibles cuando se hubiesen efectuado en forma definitiva.

Contra la CETU se podían acreditar varios conceptos como:

La pérdida fiscal. Cuando se obtuviese una “pérdida fiscal” es decir cuando las deducciones fueran mayores que los ingresos gravados por la CETU, los contribuyentes podían acreditar el resultado de restar a los ingresos gravados por la CETU, las deducciones del ejercicio y multiplicar el resultado por la tasa aplicable. Este acreditamiento podía ser aplicable por el ejercicio en el que se genere la “pérdida fiscal” y los 10 ejercicios siguientes:

El ISR propio y el retenido a terceros.

Los pagos provisionales de la CETU acreditables también en 10 ejercicios.

El impuesto se causaba hasta que se recibiera su pago.

No se permitía la deducción de donativos no onerosos ni remunerativos.

De lo anterior se advierte que la CETU pareciera que tenía una naturaleza híbrida, pues cumplía con algunos de los aspectos del flat tax, pero desestimaba otros que en su fórmula original se contenían. Por ejemplo la CETU no permitía llevar a cabo

la deducción de regalías siendo que ello puede ser un concepto perfectamente deducible bajo el flat tax. Igualmente la CETU no admitía la deducción de los salarios pretendido mitigar los efectos negativos de esta circunstancia con un crédito por los impuestos retenidos, que en nada subsanaba esta deficiencia, tomando en consideración por un lado, las tasas progresivas y por el otro los ingresos gravables exentos.

Sin embargo, por el otro lado concedía llevar a cabo la deducción de las inversiones como si se tratara de gastos y no eran deducibles los intereses, lo que le daba un tratamiento similar a flat tax original.

Cabe indicar que no se eliminaba el ISR sino que tendría que subsistir, al menos durante algún tiempo con esta contribución.

La CETU fue objeto de profundos cambios por el Congreso de la Unión, concluyendo así con la adopción del llamado IETU.

De aquí que en nuestro país, a partir de 2008 se introduce el IETU como un impuesto de control que sustituye con ese carácter al impuesto al activo, lo que se planteó en un origen fue en cierta forma sencillo, no obstante, se volvió sumamente complejo por la intervención dada a diversos sectores para su aprobación, lo que provocó tener una ley con más artículos transitorios (21) a los propuestos originalmente (19). Adicionalmente se establece una regulación administrativa amplia a través del Decreto publicado el 5 de noviembre de 2007 y en reformas dadas en la Resolución Miscelánea Fiscal 2007. Mucha de esa complejidad derivada de la creación de un sistema de crédito sumamente confuso y difícil de calcular para los contribuyentes.

2.2 OBJETIVOS DEL IETU

De acuerdo con la Iniciativa de Ley presentada por el Ejecutivo el 20 de junio del 2007 al Congreso de la Unión, en la exposición de motivos menciona que dicha Ley tiene como finalidad lo siguiente:

- Aumento de la recaudación
- Evitar la evasión tributaria.

- Lograr la simplificación tributaria.
- Fortalecer el sistema tributario
- Mantener la estabilidad macroeconómica sobre la base de la sustentabilidad de las finanzas públicas.
- Aumento de ingresos públicos no petroleros

“el objetivo es sentar las bases para que mediante el pago de contribuciones, equitativas y proporcionales, la sociedad transfiera recursos destinados a generar los bienes y servicios públicos que la misma sociedad valora y demanda”

2.3 INCONSTITUCIONALIDAD DEL IETU

Las razones por las que se dice que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) resulta inconstitucional son por que viola los principios constitucionales que se mencionan a continuación.

ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

1. LEGALIDAD.

Como es de explorado derecho, el principio de legalidad en materia fiscal y regulado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, establece que la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite, en este contexto se torna aún vigente la siguiente tesis jurisprudencial:

Quinta Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice 1917-1995
Tomo: VI
Página 65

AUTORIDADES. Las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite.

Amparo en revisión 2547/21.- Compañía de Tranvías, Luz y Fuerza de Puebla, S.A.- 12 de mayo de 1923.- Once votos.- La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 778/23.- Velasco W. María Félix.- 3 de agosto de 1923.- Mayoría de diez votos.-La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 228/20.- Caraveo Guadalupe.-20 de septiembre de 1923.-Once votos.-La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo XVI, pág. 555.- Amparo en revisión.-Parra Lorenzo y coagraviado.-6 de febrero de 1924.-Once votos.-La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 2366/23.-Cárdenas Francisco V.-23 de julio de 1924.-Mayoría de ocho votos.-Disidentes: Manuel Padilla Salvador Urbina y J. Guzmán Vaca.-La publicación no menciona el nombre del ponente.

Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Primera Parte, página 65, Pleno, tesis 100.

En materia de impuestos este principio de legalidad se ha materializado en la necesidad de que los elementos esenciales de un impuesto estén regulados en ley, es decir, no es constitucional la omisión de regulación o incompleta consideración de los elementos esenciales de un impuesto, los cuales son el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época de pago, sanciones, beneficios fiscales, etc. En este orden de ideas cabe citar el siguiente criterio de observancia obligatoria:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 172

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.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS."

En consecuencia, como claramente se advierte, en el caso que nos ocupa, la Ley del IETU es notoriamente inconstitucional pues no precisa la definición jurídica de su objeto en la propia ley, en efecto, no indica que debe entenderse por ingreso y por ende adolece de ser una ley contraria a nuestra Carta Magna.

No pasa desapercibido que cuando se ha pretendido alegar esta clara deficiencia técnica en materia de impuesto sobre la renta, el Poder Judicial de

la Federación ha concluido la constitucionalidad del impuesto, aduciendo principalmente que la Ley del Impuesto sobre la Renta si señala el concepto de ingreso al momento que define varias hipótesis en que se configura el mismo y de esta pluralidad de casos se entiende que por ingreso debe de entenderse cualquier modificación positiva en el patrimonio de una persona. No convence este criterio porque el elemento esencial de un impuesto, de la trascendencia del propio objeto, no puede ser legalmente definido como consecuencia de una labor hermenéutica o interpretativa de un órgano jurisdiccional, sino producto del señalamiento enfático y categórico del mandato legal, aspecto que en la especie, tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y Ley del IETU innegablemente no se precisa. A mayor abundamiento sino se precisa la definición legal para efectos de la propia Ley del IETU de lo que debe de entenderse por ingreso, se está en presencia de una innegable violación a nuestro Orden Jurídico Supremo. Conculcación que no puede repararse con la introducción forzada de conceptos que no son otra cosa que meras aproximaciones y claramente se ejemplifican con la intención de entender por ingreso modificación positiva en el patrimonio de una persona, como en el precedente aislado supra citado se realiza. No se admite esta postura porque se insiste, es la ley y solo la ley de la materia, la que puede y debe de definir los elementos esenciales de un impuesto, en el presente caso el objeto.

En consecuencia, la inobservancia al principio de legalidad que se desprende de la omisión de definir el objeto de la Ley de IETU queda perfectamente acreditada y concluye la inconstitucionalidad del propio ordenamiento.

2. PROPORCIONALIDAD.

Como es de explorado derecho, el principio de proporcionalidad se atiende por el legislador en su calidad de hacedor de leyes cuando en estas últimas se observa la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, del obligado al pago. En este sentido, nuestro máximo Tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido senda tesis jurisprudencial para explicar que por capacidad contributiva debe de atenderse a la potencialidad real de contribuir al gasto público de un contribuyente más no a la capacidad económica, toda vez que esta última no

siempre refleja la capacidad de pago de una contribución. Al respecto nos ilustra la siguiente ejecutoria de observancia obligatoria:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Ahora bien, el IETU resulta entre otros conceptos violatorio del principio de proporcionalidad toda vez que se pagará cuando este resulte un importe a pagar mayor que el impuesto sobre la renta a cargo de un contribuyente. En otras palabras, la finalidad recaudatoria que se desprende de la regulación que se hace en la Ley de IETU se matiza como el principal objetivo que orienta la existencia del propio impuesto y solo se define que si el IETU resulta mayor que el impuesto sobre la renta que calcula un particular, se pagará la primer contribución, desde luego, sin importar la capacidad contributiva del sujeto pasivo sino solo que pague lo más que pueda resultar. Con un mandato legal en los términos que se analiza, no resulta difícil advertir que el concepto que orienta el pago del IETU es un objeto de naturaleza recaudatorio que por naturaleza propia exime al atender a la

potencialidad real de contribuir al gasto público de un gobernado al momento de crear al propio impuesto.

Por lo anterior se puede concluir que desde hace años la Suprema Corte de justicia de la Nación ha dicho que en los impuestos que gravan este tipo de ingresos, deben de existir tarifas progresivas para pagar más los que más tienen y menos los que menos tienen tanto cuantitativa como cualitativamente.

Sin embargo, no obstante la contundencia del alegato anterior, nos encontramos con que también se actualiza una violación al principio de proporcionalidad cuando en materia de deducción de inventarios y concretamente tratándose de la deducción a la compra o a la venta, se pagará el impuesto que resulte a cargo más alto con motivo de esta dualidad de alternativas de deducción.

A mayor abundamiento, se deja de observar el principio de proporcionalidad tributaria cuando se establece que no serán deducibles los sueldos de los trabajadores y asimilados, la participación de utilidades de estos y las prestaciones pagadas como consecuencia de la terminación de la relación laboral así como los pagos que correspondan a asimilados a salarios, es decir, conceptos que con base en el cumplimiento de ciertos requisitos son deducibles en materia de Impuesto Sobre la Renta en la nueva Ley del IETU no lo son. En primer término llama nuestra atención que en materia de renta, tal legislación haya reconocido que los conceptos de referencia guardan una estrecha vinculación con la obtención del propio ingreso y sean erogaciones de naturaleza estrictamente indispensable para el contribuyente, aspectos que justifican innegablemente su carácter de deducible, empero, para efectos del IETU, tales rasgos que se preservan intocados, sin justificación lógica ni razonable no sean tomados en consideración, desde luego, con base en una conceptualización unilateral, injusta e inconstitucional.

3. EQUIDAD.

La máxima de equidad radica medularmente en la necesidad de que al momento de crearse una contribución, la misma lleve a cabo diferenciaciones

entre el universo de contribuyentes pero estas diferenciaciones se sustenten en una justificación lógica y razonable. En este orden de ideas, se debe de tener en consideración que el legislador no se encuentra impedido de llevar a cabo diferenciaciones entre la pluralidad de contribuyentes, sino que por el contrario es una obligación que posee, sin embargo tal diferenciación debe de sustentarse en una justificación lógica y razonable para que no resulte inconstitucional. Al respecto resultan aplicables las siguientes tesis de jurisprudencia:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 41/97

Página: 43

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.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constanancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

A mayor abundamiento:

Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 187-192 Primera Parte
Página: 113

PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. 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 cualitativa 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. 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.

Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Por lo que se concluye que este principio se violenta, entre otros, en los siguientes casos:

1.- Al no permitirse la deducción de los inventarios que se tengan al 31 de Diciembre de 2007 y que se paguen en el 2008, ocasiona una situación de

inequidad respecto a contribuyentes que adquieran sus inventarios en el 2008 y si deduzcan su costo.

2.- Al permitir deducir las inversiones adquiridas en el período Septiembre a Diciembre de 2007, pero no la de aquellas adquiridas antes del 1º de Septiembre de 2007.

3.- Al no considerar como objeto de la Ley el pago de regalías entre partes relacionadas, pero si considerar como tal a las regalías entre partes independientes.

4.- Al establecer que se deberá acumular para IETU el valor de las ventas de exportación si después de 12 meses no se cobran, mientras que para operaciones de venta en territorio nacional, sólo se acumulará lo efectivamente cobrado, por lo que no se acumulará lo que no se cobre, sin importar cuanto tiempo pase sin cobrarse.

No obstante dicho lo anterior La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) fue aprobada en el Congreso de la Unión una vez que se analizaron los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad que deben reunir las contribuciones para su validez, y se determinó, dándose los motivos y razonamientos para ello, que ésta ley no violaba tales principios.

Sin embargo En el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del 11 de Septiembre del 2007, se señala que para esa comisión no había pasado desapercibido las críticas y comentarios de diversos sectores de la población en el sentido de que las disposiciones que regulaban al IETU eran violatorias del artículo 31 fracción IV Constitucional, por lo que se estimaba conveniente manifestar los considerados por los cuales la Ley del IETU no violaba tales principios.

De esta manera, reconocen que las contribuciones deben cumplir con los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad y manifiestan los diversos puntos de vista

por los cuales se considera que se cumple con ellos, más sin embargo se señala que tal limitante a la facultad del legislador para imponer contribuciones encuentra su excepción en los fines extrafiscales de las contribuciones.

Es decir, que de acuerdo al criterio de los legisladores, cuando una contribución tiene un fin extrafiscal ya no tiene que cumplir forzosamente con los citados principios de proporcionalidad, equidad y legalidad que emanan del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana.

Para ello argumentan que el IETU tiene, además del fin de elevar la recaudación tributaria en nuestro país, diversos fines de carácter extrafiscal, tales como:

- a) Sustituir los ingresos petroleros
- b) Lograr una mejor distribución de la riqueza
- c) Contribuir al desarrollo sostenido del país.

De ésta forma se señala que “....se refuerza la constitucionalidad....” del IETU y se justifica el que no se permita la deducción de ciertas partidas en la mecánica de cálculo respectivo.

Entonces, gran parte del argumento o justificación manejado en el Congreso de la Unión para concluir que la Ley del IETU cumple con los principios constitucionales del artículo 31 fracción IV de la Constitución, descansa en la afirmación e idea de que por tener un supuesto fin extrafiscal, ya no tiene porque cumplir con tales principios.

En relación a los fines extrafiscales de las contribuciones, es decir, aquellos fines ajenos al de recaudar para cubrir los gastos públicos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha emitido jurisprudencia señalando que tales fines tienen su fundamento en el artículo 25 Constitucional y que su aplicación debe reflejarse en la Ley, en su exposición de motivos o en cualquier etapa de formación de la ley

respectiva, ya que en caso de problemas de constitucionalidad de la ley deberá atenderse a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crearla.

Es decir, ya en ésta jurisprudencia, la No.46/2005 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en Mayo de 2005, se reconoce de manera indirecta que tales dispositivos legales, aunque tengan un fin extrafiscal, deben cumplir con los principios constitucionales y por ello se señala que los razonamientos o fines extrafiscales deben expresarse en alguna de las etapas de formación de la ley, para así poder estar en condiciones de determinar la validez constitucional de tal contribución ya que los fines extrafiscales sólo serán un elemento más a considerar para determinarlo.

Esto es así ya que no basta con que se le asigne un fin extrafiscal a una ley para que sea constitucional de facto, ya que de ser así estaríamos entonces sujetos a que se pudiera establecer cualquier cantidad de contribuciones con ese fin tan genérico y amplio como lo es la redistribución de la riqueza, y que es uno de los fines que se manejan en la creación del IETU.

Por otra parte, nos encontramos con la siguiente tesis de la SCJN:

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.

La potestad tributaria que se manifiesta en el poder del Estado para establecer las contribuciones en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los

elementos de las contribuciones: sujeto, objeto, base y tasa y que de acuerdo al artículo 5 del Código Fiscal Federal son de aplicación estricta.

Ahora bien y de acuerdo a lo ya descrito en los párrafos anteriores algunos contribuyentes, sobre todo grandes empresas han recurrido a el Juicio de Amparo, como medio de defensa en contra del IETU, el cual se debe presentar dentro de los plazos que la Ley de Amparo establece para tal efecto, ya que de no hacerlo dentro de esos plazos se tendría como consentida la ley y por lo tanto, ya no se podría hacer con posterioridad.

Si bien el IETU fue uno de los impuestos mas impugnados en los últimos años; Tan solo como una pequeña referencia al respecto se menciona que el amparo se puede presentar en cualquiera de los siguientes momentos:

1.- Dentro de los 30 días hábiles siguientes al inicio de vigencia de la ley, considerando el carácter auto aplicativo de la Ley del IETU, por lo que el plazo para presentarlo en esta primera instancia sería a más tardar el 13 de Febrero de 2008.

2.- Dentro de los 15 días hábiles siguientes al primer acto de aplicación de la ley, sea ésta por parte del propio contribuyente o de la autoridad fiscal, por lo que considerando que éste primer acto de aplicación lo constituiría el efectuar el primer pago provisional, tenemos las siguientes situaciones:

a) Si el contribuyente efectúa el primer pago provisional, es decir, el correspondiente al mes de Enero de 2008, dentro del plazo que se tiene para realizarlo, el cual como sabemos es a más tardar el 17 de Febrero de 2008 (18 de Febrero en este caso, ya que el 17 es domingo), entonces el amparo debe presentarse dentro de los 15 días hábiles posteriores a la fecha de presentación, por lo que en caso de realizarlo en el día límite, el amparo deberá presentarse a más tardar el 10 de Marzo de 2008.

b) Si el contribuyente efectúa el pago provisional de IETU del mes de Enero de 2008 en forma extemporánea, entonces el amparo lo presentará dentro de los 15

días siguientes a dicha fecha. Por ejemplo, si el pago provisional de Enero 2008 lo presenta hasta el 9 de Julio de 2008, a partir de esta fecha se tendrán 15 días hábiles para presentar el amparo, ya que esto representa el primer acto de aplicación de la ley, sin importar que sea extemporánea.

c) Si el contribuyente ignora las disposiciones de la Ley del IETU y nunca la aplica, es decir, nunca hace pagos provisionales ni siquiera en cero, esto es, nunca presenta ninguna declaración por concepto de IETU, entonces cuando la autoridad le requiera o le revise el período y le notifique un crédito por tal omisión, entonces a partir de la fecha de tal notificación se tendrían 15 días hábiles para interponer el amparo, ya que éste acto de la autoridad representaría para ese contribuyente el primer acto de aplicación de la ley. Por lo que en éste caso no importará que eso ocurra dentro de uno, 2, 3 o más años

3.- Cuando se determine la inconstitucionalidad de la Ley o de alguna de sus disposiciones, entonces el contribuyente podrá presentar el amparo dentro de los 15 días siguientes al anterior acto de aplicación de la ley o disposición que ya fue declarada inconstitucional, sin importar que previamente hubiera consentido su aplicación. Igual ocurrirá en el caso de que el ulterior acto de aplicación sea efectuado por la autoridad a través del ejercicio de sus facultades de comprobación.

En este caso, el contribuyente puede acatar las disposiciones de la Ley del IETU, efectuar los pagos provisionales respectivos, la declaración anual, y cuando en el futuro los tribunales resuelvan la inconstitucionalidad resolviendo el amparo de un tercero, entonces cuando tenga que volver a aplicarse esa ley o disposición, sea porque tenga que efectuar un pago provisional o bien, se le notifique un crédito determinado por la autoridad, podrá ampararse contra la aplicación de una ley o disposición que ya no tiene validez jurídica al haber sido declarada contraria a la Constitución Política Federal.

2.3.1 COMENTARIOS GENERALES A LA SENTENCIA DEL IETU

El 29 de septiembre del 2008, el Consejo de la Judicatura Federal, órgano integrante del Poder Judicial de la Federación, emitió una nota informativa en la que señaló que los Juzgados Quinto y Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, habían negado las casi 32 mil solicitudes de amparo interpuestas contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que entró en vigor el 1 de enero de 2008. Si bien los referidos juzgados emitieron varias sentencias de fondo en las que negaron el amparo en contra de la Justicia Federal, al resolver sobre la constitucionalidad del impuesto, no resulta cierto que en un solo momento se hubieran negado los 32 mil amparos que se interpusieron en su contra, pues si bien ya se han pronunciado respecto de algunos de los agravios hechos valer en algunas de las demandas de amparo, aún se encuentran pendientes de celebrarse audiencias de algunos otros juicios, los cuales podrían contener argumentos diferentes a los resueltos hasta este momento por dichos juzgados.

Independientemente de lo señalado con anterioridad, en seguida esbozaremos de manera general algunas de las conclusiones de las que tenemos conocimiento arribaron los referidos juzgados en algunos de los agravios por los que ya resolvieron negar el amparo y protección de la Justicia Federal.

Así que después de varios meses de funcionamiento, los juzgados encargados de resolver los amparos contra el IETU han justificado su constitucionalidad de acuerdo a lo siguiente:

INTERESES

Respecto a este tema, los juzgados consideran que la existencia de deudas que generen intereses es una situación aleatoria de cada contribuyente, siendo que el pago de intereses no trasciende en la configuración de la base, por lo que no es inconstitucional que se prohíba su deducción.

REGALIAS

Los juzgados resuelven que no es in equitativo que se impida deducir los pagos de regalías efectuados entre partes relacionadas, ya que se justifica la distinción atendiendo a la relación existente entre ellas así como a la naturaleza intangible de las regalías. Señalan que las partes relacionadas directa o indirectamente participan del mismo capital y que su naturaleza de deudor-acreedor goza de privilegios especiales que motivan el traslado de utilidades compartidas bajo la figura de regalías, lo cual no sucede con partes independientes y, por tanto se cumple con el fin extrafiscal de evitar la evasión fiscal mediante simulaciones de erogaciones inverosímiles.

Por otra parte, resuelven que no es desproporcional que no se permita la deducción de los pagos referidos, dado que el legislador está facultado para establecer tributos con fines recaudatorios con deducciones mínimas, y partiendo del supuesto de que el IETU es una norma de control o tributo mínimo del impuesto sobre la renta (ISR), es lógico que si el IETU prevé una tasa menor, se reduzcan las deducciones permitidas, pues la elevación de la base tributaria sobre una tasa baja atiende a la capacidad contributiva.

SUELDOS Y SALARIOS

Los juzgados concluyen que aun cuando la ley no permite la deducción de los gastos efectuados por cuenta de salarios, PTU y aportaciones de seguridad social, los contribuyentes tienen derecho al crédito contra el impuesto a cargo; y señalan que tanto el acreditamiento como la deducción tienen la misma finalidad, esto es, consideran que la mecánica del acreditamiento permite que la cantidad neta a pagar por IETU sea la misma que si hubiese deducción de dichos gastos, por lo que concluyen que ambos procedimientos tienen el mismo impacto económico.

Asimismo, los juzgados resuelven que no es desproporcional el hecho de que no sean partidas deducibles los gastos de previsión social así como los salarios exentos, toda vez que al ser el IETU un impuesto mínimo del ISR y tener el primero una tasa de impuesto menor, es lógico que las deducciones se reduzcan.

INVENTARIOS

La conclusión es que al no estar gravados para efectos de IETU, los ingresos percibidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), resulta congruente que tampoco se hayan considerado como deducciones los inventarios existentes hasta el 31 de diciembre de 2007. En relación con el argumento planteado en el sentido de que el Decreto emitido por el Ejecutivo Federal no subsana la violación de garantías, el criterio de los juzgadores es que al no ser violatorio de garantías el hecho de que no se establezcan determinadas deducciones, implicaría que de concederse el amparo en contra del Decreto, el contribuyente tampoco podría acceder a los beneficios que se contienen en el mismo.

INVERSIONES

Los juzgados establecen que sólo serán deducibles las erogaciones que se utilicen para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto, pero sólo si se efectúan durante la vigencia de la ley.

Concluyen que a efecto de no frenar las inversiones (nuevas), el legislador permitió una deducción adicional en forma diferida (3 ejercicios) respecto de las efectuadas del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007 y que la misma, al resultar una opción, no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad no obstante las inversiones que se efectúen durante la vigencia de la ley permitan efectuar la totalidad de su deducción, adicionalmente a la conclusión de que derivado de la naturaleza del impuesto (gravamen sobre flujo de efectivo) no resultaría lógico permitir la deducción en un solo momento, ya que consideró (el legislador) que dicha inversión comenzó a generar ingresos en la vigencia de la ley.

En virtud de que la ley no grava los ingresos obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, respecto de las inversiones efectuadas en dicho periodo, los juzgados resuelven que no se debe permitir su deducción y tomando en cuenta que es una norma de beneficio, no puede ser violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Respecto del crédito del 5% de las inversiones efectuadas del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007, establecen que no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que además de que se otorga un beneficio adicional,

la mecánica del impuesto no permite darle valor a las inversiones de ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la ley.

El hecho de que no se reconozcan las inversiones efectuadas con anterioridad a 1998, no resulta inconstitucional, toda vez que ese costo de adquisición fue y es deducible para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), del que es complementario el IETU, además de que en caso de que dichas inversiones se enajenen, podrán ser deducibles en su totalidad.

Al analizar los argumentos de equidad, concluyen que sí existe un trato diferenciado pero que no viola la garantía de equidad, toda vez que los contribuyentes no se encuentran en la misma hipótesis jurídica, ya que las inversiones generaron un aumento en el patrimonio de los contribuyentes desde que fueron efectuadas.

A todos los contribuyentes que efectuaron inversiones con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, no les fueron gravados por el IETU sus ingresos antes de dicha vigencia, siendo que a los contribuyentes que realicen inversiones durante la vigencia de la ley, si bien se permite que efectúen la deducción en su totalidad, los ingresos que obtengan les serán gravados por el nuevo impuesto.

Los contribuyentes que efectuaron inversiones nuevas antes de la vigencia de la ley, y los que efectuaron inversiones pero no son consideradas como nuevas, no se encuentran en la misma hipótesis jurídica, ya que las inversiones no nuevas han beneficiado por mayor tiempo al contribuyente.

PERDIDAS FISCALES

Para negar el amparo los jueces establecen que la existencia de erogaciones realizadas en el pasado varía de contribuyente en contribuyente, de tal manera, que de llegarse a regular se violarían los principios de abstracción, generalidad e impersonalidad, pues resulta imposible que el legislador prevea cada caso en particular, y que la norma .fiscal rige desde su entrada en vigor hacia el futuro.

Los jueces concluyen que permitir la deducción de las erogaciones en el pasado haría nugatorio el carácter mínimo del IETU, pues no existiría recaudación. Asimismo, señalan que la deducción pérdidas .fiscales, implicaría deducir conceptos que no son deducibles para el IETU, como son salarios, intereses y regalías.

En lo que respecta a la Ley de IETU encontramos que sus elementos son los que se mencionan a continuación.

2.4 SUJETOS DEL IETU

De acuerdo al artículo 1º del a Ley del IETU son sujetos de este impuesto:

- Personas físicas y morales residentes en territorio nacional.
- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles al mismo.

2.5 OBJETO DEL IETU

De acuerdo al artículo 1º fracción I, II Y III. De la Ley del IETU;

Por los ingresos obtenidos, independientemente del lugar en donde se generen, por las siguientes actividades:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

De ello, se infiere que las personas físicas que perciban ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales se encuentran obligadas al pago del IETU. Así que no tributarán en la LIETU como se les denomina en la LISR, tributarán por los conceptos ya mencionados que son por enajenar bienes, prestar servicios profesionales o bien por que otorguen el uso o goce de temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del IETU por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de tales actividades.

Según la regla I.2.3.2.10 de la RMF para 2008, las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales y que se encuentren obligadas al pago del IETU, no tendrán la obligación de presentar el aviso de aumento de dicha obligación.

Tratándose de personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, que soliciten su inscripción al RFC a partir del 1º de enero de 2008, se considerarán inscritos con esa obligación.

Para los efectos de la Ley del IETU se entiende por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes las actividades consideradas como tales en la Ley del IVA.

Al respecto la Ley del IVA define a tales actividades como sigue:

- Enajenación de bienes⁷: Se entiende por enajenación además de lo señalado en el CFF⁸, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En ese último caso, la presunción admite prueba en contrario.

El artículo 25 del Reglamento de la Ley del IVA indica que no se consideran faltantes de bienes en los inventarios de las empresas, aquellos que se originen por caso fortuito o fuerza mayor, las mermas ni la destrucción autorizada de las mercancías, cuando sean deducibles para los efectos de la Ley de ISR.

Tratándose de faltantes de inventarios, se considera realizada la enajenación en el mes en que se levantó el inventario, debiéndose pagar el impuesto en la declaración correspondiente a dicho mes.

No se considerará enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines de ISR.

- Prestación de servicios independientes⁹: Se considera como tal,

⁷ Art. 8 LIVA. 2009

⁸ Art. 14, 14-a y 14-B CFF. 2009

⁹ Art. 14 LIVA. 2009

- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- El transporte de personas o bienes.
- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley del IVA como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por lo que se perciban ingresos que la Ley de ISR asimile a dicha remuneración.

2.6 TASA Y BASE DEL IETU

La tasa y base del impuesto conforme al artículo 1º tercer párrafo de la Ley del IETU se determinara de la siguiente manera:

En cuanto a la tasa se calculará aplicando la tasa del 16.5% para el ejercicio 2008, 17% para el ejercicio de 2009 y de 17.5% a partir del ejercicio 2010 y para ejercicios subsecuentes, a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos (entiéndase efectivamente cobrados en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado) por las actividades mencionadas, las deducciones autorizadas en esta Ley (efectivamente pagadas).

CAPITULO 3

DEL CÁLCULO Y SUS FORMALIDADES

3.1 DECLARACIONES QUE SE PRESENTAN

Tal como lo menciona la Ley del IETU las declaraciones a que están obligados lo contribuyentes que tributen bajo esta Ley en su artículos 7 y 9 tienen la obligación de presenta la siguientes;

- Declaraciones mensuales.
- Declaración anual.

3.2 PERIODOS EN QUE SE PRESENTAN LAS DECLARACIONES

El IETU 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 ISR, es decir, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio.¹⁰

En cuanto a las declaraciones mensuales o también llamados pagos provisionales el pago se ara en las mismas fechas en que se presenta el ISR, es decir, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago.¹¹

Por otra parte, y de acuerdo con el sexto dígito numérico de su RFC, cuenta con los siguientes días adicionales para efectuar sus declaraciones mensuales:

Sexto dígito numérico del RFC fecha límite de pago.¹²

1 y 2 Día 17 más un día hábil

3 y 4 Día 17 más dos días hábiles

5 y 6 Día 17 más tres días hábiles

7 y 8 Día 17 más cuatro días hábiles

9 y 0 Día 17 más cinco días hábiles

Para facilitar el cálculo de su declaración mensual del IETU, en el Portal de Internet del SAT se encuentra a su disposición un programa electrónico para realizarlo de forma automática, solo capturando la información que se solicita.

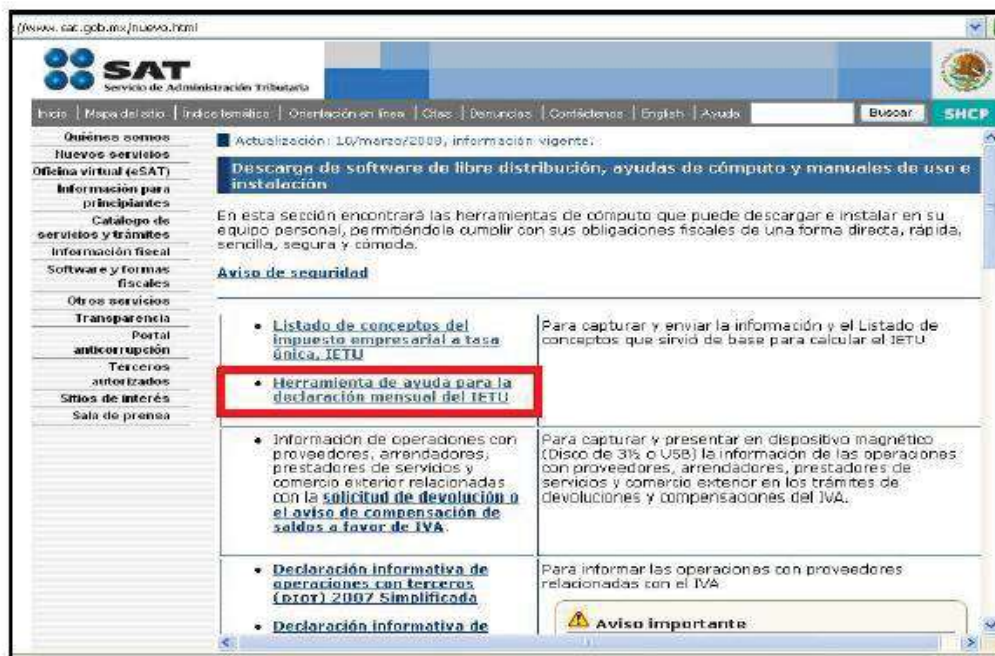
¹⁰ Art. 7 LIETU. 2009

¹¹ Art. 9 LIETU. 2009

¹² Decreto por el que se exime del pago de los impuestos, Art. 4to. DOF31/V/2002

Para acceder a esta herramienta ingrese a la sección de Software y formas fiscales, en el menú principal del portal del SAT, luego seleccione Herramienta de ayuda para la declaración mensual del IETU.¹³

Figura 1

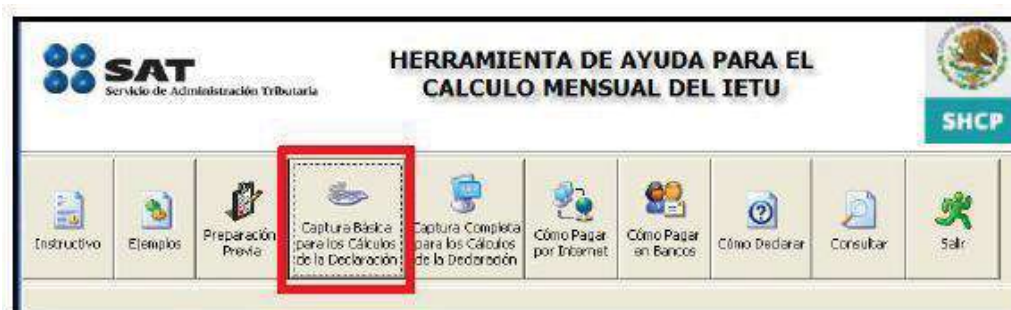


Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

Una vez que la instale en su equipo seleccione la opción Captura básica para el cálculo de la declaración.

¹³ Pagina del Sat, WWW.sat.gob.mx/nuevo.html

Figura 2



Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

Esta herramienta tiene todo lo que necesita para calcular el IETU e incluye ejemplos.

3.3 CÓMO SE PAGA Y DECLARA EL IETU

El pago debe hacerse de la misma manera en que se paga el impuesto sobre la renta, es decir:

Por Internet, a través de transferencia de fondos, para lo cual debe tener contratado dicho servicio con cualquier banco autorizado por el SAT y realizar el siguiente procedimiento.

1. Ingrese a su portal bancario.
2. Capture sus datos generales.
3. Seleccione Impuesto al activo / Impuesto empresarial a tasa única y capture el importe que le resultó a cargo.

Figura 3

RFC: PETSS90509LO9 Continuar RFC: PETSS90509LO9 Continuar

Apellido paterno: PEREZ

Apellido materno: TREJO

Nombre: SERGIO

Impuesto:

Impuesto al activo / Impuesto Empresarial a Tasa Única

Impuesto al activo / Impuesto Empresarial a Tasa Única

☒ Mensual ☐ Bimestral ☐ Trimestral ☐ Cuatrimestral ☐ Semestral

☐ 2do. ejercicio ☐ En liquidación

Tipo de pago: Mensual Impuesto a cargo: 1600

Ejercicio: 2008 Impuesto a favor:

Período: Marzo

Cargos adicionales:

Parte Actualizada

Agregar

Aplicaciones:

Crédito al Salario

Agregar

Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

El IVA y el ISR los llena en este mismo formato electrónico, de la misma manera que como lo ha hecho anteriormente.

Por ventanilla bancaria utilice la hoja de ayuda Actividad empresarial profesional, la cual podrá obtener en cualquier Módulo de Servicios al Contribuyente o en el Portal de Internet del SAT dando clic en Software y formas fiscales: Formas y formatos fiscales: Hojas de ayuda: Hojas de ayuda: Pagos en bancos: Actividad empresarial y profesional.

Ejemplo del llenado de la hoja de ayuda.

Figura 4

LUCA FISCAL		RFC abdc 012345 dv4	
CURP abdc 012345 mdf srrn 05		1	
ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL			
HOJA DE AYUDA PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES			
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		<input checked="" type="checkbox"/>	
<i>ISR Personas Físicas. Actividad Empresarial y Profesional</i>			
IMPUESTO AL ACTIVO / IMPUESTO EMPRESARIAL TASA UNICA		<input checked="" type="checkbox"/>	
<i>Impuesto al activo / Impuesto empresarial tasa única</i>			
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		<input checked="" type="checkbox"/>	
<i>Impuesto al valor agregado</i>			
		PERIODO MENSUAL	EJERCICIO
		DICIEMBRE	2009
TIPO DE PAGO: NORMAL			
SALDO A FAVOR DEL IVA		\$ -	
IMPUESTO	ISR	IMPAC/IETU	IVA
IMPUESTO A CARGO	\$ 777	\$ 1,600	\$ 750
PARTE ACTUALIZADA	\$ -	\$ -	\$ -
RECARGOS	\$ -	\$ -	\$ -
CANTIDAD A PAGAR	\$ 777	\$ 1,600	\$ 750
		TOTAL A PAGAR	\$ 3,127
<p>INSTRUCCIÓN: En caso de que algunos impuestos o conceptos de pago no se encuentren incluidos, o vaya a realizar disminución de aplicaciones o se trate de complementarias o de corrección fiscal, deberá utilizar la hoja de ayuda general.</p>			
ESTA HOJA NO ES UN COMPROBANTE OFICIAL DE PAGO, POR LO CUAL NO SERÁ SELLADA POR EL CAJERO			

3.4 CALCULO DEL IETU

El IETU se calculará conforme a lo siguiente:¹⁴

Cuadro 1

	Totalidad de los ingresos a que se refiere la LIETU
(-)	Deducciones autorizadas por el IETU
(=)	Base gravable del IETU (cuando el resultado sea positivo)
(X)	Tasa del 17%
(=)	IETU

El Ejecutivo Federal evaluó los resultados y efectos de la aplicación de la tasa de 16.5% durante el ejercicio de 2008, tomando en cuenta el comportamiento de la economía del país. Dicha evaluación se tomo en cuenta para la presentación del paquete económico para 2009.¹⁵

Una vez conocida la mecánica de cálculo general para determinar el IETU se procede a analizar cada uno de los conceptos que lo integran.

3.5 INGRESOS GRAVADOS

Para calcular el IETU se considerará ingreso gravado:¹⁶

1. El precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente , así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente, por concepto de:
 - a) Impuestos o derechos a cargo del contribuyente.
 - b) Intereses normales o moratorios.
 - c) Penas convencionales.
 - d) Cualquier otro concepto.
2. Los anticipos o depósitos recibidos por el contribuyente.
3. Los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

¹⁴ Art. 9, tercer y cuarto párrafo LIETU 2009

¹⁵ Arts. 1º., cuarto y vigésimo transitorios, LIETU.

¹⁶ Art. 2 LIETU 2009

En relación con este número, se considera que los anticipos o depósitos que entregue el contribuyente a su proveedor se podrán deducir para efectos del IETU (siempre que el anticipo este amparado con un comprobante que reúna requisitos fiscales), por lo que cuando se sustituyan los mismos al contribuyente, deberán acumularse para determinar dicho impuesto, ya que por la operaciones que les dieron origen ya se efectuó la deducción correspondiente.

4. las bonificaciones o descuentos recibidos por el contribuyente, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.
5. se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen actividades gravadas por el IETU, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos en el ISR.

Cuando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes no sean en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como ingreso el valor de mercado o, en su defecto, el de avalúo de dichos bienes o servicios.

Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del IETU se utilizarán los valores mencionados en el párrafo anterior, que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

En las permutas y los pagos en especie, se determinará el ingreso conforme al valor que tenga cada bien cuya propiedad se transmita.

No estarán a efectos al pago del IETU, los impuestos que se trasladen en los términos de la ley, como por ejemplo el IVA y el IEPS.

Para los efectos de la Ley del IETU se entiende que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades gravadas por dicha ley, de acuerdo con las reglas que para tal efecto

se establecen en la Ley del IVA, señalando el artículo 1-B cuando se consideran efectivamente cobradas.

3.5.1 INGRESOS EXENTOS

No se pagará el IETU por los ingresos derivados de las enajenaciones siguientes:¹⁷

1. De partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de:
 - Certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el IETU.
 - Certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles.

En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

2. De certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para él en los términos del número 5 de este tema.
3. De certificados de participación inmobiliaria no amortizables, emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley de ISR (fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de bienes inmuebles) cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y su enajenación se realice en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos, de acuerdo con los tratados internacionales que México tenga en vigor.
4. De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compra venta de divisas.

¹⁷ Art. 4 LIETU 2009

5. los que perciban las personas, físicas provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del ISR en los mismos términos y límites establecidos en la Ley de ISR.

Al respecto, la fracción XXVII del artículo 109 de la Ley de ISR señala que no se pagará el ISR por la obtención de los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el SMG correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará ISR.

Lo dispuesto en este número será aplicable únicamente a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el RFC.

Los que no estén inscritos en el RFC, gozarán de la exención prevista en este número, siempre que se inscriban en dicho registro dentro del plazo y cumpliendo con los requisitos que para tal efecto establezca el SAT, mediante disposiciones de carácter general (reglas de misceláneas), las cuales deberán de ser publicadas, a partir de agosto de 2008.

Así pues por la parte de los ingresos que excedan el límite a que se refiere la disposición legal citada en este número, se pagará IETU en los términos de la Ley del IETU.

6. Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades gravadas en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados en los términos de los capítulos II o III del título IV de la Ley de ISR.

Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los capítulos indicados en el párrafo anterior, se considera que la actividad se realiza en forma accidental

cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del IETU.

La exención señalada en este número no será aplicable a los contribuyentes personas físicas que tributen en los términos de los capítulos II o III del título IV de la Ley de ISR, cuando enajenen bienes respecto de los cuales hubieran aplicado el crédito fiscal por inversiones adquiridas de 1998 a 2007.¹⁸

3.6 DEDUCCIONES AUTORIZADAS Y ACREDITAMIENTOS

3.6.1 DEDUCCIONES GENERALES

1. Las erogaciones que correspondan a:¹⁹

- La adquisición de bienes.
- La adquisición de servicios independientes.
- El uso o goce temporal de bienes.

Que utilicen para realizar las actividades gravadas por la Ley del IETU para la administración de tales actividades o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU.

En relación con este número, las reglas I.4.2 segundo párrafo y I.4.5 de la RMF para 2008, respectivamente, indican lo siguiente:

Los contribuyentes obligados al pago del IETU que, para la realización de las actividades por las que paguen dicho impuesto, utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio o a cualquier otra modalidad, podrán deducir para efectos del IETU, la parte proporcional que les corresponda de los gastos comunes de conservación y mantenimiento efectivamente pagados que hubieran realizado en relación con el inmueble, siempre que además de los requisitos que establece la Ley de IETU, se cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 25 del Reglamento de la Ley de ISR.

¹⁸ Arts. 4º fracciones IV, VI Y VII y décimo cuarto transitorio, LIETU.

¹⁹ Art. 5 LIETU 2009

No serán deducibles en los términos de este número, 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 de ISR. (Ingresos por salarios e ingresos asimilados a éstos).

2. las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de:
 - El IETU.
 - El ISR.
 - El IDE.
 - Las Aportaciones de Seguridad Social.
 - Aquellas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse, como el IVA e IEPS.

Lo indicado en este numeral no será aplicable a las contribuciones causadas antes del 1º de enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha.

3. El IVA o el IEPS, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar tales impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de la Ley del IETU.
4. Las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del ISR retenido o de las aportaciones de seguridad social.
5. Las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de ISR.
6. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan. Así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que por los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al IETU.

7. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito o fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños o los perjuicios o la causa que le dio origen a la pena convencional, se haya originado por culpa imputable al contribuyente.
8. los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.
9. Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley de ISR.
10. Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley de ISR, correspondientes a ingresos afectos al IETU, de acuerdo con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de la Ley del IETU hasta por el monto del ingreso afecto al IETU.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de este número, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de la Ley del IETU.²⁰

3.6.2 DETERMINACION DE LOS CREDITOS

Una vez determinado el impuesto siguiendo la mecánica de cálculo que se menciona en el apartado 3.4 Del cálculo; los contribuyentes podrán acreditar contra el IETU del ejercicio, los siguientes créditos:

- Crédito por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados²¹
- Crédito fiscal por el pago de salarios, ingresos asimilados a éstos y por el pago de aportaciones de seguridad social.²²
- Crédito fiscal por inversiones adquiridas de 1998 a 2007.²³

²⁰ Arts. 5º y décimo quinto transitorio LIETU. 2009

²¹ Art. 11 LIETU. 2009

²² Art. 8, segundo párrafo y Art. 10 penúltimo párrafo. LIETU 2009

²³ Art 6to transitorio LIETU.

- Crédito fiscal por pérdidas fiscales generadas de 2005 a 2007, pendientes de disminuir, a partir del ejercicio 2008.²⁴
- Crédito fiscal por la pérdida fiscal generada en el régimen simplificado, vigente hasta 2001, pendiente de disminuir al 1º de enero de 2008.²⁵
- ISR propio del mismo ejercicio.

3.6.2.1 CRÉDITO POR DEDUCCIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS (PÉRDIDA)

En cuanto al IETU del ejercicio, en caso de que en el ejercicio de 2008 se obtenga dicho crédito, se podrá acreditar, a partir del ejercicio de 2009.

En el caso de pagos provisionales también se aplicara a partir del periodo en que resulte pérdida del periodo.

Quedando el cálculo del crédito de la siguiente manera tomando en cuenta si el crédito es para pago provisional o para el ejercicio.²⁶

CRÉDITO POR DEDUCCIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS (PÉRDIDA)

Cuadro 2

	Deducciones autorizadas por la Ley del IETU	1,850,000.00
(-)	Ingresos gravados por la Ley del IETU percibidos en el ejercicio	1,250,000.00
(=)	Base del crédito fiscal (cuando el resultado sea positivo)	600,000.00
(x)	Tasa del 16.5%	16.50%
(=)	Crédito fiscal por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio	99,000.00
	INPC de diciembre 2008	128.854
(/)	INPC de junio 2008	126.258
(=)	Factor de actualización	1.0206
(x)	Crédito fiscal por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio	99,000.00
(=)	Crédito fiscal actualizado por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio	101,035.55

²⁴ Art. Segundo, Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de ISR e IETU. DOF5/XI/2007

²⁵ Art. Segundo, Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de ISR e IETU. DOF5/XI/2007

²⁶ Art. 11 LIETU. 2008

3.6.2.2 CRÉDITO POR SALARIOS Y APORTACIONES

La base para determinar este crédito fiscal, serán las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por salarios e ingresos asimilados a éstos, 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 ISR de cada persona a la que paguen salarios e ingresos asimilados a éstos en el mismo periodo, por el factor de 0.175²⁷ (.165 para el ejercicio de 2008 y .17 para ejercicio de 2009).²⁸

Dicho crédito se calculará conforme a lo siguiente:

Cuadro 3

	Prestaciones de seguridad social
(+)	Ingresos gravados pagados a los trabajadores
(=)	Base del crédito
(x)	Factor (2008 de 0.165 y para 2009 de 0.17)
(=)	Crédito por salarios acreditable contra el IETU

En relación con el cálculo de crédito fiscal por el pago de salarios e ingresos asimilados a éstos, correspondientes a los pagos provisionales del IETU, la regla I.4.10 de la RMF para 2008 señala lo siguiente:

1. Para calcular dicho crédito, los contribuyentes considerarán el monto del SMG que efectivamente pague a sus trabajadores en el periodo al que corresponda el pago provisional del IETU.
2. Tratándose de los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado por los que no se pague ISR en los

²⁷ Art. 8, penúltimo párrafo LIETU 2009

²⁸ Art. Cuarto, Segundo párrafo, Transitorio, LIETU. 2009

términos del artículo 109 de la Ley de ISR, los mismos no se incluirán, hasta por el monto exento, en el cálculo de dicho crédito fiscal.

El crédito fiscal determinado anteriormente será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley de ISR (retenciones de ISR por pago de salarios y asimilados a éstos) o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a los trabajadores.

Como lo establece el Artículo Décimo Sexto Transitorio de la LIETU, en la determinación de este crédito fiscal no se pueden considerar aquellas erogaciones devengadas antes del 1º de enero de 2008, en virtud de que aún no estaba vigente la LIETU; sin embargo, aquellas erogaciones devengadas en el ejercicio 2008 podrán considerarse para la determinación de este crédito; por ejemplo, si el contribuyente pagó los salarios correspondientes a la segunda quincena de diciembre de 2008 hasta el 1 de enero de 2009; lo mismo sucederá con las aportaciones de seguridad social correspondientes a noviembre y diciembre de 2008 pagadas en enero de 2009, ya que sí entrarán en la determinación del crédito.

3.6.2.3 CRÉDITO POR INVERSIONES DE 1998-2007

Desde el ejercicio 2008 los contribuyentes del IETU pueden aplicar un crédito fiscal contra el IETU del ejercicio y el de los pagos provisionales (de los 10 ejercicios siguientes contados a partir de 2008, siendo el último año para su aplicación en 2017) por las inversiones que hubieren adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007²⁹, salvo aquellas inversiones adquiridas de septiembre de a diciembre de 2007 por las que el contribuyente hubiera optado por deducirlas bajo la deducción adicional del Artículo Quinto Transitorio de la LIETU. Para mayor entendimiento se muestra el procedimiento de determinación de dicho crédito del año 2008 y posteriormente de 2009.

²⁹ Art. Sexto Transitorio, LIETU 2009.

CREDITO FISCAL POR INVERSIONES DE 1998 A 2007

Cuadro 4

	Saldo pendiente de deducir en el ISR al 1 de enero de 2008, actualizado	150,000.00
(X)	Factor aplicable (16.5% para el ejercicio de 2008; 17% para el ejercicio 2009 y 17.5% a partir del 2010)	16.50%
(=)	Base para determinar el crédito fiscal	24,750.00
(X)	Por ciento acreditable V.S. IETU del ejercicio 2008 (5%)	5%
(=)	Crédito fiscal histórico por aquella inversión adquirida entre el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007	1,237.50
(/)	Número de meses del ejercicio	12
(=)	Crédito fiscal mensual	103.13
(X)	Factor de actualización	1
(=)	Crédito fiscal actualizado acreditable V.S. los pagos provisionales del IETU del ejercicio	103.13
Donde:		
	INPC del último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior al que se aplica el crédito fiscal	1
(/)	INPC de diciembre de 2007	1

De modo que para determinar este crédito fiscal en el ejercicio 2009 se deberá determinar de la siguiente manera:

Cuadro 4-A

	Fecha de adquisición de la inversión 19 agosto del 2003	
	Saldo pendiente de deducir en el ISR al 1 de enero de 2008	125,900.00
(X)	Factor de actualización	1.1998
(=)	Saldo pendiente de deducir al 1 de enero de 2008 actualizado	151,057.86
(x)	Factor	17%
(=)	Resultado	25,679.84
(x)	Tasa de acreditamiento	5%
(=)	Monto a acreditar en el ejercicio 2009	1,283.99
(/)	Número de meses del ejercicio	12
(=)	Monto a acreditar mensual	107.00
(X)	Número de meses que transcurran desde el inicio de ejercicio y hasta el mes que transcurra el pago	1
(=)	Monto a acreditar en el mes correspondiente	107.00
(x)	Factor de actualización	1.0648
(=)	Crédito fiscal actualizado acreditable V.S. los pagos provisionales del IETU del ejercicio	113.93
Donde:		
	INPC de diciembre de 2007	125.564
(/)	INPC del mes de adquisición	104.652
(=)	Factor de actualización a 2008	1.1998
	INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se aplique (diciembre 2008)	133.700
(/)	INPC de diciembre de 2007	125.564
(=)	Factor de actualización a 2009	1.0648

3.6.2.4 CRÉDITO FISCAL POR PÉRDIDAS FISCALES GENERADAS DE 2005 A 2007, PENDIENTES DE DISMINUIR, A PARTIR DEL EJERCICIO 2008.

Las personas físicas contribuyentes del IETU podrán aplicar un crédito fiscal contra dicho impuesto, por las pérdidas fiscales que reúnan los siguientes requisitos:³⁰

- Generadas en 2005, 2006 y 2007.
- Se encuentren pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2007.
- La pérdida que se hubiera generado por erogaciones en terrenos o activo fijo por los que se hubiera optado por efectuar la deducción:

³⁰ Art. Segundo. Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de ISR e IETU. DOF5/XI/2007

Inmediata conforme al artículo 220 de la LISR.

En términos del artículo 136 de la LISR, tratándose de personas físicas nada más.

Señaladas en el artículo 225 de la LISR para terrenos.

Las inversiones o terrenos de que se trate (causantes de la pérdida fiscal) se hubieran deducido en el ejercicio fiscal en el que se obtuvo la pérdida y se mantengan en los activos del contribuyente al 31 de diciembre de 2007.

El procedimiento para determinar el crédito fiscal puede observarse en el siguiente supuesto de una persona física con actividad empresarial.³¹

Cuadro 5

CONCEPTO		2005	2006	2007
	Ingresos acumulables del ejercicio	\$1,484,657.00	\$845,687.00	\$945,857.00
(-)	Deducciones autorizadas (no incluye deducción inmediata)	235,402.00	954,879.00	745,653.00
(=)	Resultado	1,249,255.00	-109,192.00	200,204.00
(-)	Deducción inmediata aplicada en el ejercicio	1,527,441.94	456,879.00	0.00
(=)	Pérdida del ejercicio	-278,186.94	-566,071.00	200,204.00
(-)	Amortización de pérdidas de ejercicios anteriores	0.00	0.00	0.00
(=)	Resultado fiscal del ejercicio	0.00	0.00	0.00

La amortización de la pérdida fiscal de 2005 realizada en 2007 es la siguiente:

³¹ Art. Segundo, Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de ISR e IETU. DOF5/XI/2007

PÉRDIDA PENDIENTE DE AMORTIZAR DE 2005 A PARTIR DE 2008

Cuadro 6

	Pérdida fiscal de 2005	278,186.94
(X)	Factor del actualización del ejercicio en que se genera	1.0212
(=)	Pérdida fiscal de 2005 actualizada a diciembre	284,073.54
(X)	Factor del actualización del ejercicio en que se aplica	1.0466
(=)	Pérdida fiscal de 2005 actualizada a 2007	297,312.28
(-)	Amortización 2007	200,204.00
(=)	Pérdida pendiente por amortizar 2005 a partir de 2008	97,108.28
Donde:		
	INPC del último ejercicio en que ocurrió (dic 2005)	116.301
(/)	INPC del primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió (jul 2005)	113.891
(=)	Factor de actualización del ejercicio en que se genera	1.0212
	INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplica (junio 2007)	121.721
(/)	INPC de última actualización del ejercicio en que se aplica (diciembre 2005)	116.301
(=)	Factor de actualización del ejercicio en que se aplica	1.0466

En los ejercicios 2005 y 2006, se realizó la deducción inmediata de inversiones, pero es sólo en el primero donde la pérdida deriva de la deducción inmediata, por lo que será únicamente el saldo pendiente por amortizar de dicha pérdida al 31 de diciembre de 2007, por el que podrá determinarse el crédito fiscal.

En el ejercicio de 2006, la pérdida no se genera por la deducción inmediata de activos (ésta sólo incrementa la pérdida generada por las demás deducciones del ejercicio), por lo que no puede utilizarse para determinar el estímulo.

La pérdida del 2005 se comparará contra el total de la deducción inmediata ajustada aplicada en el mismo ejercicio, la cual se determina de la siguiente forma:

Al total de la deducción inmediata aplicada en el ejercicio,

DEDUCCION INMEDIATA APLICADA EN EL EJERCICIO 2005

Cuadro 7

CONCEPTO	ADQUIRIDO 05-03-2005	ADQUIRIDO 08-04-2005	ADQUIRIDO 03-06-2005
	CONSTRUCCION	COMPUTADORA	EXCAVADORA
Monto original de la inversión (MO)	1,878,954.00	54,879.00	84,678.00
(x) Factor de actualización	1.0045	1.0004	1.0051
(=) MOI ajustado	1,887,409.29	54,902.52	85,110.92
Donde:			
INPC último mes de la primera mitad desde la fecha de inversión y el cierre del ejercicio	113.447	113.891	114.027
(/) INPC del mes de adquisición	112.929	113.842	113.447
(-) Factor de actualización	1.0045	1.0004	1.0051
(=) MOI ajustado	1,887,409.29	54,902.52	85,110.92
(x) Por ciento de deducción inmediata	74%	94%	93%
(=) Deducción inmediata aplicada en el ejercicio 2005	1,396,682.88	51,606.89	79,152.15

Se le restará el monto de la deducción que les hubiera correspondido a los bienes por los que se aplicó la deducción inmediata en el mismo ejercicio fiscal de haber aplicado los por cientos máximos de deducción autorizados en los términos de los artículos 40 ó 41 de la LISR

DEPRECIACIÓN ACTUALIZADA DEL EJERCICIO CONFORME AL ARTÍCULO 40 DE LA LISR

Cuadro 8

CONCEPTO		CONSTRUCCION	COMPUTADORA	EXCAVADORA
	MOI	1,878,954.00	54,879.00	84,678.00
(X)	Por ciento de depreciación	5%	30%	25%
(=)	Depreciación del ejercicio	93,947.70	16,463.70	21,169.50
(/) Doce		12	12	12
(=)	Depreciación mensual	7,828.98	1,371.98	1,764.13
(X)	Meses completos de uso	10	8	6
(=)	Depreciación histórica del ejercicio	78,289.75	10,975.8	10,584.75
(x)	Factor de actualización	1.0045	1.0004	1.0051
(=)	Depreciación actualizada del ejercicio art. 40 LISR	78,642.05	10,980.52	10,638.86
	Donde:			
	INPC del último mes de la primera mitad del período de utilización	113.447	113.891	114.027
(/) INPC del mes de adquisición		112.929	113.842	113.447
(=)	Factor de actualización	1.0045	1.0004	1.0051

DEDUCCION INMEDIATA AJUSTADA

Cuadro 9

	Deducción inmediata construcción	1,396,682.88
(+)	Deducción inmediata computadora	51,606.89
(+)	Deducción inmediata excavadora	79,152.17
(=)	Total de la deducción inmediata aplicada	1,527,441.94
(-)	Depreciación actualizada art. 40 const	78,642.05
(-)	Depreciación actualizada art. 40 comp.	10,980.52
(-)	Depreciación actualizada art. 40 excav.	10,638.86
(=)	Deducción inmediata ajustada	1,427,180.50

Para las personas físicas que hubieran aplicado la deducción de activos en términos del artículo 136 de la LISR (deducir en el ejercicio el monto efectivamente

erogado), en lugar de considerar un “total de la deducción inmediata aplicada en el ejercicio”, tomarán el monto efectivamente erogado y deducido por las inversiones, al cual le disminuirán la depreciación actualizada del ejercicio conforme a los artículos 40 ó 41 de la LISR, resultando así la deducción ajustada de las inversiones para compararla contra la pérdida del ejercicio.

De la comparación:

Cuadro 10

	Pérdida del ejercicio 2005	278,186.94
Contra:	Deducción inmediata ajustada	1427180.96

Aplicará el monto menor, \$278,186.94 para este supuesto.

Cuando se hubieran deducido terrenos en términos del artículo 225 de la LISR, el total de la deducción determinada conforme a este ordenamiento se comparará directamente contra la pérdida fiscal del mismo ejercicio, sin tener que realizar algún ajuste adicional, en virtud de que los terrenos no son susceptibles de depreciarse.

El monto menor identificado se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo correspondiente al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que se obtuvo la pérdida fiscal (julio 2005) y hasta diciembre de 2007.

Cuadro 11

	Pérdida del ejercicio	278,186.94
(X)	Factor de actualización	1.1034
(=)	Resultado 1	306955.55
Donde:		
	INPC de diciembre 2007	125.669
(/)	INPC julio 2005	113.891
(=)	Factor de actualización	1.1034

Al resultado se le disminuirán los montos ajustados de las pérdidas fiscales aplicadas en los ejercicios de 2006 y 2007 (para este supuesto la amortizada en 2007).

El monto ajustado de las pérdidas amortizadas se determina actualizando el monto de la pérdida que se hubiera amortizado por el factor de actualización

correspondiente al período comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se efectuó la disminución de la pérdida fiscal mencionada y hasta diciembre de 2007, como se muestra a continuación:

MONTO AJUSTADO DE LAS PÉRDIDAS APLICADAS

Cuadro 12

	Pérdida fiscal de 2005 amortizada en 20007	200,204.00
(X)	Factor de actualización	1.0324
(=)	Monto ajustado de las pérdidas aplicadas	206,690.61
Donde:	INPC diciembre 2007	125.669
(/)	INPC junio 2007	121.721
(=)	Factor de actualización	1.0324

Al disminuir del “Resultado 1” el monto ajustado de la pérdida aplicada se obtiene lo siguiente:

RESULTADO DE LA FRACCIÓN I, DEL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO

Cuadro 13

(=)	Resultado 1	306,951.47
(-)	Monto ajustado de las pérdidas aplicadas	206,690.61
(=)	Resultado de la fracción I, del art. Segundo del Decreto	100,260.86

En supuesto de que las pérdidas (que reúnan los requisitos señalados en párrafos anteriores) se hubieran amortizado en su totalidad a más tardar en 2007, no podrá determinarse el crédito fiscal por pérdidas pendientes de amortizar.

El resultado obtenido conforme a la fracción I, del artículo Segundo del Decreto del 5 de noviembre del 2007 se multiplicará por el factor de 0.165 para 2008, 0.17 para 2009 y de 0.175 de 2010 en adelante y de su resultado el 5% podrá acreditarse contra el IETU del ejercicio durante los 10 ejercicios siguientes a partir de 2008.

CREDITO FISCAL DEL EJERCICIO 2008 POR PÉRDIDAS 2005-2007

Cuadro 14

	Resultado de la fracción I, del art. Segundo del Decreto	100,260.86
(X)	Factor	0.17
(=)	Resultado	17,044.35
(x)	Por ciento	5%
(=)	Crédito fiscal del ejercicio 2009 por pérdidas 2005-2007	852.22

Este estímulo podrá aplicarse en los pagos provisionales de los citados ejercicios, para lo cual se considerará la doceava parte del crédito fiscal que corresponda al ejercicio elevado al número de meses que corresponda el período del pago provisional, actualizado con el factor correspondiente al período comprendido de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

CREDITO FISCAL MENSUAL ACTUALIZADO POR PERDIDAS 2005-2007

Cuadro 15

	Crédito fiscal del ejercicio 2008 por pérdidas 2005-2007	852.22
(/)	Doce	12
(=)	Crédito fiscal mensual por pérdidas 2005-2007	71.02
(x)	Factor de actualización para pagos provisionales 2009	1.0644
(=)	Crédito fiscal mensual por pérdidas 2005-2007	75.59
Donde:		
	INPC diciembre 2008	133.761
(/)	INPC diciembre 2007	125.669
(=)	Igual	1.0644

Por lo tanto, el crédito fiscal mensual actualizado por pérdidas 2005-2007 del período para pagos provisionales 2009 es el siguiente:

Cuadro 16

PERIODO DEL PAGO PROVISIONAL	CREDITO FISCAL MENSUAL ACTUALIZADO	NUMERO DE MESES ACUMULADOS DE ENERO AL PERIODO DE PAGO	CREDITO FISCAL PARA APLICARSE EN EL PERIODO ACTUALIZADO POR PERDIDAS
ENERO	75.59	1	75.59
FEBRERO	75.59	2	151.18
MARZO	75.59	3	226.77
ABRIL	75.59	4	302.36
MAYO	75.59	5	377.96
JUNIO	75.59	6	453.55
JULIO	75.59	7	529.14
AGOSTO	75.59	8	604.73
SEPTIEMBRE	75.59	9	680.32
OCTUBRE	75.59	10	755.91
NOVIEMBRE	75.59	11	831.50
DICIEMBRE	75.59	12	907.09

El crédito fiscal que se aplicará en el ejercicio 2009, se determina actualizando el crédito fiscal del ejercicio por pérdidas 2005-2007 por el factor correspondiente al período comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en que se aplique la parte del crédito.

CREDITO FISCAL PARA APLICARSE EN EL EJERCICIO 2009 POR PERDIDAS 2005-2007

Cuadro 17

Crédito fiscal del ejercicio por pérdidas 2005-2007	852.22
(x) Factor de actualización	1.0943
(=) Crédito fiscal para aplicarse en el ejercicio 2009 por pérdidas 2005-2007	932.57
Donde:	
INPC del sexto mes del ejercicio en que se aplica junio 2009	137.518
(/) INPC de diciembre 2007	125.669
(=) Factor de actualización para el ejercicio 2009	1.0943

Con la finalidad de no duplicar una deducción con la determinación de este crédito fiscal, éste no podrá aplicarse cuando las inversiones nuevas que hubieran generado la pérdida no se deduzcan del IETU en términos del artículo Quinto Transitorio de la LIETU (deducción de inversiones realizadas en el último cuatrimestre de 2007).

El derecho para la aplicación de este crédito se perderá a partir del ejercicio en que el contribuyente enajene las inversiones o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener ingresos, por lo cual no podrá aplicarse el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate. Esta pérdida del crédito fiscal no aplicará cuando se trate de la enajenación o pérdida de terrenos por los que se hubiera efectuado la deducción en términos del artículo 225 de la LISR.

3.6.2.5 CRÉDITO FISCAL POR LA PÉRDIDA FISCAL GENERADA EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, VIGENTE HASTA 2001, PENDIENTE DE DISMINUIR AL 1º DE ENERO DE 2008.

Las personas físicas que tributaron en el régimen simplificado previsto en la LISR vigente hasta 2001, que determinaron una pérdida fiscal por la salida del mismo en términos de la fracción XVI, del artículo Segundo transitorio de la LISR

para 2002, podrán determinar un crédito fiscal para aplicarse contra el IETU por el saldo pendiente de amortizar de dicha pérdida al 1 de enero de 2008³²

El crédito fiscal se determinará multiplicando el saldo pendiente de amortizar de la pérdida señalada, por el factor de 0.165 para 2008 0.17 para 2009 y 0.175 de 2010 en adelante y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008.

Este crédito podrá aplicarse contra los pagos provisionales considerando la doceava parte del crédito del ejercicio elevada al período que corresponda el pago, la cual se actualizará con el factor correspondiente al período 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.

Como ejemplo se tiene el caso de una persona física que obtuvo una pérdida por la salida del régimen simplificado en el 2002 por \$8,456,123.00

Misma que se ha venido amortizando contra utilidades fiscales hasta el 2007 y resta un saldo pendiente de amortizar al 1 de enero de 2009 por \$1,549,874.00.

CREDITO FISCAL ACTUALIZADO POR PÉRDIDA DEL REGIMEN SIMPLIFICADO MENSUAL

Cuadro 18

	Pérdida fiscal por la salida del régimen simplificado pendiente de amortizar al 1 de enero de 2009	1,549,874.00
(x)	Factor	0.17
(=)	Resultado	263478.58
(x)	Por ciento	5%
(=)	Crédito fiscal por pérdida del régimen simplificado del ejercicio	13173.93
(/)	Doce	12
(=)	Crédito fiscal por pérdida del régimen simplificado mensual	1,097.83
(x)	Factor de actualización para los pagos provisionales	1.0644
(=)	Crédito fiscal actualizado por pérdida del régimen simplificado mensual	1,168.52
	Donde:	
	INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior en que se aplica (diciembre 2008)	133.761
(/)	INPC (diciembre 2007)	125.669
(=)	Factor de actualización para los pagos provisionales	1.0644

³² Artículo Tercero Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única DOF 5/XI/2007.

La aplicación de este crédito en los pagos provisionales es como se muestra a continuación:

Cuadro 19

PERIODO DEL PAGO PROVISIONAL	CREDITO FISCAL MESUAL ACTUALIZADO POR PERDIDA DEL REGIMEN SIMPLIFICADO	NUMERO DE MESES ACUMULADOS DE ENERO AL PERIODO DE PAGO	CREDITO FISCAL PARA APLICARSE EN EL PERIODO ACTUALIZADO POR PERDIDA DEL REGIMEN SIMPLIFICADO
ENERO	1,168.52	1	1,168.52
FEBRERO	1,168.52	2	2,337.04
MARZO	1,168.52	3	3,505.55
ABRIL	1,168.52	4	4,674.07
MAYO	1,168.52	5	5,842.59
JUNIO	1,168.52	6	7,011.11
JULIO	1,168.52	7	8,179.63
AGOSTO	1,168.52	8	9,348.14
SEPTIEMBRE	1,168.52	9	10,516.66
OCTUBRE	1,168.52	10	11,685.18
NOVIEMBRE	1,168.52	11	12,853.70
DICIEMBRE	1,168.52	12	14,022.22

Para el cálculo del IETU del ejercicio, el crédito aplicable es el siguiente:

CREDITO FISCAL POR PÉRDIDA DEL REGIMEN SIMPLIFICADO

Cuadro 20

	Crédito fiscal por pérdida del régimen simplificado del ejercicio	14,022.22
(x)	Factor de actualización para el ejercicio	1.0943
(=)	Crédito fiscal por pérdida del régimen simplificado del ejercicio 2009	15,344.33
Donde:		
	INPC del sexto mes del ejercicio en que se aplica (junio 2009)	137.518
(/)	INPC (diciembre 2007)	125.669
(=)	Factor de actualización para el ejercicio 2009	1.0943

3.6.2.6 ISR PROPIO DEL MISMO EJERCICIO O PERIODO.

El ISR propio por acreditar, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley de ISR. No se considerará efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del IDE o cuando el pago

se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del CFF.

En relación con el párrafo anterior, la regla I.4.9 de la RMF para 2008, indica que se considerará como efectivamente pagado el ISR propio del ejercicio por acreditar, que se entere simultáneamente con la declaración del ejercicio.

En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el IETU, también se considerará ISR propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El ISR pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto de ISR acreditable en los términos del artículo 6º. de la Ley de ISR, sin que, en ningún caso, exceda del monto que resulte de aplicar a la base del IETU correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa de 17.5% (16.5% 2008 y 17% 2009).

Para los efectos del acreditamiento del ISR propio del ejercicio, las personas físicas que estén obligadas al pago del IETU y además perciban ingresos por salarios o conceptos asimilados a éstos, considerarán el ISR propio en la proporción que resulte de efectuar la operación siguiente:

Cuadro 21

	Total de ingresos acumulables para efectos de ISR, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos por salarios o conceptos asimilados a éstos, en el ejercicio
(+)	Total de ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio
(=)	Proporción

Contra el IETU del ejercicio a cargo además de los créditos mencionados y del ISR propio del ejercicio también se podrán acreditar los pagos provisionales del IETU efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del IETU, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente, después de efectuar dicha compensación, se podrá solicitar su devolución.

La regla I.4.8 de la RMF para 2008, indica que los contribuyentes antes de efectuar el acreditamiento a que se refiere este número, podrán compensar los pagos provisionales del IETU efectivamente pagados correspondientes al ejercicio de que se trate, contra el ISR propio que efectivamente se valla a pagar correspondiente al mismo ejercicio, hasta por el monto de este último impuesto. En este caso, la compensación efectuada se considerará ISR propio efectivamente pagado.

Los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el párrafo anterior, no podrán acreditar los pagos provisionales del IETU que hubieran compensado en los términos de dicha regla, ni solicitar su devolución

3.5 MECÁNICA DE CÁLCULO

De tal manera que un ejemplo de la determinación del IETU del ejercicio de 2009, de una persona física que tributa en el Régimen de Actividad Empresarial y Profesional de acuerdo a todas las reglas mencionadas anteriormente quedaría de la siguiente manera.³³

³³ Art. 1, último párrafo y Art. 8, LIETU 2009

EJERCICIO

Cuadro 22

	Totalidad de los ingresos percibidos en el ejercicio por las actividades gravadas por la LIETU	1,700,000.00
(-)	Deducciones autorizadas del ejercicio, según la LIETU	800,000.00
(=)	Base gravable del IETU del ejercicio 2009	900,000.00
(x)	Tasa del IETU para el ejercicio 2009	17.0%
(=)	IETU del ejercicio de 2009	153,000.00
	Crédito fiscal por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio (a partir del 2009)	0.00
(=)	Diferencia a cargo	153,000.00
	Crédito fiscal por el pago de salarios e ingresos asimilados a éstos, correspondiente al ejercicio 2009	20,000.00
(-)	Crédito fiscal por el pago de aportaciones de seguridad social, correspondientes al ejercicio 2009	35,000.00
(-)	Crédito fiscal por inversiones adquiridas de 1998 a 2007	30,000.00
	Crédito fiscal por pérdidas fiscales generadas de 2005 a 2007, pendientes de disminuir, a partir del ejercicio 2008	0.00
(-)	Crédito fiscal por la pérdida de régimen simplificado vigente hasta 2001, pendiente de disminuir al 1º de enero de 2008	0.00
(-)	ISR propio del ejercicio de 2009	37,000.00
(=)	IETU del ejercicio de 2009 a cargo	31,000.00
(-)	Pagos provisionales del IETU efectivamente pagados	26,500.00
(=)	IETU del ejercicio de 2009 por pagar	4,500.00

En cuanto a la determinación del pago provisional del IETU de enero de 2009, de una persona física que tributa en el régimen de las actividades empresariales y profesionales se determinaría como se muestra a continuación:³⁴

³⁴ Art. 9 tercer y cuarto párrafo LIETU 2009

PAGO PROVISIONAL

Cuadro 23

	Totalidad de los ingresos efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago	100,000.00
(-)	Deducciones autorizadas del mismo periodo	60,000.00
(=)	Base gravable del pago provisional del IETU	40,000.00
(x)	Tasa del IETU para el ejercicio 2009	17.0%
(=)	Pago provisional del IETU de enero del 2009	6,800.00
(-)	Crédito fiscal por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados del ejercicio	0.00
(=)	Diferencia a cargo	6,800.00
(-)	Crédito fiscal por el pago de salarios e ingresos asimilados a éstos, correspondiente a enero 2009	1,600.00
(-)	Crédito fiscal por el pago de aportaciones de seguridad social, correspondientes a enero 2009	0.00
(-)	Crédito fiscal por inversiones adquiridas de 1998 a 2007	2,000.00
(-)	Crédito fiscal por pérdidas fiscales generadas de 2005 a 2007, pendientes de disminuir, a partir del ejercicio 2008	0.00
(-)	Crédito fiscal por la pérdida de regimen simplificado vigente hasta 2001, pendiente de disminuir al 1º de enero de 2009	0.00
(-)	Pago provisional del ISR propio correspondiente a enero del 2009	1,000.00
(=)	Pago provisional del IETU a cargo del contribuyente	2,200.00
(-)	Pagos provisionales del IETU efectivamente pagados con anterioridad	0.00
(=)	Pago provisional del IETU de enero de 2009	2,200.00

3.6 Comparativo del Cálculo ISR-IETU

3.6 COMPARATIVO CALCULO ISR-IETU CUADRO 24

DETERMINACION DEL ISR PROVISIONAL

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
TOTAL INGRESOS AL PERIODO	10,000.00	27,500.00	34,000.00	45,000.00	60,000.00	70,000.00	85,000.00	98,000.00	110,000.00	125,000.00	140,000.00	157,800.00
TOTAL DEDUCCIONES AL PERIODO	3,800.00	1,600.00	3,800.00	3,800.00	3,800.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	15,800.00
PTU PAGADA EN EL PERIODO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
UTILIDAD FISCAL TASA PAGADA PROVISIONAL	6,200.00	25,900.00	30,200.00	41,200.00	56,200.00	64,000.00	79,000.00	92,000.00	104,000.00	119,000.00	134,000.00	142,000.00
PERDIDAS FISCALES NO DEDUCIBLES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
UTILIDAD FISCAL PERIODO	6,200.00	25,900.00	30,200.00	41,200.00	56,200.00	64,000.00	79,000.00	92,000.00	104,000.00	119,000.00	134,000.00	142,000.00
LÍMITE INFERIOR	450.00	592.50	742.50	917.50	1,192.50	1,467.50	1,742.50	2,017.50	2,292.50	2,567.50	2,842.50	3,117.50
EXCEDENTE LÍMITE INFERIOR	5,750.00	25,307.50	29,457.50	40,282.50	55,007.50	62,532.50	77,257.50	89,982.50	101,707.50	116,432.50	131,157.50	138,882.50
% SOBRE LÍMITE INFERIOR	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%	6.40%
IMPUESTO MARGINAL	11.00	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10	19.10
CUOTA A PAGAR	3.52	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90	13.90
SUORTE PAGAR	22.57	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40
PASOS DEL SR. PROVISIONALES ANTE HIPÓTESIS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
SR. PROVISIONALES POR UN EJERCICIO DEL PERIODO	22.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57
ISR A ENTERRAR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

DETERMINACION DEL IETU

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
TOTAL DE INGRESOS DEL PERIODO	10,000.00	27,500.00	34,000.00	45,000.00	60,000.00	70,000.00	85,000.00	98,000.00	110,000.00	125,000.00	140,000.00	157,800.00
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	3,800.00	1,600.00	3,800.00	3,800.00	3,800.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	6,000.00	15,800.00
BASE GRAVABLE DEL IETU	6,200.00	25,900.00	30,200.00	41,200.00	56,200.00	64,000.00	79,000.00	92,000.00	104,000.00	119,000.00	134,000.00	142,000.00
TASA	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%
LÍMITE INFERIOR DEL INGRESO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
SUMA DE CREDITOS	119.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00	329.00
IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	22.57	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40	77.40
SR. PROPIO PAGADO POR RETENCIONES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
LÍMITE A PAGAR	96.43	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86	245.86
PASOS PROVISIONALES DEL IETU	0.00	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43	56.43
IETU A ENTERRAR	96.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43

DETERMINACION DEL IVA

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
IVA CAUSADO	1,570.00	4,025.00	4,870.00	6,220.00	8,220.00	9,540.00	11,460.00	13,140.00	14,820.00	16,500.00	18,180.00	20,060.00
IVA RETENIDO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IVA DEDUCIBLES DEL INGRESO	1,570.00	4,025.00	4,870.00	6,220.00	8,220.00	9,540.00	11,460.00	13,140.00	14,820.00	16,500.00	18,180.00	20,060.00
IVA AUTORECTABLE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IVA A FAVOR ANTERIOR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
SALDO A CARGO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

IMPUESTOS DEL PERIODO

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
ISR	22.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57	54.57
IETU	96.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43	189.43
IVA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL DE IMPUESTOS	129.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00	244.00

3.7 ANÁLISIS DE LA MECÁNICA DEL CÁLCULO

Como se puede observar en los pagos provisionales existe un incremento del 50% hasta un 500%, derivado de que en estos rangos de ingresos que prácticamente son bajos, pero cabe recalcar que estos derivan de una población grande.

Por ende resalta que esto es derivado de que las tarifas del ISR tienen una tasa que en casi todos los casos son del 6.40% y que aun considerando la cuota fija es rebasado totalmente por una tasa del 17% directo del IETU.

Por lo que es dable concluir que solamente el IETU es un límite inferior para que en todo ingreso se pague un impuesto, empezando por este límite hasta llegar al 28% que nos marca de LISR.

3.8 EJERCICIOS PRACTICOS

Para comprender mejor el cálculo del IETU, considérese el supuesto del señor Carlos Cortes Torres, quien estima obtener los siguientes ingresos por honorarios y deducciones para el ejercicio de 2009 y presenta los saldos que se señalan al 31 de diciembre de 2007

El 1 de octubre de 2007, adquirió un equipo offset en \$60,500.00 de los cuales pagó efectivamente \$55,000.00, monto que dedujo del ISR en 2007 de conformidad con el tercer párrafo del artículo 124 de la LISR.

Al haber realizado la inversión en el último cuatrimestre de 2007, le resulta aplicable la deducción adicional para el IETU, que se determina como sigue:

Cuadro 25

DEDUCCION ADICIONAL POR INVERSIONES DEL ULTIMO CUATRIMESTRE 2007 (ART. QUINTO TRANSITORIO DE LA LIETU)

CONCEPTO	IMPORTE
MOI efectivamente pagado	55,000.00
(/) Tres	3
(=) Deducción adicional por inversiones del ultimo cuatrimestre 2007	18,333.33

Para determinar el monto que podrá aplicarse contra los pagos provisionales del IETU en 2009 por las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de 2007.

Cuadro 26

DEDUCCIÓN MENSUAL POR INVERSIONES DEL ÚLTIMO CUATRIMESTRE 2007

Concepto	Importe
Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre	18,333.33
(/f) Doce	12
(=) Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre 2007	1,527.78

Cuadro 27

DEDUCCIÓN MENSUAL ACTUALIZADA POR INVERSIONES DEL ÚLTIMO CUATRIMESTRE 2007

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Deducción adicional mensual por inversiones del último cuatrimestre	1,527.78	3,355.56	4,583.23	6,111.11	7,638.89	9,166.67
(X) Factor de actualización	1.0841	1.0865	1.0928	1.1018	1.1074	1.1120
(=) Deducción adicional mensual actualizada por inversiones del último cuatrimestre 2007	1,656.28	3,313.88	5,008.46	6,733.15	8,459.24	10,193.19
Donde:						
NPC del último mes del período en que se aplica (enero a diciembre 2009 respectivamente)	134.071	134.367	135.140	136.257	136.96	137.518
(/f) NPC de diciembre de 2007	123.669	123.669	123.669	123.669	123.669	123.669
(-) Factor de actualización	1.0841	1.0865	1.0928	1.1018	1.1074	1.1120

CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
Deducción adicional mensual por inversiones del último cuatrimestre	10,694.00	12,222.22	13,750.00	15,277.78	16,805.56	18,333.33
(X) Factor de actualización	1.1171	1.1231	1.1277	1.1369	1.1395	1.1420
(=) Deducción adicional mensual actualizada por inversiones del último cuatrimestre 2007	11,946.04	13,725.61	15,505.93	17,369.64	19,150.10	20,937.11
Donde:						
NPC del último mes del período en que se aplica (enero a diciembre 2009 respectivamente)	138.148	138.891	139.462	140.502	140.922	141.233
(/f) NPC de diciembre de 2007	123.669	123.669	123.669	123.669	123.669	123.669
(-) Factor de actualización	1.1171	1.1231	1.1277	1.1369	1.1395	1.1420

El monto para aplicarse en la declaración del ejercicio 2009, por inversiones realizadas en el último cuatrimestre de 2007.

Cuadro 28

DEDUCCIÓN ADICIONAL ACTUALIZADA PARA EL EJERCICIO POR INVERSIONES DEL ÚLTIMO CUATRIMESTRE 2007

CONCEPTO	IMPORTE
Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre 2007	18,333.33
(X) Factor de actualización	1.1420
(=) Deducción adicional actualizada para el ejercicio por inversiones del último cuatrimestre 2007	20,937.11
Donde:	
INPC del último mes del ejercicio fiscal en que se aplica (dic 2009)	141.233
(/f) INPC de diciembre 2007	123.669
(-) Factor de actualización	1.1420

Para el ejercicio de 2010, debe seguirse el mismo procedimiento para determinar la deducción para aplicarse en los pagos provisionales y del ejercicio, tomando como base la deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre 2007 determinada.

Además cuenta con dos inversiones en activo fijo adquiridas en 2006, las cuales ha ido depreciando de conformidad con el primer párrafo del artículo 124 de la LISR.

Por estas inversiones se determina al crédito fiscal para aplicarse contra el IETU por inversiones en activos fijos realizadas de 1998 a 2007 por las que se cuenta con un saldo pendiente por depreciar para el ISR al 31 de diciembre de 2007. Crédito que podrá aplicarse por el período de 2008 hasta 2017.

Cuadro 29

DEPRECIACION ACUMULADA A DICIEMBRE 2007

CONCEPTO	EQUIPO DE COMPUTO	AUTOMOVIL
FECHA DE ADQUISICION	05/08/2006	11/12/2006
MOI	34,000.00	150,000.00
(X) Por ciento de depreciación	30.00%	25%
(=) Depreciación anual	10,200.00	37,500.00
(/f) Doce	12	12
(=) Depreciación mensual	850.00	3,125.00
(X) Meses acumulados desde que se comenzó a utilizar el bien y hasta diciembre 2007	16	12
(=) Depreciación acumulada a diciembre 2007	13,600.00	37,500.00

SALDO PENDIENTE DE DEDUCIR A ENERO 2008 ACTUALIZADO A DICIEMBRE 2007

CONCEPTO	EQUIPO DE COMPUTO	AUTOMOVIL
MOI	34,000.00	150,000.00
(-) Depreciación acumulada a diciembre 2007	13,600.00	37,500.00
(=) Saldo pendiente de deducir a enero 2008	20,400.00	112,500.00
(X) Factor de actualización	1.0482	1.0219
(=) Saldo pendiente de deducir a enero 2008 actualizado a dic 2007	21,383.87	114,967.26
Donde:		
INPC de diciembre 2007	123.669	123.669
(/f) INPC del mes en que se adquirió el bien	117.979	121.015
(=) Factor de actualización	1.0482	1.0219

CREDITO FISCAL POR INVERSIONES REALIZADAS DE 1998 A 2007 (ART. SEXTO TRANSITORIO DE LA LIETU)

CONCEPTO	EQUIPO DE COMPUTO	AUTOMOVIL
Saldo pendiente de deducir a enero 2008 actualizado a dic 2007	21,383.87	114,967.26
(X) Factor	0.17	0.17
(=) Resultado	3,635.26	19,544.43
(X) Factor	5%	5%
(=) Crédito fiscal por inversiones realizadas de 1998 a 2007	181.76	977.22

Bajo el supuesto de enajenar el equipo de cómputo en septiembre 2009 y que el automóvil deja de ser útil para el desarrollo de su actividad en noviembre del mismo año, el crédito fiscal que podrá aplicarse contra pagos provisionales 2009 del IETU es el siguiente:

Cuadro 30

CREDITO FISCAL MENSUAL POR INVERSIONES REALIZADAS DE 1998 A 2007

EQUIPO DE COMPUTO	IMPORTE
Crédito fiscal por inversiones realizadas de 1998 a 2007	181.76
(/f) Doce	12
(=) Crédito fiscal mensual por inversiones realizadas de 1998 a 2007	15.15

Cuadro 31

CREDITO FISCAL ACTUALIZADO POR INVERSIONES REALIZADAS DE 1998 A 2007

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Crédito fiscal mensual por inversiones realizadas de 1998 a 2007	15.15	30.29	45.44	60.59	75.73	90.88
(X) Factor de actualización	1.0816	1.0816	1.0816	1.0816	1.0816	1.0816
(=) Crédito fiscal mensual actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	16.38	32.77	49.15	65.53	81.91	98.30

CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE
Crédito fiscal mensual por inversiones realizadas de 1998 a 2007	106.03	121.18	136.32
(X) Factor de actualización	1.0816	1.0816	1.0816
(=) Crédito fiscal mensual actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	114.68	131.06	147.45
Donde:			
INPC del último mes del ejercicio anterior al que se aplica dic 2008	133.761		
(Y) INPC de diciembre de 2007	123.669		
(=) Factor de actualización	1.0816		

Cuadro 32

CREDITO FISCAL MENSUAL POR INVERSIONES REALIZADAS DE 1998 A 2007

EQUIPO DE TRANSPORTE	IMPORTE
Crédito fiscal por inversiones realizadas 1998 a 2007	977.22
(Y) Doce	12
(=) Crédito fiscal mensual por inversiones realizadas 1998 a 2007	81.44

Cuadro 33

CREDITO FISCAL ACTUALIZADO POR INVERSIONES REALIZADAS DE 1998 A 2007

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Crédito fiscal mensual por inversiones realizadas de 1998 a 2007	81.44	162.87	244.31	325.74	407.18	488.61
(X) Factor de actualización	1.3816	1.3815	1.0816	1.0816	1.0816	1.3815
(=) Crédito fiscal mensual actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	88.05	176.15	264.24	352.32	440.40	528.45
CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	
Crédito fiscal mensual por inversiones realizadas de 1998 a 2007	570.05	551.45	532.52	514.15	495.79	
(X) Factor de actualización	1.3816	1.3815	1.0816	1.0816	1.0816	
(=) Crédito fiscal mensual actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	606.55	764.67	579.27	555.87	535.89	
Donde:						
INPC del último mes del ejercicio anterior al que se aplica dic 2008	133.761					
(Y) INPC de diciembre de 2007	123.669					
(=) Factor de actualización	1.3816					

El antepenúltimo párrafo del artículo Sexto Transitorio de la LIETU establece que cuando se den estos supuestos (enajenen los bienes o dejen de ser útiles) antes del ejercicio 2018 (ejercicio hasta al que podrá aplicarse el crédito fiscal), 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.

De esta disposición pueden desprenderse dos criterios. El primero es que en el ejercicio en que se den los supuestos señalados no podrá aplicarse el crédito fiscal contra el IETU en ese ejercicio, por tanto, el crédito determinado en los pagos provisionales quedaría sin efecto en la declaración anual (se pierde).

El segundo criterio consiste en que en los pagos provisionales se ha aplicado una parte del crédito del ejercicio y al establecerse que no podrá aplicarse el crédito fiscal pendiente de acreditar, el crédito fiscal del ejercicio se limitaría al monto

aplicado en los pagos provisionales y el remanente se perdería pues este último es el crédito pendiente de acreditar.

De este último criterio, que es el más equitativo, el crédito fiscal para aplicarse en el ejercicio es el siguiente:

Cuadro 34

CREDITO FISCAL ACTUALIZADO POR INVERSIONES REALIZADAS DE 1998 A 2007 PARA APLICARSE EN 2009

CONCEPTO	EQUIPO DE COMPUTO	AUTOMOVIL
Crédito fiscal por inversiones realizadas de 1998 a 2007	147.45	958.89
(X) Factor de actualización	1.1120	1.1120
(=) Crédito fiscal actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007 para aplicarse 2009	163.96	1,077.39
Donde		
INPC del sexto mes del ejercicio en que se aplica el crédito fiscal (junio 2009)	137.518	137.518
(/) INPC de diciembre 2007	123.669	123.669
(=) Factor de actualización	1.1120	1.1120

Derivado de estos eventos, se determina la ganancia por la enajenación del equipo de cómputo y el saldo pendiente por depreciar del equipo de transporte.

Cuadro 35

DEPRECIACION HISTORICA ACUMULADA DE EQUIPO DE COMPUTO

CONCEPTO	EQUIPO DE COMPUTO
FECHA DE ADQUISICION	05/08/2006
MOI	34,000.00
(X) Por ciento de depreciación	30%
(=) Depreciación anual	10200
(/) Meses del ejercicio	12
(=) Depreciación mensual	850
(X) Meses completos acumulados de uso	37
(=) Depreciación historica acumulada	31,450.00

Cuadro 36

SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO DE EQUIPO DE COMPUTO

MOI	34,000.00
(-) Depreciación histórica acumulada	31,450.00
(=) Saldo por deducir	2,550.00
(x) Factor de actualización	1.1549
(=) Saldo por deducir actualizado de equipo de computo	2,945.06
Donde	
INPC del último mes de la primera mitad del periodo de utilización (abril 2009)	136.257
(/) INPC del mes de adquisición (agosto 2006)	117.979
(=) Factor de actualización	1.1549

Cuadro 37

GANANCIA POR ENAJENACION DE EQUIPO DE COMPUTO

Contraprestación por enajenación del activo	17,500.00
(-) Saldo por deducir actualizado	2,945.06
(=) Ganancia por enajenación de equipo de cómputo	14,554.94

Cuadro 38

DEPRECIACION HISTORICA ACUMULADA DEL EQUIPO DE TRANSPORTE

MOI	150 000.00
(X) Por ciento de depreciación anual	25%
(=) Depreciación anual	37,500.00
(/) Meses del ejercicio	12
(=) Depreciación mensual	3,125.00
(X) Meses completos acumulados de uso	35
(=) Depreciación histórica acumulada del equipo de transporte	109,375.00

Cuadro 39

SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO DEL EQUIPO DE TRANSPORTE

MOI	150 000.00
(-) Depreciación histórica acumulada	109,375.00
(=) Saldo por deducir	40,625.00
(X) Factor de actualización	1.1317
(=) Saldo por deducir actualizado de equipo de transporte	45,974.41
Donde:	
INPC del último mes de la primera mitad del período de utilización (mayo 2009)	136.950
(/) INPC del mes de adquisición (diciembre 2006)	121.015
(=) Factor de actualización	1.1317

Los ingresos acumulables y deducciones autorizadas (efectivamente erogados) para el ISR de 2009 se muestran más adelante. Las cifras presentadas en cada período son acumuladas (desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del período). Cabe recordar que el cálculo del ISR para 2009 sigue siendo bajo el esquema de flujo de efectivo (ingresos efectivamente cobrados y deducciones efectivamente pagadas)

Cuadro 40

EFFECTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA RESPECTO AL REGIMEN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL

INGRESOS ACUMULADOS DE PERIODO

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Horarios efectivamente cobrados	20,000.00	24,000.00	40,000.00	50,000.00	65,000.00	80,000.00
Horarios cobrados por servicios prestados y facturados						
(+) antes de 2009	2,000.00	2,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
Horarios cobrados por servicios prestados antes de 2009 no						
(+) facturados	4,000.00	4,000.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00
(+) Garantía por enajenación de activo fijo deducible	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Contraprestación por enajenación de activos fijos deducibles						
(+) (impresora laser)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(+) Garantía por enajenación de activo no deducible del ISR	0.00	0.00	0.00	0.00	4,500.00	4,500.00
(=) Ingresos acumulados del periodo	26,000.00	30,000.00	48,500.00	58,500.00	78,000.00	93,000.00

CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
Horarios efectivamente cobrados	95,000.00	120,000.00	140,000.00	130,000.00	205,000.00	245,000.00
Horarios cobrados por servicios prestados y facturados						
(+) antes de 2009	3,500.00	3,500.00	3,500.00	3,500.00	3,500.00	3,500.00
Horarios cobrados por servicios prestados antes de 2009 no						
(+) facturados	6,500.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00
(+) Garantía por enajenación de activo fijo deducible	0.00	0.00	0.00	3,993.93	3,993.93	3,993.93
Contraprestación por enajenación de activos fijos deducibles						
(+) (impresora laser)	0.00	4,200.00	4,200.00	4,200.00	4,200.00	4,200.00
(+) Garantía por enajenación de activo no deducible del ISR	4,500.00	4,500.00	4,500.00	4,500.00	4,500.00	4,500.00
(=) Ingresos acumulados del periodo	110,500.00	138,700.00	158,700.00	202,693.93	227,693.93	267,693.93

Cuadro 41

EFECTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA RESPECTO AL REGIMEN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL

DEDUCCIONES ACUMULADAS DEL PERIODO

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
(*) Papelería y útiles de oficina	664.00	740.59	838.64	949.68	1,076.42	1,217.80
(*) Arrendamiento de local	1,500.00	3,000.00	4,500.00	6,000.00	7,500.00	9,000.00
(*) Cursos y seminarios			5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00
(*) Contribuciones y derechos devengados en 2008 pagados en 2009	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00
(*) Depreciación de equipo de cómputo	890.97	1,786.02	2,679.03	3,573.74	4,467.18	5,364.58
(*) Depreciación de equipo de transporte	3,193.44	6,401.25	9,601.88	12,808.75	16,010.94	19,299.38
(*) Combustible y lubricantes	450.00	920.52	1,392.93	1,842.93	2,292.93	2,742.93
(*) Cuotas y suscripciones	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
(*) Transporte de vehículos	130.00	272.40	402.40	532.40	662.40	792.40
(*) Gastos para hospedaje y alimentos	360.00	733.39	1,083.39	1,433.39	1,783.39	2,133.39
(*) Luz	250.00	523.85	773.85	1,023.85	1,273.85	1,523.85
(*) Teléfonos	897.00	1,879.57	2,776.57	3,673.57	4,570.57	5,467.57
(*) Mantenimiento	400.00	838.16	1,238.16	1,638.16	2,038.16	2,438.16
(*) Honorarios a personas físicas devengados en 2008 pagados en 2009		0.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00
(*) Gastos deducibles devengados en 2008 pagados en 2009		700.00	700.00	1,300.00	1,300.00	1,300.00
(*) Impuesto predial	120.00	240.00	360.00	480.00	600.00	720.00
(*) Otras contribuciones y derechos		0.00	400.00	400.00	400.00	400.00
(*) Compra de computadora de escritorio		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(*) Compra de impresora láser	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(*) Monto pagado por inversiones realizadas en el último cuatrimestre de 2007	4,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00
(=) Deducciones acumuladas del periodo	16,785.41	26,985.75	42,696.85	51,606.47	59,924.84	68,370.06

CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
(*) Papelería y útiles de oficina	1,379.04	1,561.63	1,768.38	2,002.52	2,267.66	2,567.89
(*) Arrendamiento de local	10,500.00	12,000.00	13,500.00	15,000.00	16,500.00	18,000.00
(*) Cursos y seminarios	7,300.00	7,300.00	7,300.00	7,300.00	7,300.00	10,300.00
(*) Contribuciones y derechos devengados en 2007 pagados en 2008	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00
(*) Depreciación de equipo de cómputo	6,282.01	7,203.24	8,103.65	9,103.65	10,103.65	11,103.65
(*) Depreciación de equipo de transporte	22,515.94	25,817.50	29,044.69	32,293.75	35,523.13	38,752.13
(*) Combustible y lubricantes	3,192.93	3,642.93	4,092.93	4,542.93	4,992.93	5,442.93
(*) Cuotas y suscripciones	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
(*) Transporte de vehículos	922.40	1,052.40	1,182.40	1,312.40	1,442.40	1,572.40
(*) Gastos para hospedaje y alimentos	2,483.39	2,833.39	3,183.39	3,533.39	3,883.39	4,233.39
(*) Luz	1,773.85	2,023.85	2,273.85	2,523.85	2,773.85	3,023.85
(*) Teléfonos	6,364.57	7,261.67	8,158.67	9,055.67	9,952.67	10,849.67
(*) Mantenimiento	2,838.16	3,238.16	3,638.16	4,038.16	4,438.16	4,838.16
(*) Honorarios a personas físicas devengados en 2007 pagados en 2008	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00
(*) Gastos deducibles devengados en 2007 pagados en 2008	1,300.00	1,300.00	1,300.00	1,300.00	1,300.00	1,300.00
(*) Impuesto predial	840.00	960.00	1,080.00	1,200.00	1,320.00	1,440.00
(*) Otras contribuciones y derechos	400.00	500.00	600.00	700.00	800.00	900.00
(*) Compra de computadora de escritorio	0.00	0.00	41,000.00	41,000.00	41,000.00	41,000.00
(*) Compra de impresora láser	0.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00
(*) Monto pagado por inversiones realizadas en el último cuatrimestre de 2007	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00
(=) Deducciones acumuladas del periodo	78,542.29	92,144.67	141,576.02	151,256.22	158,847.73	166,244.97

Cuadro 42

BASE GRAVABLE PARA EL ISR

Concepto	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Total de ingresos acumulados del periodo	26,000.00	30,000.00	48,500.00	58,500.00	78,000.00	93,000.00
(-) Total deducciones acumuladas del periodo	16,785.41	26,985.75	42,696.85	51,606.47	59,924.84	68,370.06
(=) Base gravable para el ISR	9,214.59	3,014.25	5,803.15	6,893.53	18,075.16	24,629.94

Concepto	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
Total de ingresos acumulados del periodo	110,500.00	138,700.00	158,700.00	202,693.93	227,693.93	267,693.93
(-) Total deducciones acumuladas del periodo	78,542.29	92,144.67	141,576.02	151,256.22	158,847.73	166,244.97
(=) Base gravable para el ISR	31,957.71	46,555.33	17,123.98	51,437.71	68,846.20	101,448.96

Cuadro 43

EFFECTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA RESPECTO AL REGIMEN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL

PAGOS PROVISIONALES DE ISR							
Concepto	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	
Base gravable	9214.59	3014.25	5803.15	6893.53	18075.16	24629.94	
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	0	0	0	0	0	0	
(=) Base gravable para ISR	9214.59	3014.25	5803.15	6893.53	18075.16	24629.94	
(-) Limite inferior	8601.51	992.15	1488.22	1984.29	2480.36	2976.43	
(=) Excedente del limite inferior	613.08	2022.1	4314.93	4909.24	15594.8	21653.51	
(X) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del limite inferior	0.1792	0.064	0.064	0.064	0.064	0.064	
(=) Impuesto marginal	109.86	129.41	276.16	314.19	998.07	1,385.82	
(+) Cuot fija	786.55	19.04	28.56	38.08	47.6	57.12	
(=) ISR a cargo	896.41	148.45	304.72	352.27	1,045.67	1,442.94	
(-) Retenciones del ISR	0	960	960	960	960	960	
(-) Pagos provisionales anteriores	0.00	896.41	896.41	896.41	896.41	896.41	
(=) ISR a cargo del período	896.41	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
(-) Impuesto a los depósitos en efectivo	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
(=) ISR a pagar del período	896.41	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
(-) Subsidio para el empleo efectivamente pagado	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
(=) Pagos provisionales del ISR	896.41	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
Concepto	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	
Base gravable	31957.71	46555.33	17123.98	51437.71	68846.2	101448.96	
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	0	0	0	0	0	0	
(=) Base gravable para ISR	31957.71	46555.33	17123.98	51437.71	68846.2	101448.96	
(-) Limite inferior	29472.88	33683.29	4464.64	42104.11	46314.52	88793.05	
(=) Excedente del limite inferior	2484.83	12872.04	12659.34	9333.6	22531.68	12655.91	
(X) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del limite inferior	0.1088	0.1088	0.064	0.1088	0.1088	0.16	
(=) Impuesto marginal	270.35	1,400.48	810.20	1,015.50	2,451.45	2,024.95	
(+) Cuot fija	1,730.61	1,977.84	85.68	2,472.30	2,719.53	7,130.88	
(=) ISR a cargo	2,000.96	3,378.32	895.88	3,487.80	5,170.98	9,155.83	
(-) Retenciones del ISR	1,960.00	1,960.00	1,960.00	2,460.00	2,460.00	2,460.00	
(-) Pagos provisionales anteriores	896.41	896.41	1,418.32	1,418.32	1,418.32	2,710.98	
(=) ISR a cargo del período	0.00	521.90	0.00	0.00	1,292.66	3,984.85	
(-) Impuesto a los depósitos en efectivo	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
(=) ISR a pagar del período	0.00	521.90	0.00	0.00	1,292.66	3,984.85	
(-) Subsidio para el empleo efectivamente pagado	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
(=) Pagos provisionales del ISR	0.00	521.90	0.00	0.00	1,292.66	3,984.85	

Para determinar la base del IETU de los pagos provisionales, podrá partirse de la base gravable del ISR como se muestra a continuación:

EFFECTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA RESPECTO AL REGIMEN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL

Cuadro 44

BASE GRAVABLE DEL IETU

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Base gravable para el ISR	9,214.59	3,014.25	5,803.15	6,893.53	18,075.16	24,629.94
(+) Ingresos para el IETU no acumulables para ISR						
Contraprestación de activos fijos deducibles (computadora)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Indemnización por pérdida de bienes	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(+) Deducciones del ISR no deducibles para el IETU						
Contribuciones derechos devengados en 2008 pagados en 2009	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00
Depreciación de equipo de cómputo	890.97	1,786.02	2,579.03	3,573.74	4,467.16	5,384.56
Depreciación de equipo de transporte	3,193.44	6,401.25	9,501.88	12,808.75	15,010.94	19,299.38
Honorarios a personas físicas devengados en 2008 pagados en 2009	0.00	0.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00
(-) Gastos deducibles devengados en 2008 pagados en 2009	0.00	700.00	700.00	1,300.00	1,300.00	1,300.00
Ingresos acumulables para el ISR no objeto del IETU						
Honorarios cobrados por servicios prestados y facturados antes de 2009	2,000.00	2,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00	3,000.00
Honorarios cobrados por servicios prestados antes de 2009 no facturados	4,000.00	4,000.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00	5,500.00
Ganancia por enajenación de activo fijo deducible	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(-) Deducciones del IETU no deducibles para ISR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Compra de un automóvil						
Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre 2007	1,656.28	3,319.88	5,038.46	6,733.15	8,459.24	10,193.19
Donativos deducibles del ISR	3,500.00	3,500.00	2,099.69	899.80	899.32	899.43
(=) Base gravable del IETU	2,592.72	0.00	3,725.91	7,793.67	21,344.71	30,371.28

CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE/OCTUBRE	NOVIEMBRE/DICIEMBRE
Base gravable para el ISR	31,957.71	46,555.33	17,123.98	51,437.77
(+) Ingresos para el IETU no acumulables para ISR				
Contraprestación de activos fijos deducibles (computadora)	0.00	0.00	0.00	17,500.00
Indemnización por pérdida de bienes	0.00	0.00	0.00	0.00
(+) Deducciones del ISR no deducibles para el IETU				
Contribuciones derechos devengados en 2008 pagados en 2009	450.00	450.00	450.00	450.00
Depreciación de equipo de cómputo	6,282.01	7,203.24	8,103.66	8,103.66
Depreciación de equipo de transporte	22,515.94	25,817.50	29,044.69	32,293.75
Honorarios a personas físicas devengados en 2008 pagados en 2009	1,500.00	1,500.00	1,500.00	1,500.00
(-) Gastos deducibles devengados en 2008 pagados en 2009	1,300.00	1,300.00	1,300.00	1,300.00
Ingresos acumulables para el ISR no objeto del IETU				
Honorarios cobrados por servicios prestados y facturados antes de 2009	3,500.00	3,500.00	3,500.00	3,500.00
Honorarios cobrados por servicios prestados antes de 2009 no facturados	6,500.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00
Ganancia por enajenación de activo fijo deducible	0.00	0.00	0.00	3,993.93
(-) Deducciones del IETU no deducibles para ISR	0.00	0.00	0.00	0.00
Compra de un automóvil	0.00	0.00	0.00	0.00
Deducción adicional por inversiones del último cuatrimestre 2007	1,946.04	13,726.61	15,505.93	17,369.64
Donativos deducibles del ISR	900.42	1,899.37	1,898.89	1,899.29
(=) Base gravable del IETU	38,559.20	54,600.09	27,517.50	76,722.25

PAGO PROVISIONAL DEL IETU

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Base gravable	2,592.72	0.00	3,725.91	7,793.67	21,344.71	30,371.28
(X) Tasa	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%
(=) IETU a cargo del periodo	440.76	0.00	633.40	1,324.82	3,628.60	5,163.12
(-) Crédito fiscal del IETU	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(=) Resultado	440.76	0.00	633.40	1,324.82	3,628.60	5,163.12
(-) Crédito por salarios	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(-) Crédito fiscal actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	104.46	208.93	313.39	417.85	522.32	626.78
(-) Pago provisional del ISR efectivamente pagado del mismo periodo	896.41	1,856.41	1,856.41	1,856.41	1,856.41	1,856.41
(-) Pago provisional del IETU a cargo	0.00	0.00	0.00	0.00	1,249.87	2,679.93
(-) Pagos del IETU de períodos anteriores correspondientes al mismo ejercicio	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1,249.87
(=) Pago provisional del IETU	0.00	0.00	0.00	0.00	1,249.87	1,430.05

CONCEPTO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE/OCTUBRE	NOVIEMBRE/DICIEMBRE
Base gravable	38,559.20	54,600.09	27,517.50	76,722.25
(X) Tasa	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%
(=) IETU a cargo del periodo	6,555.06	9,282.01	4,677.98	13,042.78
(-) Crédito fiscal del IETU	0.00	0.00	0.00	0.00
(=) Resultado	6,555.06	9,282.01	4,677.98	13,042.78
(-) Crédito por salarios	0.00	0.00	0.00	0.00
(-) Crédito fiscal actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	731.25	835.71	940.17	880.81
(-) Pago provisional del ISR efectivamente pagado del mismo periodo	2,856.41	3,378.32	3,378.32	3,878.32
(=) Pago provisional del IETU a cargo	2,967.41	5,067.99	369.48	8,283.66
(-) Pagos del IETU de períodos anteriores correspondientes al mismo ejercicio	2,679.93	2,967.41	5,067.99	8,283.66
(=) Pago provisional del IETU	287.48	2,100.58	0.00	1,825.12

Respecto al acreditamiento del pago provisional del ISR contra el IETU, se establece que es el pago del ISR correspondiente al mismo período del pago

provisional del IETU; sin embargo, de una interpretación literal de la ley, se limitaría el acreditamiento de los pagos provisionales del ISR efectuados en períodos anteriores, lo que conllevaría a efectuar pagos provisionales del IETU en exceso. Esto en virtud de que los pagos provisionales se determinan considerando ingresos y deducciones acumuladas y no reconocer los pagos provisionales anteriores repercute en que el impuesto acreditado en un período anterior, se convierta en un saldo a cargo en el período posterior. Adicionalmente debe considerarse que en el cálculo del impuesto del ejercicio se acredita el total del ISR.

Por lo anterior, para este supuesto se considera como pago provisional del ISR del mismo período los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Para determinar el ISR e IETU a cargo del ejercicio, deben calcularse ambos impuestos simultáneamente, con la finalidad de efectuar las aplicaciones correspondientes, como se muestra a continuación.

Cuadro 45

ISR A CARGO NETO DEL EJERCICIO

CONCEPTO	IMPORTE
Base gravable	101,448.96
(-) Deducciones personales	4,500.00
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	0.00
(=) Base gravable del ejercicio	96,948.96
(-) Límite inferior	88,793.05
(=) Excedente del límite inferior	8,155.91
(*) Por ciento para aplicarse sobre excedente del límite inferior	0.16
(=) Impuesto marginal	1,304.95
(+) Cuota fija	7,130.88
(=) ISR a cargo	8,435.83
(-) Pagos provisionales del ejercicio	6,695.83
(-) ISR retenido al contribuyente	2,460.00
(-) Impuesto a los depósitos en efectivo	0.00
(=) ISR a cargo (favor) del ejercicio	-720.00
(-) Crédito fiscal del IETU del mismo ejercicio	0.00
(-) Compensación del saldo a favor del IETU	0.00
(=) ISR a pagar	-720.00
(-) Subsidio para el empleo efectivamente pagado no aplicado en pagos provisionales	0.00
(=) ISR a cargo neto del ejercicio	0.00

Cuadro 46

IETU A PAGAR (FAVOR) DEL EJERCICIO

CONCEPTO	IMPORTE
Base gravable	116,395.12
(*) Tasa del IETU	17.00%
(=) IETU del ejercicio	19,787.17
(-) Crédito fiscal del IETU de ejercicios anteriores pendientes de acreditar	0.00
(=) IETU neto del ejercicio	19,787.17
(-) Crédito por salarios	0.00
(-) Crédito fiscal por inversiones realizadas de 1998 a 2007 actualizado	1,241.35
(-) ISR a cargo del contribuyente del ejercicio efectivamente pagado	8,435.83
(=) IETU a cargo del ejercicio	10,110.00
(-) Pagos provisionales del IETU	10,631.35
(=) IETU a pagar (favor) del ejercicio	-521.35

Toda vez que no se determina cantidad a pagar en el ejercicio por el ISR, el saldo a favor del IETU no disminuye.

Cuadro 47

REMANENTE DEL SALDO A FAVOR DEL IETU

IETU a favor	-521.35
(-) IETU a favor compensado contra el ISR del mismo ejercicio	0
(=) Remanente del saldo a favor del IETU	-521.35

TOTAL DE ISR E IETU CAUSADOS EN EL EJERCICIO

ISR pagado en el ejercicio	8,435.83
(+) IETU pagado en el ejercicio	10,110.00
(=) Total de ISR e IETU a cargo (pagado) en el ejercicio	18,545.82

Aún con el acreditamiento del ISR contra el IETU, el saldo a cargo de este último es demasiado elevado, toda vez que duplica el pago del impuesto que se realizaba hasta 2007, adicional al incremento de este último por la reforma a las tarifas de los artículos 113 y 177 de la LISR.

Las personas físicas con ingresos por honorarios, que adicionalmente obtengan ingresos por sueldos y/o asimilados, considerarán el ISR del ejercicio acreditable contra el IETU, en la proporción que representen los ingresos acumulables (honorarios más salarios). El cálculo de los pagos provisionales no presenta ninguna variación en este supuesto.

Para complementar y comprender un poco mas este ejercicio considérese que este contribuyente adicionalmente a los ingresos por honorarios obtendrá ingresos por salarios en el 2009, por un monto de \$152,135.00 (total gravado).

Con la totalidad de ingresos gravados, el ISR a cargo del ejercicio será acreditable en la siguiente proporción:

Cuadro 48

PROPORCION DE INGRESOS

Total de ingresos acumulables del ISR sin considerarse ingresos por salarios	101,448.96
(f) Total de ingresos acumulables del ISR	253,583.96
(=) Proporción de ingresos	0.4001

Cuadro 49

ISR A CARGO NETO DEL EJERCICIO

Base gravable	253,583.96
(-) Deducciones personales	4,500.00
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios pendiente de amortizar	0.00
(=) Base gravable del ejercicio	249,083.96
(-) Límite inferior	123,580.21
(=) Excedente del límite inferior	125,503.75
(*) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	0.1994
(=) Impuesto marginal	25,025.45
(+) Cuota fija	13,087.44
(=) ISR a cargo	38,112.89
(-) Pagos provisionales del ejercicio	6,695.83
(-) ISR retenido al contribuyente (honorarios y salarios)	27,460.00
(-) Impuesto a los depósitos en efectivo	0.00
(=) ISR a cargo (favor) del ejercicio	3,957.06
(-) Crédito fiscal del IETU del mismo ejercicio	0.00
(-) Compensación del saldo a favor del IETU	3,957.06
(=) ISR a pagar	0.00
(-) Subsidio para el empleo efectivamente pagado no aplicado en pagos provisionales	0.00
(=) ISR a cargo neto del ejercicio	0.00

Cuadro 50

IETU A PAGAR (FAVOR) DEL EJERCICIO

Base gravable	116,395.12
(*) Tasa del IETU	17.00%
(=) IETU del ejercicio	19,787.17
(-) Crédito fiscal del IETU de ejercicios anteriores pendiente de acreditar	0.00
(=) IETU neto del ejercicio	19,787.17
(-) Crédito por salarios	0.00
(-) Crédito fiscal actualizado por inversiones realizadas de 1998 a 2007	1,241.35
(-) ISR a cargo del contribuyente del ejercicio efectivamente pagado	15,247.47
(=) IETU a cargo del ejercicio	3,298.36
(-) Pagos provisionales del IETU	10,631.35
(=) IETU a pagar (favor) del ejercicio	-7,332.99
Donde	
ISR a cargo	38,112.89
(*) Proporción de ingresos	0.4001
(=) ISR acreditable contra IETU	15,247.47

Cuadro 51

REMANENTE DEL SALDO A FAVOR DEL IETU

IETU a favor	7,332.99
(-) IETU a favor compensado contra el ISR del mismo ejercicio	3,957.06
(=) Remanente del saldo a favor del IETU	3,375.93

Cuadro 52

TOTAL DE ISR E IETU CAUSADOS EN EL EJERCICIO

ISR PAGADO EN EL EJERCICIO	38,112.89
(+) IETU PAGADO EN EL EJERCICIO	3,298.36
(=) TOTAL DE ISR E IETU A CARGO (PAGADO EN EL EJERC.)	41,411.25

Ante este panorama, no existen muchas opciones para aminorar la carga fiscal que tendrán las personas físicas por honorarios con el IETU que deberán pagar cuando la base gravable para éste y el ISR sean relativamente bajas.

Buscar conceptos adicionales para deducir del IETU, probablemente no sea la mejor opción, en virtud de las diversas limitantes que la ley de dicho impuesto establece para éstas.

Solicitar la asimilación de los honorarios a salarios en términos de la fracción V, del artículo 110 de la LISR, tal vez sería un medio para evitar la excesiva carga fiscal, para aquellos supuestos en los que no se cuente con muchas deducciones, hecho

que probablemente busque la autoridad, con la finalidad de aumentar el número de contribuyentes cautivos.

El efecto fiscal analizado, repercutirá en todas las personas físicas que sean sujetas del IETU, obtengan ingresos por arrendamiento o actividades empresariales.

CAPITULO 4 APORTACIONES

4.1 IMPACTO DEL IETU EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL

El impacto que el Impuesto a generado es una carga mas al contribuyente cautivo, y no solo es el pagar un impuesto mas si no llevar nuevos registros especiales para este impuesto en el que difieren totalmente del Impuesto Sobre la Renta.

Ya se ha hecho una manía que la Secretaria de Hacienda y crédito Publico necesita que el contribuyente presente cada vez mas información respecto a las obligaciones fiscales de cada contribuyentes y no es la excepción con este impuesto pues pide la información detallada mensualmente donde se determine como se llevo al saldo a cargo o sin impuesto, siendo una copia de la obligación de presentar información mensual del Impuesto al Valor Agregado.

Dentro del rubro de la Actividad Profesional se ve claramente que los contribuyentes de este régimen y que no obtienen un honorario alto pagaran más impuesto que en ejercicios anteriores.

Las personas físicas por honorarios (actividad regulada por el Código Civil) son sujetos del IETU de conformidad con el artículo primero de la ley reglamentaria (art. 16 del C.F.F.).

Además de la creación de un nuevo impuesto, la reforma a los artículos 113 y 117 y la derogación del 114 y 178, de la LISR, con la cual se integra en una sola tarifa el cálculo del ISR y el subsidio acreditable, considerando este último en una proporción acreditable del 72% en relación con el subsidio al 100% vigente hasta diciembre de 2007, conlleva un incremento en el ISR a cargo de las físicas por honorarios.

Con estos cambios, a partir del 2008 fue el siguiente, considerando varios niveles de ingresos para el pago provisional del mes de enero del año 2009.

Cuadro 53

ISR CARGO MENSUAL						
CONCEPTO	HONORARIOS MENSUALES					
Base gravable	4,500.00	8,000.00	16,000.00	25,335.39	32,736.84	125,000.00
(-) Límite inferior	4,210.42	7,399.43	10,298.36	20,770.30	32,736.84	32,736.84
(=) Excedente del límite inferior	289.58	600.57	5,701.64	4,565.09	0.00	92,263.16
(%) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	10.88%	16%	19.94%	21.95%	28%	28%
(=) Impuesto marginal	31.51	96.09	1,136.91	1,002.04	0.00	25,833.68
(+) Cuota Fija	247.23	594.24	1,090.62	3,178.30	5,805.20	5,805.20
(=)	278.74	690.33	2,227.53	4,180.34	5,805.20	31,638.88

Cuadro 54

DIFERENCIA A CARGO MENSUAL DEL ISR POR LA REFORMA						
Concepto	HONORARIOS MENSUALES					
	4,500.00	8,000.00	16,000.00	25,335.39	32,736.84	125,000.00
ISR a cargo mensual 2009	278.74	690.33	2,227.53	4,180.34	5,805.20	31,638.88
(-) ISR a cargo mensual vigente hasta 2007	217.75	539.34	1,809.92	3,506.09	4,956.77	30,790.46
(=) Diferencia a cargo mensual del ISR por la reforma	60.99	150.99	417.61	674.25	848.43	848.42

Cuadro 55

IETU A CARGO MENSUAL						
CONCEPTO	HONORARIOS MENSUALES					
Base gravable	4,500.00	8,000.00	16,000.00	25,335.39	32,736.84	125,000.00
(%) Tasa	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%	17.00%
(=) IETU	765.00	1,360.00	2,720.00	4,307.02	5,565.26	21,250.00
(-) ISR efectivamente pagado	278.74	690.33	2,227.53	4,180.34	5,805.20	31,638.88
(=) IETU a cargo mensual	486.26	669.67	492.47	126.68	0.00	0.00

Cuadro 56

TOTAL A PAGAR EN EL MES						
CONCEPTO	HONORARIOS MENSUALES					
	4,500.00	8,000.00	16,000.00	25,335.39	32,736.84	125,000.00
ISR a cargo mensual con la reforma	278.74	690.33	2,227.53	4,180.34	5,805.20	31,638.88
(+) IETU a pagar	486.26	669.67	492.47	126.68	0.00	0.00
(-) Total a pagar en el mes	765.00	1,360.00	2,720.00	4,307.02	5,805.20	31,638.88

Cuadro 57

INCREMENTO TOTAL A PAGAR MENSUAL						
CONCEPTO	HONORARIOS MENSUALES					
	4,500.00	8,000.00	16,000.00	25,335.39	32,736.84	125,000.00
Diferencia a cargo mensual de ISR por la reforma	60.99	150.99	417.61	674.25	848.43	848.42
(+) IETU a pagar mensual	486.26	669.67	492.47	126.68	0.00	0.00
(-) Incremento total a pagar mensual	547.25	820.66	910.08	800.93	848.43	848.42

Cuadro 58

INCREMENTO TOTAL A PAGAR EN EL EJERCICIO						
CONCEPTO	HONORARIOS MENSUALES					
	4,500.00	8,000.00	16,000.00	25,335.39	32,736.84	125,000.00
Incremento total a pagar mensual	547.25	820.66	910.08	800.93	848.43	848.42
(%) Meses del ejercicio	12	12	12	12	12	12
(=) Incremento total a pagar en el ejercicio	6,567.00	9,847.92	10,920.96	9,611.12	10,181.16	10,181.10

Como se observa, las personas físicas que percibieron a partir de 2008 ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, pagaron un ISR mayor al que venían pagando en 2007 (de ingresos de \$32,736.84 en adelante el incremento mensual es constante por \$848.43). Además, realizarán un pago adicional por la implementación del IETU. Con ingresos mensuales de \$25,335.39 o más, no se

pagará este último impuesto en virtud del acreditamiento del ISR, considerando la misma base para calcular ambos impuestos.

Para quienes perciben un bajo nivel de ingresos, resulta excesivo e in equitativo el incremento en la carga impositiva que se presenta con la reforma, toda vez que una persona que obtenga una base gravable mensual de \$8,000.00 para ambos impuestos, tendrá un incremento superior comparado con quien obtenga cuatro veces mayores ingresos (\$25,335.39).

Quienes perciben ingresos más bajos (como el supuesto de \$4,500.00 mensuales) el impacto es mayor, ya que si venían pagando un ISR mensual por \$217.75 hasta 2007, a partir de 2008 pagarán por ISR e IETU \$765.00, un incremento en más del 250%.

Los resultados obtenidos son considerando una base gravable igual para determinar el ISR e IETU, sin embargo existen ciertas deducciones autorizadas para el ISR que no lo son para el IETU, por lo que este último podría ser mayor.

Si los resultados anteriores se comparan con el régimen de salarios, resulta más evidente la falta de equidad en la reforma. Una persona física con ingresos por salarios de \$16,000.00 mensuales, pagará un ISR al mes de \$2,227.53, en tanto una persona física por honorarios, con la misma base gravable pagará \$910.08 más, por concepto de ISR e IETU.

Cuadro 59

AFFECTACION EN HONORARIOS, PERDIERON PARTE DEL SUBSIDIO, Y GANARON EL IETU

BASE GRAVABLE (INGRESOS MENOS DEDUCCIONES)	ISR 2007	POR CIENTO DEL IMPUESTO/ BASE GRAVABLE	ISR 2008	IETU	CARGA FISCAL TOTAL	DIFERENCIA	POR CIENTO DEL IMPUESTO/ BASE GRAVABLE
4,000.00	182.64	4.57%	233.77	660.00	660.00	477.36	16.50%
6,000.00	345.25	5.75%	441.94	990.00	990.00	644.75	16.50%
8,000.00	539.34	6.74%	690.33	1,320.00	1,320.00	780.66	16.50%
10,000.00	810.28	8.10%	1,037.16	1,650.00	1,650.00	839.72	16.50%
20,000.00	2,481.92	12.41%	3,025.13	3,300.00	3,300.00	818.08	16.50%
30,000.00	4,420.35	14.73%	5,204.22	4,950.00	5,204.22	783.87	17.35%
40,000.00	6,990.46	17.48%	7,838.88	6,600.00	7,838.88	848.42	19.60%
50,000.00	9,790.46	19.58%	10,638.88	8,250.00	10,638.88	848.42	21.28%
60,000.00	12,590.46	20.98%	13,438.88	9,900.00	13,438.88	848.42	22.40%
70,000.00	15,390.46	21.99%	16,238.88	11,550.00	16,238.88	848.42	23.20%
80,000.00	18,190.46	22.74%	19,038.88	13,200.00	19,038.88	848.42	23.80%
90,000.00	20,990.46	23.32%	21,838.88	14,850.00	21,838.88	848.42	24.27%
100,000.00	23,790.46	23.79%	24,638.88	16,500.00	24,638.88	848.42	24.64%

Como se ha visto en la determinación de los cálculos de IETU e ISR se puede apreciar que el nuevo impuesto trae consigo un tanto de desaliento a los

contribuyentes que tributan el régimen de este estudio ya que este solo incrementa el ISR solo que pagado bajo otro concepto, además de que el método de aplicarse tiene demasiadas complicaciones para este tipo de contribuyentes debido a que no es simple de aplicar los llamados acreditamientos (créditos).

Por ejemplo, en el supuesto de que el contribuyente obtenga una pérdida en determinado ejercicio en cuestión de ISR como señala la Ley respectiva en el siguiente año tiene la opción de deducirla tanto en sus pagos provisionales como en la determinación de su impuesto anual siendo esto una forma de reponerse de dicha pérdida, mientras que el IETU esta deducción no es posible y por lo tanto aun teniendo pérdidas anteriores deberá pagar IETU.

Y al disminuir el patrimonio del contribuyente se afecta la capacidad productiva y de inversión.

Tal vez, y sólo como una referencia histórica, se debería tomar en cuenta la situación del impuesto al valor agregado, que en un principio se implantó en México por su gran potencialidad recaudatoria y su simplicidad administrativa, situación que se busca con el IETU, pero debido a la gran cantidad de tratamientos preferenciales que a través del tiempo se han otorgado en este impuesto, se ha demostrado una gran ineficiencia en su nivel de recaudación.

De acuerdo con el Centro de Estudio de Derecho e Investigaciones Parlamentarias,³⁵ *“la Contribución Empresarial a Tasa Única (ahora IETU) se excede porque si bien es un gravamen empresarial, afecta a las personas físicas”*.

En su opinión, el nuevo impuesto es otra versión del impuesto al valor agregado orientado a sustituir el ISR por un gravamen indirecto.

En este sentido, y de acuerdo con el Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias, *“el IETU es un sistema híbrido que cancela las ventajas de la simplificación administrativa y el costo por el ineficiente e ineficaz aparato tributario. Precisa que los impuestos directos son para que las personas o empresas con igual capacidad de pago tributen lo mismo, mientras que aquéllas*

³⁵ Punto de Acuerdo Semanario Legislativo. Boletín 148. Septiembre 2007

*con mayores capacidades paguen más. Ello obliga a individualizar la situación tributaria de cada causante creando complicaciones administrativas inevitables”.*³⁶

4.2 RESULTADOS DEL IMPUESTO A TASA ÚNICA EN OTROS PAÍSES

El sistema del Flat-Tax, establecido con éxito en muchos países Europeos, es una alternativa superadora ante sistemas impositivos confiscatorios que se basan en gravámenes múltiples, progresivos y acumulativos.

En nuestro país se estableció con el nombre del IETU o mejor dicho este se estableció como se menciona al inicio de este material como una mutación del mencionado Flat Tax .

Pero, ¿Cuál ha sido el resultado de establecer un impuesto plano o impuesto de tasa única en los países iniciadores de la implantación de dicho método confiscatorio?

En los siguientes párrafos se describirá el resultado obtenido a la fecha de dos de los primeros países en aplicar el impuesto a tasa única.

Estonia es un pequeño país bañado por el mar Báltico dentro del golfo de Filandia, formó parte del imperio soviético hasta que en 1991, consiguió su independencia y luego, con la guía del premier Mart Laar, ha brindado un ejemplo grandioso.

Laar, primer ministro por dos períodos y laureado con el premio internacional Milton Friedman 2006, es un entusiasta partidario del orden social de la libertad. Viendo que el tiempo se le escapaba de las manos, se dispuso a cambiar a su país, cuyos habitantes estaban acostumbrados a esperar todo del Estado como herencia del régimen comunista.³⁷

³⁶ Punto de Acuerdo Semanario Legislativo. Boletín 148. Septiembre 2007

³⁷ Margariti Antonio, Economista y autor del libro Impuestos y pobreza, Editorial Fundación Libertad de Rosario, Artículo el Flat Tax, WWW Economiaparatodos.com.ar el 7 septiembre 2008

Cuando Maart Laar, primer ministro de Estonia, inició el cambio, todos sus asesores económicos le dijeron: "realizar el cambio es imposible, es como caminar sobre agua". Laar sin embargo siguió adelante, Con la oposición de muchos y el asesoramiento en contra, en 1997, Mart Laar decidió un giro copernicano en la política impositiva para que los estonios pudieran vivir mejor. Eliminó múltiples impuestos que los agobiaban y los sustituyó por el sistema conocido como Flat-Tax. hoy, a poco más de 14 años, Estonia no sólo ha salido de la pobreza absoluta producto de décadas de socialismo, sino que ha reconvertido su precaria y deficiente economía agraria en un moderno país de servicios.

En sólo 4 años, el éxito fue tan formidable que la vecina Rusia, dirigida por Wladimir Putin, decidió imitarlo y adoptó el Flat-Tax con una alícuota plana del 13% tanto para personas físicas como para las empresas.

En Rusia, el impuesto sobre la renta es del 13% para todos los contribuyentes. Siendo una de las tasas más bajas en el mundo, se considera uno de los mayores logros económicos del gobierno de Putin. Este hecho permite a las autoridades divagar sobre el éxito de las reformas y alabar la estabilidad del sistema impositivo como indicador del favorable clima empresarial en el país.

El sistema de impuesto plano sobre la renta había sido adoptado en Rusia en 2001 como intento de aumentar el recaudamiento tributario y acabar con los 'salarios en negro'. En los años 90, cuando el país sólo había empezado a dar los primeros pasos en la economía de mercado, el fardo fiscal era sumamente pesado. Como consecuencia, la mayor parte de los salarios se pagaba 'en negro' y se hacían otras cosas para evadir impuestos. De otra manera no lograrían sobrevivir las empresas ni los ciudadanos. La tasa del impuesto sobre la renta fue hecha progresiva en 1992, pero se conseguía recaudar menos del 50% de ese tributo.

La liquidación de la tasa plana dio resultados. La parte de los salarios que antes se entregaba en efectivo 'negro' se empezó a pagar legalmente. El recaudamiento tributario incrementó más del doble. Además, la tasa única del impuesto sobre la

renta hizo simplificar el procedimiento de su pago y permitió estabilizar el sistema fiscal en su conjunto.

La mayoría de las naciones que implementaron el impuesto plano han tenido un crecimiento económico espectacular; especialmente las repúblicas bálticas, son ejemplos de libertad económica y emprendimiento. Sólo para tomar un indicador, Estonia es un ejemplo. En 1990, exportaba 1,100 millones de dólares, para el 2003, aumentó a 6,800 millones y en 2006, a 14,000 millones. De exportar menos que Ecuador, actualmente lo sobrepasa.

Hay 15 países de la antigua Unión Soviética que tienen impuesto plano. El movimiento para adoptarlo no sólo quedó en esa región, comenzó a discutirse, analizarse y adoptarse en otros países. Actualmente hay 25 países que tienen impuesto plano.

En Canadá y Grecia, Croacia, E.U.A., Polonia, Ecuador, Republica Checa, Hungría, Babados se ha comenzado a discutir el impuesto plano

En los países donde se ha implantado la tasa fija las personas físicas tienen que llenar anualmente un simple formulario del tamaño de una tarjeta postal donde consignan cuánto han cobrado en sueldos, honorarios, pensiones y participaciones. Luego, proceden a descontar mínimos exentos muy altos que favorecen a las personas de escasos recursos. Tales deducciones, son por ejemplo, u\$s 16.500 por matrimonio legal, u\$s 14.000 por soltero cabeza de familia, u\$s 9.500 por soltero solo y u\$s 4.500 por cada familiar directo a cargo. Fuera de ellas no existe ningún otro descuento sobre el ingreso anual.

La diferencia entre ingresos menos el mínimo exento es la renta imponible a la que se aplica una alícuota plana de la tasa por ejemplo en Rusia el 13%. El resultado es un impuesto personal del cual se restan las retenciones que hayan podido hacerse y se obtiene el saldo del impuesto a pagar o el reclamo de devolución al organismo recaudador.

Los países del este de Europa fueron los artífices de verdaderas revoluciones fiscales que lograron verdaderos milagros de reforma impositiva basada en tres principios: simplificación extrema de normas y alícuotas, rechazo de la multiplicidad de impuestos y derogación de la progresividad fiscal.

Otra lección que nos transmiten los países ex comunistas es que las reformas no deben ser parciales sino integrales. De nada sirve abrir el comercio es decir, patear barreras externas si no se atacan también las barreras internas contra la iniciativa empresarial y el intercambio. En los años previos a su radical reducción impositiva, la economía de Estonia padecía una tasa de crecimiento negativa del 8 por ciento.

Las drásticas reformas revirtieron la fortuna del país a la velocidad del rayo.

Gracias a reformas atrevidas, los países ex comunistas han sacado de la pobreza a 40 millones de personas en los últimos siete años. Es fácil olvidar que hace apenas una generación estas repúblicas estaban aherrojadas por regímenes que habían aniquilado los cimientos institucionales de la sociedad libre. Todos arrancaron de una situación desventajosa respecto de otras naciones subdesarrolladas en las que los gobiernos dirigistas y corruptos no habían desbaratado las instituciones de la sociedad libre de una forma comparable. Hoy día, la mejor esperanza para estos últimos países radica en prestar atención a las lecciones de las naciones de Europa central y la región báltica que han revertido su rumbo.

Para mayor apreciación de los países que cuentan actualmente con este impuesto se muestra la siguiente grafica describiendo el año en que se implanto así como su tasa original.

Figura 5

PAISES QUE HAN IMPLANTADO TASA FIJA		
PAIS	%	AÑO
ALBANIA	10%	2008
REPUBLICA CHECA	19%	2008
ESLOVAQUIA	19%	2004
ESTONIA	22%	1994
GEORGIA	12%	2005
GRECIA	25%	2005
IRLANDA	12.50%	2005
LATVIA	25%	1995
LETONIA	27%	1996
LITUANIA	33%	1996
RUMANIA	16%	2005
RUSIA	13%	2001
SERBIA	14%	2001
UCRANIA	15%	2004
HONG KONG	16%	1947

Fuente: OCD y Wall Street Journal

4.2.1 CONSIDERACIONES DEL “FLAT TAX”.

Aun cuando este sistema de tributación ha tenido éxito en algunos países, y tomando en cuenta que en México es un sistema naciente, a través del IETU, se hace necesario considerar las consecuencias que se han derivado por la implantación de este impuesto. Una de estas consideraciones es que este tipo de impuesto grava la renta desde su fuente; para no crear protecciones fiscales tiene pocos incentivos; asimismo, al ser un impuesto con pocas regulaciones, constituye una forma más simple para los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones fiscales, y con esto los gobiernos han tratado de limitar la evasión.

Adicionalmente, con este sistema de tributación se busca disminuir el costo para los gobiernos de procesar y administrar las declaraciones de impuestos. Normalmente, este tipo de impuesto persigue que una tarifa uniforme amplíe la base de los impuestos y substituya, en forma paulatina, a otros impuestos de determinación más compleja.³⁸

³⁸ LC. Reyes Rodríguez, artículo Consideraciones del Flat Tax, WWWpwc/images/mx/spa/about/press-rm/Flat-tax.pdf el 11 septiembre 2008

Ahora bien, también debe considerarse que la implantación del “flat tax” corresponde a países con economías pequeñas y con una estructura tributaria incipiente.

En este sentido, se hace conveniente analizar si es posible obtener las bondades del “flat tax” en un país como México.

Como es de todos sabido, los bajos índices de recaudación que existen en México son en parte resultado de un desequilibrio fiscal, ya que si bien se impone la necesidad de ampliar la base tributaria, para lo cual se han tratado de implantar medidas tendientes a reducir las nocivas prácticas de evasión fiscal, en los hechos estas medidas han resultado poco eficaces y han originado una mayor carga impositiva a los llamados contribuyentes cautivos.

Lo anterior aunado al alto grado de complejidad de las normas tributarias, así como a la gran cantidad de trámites que los contribuyentes deben realizar para cumplir en tiempo con sus obligaciones fiscales; factores que desalientan a los contribuyentes a pagar sus impuestos, incrementándose el porcentaje de evasión.

Bajo este esquema, en principio el IETU pretende representar un avance considerando la simplicidad de su origen; sin embargo, es necesario hacer hincapié que su implantación pudiera implicar un retroceso en materia de justicia tributaria, pues no toma en cuenta los distintos niveles de ingresos, quedándose lejos de la progresividad fiscal. Asimismo, llama la atención que cómo a partir del gasto social el Estado pretende resarcir los posibles daños que conlleva este impuesto, sobre todo a las clases media y baja.

Ahora bien, si una de las bondades del “flat tax” es que tiene pocos incentivos para no crear protecciones fiscales, en el caso del IETU este fin se cumple de forma parcial, ya que se han incorporado regímenes preferentes para ciertos contribuyentes como son las donatarias autorizadas y los pequeños contribuyentes.

En México sin duda alguna surgió el IETU esperando una simplificación tributaria, mayor recaudación y a su vez acelerar la inversión y el desarrollo económico así como obtener los beneficios que han obtenido otros países como se menciono anteriormente, sin embargo en los todos y cada y cada uno de los países

mencionados en la lista anterior se aplicó una reforma integral y no parcial como a sucedido en nuestro país y lo cual a sido motivo de gran controversia y rechazo a un impuesto que basado en el Flat Tax es benéfico pero que al ser mutado trae consigo lo contrario a lo esperado es decir, una mayor complejidad en todos los aspectos sin estímulo alguno a terminar con la evasión fiscal que se pretende eliminar.

4.3 APORTACIONES PERSONALES

El objetivo del impuesto en cuestión de estudio es lograr el incremento en la recaudación, pero, ¿Por qué un nuevo impuesto y no un incremento a la tasa del ya conocido ISR?

Estimamos que debido a los enormes huecos en el Impuesto Sobre la Renta y el impedimento político para cobrar un Impuesto al Valor agregado generalizado. Para nadie es un secreto que la ley, las jurisprudencias, las exenciones, los tratamientos diferenciados y otros criterios y mecanismos fiscales hacen necesario para los efectos recaudatorios que se buscan la creación de un nuevo impuesto.³⁹

La iniciativa de este impuesto señala que “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 advierten que las tasas mas altas inhiben aun más el cumplimiento de las obligaciones tributarias, crean incentivos para mayor elusión y evasión fiscales, desalientan la actividad productiva..... además tasas mas altas de impuesto son incompatibles con las exigencias de la competitividad y la productividad que impone la globalización económica”

Sin embargo, no es acaso el IETU un complemento del ISR?. En donde lo que no paga el contribuyente de ISR lo termina pagando bajo el concepto de IETU. Además de ser una mayor carga administrativa para el recaudador que deberá establecer nuevos formatos de inscripción, controles de obligaciones, nuevos formatos para pago, establecimientos de sistemas de control y de seguimiento tributario, el establecimiento además de nuevas disposiciones administrativas que

³⁹ LC. López Lozano Eduardo, Análisis Integral del IETU, Ed. ISEF 1ª Edición Febrero 2008, p. 35

le den operatividad y que “corrijan”, como siempre, los errores de la ley recién creada.

En cuanto al contribuyente, no sólo deberán llevar los controles obligatorios de indicadores fiscales que señalan las leyes hasta 2007, sino que deberán determinar un cierre por mes y anual para este nuevo impuesto en adición a los cierres, contables, para el IVA y para el ISR.⁴⁰

Así pues, el IETU tiene su origen en el Flat tax y al ser adoptado por los países también ya señalados, estos han aplicado reformas realmente integrales es decir, aplican como único el impuesto plano. Sin embargo, en México se conservan los impuestos que se venían manejando con anterioridad y los cuales sería difícil suprimir ya que como consecuencia de lo acelerado de esta reforma nos hemos podido percatar que la LIETU constantemente nos remite a otras leyes.

Si existiera una comparación entre dos países idénticos, generará más desarrollo ése que tenga un sistema fiscal más simplificado, sencillo y reducido. La ley fiscal, en estos tiempos de globalización, es una defensa competitiva que debe ser prioridad nacional. De lo que se trata especialmente es de simplificar las cosas y hacerlo de tal manera que pagar impuestos puede hacerse en minutos y no en días. Se fija un monto a pagar, expresado en una tasa fija para todos y ya. Lo único que hay que hacer es calcular los impuestos. Si usted gana 10 mil al mes y la tasa de impuesto es de 13 por ciento, el monto a pagar al año es de 15,600 pesos. Va usted, los paga y ya.

Es en extremo difícil negar las ventajas de un sistema de impuesto único y su superioridad sobre el sistema de tasas múltiples y más aun sobre aquel que combina ambos quizás en su periodo de transición a una nueva etapa de recaudación tributaria. La lógica diría que es de inmediata urgencia la implantación universal de un sistema de impuesto único sin embargo, existen frenos y obstáculos que dificultan esa implantación. Las siguientes son algunas de esas dificultades.

⁴⁰ LC. López Lozano Eduardo, Análisis Integral del IETU, Ed. ISEF 1ª Edición Febrero 2008, p. 35

- Intereses creados. Una buena parte de la oposición vendrá de sectores económicos a quienes beneficia el sistema actual de tasas múltiples. Si, por ejemplo, el sector de transportes por tierra de un país posee un tratamiento fiscal favorable que les hace pagar pocos impuestos, es natural que ese sector se oponga a la tasa única y que realicen protestas y labores de cabildeo con los legisladores para impedirlo.
- Legisladores opuestos. Por sesgos ideológicos, dependiendo del país, muchos legisladores se opondrán al sistema único de impuestos son los legisladores de tendencias socialistas que creen en manipular a la economía por medio de tasas que incentivan algunas actividades y desincentivan otras.
- Impacto en ingresos gubernamentales. Si bien a la larga el impuesto único elevará los ingresos del gobierno al aumentar la cobertura de causantes y reducir la evasión, no hay duda de que en el corto plazo podrá tener un impacto en los ingresos, haciéndolos quizá menores.
 - Una reducción de tasa a las personas de ingresos altos podrá crear la expectativa de que pagarán menos los ricos, pero al quitar las deducciones es muy probable que terminen pagando montos mayores.
 - La ampliación de la base fiscal podrá hacer que muchos individuos paguen menos impuestos en términos absolutos, pero que lo hagan más personas, con un resultado neto de mayores ingresos, o quizá iguales.
 - El incentivo económico producirá mayor actividad y necesariamente mayores ingresos fiscales.
- Visión de corto plazo. Si predomina la visión de corto plazo del gobierno se evitarán los beneficios del largo plazo, que son los más importantes. Es una posibilidad real que los gobernantes por presiones de popularidad rechacen cambios de beneficio general futuro.

El *flat tax* es una opción obligada para, al menos, estudiar seriamente. Su implantación sería realmente beneficiosa para todos, especialmente para las personas de bajos recursos.

Si existiera una tasa fija aplicable a todos los contribuyentes estimularía al sujeto pasivo al pago de sus contribuciones ya que resultarían más costosas buscar las formas de evadir al fisco o sostener un comercio informal e incrementaría la inversión en nuestro país atrayendo con ello fuentes de empleo y así una estabilidad económica social.

Los cambios no son malos, pues es necesario ser flexibles de acuerdo a las nuevas necesidades económicas y sociales, si bien como un mecanismo de defensa social, les tememos y hasta cierto punto existe la negación a los mismos, sin embargo, un cambio adecuadamente estudiado, planeado, e implantado en cuanto a materia fiscal se refiere traerá consigo efectos positivos.

4.3.1 PLANEACIONES ALTERNAS RESPECTO AL TEMA DE ESTUDIO

En las siguientes líneas veremos a través de casos prácticos algunas estrategias que se podrán aplicar respecto al régimen fiscal de estudio de este material.

Aunque es muy difícil tener una receta de cocina para cada caso, aquí comentamos algunas de las alternativas que pueden ser adaptadas de acuerdo a las necesidades de cada tipo de contribuyente, buscando en cada momento que se adecuen al marco normativo que establecen las diferentes leyes fiscales.

Cada persona en lo particular deberá de valor la procedencia o no de la alternativa, buscando en todo caso apegarse a la legalidad y Constitucionalidad de las normas establecidas.

Existen estrategias fiscales que requieren que el contribuyente realice ciertas inversiones, con la finalidad de producir aumentos en la deducibilidad para efectos del I.S.R y del IETU, así como mayor acreditamiento para efectos del IVA.,

A continuación observaremos como diversos tipos de contribuyentes aprovechan esta regla de oro de las finanzas para disminuir su carga tributaria.

Caso 1. Reinversión de las utilidades del negocio, en la Adquisición de mercancías.

Planteamiento:

El Sr. Carlos Pineda es propietario del Restaurante con nombre comercial “EL ALBORAL ” y factura a sus clientes las ventas realizadas. *El tiene temporadas, donde vende según nos dice “ muy bien “ , por lo tanto su negocio es cíclico.*

El Sr. Bravo desea disminuir su carga tributaria.

Estrategia:

1. Se le recomienda que reinvierta en el negocio sus utilidades, con la finalidad de verse favorecido fiscalmente.
2. La primera ventaja, es que no efectuará pagos provisionales en ISR y en IETU debido a que el resultado le daría una pérdida (recordemos que estas personas realizan su pagos provisionales acumulando sus ingresos desde el inicio hasta el periodo de pago, tanto en ISR como en IETU).
3. El segundo punto a su favor es que no tendría que pagar el IVA debido a que le resultaría mayor la cantidad acreditable que la causada o en ceros.
4. Al final del ejercicio, para que no le produzca pago en la declaración anual de ISR, podría efectuar una compra adicional, con la finalidad de proveerse de bienes para el siguiente año y serían totalmente deducibles y acreditables.

Aquellos negocios que se puedan adaptar a esta mecánica de reinversión les puede llegar a producir su buena administración, ventajas fiscales.

Caso 2. Inversión del dinero prestado en la compra de mercancías.

Diagnóstico:

La Sra. Martha Zavala Núñez tiene una fábrica que elabora ropa para niño y se encuentra inscrita bajo el Régimen de Actividad Empresarial y Profesional. Al escuchar que el Sr. Carlos puede deducir de su cálculo sus compras, se imaginó que ella podía hacer lo mismo, sin embargo ella cuenta con una limitante, ella no tiene dinero que le sobre para hacer las compras, y tiene gastos no deducibles.

Dada la situación la Sra. Martha desea optimizar su carga tributaria.

Estrategia:

1. Se le recomienda solicitar un préstamo al Banco para efectuar una compra de mercancías adicionales al final del año con la finalidad de que le quede reflejada una pérdida y esto permita que queden los pagos provisionales como saldo a favor de ISR y los solicite en devolución (si en su caso procediera).
2. Con la devolución de los pagos provisionales por parte del SAT, pagará una parte del préstamo de la mercancía.
3. Al venderla en el 1er mes del siguiente ejercicio recuperará el dinero y pagará el remanente.
4. En el 2º mes tendrá que comprar la mercancía y así sucesivamente como el Sr. Carlos.
5. El primer impacto positivo es que no efectuará pago en su declaración anual en abril, tanto para ISR como para IETU.
6. Adicionalmente le producirá por la compra de mercancías un IVA que podrá utilizar para las siguientes ventas de mercancías.

Caso 3. Inversión en activo fijo nuevo, con la venta del obsoleto.

Planteamiento:

El SR Pedro Pérez Castillo es una persona física que esta inscrita bajo el régimen de la sección I con la actividad de profesionista en el ramo de la ingeniería y desea aprovechar la ventaja que ofrece la Ley al poder deducir las compras de su activo fijo efectivamente erogadas, tanto para ISR (no se aplica para automóviles, terrenos y construcciones) y IETU, aplicándose para IETU en todos los casos.

El SR. Pedro cuenta con una computadora vieja la cual quiere dar de baja, vendiéndola y recuperando una mínima cantidad.

El Sr. Pedro quiere aprovechar el beneficio explícito para estos contribuyentes, cuando su ingreso en el ejercicio no excede a los \$ 840,000.00 pesos (ver cantidad actualizada), la anterior limitación no aplica a IETU.

Estrategia:

1. El Sr. Pedro adquiere la máquina nueva con la venta de la máquina vieja más una inversión adicional, provocando con ello que aumente sus deducciones, sobre su pago provisional en ISR y IETU, y adicionalmente teniendo un IVA acreditable, debido a la compra de tal equipo.

Cabe comentar que esta situación se puede aplicar a la compra de otros activos, como por ejemplo un escritorio.

En el caso de otros profesionistas como un dentista, podría su unidad completa deducirla en forma inmediata, siempre y cuando la haya pagado, tanto para ISR como para IETU.

En el caso de que el Sr. Pedro observa que sus ingresos podrían llegar a exceder los \$ 840,000.00 en el ejercicio y si su esposa tiene la misma profesión y presta también los servicios podría compartir los ingresos para no salir del beneficio fiscal de ISR, no afectando en nada en materia de IETU.

Es importante mencionar que la anterior situación no puede ser una ficción, por lo que recomendamos se formule los contratos de prestación de servicios y se presten en forma real los servicios por la esposa del Sr. Pedro.

CONCLUSIONES

Después de la investigación y análisis presentados en este material se ha llegado a las siguientes conclusiones:

Tomada en cuenta la hipótesis general se comprueba que de acuerdo a los datos reportados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el importe que se pretendía recaudar por el Impuesto Empresarial a Tasa Única en el primer año de su aplicación 2008 era de 69,687.5 Millones de pesos⁴¹ mientras que para el 2009 se espera obtener la cantidad de 55,408.4 Millones de pesos;⁴² durante el año 2008 se recaudó sólo 46 mil 794.40 millones de pesos, 32.85 por ciento menos de los 69 mil 687.50 millones previstos originalmente para ese ejercicio.

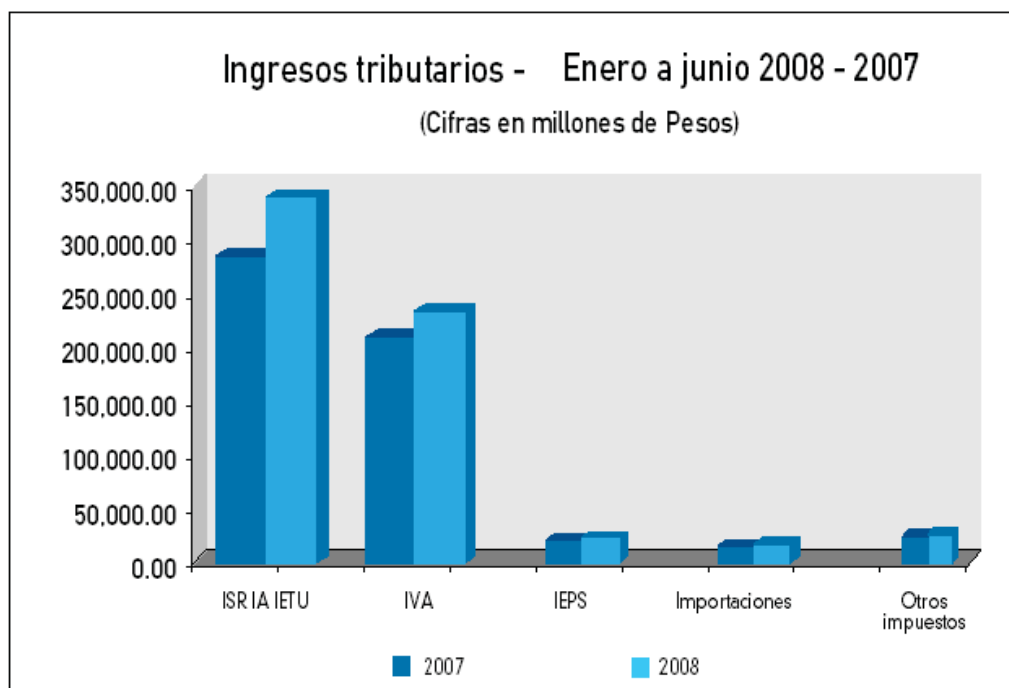
De modo que es un hecho que el IETU ha dado mayor recaudación que el Impuesto al Activo, como podemos observar durante el primer semestre del 2008 mejoro la recaudación en comparación con el mismo semestre del año anterior, incrementando en términos reales la obtención de ingresos tributarios no petroleros en un 10.5%. Y si bien la recaudación que se obtuvo del IETU en el primer semestre del 2008 resultó menor a lo programado, en \$3,522 millones de pesos, resulta evidente que la recaudación por concepto de IETU, de \$28,0279 millones de pesos en el mismo periodo es un factor importante que ha mejorado la recaudación⁴³ como lo muestra la siguiente tabla.

⁴¹ Ley de Ingresos de la Federación para el año 2008.

⁴² Ley de Ingresos de la Federación para el año 2009.

⁴³ Higuera Velásquez Pedro, Presidente de la Comisión de Asuntos Tributarios Coparmex, Artículo Los Ingresos Tributarios en México, p 12 y 13, [WWW/entornofiscal.com](http://WWW.entornofiscal.com)

Figura 6



Fuente: SHCP

En cuanto al primer trimestre del año 2009 se ha logrado recaudar 18,011.4 millones de pesos, por concepto de IETU, lo cual fue equivalente a 19.0 por ciento más que en el similar periodo del año pasado.⁴⁴

Y que definitivamente el sector compuesto por los contribuyentes que se ubican en el Régimen de Actividad Empresarial y Profesional se ven afectados con la nueva imposición del IETU puesto que como se ha observado en los cálculos si se incrementa su carga contributiva ya que en años anteriores su impuesto era bajo o inclusive con saldos a favor esto con respecto al ISR y tomando en cuenta que el ISR se determina en base a tarifa, además de disminuir sus ingresos con las múltiples deducciones y con el beneficio de disminuir también las pérdidas de ejercicios anteriores.

⁴⁴ Página del SAT ; Informe Tributario y de Gestión 2009 Primer Trimestre.

Además, las personas que trabajan por honorarios, sin prestaciones, generalmente tienen saldo a favor al concluir el año, porque la empresa para la que laboran les retiene el 10% del pago por concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR), y ahora con el nuevo impuesto deberán de pagar la diferencia entre el (16.5% para 2008) 17% del IETU y el ISR

El IETU afecta más a las personas físicas que trabajan por honorarios que ganan menos, porque en el caso de las que tienen ingresos superiores, la tasa de ISR es mayor que la del IETU y debido a esto se paga el impuesto que resulte más alto entre los dos, el nuevo gravamen no les afecta.

El régimen de actividad empresarial al igual que en el régimen de honorarios tal parece que entre menores sean sus ingresos mas incrementa su carga contributiva pues anteriormente si en determinado calculo mensual tenia un saldo a cargo y este mismo contribuyente contaba con pérdidas de ejercicios anteriores ya no efectuaba el pago de ISR y ahora con el IETU tendrá que efectuar el pago del 16.5% sobre su utilidad por lo que se dice que este impuesto castiga el tener deducciones mayores a ingresos en algún ejercicio.

Así pues, a partir del 2008 los contribuyentes están obligados a pagar al fisco tanto ISR como IETU, aunque al final del día realmente sólo terminan pagando el gravamen que resultó más alto de los dos.

Por lo anterior podemos concluir que el IETU afecta a empresas con pérdidas fiscales, empresas con crédito al salario u otros estímulos fiscales, empresas que tienen planes de previsión social agresivos, empresas con esquemas de planeación fiscal para ISR.

Pero también como aspecto positivo “particular” de este impuesto podemos concluir que tiene como ventajas los siguientes puntos:

- ☐ La tasa es baja
- ☐ No tiene tratamientos diferenciados lo que lo hace mas equitativo

- ☐ Manejado individualmente es más sencillo que el ISR
- ☐ Promueve la inversión
- ☐ Grava a flujo de efectivo

Y en cuanto a las desventajas encontramos los siguientes aspectos:

- ☐ La base gravable no es un indicador de capacidad económica
- ☐ No aplica criterios de progresividad
- ☐ El régimen de transición perjudica a algunos sectores como se a observado
- ☐ Castiga el tener deducciones mayores a ingresos en algún ejercicio

Sin embargo podemos concluir pues, que en México la inadecuada aplicación del impuesto hoy por hoy a afectado directamente el bolsillo de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA .

Reyes Altamirano Rigoberto, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Aspectos constitucionales comentarios jurisprudencias, Ed. Tax editores 1ª edición 2008.

Pérez Chávez José, Estudio practico del IETU, Ed Tax editores 1ª edición 2007

Pérez Chávez José, Campero Guerrero Eladio, Fol Olguín Raymundo, Régimen Fiscal de los Ingresos por Actividad Empresarial y Profesional, Ed Tax editores Tomo II, 6ta edición.

Domínguez Ortiz María Elena, Reformas Fiscales 2008 análisis y comentarios, caso práctico IETU, Ed. Sistema de información contable y administrativo-computarizados 2ª edición

López Lozano Eduardo, Análisis integral del nuevo impuesto empresarial a tasa única, Ed Ediciones Fiscales ISEF 1ª edición 2008

Calvo Langaria Cesar, Visión Fiscal IETU-IDE, Ed publicaciones administrativas contables jurídicas 1ª edición 2008

Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación Practica de ISR y el IETU Personas físicas Ed Ediciones Fiscales ISEF 4ª edición

Domínguez Orozco Jaime, Pagos Provisionales del ISR y el IETU, Ed ISEF

Revista PAF

Revista Información Dinámica de Consulta

Revista Notas Fiscales

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única