



# UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA  
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

EL IETU, SU IMPACTO EN LAS PERSONAS  
FÍSICAS, CONSTITUCIONALIDAD Y  
COORDINACIÓN CON EL ISR

## TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

PRESENTA  
DANIEL ALEJANDRO MAGAÑA URBINA

DIRECTOR DE TESIS  
DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia Mich., JUNIO 2011



Dedico esta tesis:

Primeramente a mi madre, ya que sin ella, nada de esto hubiera sido posible.

A mi prometida, por ser una compañera fiel.

A mis amigos, por estar aquí siempre cuando más los he necesitado.

Y, agradezco al Doctor José Luis Chávez Chávez, por sus consejos, por ser un buen amigo y un gran maestro.

“Si el gobernante se impone por sus cualidades y mantiene el orden en armonía con las buenas costumbres, el pueblo sentirá vergüenza de actuar mal y avanzará por el camino de la virtud”.

- Confucio -

“Lo que sabemos es una gota de agua; lo que ignoramos es el océano”

- Sir Isaac Newton -

# **ÍNDICE**

## **Tabla de contenido**

INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO 1 - ASPECTOS METODOLÓGICOS .....	2
1.1 - OBJETIVOS .....	2
1.1.1 – OBJETIVOS GENERALES: .....	2
1.1.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS: .....	2
1.2 – HIPÓTESIS.....	2
1.3 – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
1.4 – JUSTIFICACIÓN .....	3
1.5 – MATERIALES.....	4
CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO GENERAL .....	5
2.1 – FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL.....	5
2.1.1 – La Constitución. ....	5
2.1.2 – La Ley.....	6
2.1.3 – El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado. ....	7
2.1.4 – El Reglamento Administrativo. ....	8
2.1.5 – La Circular Administrativa. ....	9
2.1.6 – La Jurisprudencia. ....	10
2.1.7 – Los Tratados Internacionales. ....	10
2.1.8.- La Doctrina. ....	11
2.2 – ORDENAMIENTOS FISCALES .....	12
2.2.1 – La Ley Fiscal. ....	12
2.2.2 – El Reglamento Fiscal. ....	12
2.3 – ÓRGANOS FACULTADOS PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA. ....	13
2.3.1 – Federales .....	13
2.3.2 – Estatales .....	14

2.3.3 – Municipales .....	14
2.3.4 – Órganos de Fiscalización .....	14
2.4 – CLASIFICACIÓN DE INGRESOS DEL ESTADO .....	15
2.5 – PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS .....	16
2.6 – PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL .....	17
2.7 – RESUMEN DE LOS CAPÍTULOS 1 Y 2 DEL LIBRO “THE FLAT TAX” DE ROBERT HALL Y ALVIN RABUSHKA .....	19
2.7.1 – Capítulo 1 - MEET THE FEDERAL INCOME TAX.....	19
2.7.2 – Capítulo 2 – WHAT’S FAIR ABOUT TAXES? .....	22
2.8 – CAPÍTULOS 3 y 5 DE “THE FLAT TAX” (“THE POSTCARD TAX RETURN” y “QUESTIONS AND ANSWERS ABOUT THE FLAT TAX”) .....	24
2.8.1 – LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA TARJETA POSTAL.....	24
2.8.2 – PROGRESIVIDAD, EFICIENCIA Y SIMPLICIDAD.....	26
2.8.3 – UN SISTEMA TRIBUTARIO PLANO INTEGRADO.....	27
2.8.4 – EL IMPUESTO INDIVIDUAL AL SALARIO.....	30
2.8.5 – EL IMPUESTO A LAS EMPRESAS .....	32
2.8.6 – INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. ....	41
2.8.7 – GANANCIAS DE CAPITAL .....	43
2.8.8 – BANCOS Y COMPAÑÍAS DE SEGUROS. ....	44
2.8.9 – IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y EMPRESAS MULTINACIONALES.....	46
2.8.10 – SEGURIDAD SOCIAL.....	48
2.8.11 – LA TRANSICION .....	48
2.8.12 – DEDUCCIONES POR DEPRECIACIÓN.....	49
2.8.13 – DEDUCCIONES POR INTERESES.....	50
2.8.14 – VARIANTES DEL IMPUESTO PLANO.....	51
2.9 – EL FLAT TAX.....	53
2.9.1 – EL FLAT TAX EN ESTONIA.....	54
2.9.2 – VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS PLANOS .....	54
2.9.3 – RESULTADOS OBTENIDOS A 5 AÑOS DE HABERLO IMPLEMENTADO	55
2.10 – EL IETU EN MÉXICO.....	56
2.10.1 – Surge la propuesta de un “Flat Tax” para México .....	56
2.10.2 – Primer modelo del Flat Tax de México y posibles problemas originados ...	57
2.10.3 – Aprobación del IETU por parte de la Comisión de Diputados.....	57

2.10.4 – El IETU calificado como inconstitucional .....	58
2.10.5 – IETU calificado como constitucional, según la SCJN.....	60
2.11 – EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IETU.....	63
2.11.1 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2008.....	63
2.11.2 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2008 AL 2009.....	65
2.11.3 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009.....	68
2.11.4 – ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009.....	71
2.11.5 – POSIBLES CAUSAS DE LA FALTA DE EFICIENCIA RECAUDATORIA ..	71
2.12 – MECÁNICA DE CÁLCULO DEL IETU.....	74
2.12.1 – BASE Y TASA DEL IETU (LIETU 1, ÚLTIMO PÁRRAFO Y DT2008, 4º)...	74
2.12.2 – DEDUCCIÓN ADICIONAL DE INVERSIONES (LIETU DT2008, 5º).....	74
2.12.3 – IETU DEL EJERCICIO (LIETU 7 Y 8).....	74
2.12.4 – PAGOS PROVISIONALES (LIETU 9 Y 10) .....	75
2.12.5 – CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES SUPERIORES A INGRESOS EN EL IETU (LIETU 8, 1ER PÁRRAFO; 10, 1º Y 2º PÁRRAFOS Y LIF 22, 2ºP.) .....	76
2.12.6 – CRÉDITO FISCAL POR SALARIOS Y ASIMILADOS GRAVADOS (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º).....	76
2.12.7 – CRÉDITO FISCAL POR APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º).....	77
2.12.8 – CRÉDITO FISCAL POR INVERSIONES (DT2008, 6º).....	77
 CAPÍTULO 3 – MARCO TEORICO LEGAL .....	 78
3.1 – LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.....	78
3.1.1 – CAPÍTULO I.- DISPOSICIONES GENERALES .....	78
3.1.2 – CAPÍTULO II.- DE LAS DEDUCCIONES .....	84
3.1.3 – CAPÍTULO III.- DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL CRÉDITO FISCAL .....	89
3.1.4 – CAPÍTULO IV.- DE LOS FIDEICOMISOS.....	96
3.1.5 – CAPÍTULO V.- DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES .....	97
3.1.6 – CAPÍTULO VI.- DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES....	99
3.1.7 – CAPÍTULO VII.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.....	99
3.1.8 – ARTÍCULOS TRANSITORIOS .....	100
3.2 – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....	109

3.2.1 – CONTRIBUYENTES DEL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO II.....	109
3.2.2 – DISPOSICIONES APLICABLES AL SECTOR PRIMARIO (AGAPES) .....	109
3.2.3 – CÁLCULO DE RETENCIONES.....	110
3.2.4 – ACUMULACIÓN DE INGRESOS POR PERSONAS FÍSICAS .....	112
3.2.5 – CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL .....	112
3.3 – LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	117
3.3.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN .....	117
3.3.2 – REGLAS PARA EL MOMENTO DE LA ACUMULACIÓN DE INGRESOS .....	117
3.3.3 – CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....	118
3.3.4 – CONCEPTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES .....	119
3.4 – CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	120
3.4.1 – APLICACIÓN GENERAL DE LA CONSTITUCIÓN.....	120
3.4.2 – OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO .....	120
3.5. – CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN .....	121
3.5.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN DE BIENES.....	121
3.6 – CONFLICTOS E INCONSTITUCIONALIDADES DEL IETU .....	123
3.6.1 – ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA DE LA CPEUM.....	123
3.6.2 – PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SEGÚN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA.....	123
3.6.3 – ¿EL IETU ES IMPROPORCIONAL?. ANÁLISIS DE SU COORDINACIÓN CON EL ISR. ....	124
3.6.4 – TESIS DE JURISPRUDENCIA EMITIDAS POR LA SCJN Y ANÁLISIS DE LAS MISMAS.....	132
CAPÍTULO 4 – PROPUESTA.....	138
CAPÍTULO 5 – CONCLUSIONES.....	139
CAPÍTULO 6 – BIBLIOGRAFÍA.....	140

## INTRODUCCIÓN

El Impuesto, la contribución, derecho, o como sea que se le llame a un pago que se tenga que hacer al Estado, es algo que debe de cumplir con ciertas reglas de cálculo y recaudación establecidas en los distintos lineamientos que emanan de la Constitución.

En un entorno económico como el de México, existe una política tributaria realmente complicada, ya que se rige por una serie de impuestos entre los que se destacan algunos como: El ISR, el IVA, el IETU, por supuesto, y el IEPS.

Algunos países, como Estonia, se han destacado por establecer reformas tributarias radicales, pero muy efectivas, a tal grado que los mismos han ido incrementando su índice de recaudación y al mismo tiempo se han dado el lujo de disminuir las tasas tributarias. Esas reformas radicales se dieron gracias a la revolución del Flat Tax, que es un impuesto plano con similitud al IETU.

Al integrar el IETU a la estructura tributaria del país, no se tomaron en cuenta las fallas que el actual sistema tributario mexicano ya tenía y eso creó ciertas controversias y polémica con el mismo.

El presente trabajo estaba previsto como una simple recaudación de información para fines meramente didácticos, pero el análisis continuo de diferentes casos de cálculos del IETU, jurisprudencias y demás trabajos de otros autores le dio un giro importante al tema, convirtiéndolo en un análisis del origen del impuesto, del impacto que tiene en las personas físicas y de las inconstitucionalidades que se derivan por la deficiencia en la política tributaria del país.



## CAPÍTULO 1 - ASPECTOS METODOLÓGICOS

### 1.1 - OBJETIVOS

#### 1.1.1 – OBJETIVOS GENERALES:

Conocer las razones de por qué el IETU junto con el ISR están creando un entorno tributario con inconstitucionalidades en México, así como mostrar el impacto que ha provocado la introducción del IETU en la carga tributaria de las personas físicas.

#### 1.1.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Demostrar con cifras, que la introducción del citado Impuesto provoca que la recaudación en el sistema tributario mexicano viole claramente el principio de proporcionalidad del artículo 31 fracción cuarta de nuestra máxima Carta, la Constitución.
- Demostrar que la integración del IETU al sistema tributario no fue una buena decisión.
- Verificar las cifras de recaudación del impuesto de los años 2008 y 2009.
- Demostrar que los dos impuestos en conjunto (el ISR y el IETU) no tienen una buena coordinación y que se debe de eliminar uno.

### 1.2 – HIPÓTESIS

- Al introducirse la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la carga tributaria en conjunto (IETU con ISR) se vuelve inconstitucional, así haciendo que algunos contribuyentes que tienen una mayor base gravable en ocasiones terminen pagando menos que otros que tienen una menor base gravable.
- La inconstitucionalidad reside en la falta de coordinación entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta.

### 1.3 – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La reforma fiscal donde se introdujo el Impuesto Empresarial a Tasa Única fue muy anticipada. El 20 de junio del 2007 fue enviada para aprobarse y su publicación tuvo lugar el día 1º de Octubre del mismo año.

Asimismo, entra en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y sus disposiciones a partir del 1º de enero del 2008.

Entrando esta nueva ley y su respectivo reglamento, se da lugar a la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo y de su reglamento.

El impuesto da lugar a suponer que sólo grava a los ingresos por actividad empresarial, pero en la ley se contemplan tres clases de actividades.



El IETU ha causado un gran impacto en las utilidades de las personas físicas, así aumentando la carga tributaria con relación a los impuestos directos en México en un doscientos porciento por lo menos.

Al introducir la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se generaron una serie de inconformidades por parte de los contribuyentes. Las inconformidades han sido con relación a la posible inconstitucionalidad existente en el impuesto. Y con relación a estas inconstitucionalidades, los contribuyentes han recurrido al amparo contra los principios constitucionales de los impuestos del artículo 31 fracción cuarta de nuestra carta magna.

El problema es que las autoridades dieron resolución negativa a esos amparos, así declarando que el IETU es completamente constitucional.

Los ingresos de impuestos directos captados por el Gobierno Federal en el 2009 disminuyeron considerablemente con el aumento de la tasa del IETU. Se puede suponer que algunas empresas quebraron por causa de este nuevo impuesto.

#### 1.4 – JUSTIFICACIÓN

Los legisladores especialistas en la materia fiscal de México integraron al sistema tributario la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual es un impuesto en base al flujo de efectivo que se tiene que coordinar con el ISR al ofrecer una forma de acreditar este último impuesto con el IETU generado ya sea en el ejercicio o en el pago provisional de que se trate, ya depende del caso. Una serie de inconformidades han sido originadas y estas han sido originadas con toda la razón, ya que el IETU y el ISR no tienen una buena coordinación y se origina a causa de ello un incumplimiento en el principio de proporcionalidad tributaria, haciendo que unos contribuyentes en la misma situación jurídica paguen menos impuestos que otros.

El impacto que tuvo la integración de esta ley en las personas físicas fue colosal, de tal manera que la carga tributaria aumenta por lo menos en un 200% con respecto al ISR que les correspondía pagar anteriormente.

La presente tesis fue realizada con el objeto de que sea tomada en cuenta como propuesta para que sea derogada alguna de las dos leyes de impuestos directos, ya sea la del Impuesto Empresarial a Tasa Única o la del Impuesto Sobre la Renta (que de preferencia sería mejor que fuera esta última).

Otra de las razones para que esta tesis sea tomada en cuenta para derogar alguno de los dos impuestos es que el IETU no resultó ser igual de efectivo que el revolucionario Flat-Tax de Hall y Rabushka y como ayuda para esto, se encuentra integrado un resumen del libro “The flat Tax” de estos mismos autores, así como la efectividad de la recaudación del mismo en otros países.



### 1.5 – MATERIALES

- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Tesis de jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- Revistas especializadas en la materia de impuestos
- Páginas web



## CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO GENERAL

### 2.1 – FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL

Adolfo Arrijoa Vizcaíno, haciendo mención de la obra de García Máynez dice lo siguiente: “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”.<sup>1</sup>

- a) La Constitución
- b) La Ley
- c) El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado
- d) El reglamento administrativo
- e) La circular administrativa
- f) La jurisprudencia
- g) Los tratados internacionales

Antonio Jiménez González menciona además de los anteriores la costumbre y los principios generales del derecho, como fuentes de un sistema jurídico, y además de estos, Hugo Carrasco Iriarte menciona la doctrina también como parte de estas, y además de todas las anteriores, Refugio de Jesús Fernández Martínez menciona los convenios interestatales o de coordinación fiscal como parte de las mismas fuentes.

Fernández Martínez afirma que su clasificación no es del todo adaptable y menciona lo siguiente:

“En un régimen jurídico como el de nuestro país, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, la costumbre y la doctrina no pueden crear derechos ni obligaciones que suplan o contraríen a la ley”.<sup>2</sup>

#### 2.1.1 – La Constitución.

“La constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”.<sup>3</sup>

Se encuentra en la parte más alta de la jerarquía de leyes, y por eso tiene carácter de norma suprema, ya que en virtud de esta, todas las demás existen.

---

<sup>1</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 30

<sup>2</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 25

<sup>3</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 46



Para Jiménez González, la Constitución es “la fuente por excelencia del orden jurídico y por lo tanto la fuente de las fuentes de derecho”.<sup>4</sup>

Menciona que gracias a la constitución; La Ley, los Tratados Internacionales, los Reglamentos, la Costumbre, los Principios Generales del Derecho, etc., tienen el valor de Fuentes del Derecho.

Arrija Vizcaíno menciona algo similar; dice que “el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados”.<sup>5</sup>

### 2.1.2 – La Ley.

“La ley se ha definido como la norma jurídica emanada del poder público debidamente facultado para ello (Poder Legislativo), con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad”.<sup>6</sup>

Esa es la definición de Ley para Fernández Martínez, pero además, hace mención de la generalidad, abstracción y obligatoriedad como sigue:

“La ley es *general*, porque sus disposiciones son aplicables no a determinadas personas o actos, sino a un número indeterminado e indefinido de actos y personas. Todo sujeto al caer dentro del supuesto previsto por la norma, queda supeditado al orden general de la ley.

La ley debe expresarse en *términos abstractos*, para aplicarse a casos concretos, cuyo número el legislador no puede prever, por lo cual hace abstracción de ellos, o sea, la ley se expresa en supuestos que de realizarse o producirse, se concretizan aplicando las consecuencias previstas por la misma.

La ley debe ser obligatoria y sancionada por la fuerza que administra el Estado, si no lo fuera perdería su naturaleza coercitiva, o sea la posibilidad de obligar al cumplimiento de las normas jurídicas con la fuerza del Estado”.<sup>7</sup>

En México, todo individuo es igual ante la ley y de la misma manera se aplicarán tomando en cuenta la jerarquía de leyes y tendrán sus efectos dependiendo del acto que sea sujeto ante la misma.

---

<sup>4</sup> Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, editorial Thomson, primera edición, México 2002, pág. 140

<sup>5</sup> Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 31

<sup>6</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 25

<sup>7</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 26



### 2.1.3 – El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado.

“El Decreto Ley representa una excepción al principio de división de los poderes, pues en este caso es el Poder Ejecutivo el que se encuentra facultado directamente por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden crear o incluso modificar ordenamientos. Esto sin necesidad de una delegación del Congreso”.<sup>8</sup>

Esa fue la opinión de José Luis Chávez, y por su parte Hugo Carrasco manifiesta lo siguiente:

“Tiene lugar cuando la *Constitución* autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, a que asuma la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias a fin de hacer frente a tal situación. Como ejemplo podemos citar las disposiciones que el Presidente de la República tiene el poder de emitir cuando, en los términos del art. 29 de la *Constitución*, han quedado suspendidas las garantías individuales. Otro caso es el previsto por el art. 73, fracc. XVI, de la misma *Constitución*, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país”.<sup>9</sup>

En realidad quien sabe si sea conveniente para la nación que se apliquen esos artículos, ya que el 29 dice que “podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación”, entonces con los impuestos ¿será lo mismo?.

Al ver lo que dice el artículo 73, fracc. XVI, tal vez a muchas personas se les podría venir a la mente que el Estado tomará medidas sanitarias como en ciertas películas de terror, y en realidad el artículo no dice nada contrario a eso que se podría pensar, ya que dice lo siguiente:

“**2a** en caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, el Departamento de Salubridad tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República”.<sup>10</sup>

La cuestión aquí podría ser: ¿Cuál es el alcance, o más bien, qué límites hay en esas medidas preventivas?

---

<sup>8</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 47

<sup>9</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003, pág. 325

<sup>10</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, editorial, Sista, 34a. edición, México 2007, pág. 57



Dice Fernández Martínez:

“el decreto-ley no es fuente formal del derecho fiscal de manera permanente, también lo es que no se le puede negar su importancia, porque su existencia deriva de contingencias difíciles de prever; de llegar a presentarse, provocan la expedición de decretos-ley, y en la medida en que dichos decretos contengan disposiciones de carácter fiscal, en esa misma medida, se consideran fuente del derecho fiscal”.<sup>11</sup>

Como ejemplo se puede tomar en cuenta alguna facilidad administrativa que emita el SAT mediante decreto. Esto podría ser tal vez por causa de alguna catástrofe que suceda en algún lugar de la República.

“El Decreto Delegado consiste en la transmisión al Ejecutivo de las facultades inherentes al Congreso de la Unión por autorización propia del mismo”.<sup>12</sup>

Como ejemplo de éste, Carrasco Iriarte menciona lo siguiente:

“Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente de la República, como en el caso del art. 131, segundo párrafo, de la *Ley Fundamental*, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país”.<sup>13</sup>

#### 2.1.4 – El Reglamento Administrativo.

“El reglamento es un ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo obedeciendo el cumplimiento del artículo 89, fracción I Constitucional.

Las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes:

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

A pesar de que originalmente el objetivo del reglamento era ser un instrumento de aclaración y aplicación de la ley, actualmente representa una fuente importante del Derecho Fiscal, pues en él, nuestro legislador, al expedir la ley

---

<sup>11</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 27

<sup>12</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 48

<sup>13</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003, pág. 325



fiscal reserva el alcance de los principios contenidos en la ley para hacer práctica su aplicación”.<sup>14</sup>

En otras palabras, el reglamento administrativo puede ser definido como “un conjunto de normas jurídicas del Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.<sup>15</sup>

Fernández Martínez añade además lo siguiente:

“El reglamento puede ser de tres clases a saber:

- Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal)
- Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
- Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado, y la ordenación del personal adscrito al mismo, y de los entes de las instituciones públicas y dependencias de la administración activa (Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).<sup>16</sup>

#### 2.1.5 – La Circular Administrativa.

Una definición corta sería la siguiente:

“La circular se presenta como un medio de comunicación interna entre los diversos niveles de la administración, generalmente teniendo por contenido instrucciones o mandatos que un nivel jerárquico superior transmite a los inferiores”<sup>17</sup>

José Luis Chávez, por su parte dice:

“Se puede considerar a las circulares como una derivación del reglamento; de igual manera, tienen carácter administrativo, sin embargo éstas no son competencia única del Presidente, sino también facultad de los funcionarios superiores de la administración pública. En algunas ocasiones las disposiciones son de carácter interno de la dependencia del Poder Ejecutivo, en otras

<sup>14</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 48

<sup>15</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 50

<sup>16</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 29

<sup>17</sup> Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, editorial Thomson, primera edición, México 2002, pág. 184



especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, es decir, no incluyen normas, sino simplemente la publicación de la interpretación que hace la autoridad de la norma”.<sup>18</sup>

Arrijo Vizcaíno menciona que éstas circulares “han tenido también en el Derecho Fiscal Mexicano un desarrollo positivamente abrumador, proveniente sin duda alguna del continuo crecimiento de los problemas fiscales que en su complejidad, rebasan con frecuencia el contexto de las leyes y reglamentos, y obligan a los funcionarios hacendarios a recurrir a las circulares administrativas para intentar solucionarlos”.<sup>19</sup>

### 2.1.6 – La Jurisprudencia.

Esta palabra significa “prudencia de lo justo”, según Hugo Carrasco Iriarte y dice que: “La jurisprudencia obligatoria en materia fiscal la pronuncia el Poder Judicial de la Federación, que en última instancia determina los criterios que deben seguirse al resolver las contiendas tributarias”.<sup>20</sup>

“Definida por García Máynez como “el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales”, podemos entender que es la interpretación que llevan a cabo los tribunales competentes con motivo de la resolución de los asuntos sometidos a su jurisdicción, sosteniendo el mismo criterio en cierto número de casos”.

En nuestro sistema jurídico, la jurisprudencia puede ser creada solamente por:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación
- b) Los Tribunales Colegiados de Circuito
- c) El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- d) Los Tribunales Administrativos de los Estados y el Distrito Federal”<sup>21</sup>

### 2.1.7 – Los Tratados Internacionales.

“Son los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados para la creación, modificación o extinción de consecuencias jurídicas. Se encuentran

---

<sup>18</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 49

<sup>19</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 53

<sup>20</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003, pág. 560

<sup>21</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 50



contemplados en el artículo 133 de nuestro máximo ordenamiento donde se les brinda el carácter de ley suprema.

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.<sup>22</sup>

“En nuestro país la mayoría de los tratados internacionales celebrados en materia financiera tienen como objeto principal el evitar la doble tributación y la creación de organismos financieros internacionales”.<sup>23</sup>

#### 2.1.8.- La Doctrina.

José Luis Chávez, citando a Hugo Carrasco describe a la Doctrina de la manera siguiente:

“la constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la ciencia jurídica. Cabe establecer la diferencia entre ciencia y doctrina, pues mientras la primera consta y explica, la segunda juzga y prescribe”.<sup>24</sup>

Arrijo Vizcaíno, citando al profesor Marcel Waline dice:

“que el papel de la doctrina es el de sistematizar las soluciones legislativas, esclareciendo sus partes oscuras. La doctrina se esfuerza por deducir el espíritu general de la legislación para interpretar los silencios de la ley o sus contradicciones aparentes. También la doctrina se encarga de sistematizar las soluciones de la jurisprudencia”.<sup>25</sup>

Por su parte, Refugio de Jesús Fernández Martínez aporta lo siguiente:

“A la doctrina le corresponde desarrollar, precisar y definir los conceptos contenidos en la ley y sus reglamentos, clasificándolos, explicándolos y ejemplificándolos, desarrollando una actividad intelectual y conceptual, esencialmente constructiva para el derecho fiscal, haciéndolo avanzar rápida y sistemáticamente.

---

<sup>22</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 52

<sup>23</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 53

<sup>24</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 53

<sup>25</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 73



La doctrina no ha sido considerada como fuente directa del derecho fiscal, porque no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, y las opiniones de los especialistas por respetables y prestigiados que sean, no tiene fuerza obligatoria alguna para los propios contribuyentes, las autoridades fiscales o los tribunales competentes”.<sup>26</sup>

## 2.2 – ORDENAMIENTOS FISCALES

### 2.2.1 – La Ley Fiscal.

La Ley Fiscal se distingue de las demás leyes que componen el sistema jurídico mexicano por las siguientes características:

- a) Esencialmente impone la obligación de brindar dinero al Estado,
- b) Tiene eficacia específica propia, y
- c) Tiene un poder de ejercicio inmediato

Los elementos de la Ley Fiscal declaran los tratadistas que deben de ser dos:

- a) Elementos de carácter declarativo, y
- b) Elementos de carácter ejecutivo

Los de carácter declarativo se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y responsables fiscales; los de carácter ejecutivo aluden a sus deberes y la manera en que deben cumplirlos.<sup>27</sup>

Algunos ejemplos son:

### 2.2.2 – El Reglamento Fiscal.

Son actos formalmente ejecutivos, pero materialmente Legislativos. Los de carácter fiscal presentan las siguientes particularidades:

- a) La ley debe establecer la obligación; el reglamento solamente puede desarrollar la forma en que se le debe de dar cumplimiento.
- b) No es posible que existan reglamentos fiscales autónomos, es decir, todos deben estar relacionados a una ley.

<sup>26</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, págs. 36 y 37

<sup>27</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 53-54



- c) La facultad reglamentaria es indelegable, por lo que compete únicamente al Presidente de la República y no a funcionarios hacendarios.
- d) No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley ni crear o establecer nuevas situaciones.
- e) Pueden existir uno o varios reglamentos fiscales respecto de una misma ley, todos con validez en el mismo tiempo.
- f) Es una facultad discrecional, por lo que puede o no expedirse un reglamento a una ley.<sup>28</sup>

Fernández Martínez menciona que:

“el Poder Ejecutivo, al hacer uso de su atribución al expedir un reglamento, carece de facultades para imponer por medio de éste, cargas a los particulares, mayores a las contenidas en la ley que reglamenta, toda vez que su potestad jurídica y de mando, consiste únicamente en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclarándolas, precisando la materia que regula, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados”.<sup>29</sup>

Es decir, un reglamento no debe contradecir a su respectiva ley, y si lo hace, no tendrá efectos si se contrapone a la misma, ya que por cuestión jerárquica la ley tiene un valor mayor que el reglamento.

### **2.3 – ÓRGANOS FACULTADOS PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA.**

Lo son los entes autorizados por las leyes fiscales respectivas, cuando se hayan causado o realizado los hechos o situaciones jurídicas como generadores de la obligación contributiva o tributaria. Estos son:

#### **2.3.1 – Federales**

La SHCP.- Que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales.

El IMSS.- Por conducto de su tesorería, es el órgano encargado de recaudar las cuotas para el seguro social a cargo de los patrones y trabajadores que le

---

<sup>28</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 54

<sup>29</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 113



corresponden, así como las cuotas para el sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.

El INFONAVIT.- Por conducto de su tesorería que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones que le corresponden.

El ISSSTE.- Por conducto de su tesorería que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado instituto, que le corresponden.

El instituto de seguridad social para las fuerzas armadas mexicanas, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares que le corresponden. El DF por conducto de su tesorería, que es la encargada de recaudar las contribuciones que le corresponden al DF.<sup>30</sup>

### 2.3.2 – Estatales

Las entidades federativas por conducto de sus respectivas secretarías de finanzas y tesorerías generales que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones estatales.

### 2.3.3 – Municipales

Los municipios, por conducto de sus respectivas tesorerías, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones municipales. Las delegaciones de las tesorerías de los municipios.

### 2.3.4 – Órganos de Fiscalización

Se llaman órganos fiscales autónomos a los organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones, en virtud de que estos realicen actividades fiscales entre ellos destacan:

Para los contribuyentes

- IMSS
- INFONAVIT
- SAT

Para las autoridades gubernamentales

---

<sup>30</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 74



- Auditoría superior del estado.
- Auditoría superior de la federación.
- Contaduría superior de glosa.

Ingresos del Estado.-

## 2.4 – CLASIFICACIÓN DE INGRESOS DEL ESTADO

Ingresos del estado:<sup>31</sup>

INGRESOS DEL ESTADO	I. INGRESOS TRIBUTARIOS	a) Impuestos b) Aportaciones de seguridad social c) Derechos d) Contribuciones especiales e) Tributos o Contribuciones accesorias
	II. INGRESOS FINANCIEROS	a) Empréstitos b) Emisión de Moneda c) Emisión de bonos de deuda pública d) Amortización y conversión de la Deuda Pública e) Moratorias y Renegociaciones f) Devaluaciones g) Revaluaciones h) Productos y derechos i) Expropiaciones j) Decomisos k) Nacionalizaciones l) Privatizaciones

<sup>31</sup> Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 82



Ingresos del Estado.- El estado mexicano requiere de ingresos para satisfacer las necesidades a través del gasto público, para lo cual es importante detallar que tipo de ingresos son los que el estado puede obtener.<sup>32</sup>

## 2.5 – PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

Tal vez puede ser algo verdaderamente insultante, al menos a la inteligencia, la cantidad interminable de supuestos principios de los impuestos, como dice el Dr. José Luis Chávez haciendo mención de algunos como:

El Principio de constitucionalidad: que “se dice basado en la tesis de que como la constitución es la norma suprema de cualquier país, resulte lógico admitir que también se constituya en principio de la tributación el que deba fijarse en ella la obligación tributaria, siendo además derivable de dicha jerarquía el que las demás leyes se le subordinen, especialmente, para el caso, las tributarias”.<sup>33</sup>

“Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera”.<sup>34</sup>

También existen otros, como:

- a).- El Principio de legalidad,
- b).- Principio de Certeza,
- c).- Principio de Comodidad,
- d).- Principio de Economía,
- e).- Principio de la Capacidad de Pago,
- f).- Principio del Beneficio,
- g).- Principio del Crédito por Ingreso Ganado,
- h).- Principio de la Ocupación plena,
- i).- Principio de la Conveniencia, entre otros.

---

<sup>32</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 76

<sup>33</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 96

<sup>34</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 245



Pero los que de verdad son de gran importancia en el sentido estricto de la ley son que se verán en el siguiente subtema.

## 2.6 – PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

Dichos principios son los siguientes

Principio de Generalidad.- “Se dice interpretable en dos sentidos: por una parte el requisito de generalidad de las leyes como condición de legalidad de las mismas y, por la otra, el de la incidencia misma de la obligación contributiva como condición generalizada o inexceptuable de gravamen a todos los ciudadanos sin distinciones de cualquier clase. Pero hay quienes le atribuyen también un tercer sentido: el de que la prevención legal de contributivo se aplique a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la prevista en las leyes como motivo de gravamen”.<sup>35</sup>

En pocas palabras, quiere decir que la obligación se aplica tanto para personas físicas como para las morales que practiquen el acto o hecho que la generen.

“ . . . El principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate. . .

. . . se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos”.<sup>36</sup>

Principio de Obligatoriedad.- “Se dice derivado de la imperatividad constitucional y hasta de la coerción legal a “contribuir” en forma obligatoria al gasto público, tanto por representar un deber ciudadano como por significar un interés público. Y, ciertamente, la obligatoriedad del tributo ha sido, desde hace varios milenios, la única y absoluta verdad sobre él”.<sup>37</sup>

En otras palabras, también podría ser:

“que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano,

<sup>35</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 99-100

<sup>36</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 248

<sup>37</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 100



automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca”.<sup>38</sup>

Mientras las personas se encuentren dentro de las hipótesis normativas que estén previstas en cualquier ley, significa que la relación tributaria se encuentra regulada por un conjunto de normas y principios del derecho y así se evita la arbitrariedad en los actos realizados por parte de la autoridad.

Principio de Vinculación con el Gasto Público.- “que se dice derivado de la prevención constitucional sobre el destino de la recaudación. Si los tratadistas fuesen suficientemente sinceros se limitarían a decir que todo gobierno exige el pago de impuestos para sostenerse y que, desde luego, ello no constituye principio alguno sino la simple y escueta realidad de esa función”.<sup>39</sup>

En la misma fracción cuarta se estipula que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, así que simplemente se tendría que interpretar en el sentido de que si la persona se encuentra dentro de este supuesto, tiene que aportar para el buen funcionamiento del país.

Principio de Equidad.- “Se dice descendiente directo de la tesis aristotélica sobre la justicia –tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales- y que algunos interpretan en razón del impacto económico del tributo –que sea el mismo para todos los comprendidos en una misma situación- y otros en el sentido de que no haya excepciones ni privilegios-. Obviamente equidad es igualdad, por lo que otros más se remiten al texto constitucional y acaban por encontrarlo indisolublemente ligado a la proporcionalidad”.<sup>40</sup>

Arrijo Vizcaíno, citando a Margain Manautou dice que él estima a su vez que un tributo “será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.<sup>41</sup>

Principio de proporcionalidad.- “Se dice basado en una de las máximas –no principios- que enunciara Adam Smith, y al que describen como ajuste de la obligación tributaria a la capacidad contributiva del tributante. Incluso lo complementan con la tesis de las tarifas progresivas –como si las tasas no fuesen la proporcionalidad perfecta- y hasta aderezan sus hipótesis con toda una serie de consideraciones sobre la igualdad y la desigualdad, el supuesto “principio de justicia” y hasta los ya clásicos bizantinismos sobre la función redentorista del tributo cuando grava más a los que más tienen y menos a los desvalidos, que la distribución de las cargas tributarias incidan sobre diversas fuentes de riqueza para evitar excesos y que no se llegue a la confiscación.

---

<sup>38</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 250

<sup>39</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 100

<sup>40</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 101

<sup>41</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 259



Lógicamente se trata como principio a lo que no pasa de ser una mera medida administrativa de corte puramente recaudatorio”.<sup>42</sup>

Arrija Vizcaíno dice al respecto:

“ . . . el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos”.<sup>43</sup>

## 2.7 – RESUMEN DE LOS CAPÍTULOS 1 Y 2 DEL LIBRO “THE FLAT TAX” DE ROBERT HALL Y ALVIN RABUSHKA

### 2.7.1 – Capítulo 1 - MEET THE FEDERAL INCOME TAX

El impuesto federal a los ingresos (Federal Income Tax o lo mismo que es el ISR pero en los Estados Unidos) es un desastre. No es eficiente, no es justo, no es simple, no es comprensible. Este impuesto incita a la evasión fiscal. Cuesta billones de dólares administrarlo y le cuesta contribuyentes al país.

#### 2.7.1.2 – *What’s ahead*

El objetivo de este libro es el de mostrar que un simple y bajo impuesto plano es el mejor posible reemplazo al actual Impuesto Federal de Ingresos.

Las cargas del impuesto son las siguientes:

- El impuesto Federal de Ingresos es muy complicado de entender para los contribuyentes ordinarios
- Cuesta el cumplimiento de contribuyentes por más de 100 billones de dólares.
- Es responsable por más de 100 millones de dólares perdidos por evasión fiscal

En este libro los autores proponen que el “Flat Tax” es el impuesto más justo de todos, y también que resuelve muchos problemas de tributarios:

- Elimina la doble tributación,
- Define correctamente la base gravable,

<sup>42</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 96

<sup>43</sup> Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 257



- Es verdaderamente simple,
- Proporciona incentivos,
- Entre otros.

### ***2.7.1.3 – A nightmare of complexity***

Jimmy Carter llamó al Impuesto Federal de Ingresos “una desgracia para la raza humana”.

- La Ley de Hacienda Pública (IRS, que es Internal Revenue Service en estados Unidos) consume enormes cantidades de tinta y papel
- La Hacienda Pública en E.U.A. tiene cerca de 480 formas tributarias – La más conocida es la forma 1040 – y ha publicado otras 280 formas para explicar al contribuyente cómo llenar las 480 formas.

### ***2.7.1.4 – What the Income Tax costs the american people***

Los autores de libro dicen lo siguiente: “Es difícil imaginar que un grupo de expertos pudieran diseñar un peor sistema tributario peor que el creado por el congreso”.

El Impuesto Federal de Ingresos impone dos grandes costos a los americanos:

#### **1. Costos directos de cumplimiento**

- Mantener archivos guardados
- Aprender requerimientos de impuestos
- Preparar, copiar y mandar formas
- Honorarios
- Auditorías
- Errores de proceso

#### **2. Costos por pérdidas**

- Reducción en la formación de capital
- Dificultad para expandir el negocio, entre otros.

### ***2.7.1.5 – Direct costs of compliance***

En este Capítulo, los autores exponen el tiempo estimado que toma llenar las formas y lo poco funcional que esto es al contribuyente. También exponen una tabla del tiempo estimado que toma llenar las formas 1040.

Exponen en este capítulo lo fácil que es cometer errores con los programas de preparación de impuestos y lo costoso que es para el contribuyente preparar sus formas de impuestos, ya que aparte de pagar salarios (algunas empresas), tienen que pagar para defenderse de las auditorías de Hacienda y por los



errores que deban de subsanar por un mal servicio en la asistencia telefónica de la Hacienda Pública.

#### **2.7.1.6 – Indirect costs**

En este capítulo señalan que hay diversos costos indirectos que no son predecibles y que afectan de diversas maneras (negativas, obviamente) a las empresas.

Nos hablan sobre el Impuesto Federal de Ingresos y dicen que:

El Impuesto Federal de Ingresos consiste en dos impuestos separados: el corporativo y el personal. Estos no se integran (como en algunos países), pero es importante mencionar que, las corporaciones no pagan impuestos. Las corporaciones son medios legales convenientes para incrementar ingresos y pagar impuestos en nombre de los accionistas. Cuando una corporación llena su declaración anual de ISR, paga impuesto sobre utilidades a nombre de los propietarios de la firma. Lo malo de todo esto es que cuando se hace reparto de dividendos después de impuestos sobre utilidad, el ingreso sobre los dividendos es sujeto de doble tributación. La tarifa efectiva del impuesto es la suma de la tarifa del impuesto corporativo más la tarifa individual del impuesto sobre ingresos ordinarios multiplicado por el monto de dividendos pagados más la tarifa de la ganancia individual de capital multiplicada por las ganancias retenidas. Los fondos retenidos incrementan el valor de las acciones y generan ganancia de capital, y también constituye una doble tributación por el mismo flujo de ingresos.

Señalan que por cada dólar que el gobierno recauda, éste gasta 30 centavos.

Señalan lo deficiente que fue la política tributaria impuesta por Bush en 1990 y por Clinton en 1993, lo cual da origen al siguiente tema.

#### **2.7.1.7 – Tax evasion**

La evasión es una forma educada de decir “estafar”.

Este capítulo nos menciona el programa de auditorías que realiza la Hacienda Pública de los E.U.A. para verificar si no hay evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

Las formas de evadir pueden ser por:

- Ingresos no reportados
- Deducciones exageradas
- Falla en pagar las obligaciones
- Falla en archivar

En este capítulo se demuestra que una tarifa simple, justa y baja puede hacer posible recaudar más impuestos y no aumentando las tarifas.



### **2.7.1.8 – Tax Avoidance**

El concepto básico de esto es mantener los impuestos lo más bajos posible tomando ventaja de cada detalle técnico en la ley.

Esto tiene relación con las lagunas jurídicas, refugios fiscales, créditos fiscales, exenciones, deducciones, etc.

Se menciona en qué cantidades los anteriormente mencionados se han manifestado en los E.U.A. y cómo han afectado a la economía del país.

Los capítulos que siguen no son de mucho interés, así que sólo se mencionará lo más fundamental de lo que tratan

### **2.7.1.9 – Total costs**

Habla de los costos que generan los impuestos en el país

### **2.7.1.10 – A brief history of the Federal Income Tax**

Una corta historia del Impuesto Federal de Ingresos.

## **2.7.2 – Capítulo 2 – WHAT´S FAIR ABOUT TAXES?**

Políticos y economistas están de acuerdo en tres puntos:

- 1- El Impuesto Federal de Ingresos no es simple,
- 2- Es demasiado costoso, y
- 3- No es justo.

Pero no están de acuerdo en un cuarto punto, el cual es: ¿Qué significa justo, cuando se trata de impuestos?. Este desacuerdo explica en gran medida por qué es difícil encontrar un reemplazo para el Impuesto Federal de Ingresos que conozca las otras metas de simplicidad y costo.

Después explican el problema de lo “justo” y la opinión de cada grupo.

### **2.7.2.1 – What´s fair?**

En éste tema, los autores tratan de describir lo que es “justo”.

### **2.7.2.2 – Terminology of taxation**

Hay dos conceptos de tasa de impuesto: promedio, media o efectiva y maginal. La tasa tributaria promedio de un contribuyente es la fracción de los impuestos pagados de ingresos. Para calcular la tasa promedio de impuestos, dividir los impuestos pagados entre los ingresos. Ejemplo:



\$1,000 pagados de impuestos / \$10,000 de ingresos = una tasa del 10%

El sistema tributario de los E.U.A. contiene cinco niveles de ingresos con un rango que va desde el 15% hasta el 39.6%.

No es necesario para un sistema progresivo de impuestos tener tasas marginales. En el capítulo 3 viene el diseño de un sistema progresivo con una tasa plana. La clave de esto es dar al contribuyente la facilidad de tener deducciones personales y los ingresos que excedan después de ser aplicadas estas, sean gravados por una tasa de impuestos.

### *2.7.2.3 – Types of taxes – A lexicón*

Expone los impuestos que recauda el gobierno de los E.U.A.

- Impuestos a los ingresos
- Aportaciones de seguridad social

Entre estas se encuentran las siguientes:

- Individual Income Tax
- Corporate Income Tax

Los dos últimos son el impuesto individual y el impuesto corporativo que ya se habían mencionado.

También entran en esa clasificación los impuestos al consumo.

### *2.7.2.4 – Tax rates, tax burdens and fair shares*

Los autores presentan la teoría de que el camino más efectivo para recaudar impuestos a los ricos es bajar y no aumentar las tasas de impuestos marginales.

En este capítulo se exponen las cantidades recaudadas de impuestos cuando Andrew Mellon fue secretario de Tesorería de los E.U.A. en los años veinte, así como las recaudadas por el presidente John F. Kennedy en los años sesenta y por Ronald Reagan en los años ochentas. En este capítulo se demuestra que la decisión de George Bush de aumentar los impuestos fue algo erróneo, ya que afectó al nivel de recaudación que habían logrado las figuras antes mencionadas, causando un déficit de recaudación por culpa del presidente Bush.

### *2.7.2.5 – Tax rates and Economic Behavior*

“Altas tasas tributarias frenan la actividad económica”. Altas tasas tributarias reducen la demanda para trabajar, ahorrar e invertir. Bajas tasas tributarias fomentan el ahorro, el trabajo y la inversión.



Los partidarios de las altas tasas tributarias se aferran a una hipótesis que dice que altas tasas tributarias fomentan al contribuyente a trabajar más y a ahorrar más.

#### **2.7.2.6 – Bipartisan Support for the Flat Tax**

Al menos desde su inicio, el Flat Tax disfrutó de un soporte bipartidario.

La participación de los autores comenzó con un artículo que escribieron para el “Wall Street Journal” el 10 de diciembre de 1981 en el cual propusieron su impuesto de tasa plana. El público, los medios de comunicación y los políticos se sostuvieron en el Flat tax como un vehículo para una simplificación radical y reforma al Impuesto Federal de Ingresos. Miembros de congresos han introducido numerosas propuestas de Flat tax desde 1982; la propuesta de los autores ha sido introducida en casi todo congreso desde entonces.

Desde el 1° de marzo de 1982, el Flat Tax fue aceptado tanto por demócratas como republicanos en E.U.A.

Los liberales difícilmente creen en un sistema progresivo de impuestos, el cual para ellos significa que los ricos deberían pagar más impuestos por ingresos que otras personas. Sin embargo, el congreso ha insertado cientos de lagunas jurídicas en el Código Fiscal que permiten a algunos ricos pagar pequeños o nada de impuestos.

Por otro lado, los conservadores creen fuertemente en una economía de mercado libre, discuten que altas tasas marginales de impuestos dañan los incentivos al trabajo, ahorro e inversión.

El Flat Tax sufrió fuertes críticas por parte de los medios, señalándolo así como una “moda”.

### **2.8 – CAPÍTULOS 3 y 5 DE “THE FLAT TAX” (“THE POSTCARD TAX RETURN” y “QUESTIONS AND ANSWERS ABOUT THE FLAT TAX”)**

#### **2.8.1 – LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN UNA TARJETA POSTAL.**

Los formularios de declaración de la renta realmente pueden caber en una tarjeta postal. Un sistema tributario sencillo requiere solamente de unos pocos cálculos, en contraste con la complejidad abrumadora de los impuestos sobre la renta de hoy. En este capítulo presentamos un plan completo para un nuevo sistema tributario que establece una baja tasa impositiva bajo una definición amplia de ingreso gravable. Debido a que la base gravable es amplia, la tasa -sorprendentemente baja- de 19% recauda los mismos ingresos que el sistema tributario actual. El impuesto en las familias es progresivo: Los pobres no pagan impuestos del todo, y la fracción del ingreso que las familias pagan en impuestos



aumenta cuando aumenta el ingreso. El sistema es sencillo y fácil de entender. Y el sistema opera según el principio de gravar el consumo, las familias son gravadas por lo que toman de la economía y no por lo que aportan a ella.

Nuestro sistema se basa en un sencillo principio administrativo básico: La renta deben gravarse lo más cerca posible de la fuente generadora. El sistema tributario actual viola este principio de muchas maneras. Algunos tipos de renta, como lo beneficios complementarios no salariales de los trabajadores [fringe benefits] (pensiones, vacaciones), no se gravan del todo. Otras rentas, como los dividendos y las ganancias de capital, son gravadas dos veces. Y la renta por intereses, que se supone debe ser gravada una vez, en las demasiado frecuentes ocasiones en que contribuyentes hábiles logran recibir intereses fuera del alcance de la Oficina de Recudación (IRS, Internal Revenue Service), no es gravada del todo.

Bajo nuestro plan, toda renta es gravada con la misma tasa impositiva. El que las tasas impositivas sean iguales es un concepto básico del impuesto de tasa plana. La razón de que esto sea así es mucho más profunda que la simplificación que implica calcular usando una sola tasa impositiva. Cuando diferentes tipos de rentas son gravadas a tasas diferentes o cuando las tasas impositivas no son las mismas para todos los contribuyentes, las personas encuentran formas de obtener beneficios gracias a estas estas diferencias de tasas impositivas. La técnica consiste esencialmente en lograr deducciones o exoneraciones a la tasa más alta posible y en reportar la renta a la tasa más baja posible. He aquí algunas de las maneras en que este truco puede aplicarse:

-Una compañía paga a sus empleados con opciones de compra de acciones de la compañía porque dichas opciones de compra eventualmente serán gravadas con una menor tasa de impuesto a las ganancias de capital.

-Un administrador de un negocio de bienes raíces pide prestado a un banco y reporta los intereses que paga como deducción que reduce su renta gravable, que es gravada a una tasa marginal de 40%; pero los depositantes que prestan dinero a ese banco pagan sobre esos intereses devengados una tasa impositiva mucho menor.

- Un escritor hace arreglos de manera que sus ingresos por derechos de autor sean reportados al año siguiente, porque sabe que el año siguiente deberá pagar impuesto sobre la renta en una escala más baja.

-Una compañía paga a sus accionistas salarios exagerados porque los salarios son gravados solamente una vez, mientras que los dividendos son gravados dos veces.

-Una compañía da a sus trabajadores servicios legales prepagados como un beneficio complementario no salarial exento en lugar de efectivo, que sería gravado.



Nuestro plan elimina todas estas desigualdades e ineficiencias. Ninguna de las anteriores oportunidades de eludir impuestos, distorsionando las decisiones económicas, sobreviviría bajo nuestra reforma.

### 2.8.2 – PROGRESIVIDAD, EFICIENCIA Y SIMPLICIDAD.

Limitar la carga de impuestos que pagan los pobres es un principio central de la reforma tributaria. Algunas ideas de simplificación y de reforma burlan este principio. Ni un impuesto de ventas federal, ni un impuesto al valor agregado (IVA), es progresivo. Bajo dichos sistemas, todos los ciudadanos, pobres y ricos por igual, pagan esencialmente la misma fracción de su gasto en impuestos. Por esas razones rechazamos tanto los impuestos a las ventas como los impuestos al valor agregado (IVA). El sistema tributario del gobierno federal actualmente evita gravar a los pobres y creemos que debe permanecer así.

Exonerar a los pobres de impuestos no requiere tasas impositivas graduales que se elevan cuando las familias tienen altos ingresos. Una tasa plana, aplicada después de exonerar del impuesto un monto alto por persona, provee progresividad sin necesidad de establecer diferencias importantes en las tasas impositivas. Las tasas graduales o progresivas automáticamente crean diferentes tasas impositivas para los contribuyentes, y la consecuencia de ello es que se crean oportunidades para usar trucos para evitar impuestos. Debido a que son los contribuyentes de más altos ingresos quienes tienen más aliciente y más facilidad de usar esos trucos para aprovechar las diferencias de tasas impositivas, aplicar la misma tasa impositiva a todos los ingresos en todos los años de esos contribuyentes, es el objetivo más importante del sistema tributario de tasa plana.

Nuestra propuesta se basa simplemente en el principio de gravar el consumo. El ahorro se exonera de impuestos, resolviendo el problema que ha agobiado a los diseñadores del sistema tributario actual, que contiene una mezcla increíble de incentivos al ahorro y la inversión. Como regla general, el sistema actual grava substancialmente las ganancias provenientes de los ahorros. Por eso, hay un sesgo en la economía hacia demasiado poco ahorro y demasiado consumo. Pero el Congreso ha incluido varias disposiciones especiales para estimular el ahorro. La más importante es la exoneración de impuestos a los ahorros para la jubilación. El monto con que los patronos contribuyen a los fondos de pensiones está exento de impuesto, y además dicho monto para los trabajadores es deducible. Quienes trabajan por cuenta propia pueden aprovechar la misma oportunidad gracias a los Keogh, a las cuentas de jubilación individual (IRA, Individual Retirement Account) y a planes simplificados de pensión del empleado (SEP, Simplified Employee Pension). En general el efecto de los incentivos es disparaje, hay incentivos excesivos para algunos tipos de ahorro-inversión e incentivos demasiado pequeños para otros tipos de ahorro. Bajo nuestro sistema existe una disposición única y coherente para gravar la renta proveniente del ahorro. Toda renta es gravada, pero las rentas provenientes del ingreso ahorrado no se gravan más allá. Explicaremos más adelante el funcionamiento de esto.



Creemos que la simplicidad es una característica central de nuestro sistema. Las leyes y formularios tributarios complejos hacen un daño que va más allá de la deforestación de los Estados Unidos de América.

Impuestos complejos llevan a los contribuyentes a contratar asesores caros y a revisiones y auditorías tributarias igualmente costosas. Un sistema complejo invita al contribuyente a buscar recovecos que puedan ser usados a su favor y en contra del resto de los contribuyentes. Y los impuestos complejos disminuyen la confianza en el gobierno, llevando a una caída en el apoyo al sistema tributario y además a la proliferación de la evasión simple y llana.

### 2.8.3 – UN SISTEMA TRIBUTARIO PLANO INTEGRADO.

Nuestra tasa impositiva plana se aplica tanto a las empresas como a las personas. A pesar de que nuestro sistema tiene dos formularios de declaración - uno para las empresas y otro para los salarios y remuneraciones-, es un sistema integrado. Cuando hablamos de sus virtudes, como por ejemplo el gravamen con la misma tasa para las rentas de todo tipo, nos referimos al sistema integral y no solamente a una de sus dos partes. Tal y como explicaremos, el impuesto a las empresas, cubre a todo tipo de empresas, no solamente a las sociedades anónimas (corporations).

Nuestro impuesto de tasa plana se aplica tanto a las empresas como a las personas. Aunque nuestro sistema consta de dos formularios separados -uno para el impuesto sobre la renta de las empresas y otro para los salarios y remuneraciones-, se trata de un sistema integrado. Cuando hablamos de sus virtudes, tales como el que se aplique la misma tasa impositiva a todos los tipos de renta, hablamos del sistema, no de solamente una de sus dos partes. Como explicaremos más adelante, el impuesto a las empresas no es simplemente un reemplazo del impuesto sobre la renta corporativo existente. Cubre todos los tipos de empresas, no solamente a las corporaciones. Y cubre la renta generada por intereses, que actualmente se grava bajo el impuesto sobre la renta personal. En nuestro sistema, toda la renta se clasifica como renta de la empresa o salarios y remuneraciones (incluyendo los beneficios de pensión). El sistema es hermético. Los impuestos sobre ambos tipos de renta son iguales. El impuesto al salario tiene características para hacer progresivo al sistema completo. Ambos impuestos se reportan en formularios del tamaño de una postal. La baja tarifa impositiva de 19 por ciento es suficiente para generar ingresos tributarios similares a los que generó el sistema tributario tal y como era en el año 1993, el último año para el que tenemos datos completos al momento de escribir esto.

La lógica esencial de nuestro sistema es la siguiente: Queremos gravar el consumo. Las personas hacen una de dos cosas con su renta, la gastan o la invierten. El consumo es la renta menos la inversión. Un impuesto realmente sencillo haría que cada empresa pagara un impuesto sobre la totalidad de la



renta generada por la empresa menos la inversión en planta física y equipo. El impuesto sobre el valor agregado IVA funciona de esa manera. Pero el impuesto al valor agregado es injusto porque no es progresivo. Esta es la razón por la que dividimos nuestro impuesto en dos. La empresa paga impuestos sobre la renta generada en ella exceptuando los montos pagados a sus trabajadores. Los trabajadores pagan impuesto sobre lo que ganan, pero el impuesto que pagan es progresivo.

Para medir la cantidad total de renta generada en una empresa, la mejor forma es tomar los ingresos totales de la empresa en el año y restarle los pagos que la empresa hizo a sus trabajadores y proveedores. Este enfoque garantiza una base de impuesto amplia. Los impuestos al valor agregado europeos existentes trabajan de esta manera. La base gravable del impuesto a las empresas es la siguiente:

Ingreso total por ventas de bienes y servicios

Menos:

Compras de insumos a otras empresas

Menos:

Salarios, remuneraciones y pensiones pagados a los trabajadores

Menos:

Compras de planta física y equipo

La otra parte es el impuesto al salario y las remuneraciones. Cada familia paga 19 por ciento de sus salarios, remuneraciones, e ingresos por pensiones que superan un monto exento o deducción familiar (el monto exento hace que el sistema sea progresivo). La base para el impuesto al salario son los salarios, remuneraciones, y los beneficios de pensión totales menos el monto total de las deducciones familiares.

El cuadro 3.1 es un cálculo de los ingresos tributarios que que generaría el impuesto de tasa plana basándose en los datos de Ingreso Nacional de los EE.UU. y de las diversas cuentas nacionales en 1993. La primera línea muestra el producto interno bruto PIB, la medida más completa del ingreso en la economía. En la línea siguiente se muestran los impuestos indirectos a las empresas que se incluyen en el PIB que no son gravados bajo un impuesto de tasa plana, tales como los impuestos a las ventas y suntuarios [excise tax]. La línea 3, Ingresos incluidos en el PIB pero no en la base gravable, es sobre todo el valor de las casas habitadas por las familias que las poseen; esta renta no pasa a través del mercado. Los salarios, las remuneraciones y las pensiones, que se encuentran en la línea 4, se reportarían en la primera línea del formulario de impuesto al salario y serían un costo deducible para las empresas. La inversión, línea 5, es la cantidad gastada por las empresas en compras de planta física y de equipo nuevo (cada empresa podría también deducir sus compras de planta física y de equipo usado, pero éstos estarían incluidos en la renta imponible del negocio vendedor y como ambos montos se compensan, en las cuentas nacionales el monto es cero). La línea 6 muestra la renta imponible de todos los negocios después de haber deducido los salarios e inversión. El



ingreso tributario generado por el impuesto a las empresas, línea 7, es 19 por ciento de la base gravable del impuesto de la línea 6. La línea 8 muestra el monto de las deducciones familiares. La base del impuesto al salario en la línea 9 muestra la cantidad de salarios, remuneraciones y pensiones que puede ser gravada después de deducir todas deducciones familiares de la línea 4. Los ingresos generados por el impuesto al salario en la línea 10 son el 19 por ciento de la base gravable. Los ingresos totales generados por el impuesto de tasa plana en la línea 11 es \$627 mil millones. Las líneas 12 y 13 muestran el monto real generado actualmente por los impuestos sobre la renta personales y corporativos. El impuesto total que genera el sistema actual en la línea 14 es también \$627 mil millones. Los ingresos generados por impuesto sobre la renta de tasa plana y el ingreso real del sistema actual son iguales, por diseño. Proponemos igualar los ingresos generados por el sistema actual del impuesto sobre la renta, no aumentarlo o bajarlo.

Cuadro 3.1

Cuadro 3.1		
INGRESOS TRIBUTARIOS GENERADOS POR EL IMPUESTO DE TASA PLANA COMPARADOS CON LOS INGRESOS TRIBUTARIOS GENERADOS POR EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL		
Línea	Rubro	Miles de millones de US\$
1	Producto Interno Bruto (PIB)	\$6,374
2	Impuestos indirectos a las empresas	431
3	Ingresos incluidos en el PIB pero no en la base gravable	217
4	Salarios, remuneraciones y pensiones	3,100
5	Inversión	723
6	Base gravable impuesto a las empresas (línea 1 menos líneas 2 a 5)	1,903
7	Ingresos generados por el impuesto a las empresas (19% de línea 6)	362
8	Deducciones familiares	1,705
9	Base gravable impuesto al salario (línea 4 menos línea 8)	1,395
10	Ingreso generado por el impuesto al salario (19% de línea 9)	265
11	Ingresos totales generados por el impuesto de tasa plana (línea 7 mas línea 10)	627
12	Impuesto a la renta personal que genera el sistema actual	510
13	Impuesto a la renta corporativa que genera el sistema actual	118
14	Impuesto total que genera el sistema actual (línea 12 más línea 13)	628

Estos cálculos muestran que en 1993 el ingreso tributario generado por el impuesto sobre la renta corporativo, con una tasa de 35 por ciento, fue de \$118 mil millones. El ingreso tributario generado por nuestro impuesto a las empresas con una tasa de 19 por ciento habría sido \$362 mil millones, poco más de tres veces más, aun cuando la tarifa impositiva no supera en mucho la mitad de la tarifa impositiva corporativa actual. Hay tres razones principales por las que el impuesto sobre la renta plano genera más ingresos tributarios que el impuesto corporativo actual. Primero, poco más de la mitad del la renta de las empresas corresponde a sociedades no corporativas, a cuentas en participación, a sociedades individuales y [proprietorships] y otras similares. En segundo lugar, nuestro impuesto a las empresas no permite la deducción por los intereses



pagados por las empresas, mientras que el actual impuesto sobre la renta corporativo lo permite. Tercero, el impuesto a las empresas grava los beneficios laborales complementarios, que escapan todo impuesto bajo el sistema actual.

El ingreso substancial que el gobierno obtendría con el impuesto plano a la renta de los negocios es la clave de la imparcialidad de nuestro sistema fiscal. Puesto que la mayoría de la renta de las empresas va al rico, poniendo un impuesto hermético de 19 por ciento a esa renta permite que los impuestos y las tasas impositivas de los trabajadores sean más bajas.

El otro lado de la moneda, por supuesto, es que nuestro impuesto al salario generaría menos ingresos tributarios que los impuestos a la renta personal actuales -\$265 mil millones en 1993 contra \$510 mil millones. No estamos proponiendo un cambio masivo de impuestos a los salarios por impuestos a las rentas del capital. Nuestro impuesto al salario se aplica solamente a los salarios, a las remuneraciones y a las pensiones privadas, mientras que el impuesto a la renta personal de hoy incluye las rentas de negocios no corporativos, dividendos, intereses, alquileres y muchas otras clases de renta que nosotros gravamos como renta de las empresas. El cambio hacia el principio más confiable de gravar la renta de las empresas en la fuente, en vez de intentar atrapar dicha renta en el destino, es una de las razones por las que nuestro impuesto a las empresas genera más ingresos tributarios que la renta corporativa actual.

Nuestros cálculos asumen que la Oficina de Recaudación Tributaria (IRS) sabe de toda la renta reportada actualmente en las cuentas de ingresos nacionales con excepción de los \$217 mil millones consignados en la línea 3 de la tabla 3.1. Las cuentas de ingresos nacionales se basan sobre todo en datos del impuesto sobre la renta pero hacen algunas proyecciones para la renta no reportada. Por un lado, es posible que nuestras estimaciones de la base gravable del impuesto de tasa plana sean un poco optimistas. Por otra parte, nuestros cálculos del monto de deducciones familiares en la línea 8 definitivamente sobreestiman el monto de dichas deducciones. Otra limitación a nuestros cálculos es que no consideramos cómo respondería la economía a la reforma tributaria. En el capítulo 4, discutimos porqué el impuesto plano aumentaría el ingreso nacional y los ingresos fiscales. Pero la parte de ese proceso implicaría una explosión de la inversión, que rebajaría temporalmente los ingresos generados por el impuesto de tasa plana debido a las deducciones resultantes de la inversión. Solamente un análisis detallado basado en datos no disponibles para nosotros determinaría si tenemos sobre o subestimado el ingreso generado por el impuesto de tasa plana. Sin embargo, pensamos que no estamos muy alejados.

#### **2.8.4 – EL IMPUESTO INDIVIDUAL AL SALARIO**

El impuesto individual al salario tiene un solo propósito-gravar la fracción importante del ingreso de las empresas que los patronos pagan como efectivo a sus trabajadores. No se trata de un sistema fiscal por sí mismo sino de una de



las dos partes principales del sistema completo. La base del impuesto se define estrecha y exactamente como pagos reales de salarios, remuneraciones y pensiones. Las contribuciones a la pensión y otros beneficios complementarios pagados por los patronos no cuentan como parte de los salarios. Es decir el impuesto sobre la renta generada por la pensión es pagado cuando el trabajador jubilado recibe realmente la pensión, no cuando el patrón guarda el dinero para pagar la futura pensión. Este principio se aplica también si el patrón cotiza a un fondo de jubilación totalmente separado, si el trabajador hace una contribución voluntaria a un programa 401(k), o si el trabajador contribuye a un fondo Keogh, IRA, o SEPT.

El formulario para declarar nuestro impuesto al salario se explica por sí mismo (véase el gráfico 3.1). Para que el sistema tributario sea progresivo, solamente las ganancias sobre un monto exonerado familiar o individual se gravan. Dicho monto era de \$25.500 para una familia de cuatro en 1995 pero se incrementaría con el aumento del costo de la vida en los últimos años. Todo lo que el contribuyente tiene que hacer es reportar salarios, remuneraciones y pensiones totales en la parte de arriba del formulario, calcular el monto exonerado basándose en el estado civil y en el número de dependientes, restar dicho monto, multiplicar por 19 por ciento para calcular el impuesto a pagar, tomar en cuenta las retenciones efectuadas, y pagar la diferencia o solicitar un reembolso. Para cerca de 80 por ciento de la población, completar esta postal una vez al año sería el único esfuerzo necesitado para satisfacer a la Oficina de Recaudación Tributaria. ¡Qué cambio con respecto a las innumerables fórmulas impresas que el frustrado contribuyente completa hoy!

Gráfico 3.1 Formulario 1, declaración del impuesto al salario

Formulario 1		Impuesto individual al salario		1998
Primer y segundo apellido (si declaración conjunta también datos cónyugue)		Nombre	No de seguridad social	
Domicilio actual (número y calle incluyendo número de apartamento o de carretera rural)		No seguridad social cónyugue		
Ciudad, estado o oficina postal estado y código ZIP		Su ocupación		
		Ocupación del cónyugue		
1	Salarios y remuneraciones	1		
2	Beneficios de pensión y de retiro	2		
3	Total salarios y remuneraciones (línea 1 más línea 2)	3		
4	Deducción personal			
	(a) \$16,500 para casados declarando juntos	4(a)		
	(b) \$9,500 para persona sola	4(b)		
	⊙ \$14,500 para persona sola jefe de hogar	4c		
5	Número de dependientes, sin incluir al cónyugue	5		
6	Deducción por número de dependientes (línea 5 multiplicada por \$4,500)	6		
7	Total de deducciones personales (línea 4 más línea 6)	7		
8	Salarios y remuneraciones gravables (línea 3 menos línea 7, si positivo, sino cero)	8		
9	Impuesto (19% de línea 8)	9		
10	Impuesto retenido por el patrono	10		
11	Impuesto a pagar (línea 9 menos línea 10, si es positivo)	11		
12	Reembolso a recibir (línea 10 menos línea 9, si es positivo)	12		

Para ese 80 por ciento de los contribuyentes que no manejan empresas, el impuesto individual al salario sería el único impuesto por el qué preocuparse. Muchas características del impuesto actual desaparecerían, incluyendo



deducciones caritativas, deducciones por intereses de la hipoteca, impuestos sobre las ganancias de capital, impuestos a los dividendos, e impuestos a los intereses. (Discutiremos ésto detalladamente más adelante.)

Cualquier persona que trabaja independientemente o que incurre en costos directamente para ganarse la vida necesitará declarar el impuesto a las empresas para lograr la deducción por gastos adecuada. Afortunadamente, el formulario para la renta de las empresas es incluso más simple que el formulario del impuesto al salario.

Una vez más señalamos que el impuesto al salario no es el impuesto completo a la renta de las personas; grava solamente salarios, remuneraciones y pensiones. El acompañante impuesto a las empresas se hace cargo del resto de los componentes de la renta. Juntos forman un sistema fiscal hermético.

#### 2.8.5 – EL IMPUESTO A LAS EMPRESAS

No es gravar las empresas el propósito del impuesto a las empresas. Esencialmente, son las personas quienes pagan impuestos, no las empresas. La idea del impuesto a las empresas es recoger el impuesto que los dueños de una empresa deben sobre la renta producida por la empresa. El impuesto sobre la renta a las empresas, que recauda en la fuente de la renta, evita una de las causas más grandes de merma en el sistema fiscal hoy: Los intereses pueden pasar por muchas etapas en donde son invariablemente deducidos al ser pagados, pero frecuentemente no son reportados como renta.

Una imposición hermética a la renta que los individuos perciben de la empresa en la fuente es posible porque sabemos la tasa impositiva que se aplica a todos los dueños (o socios) del negocio - la tarifa plana común pagada por todos los contribuyentes. Si el sistema tributario tiene tasas graduales, gravar en la fuente se convierten en un problema. Si cada dueño de la empresa ha de ser gravado a la tasa impositiva de ese dueño, la empresa tendría que averiguar la tasa impositiva aplicable a cada dueño y aplicar dicha tasa a la renta que generó la empresa para ese dueño o socio. Pero ésto es solamente el principio del problema. El IRS tendría que revisar a la empresa y a sus dueños o socios juntos para asegurarse de que éstos reportaron las tasas impositivas correctas a la empresa. Además, suponga que uno de los dueños cometió un error y que posteriormente se da cuenta de que estaba en una escala más alta. La empresa tendría que presentar de nuevo su declaración de impuestos para recaudar la tasa correcta. Obviamente esto es impracticable. Los impuestos a las empresas deben ser recaudados de su destino, o sea, de los dueños, si se quieren aplicar tasas impositivas escalonadas. Los impuestos recaudados en la fuente son prácticos solamente cuando una sola tasa impositiva se aplica a todos los dueños. Debido a que recaudar impuestos en la fuente resulta confiables y baratos, ésto constituye un argumento práctico de gran alcance para gravar con una sola tasa impositiva toda la renta de la empresa.



El impuesto a las empresas es un impuesto sobre la renta gigante, que comprende todos los tipos de renta con excepción de salarios, remuneraciones y pensiones. Fue diseñado cuidadosamente para gravar cada pedacito de la renta que no es salarios, pero para gravarlo solamente una vez. El impuesto a las empresas no tiene deducciones para pagos de intereses, dividendos, ni ningún otro tipo de pago a los dueños del negocio. Consecuentemente, toda la renta que reciben las personas proveniente de actividad económica ya ha sido gravada. Puesto que el impuesto ya ha sido pagado, el sistema fiscal no necesita preocuparse de qué sucede con intereses, dividendos, ganancias de capital después de que estos tipos de renta salen de la empresa, dando como resultado un sistema tributario enormemente simplificado y mejorado. Hoy, la Oficina de Recaudación Tributaria (IRS) recibe más de mil millones de formularios 1099s, que le dan seguimiento a los intereses y a los dividendos, y dicha oficina debe hacer un esfuerzo abrumador para conciliar esos formularios con los formularios 1040s que reportan los receptores de esos intereses. La única razón de existir de un formulario 1099 es para dar seguimiento a la renta desde la empresa que la origina hasta su receptor. Ni un solo formulario 1099 sería necesario bajo un impuesto plano a la renta de las empresas con gravamen en la fuente.

La manera en que hemos definido el impuesto a las empresas no es arbitraria-al contrario, ha sido dictada por los principios que dispusimos al principio de este capítulo. El impuesto estaría basado en toda la renta que se origina en una empresa y no estaría basado en ninguna renta generada en otras empresas ni en salarios, remuneraciones y pensiones pagadas a los empleados. Los tipos de renta gravados por el impuesto a las empresas incluirían:

Ganancias provenientes del uso de planta física y equipo

Ganancias provenientes de ideas incorporadas en derechos de autor, patentes, secretos comerciales y similares

Beneficios provenientes de esfuerzos pasados de creación de una organización, de comercialización y de esfuerzos publicitarios.

Las ganancias de ejecutivos claves y de otros que a la vez son dueños y empleados a quienes se paga menos de lo que contribuyen al negocio.

Ganancias de doctores, de abogados y de otros profesionales que tienen negocios organizados como sociedades individuales o sociedades

Alquiler ganado por apartamentos y otras propiedades inmobiliarias

Beneficios complementarios proporcionados a los trabajadores

Todo ingreso de un negocio deriva de la venta de sus productos y servicios. La línea superior del formulario del impuesto a la renta de las empresas (véase el gráfico 3.2) incluye las ventas brutas de la empresa -sus ingresos provenientes de la venta de todos sus productos. Pero algunos de los ingresos provienen de



la reventa de insumos y de inventarios que la empresa compró; el impuesto ya se ha pagado en esos artículos porque el proveedor también tiene que pagar el impuesto sobre la renta de la empresa. De esa manera, la empresa puede deducir el coste de todas las mercancías, materiales, y servicios que compra para fabricar el producto que vende. Además, puede deducir salarios, remuneraciones y pensiones, porque, bajo nuestro impuesto al salario, los impuestos sobre éstos serán pagados por los trabajadores que los reciben. Finalmente, el negocio puede deducir todos sus gastos de planta, equipo, y tierra. (Explicaremos más adelante porqué este incentivo a la inversión es el correcto.)

Gráfico 3.2 . Formulario 2, declaración del impuesto a las empresas

Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa		No de identificación patronal		
Dirección		Condado		
Ciudad, estado y código postal		Producto principal		
1	Ingreso bruto por ventas	1		
2	Gastos deducibles			
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)		
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)		
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2(c)		
3	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	3		
4	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4		
5	Impuesto (19% de línea 4)	5		
6	Créditos tributarios vigentes en 1997	6		
7	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7		
8	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	8		
9	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9		
10	Crédito tributario vigente para 1999	10		

Toda lo que resulte de este cálculo es la renta que se origina en la empresa y que se grava con la tasa impositiva plana de 19 por ciento. En la mayoría de los negocios, queda suficiente como para que el ingreso tributario proyectado del impuesto a las empresas sea los \$362 mil millones que calculamos anteriormente. Muchas deducciones permitidas a las empresas bajo las leyes actuales se eliminan en nuestro plan, incluyendo pagos de intereses y beneficios laborales complementarios. Pero nuestra exclusión de esas deducciones no es un acto arbitrario para aumentar la base gravable del impuesto. En todos los casos, la eliminación de deducciones, combinada con las otras características de nuestro sistema, lleva a la meta de gravar toda la renta una vez con una tasa impositiva común baja y a lograr un amplio impuesto al consumo.

La eliminación de la deducción por los intereses pagados por las empresas es una parte central de nuestro plan general de gravar la renta de la empresa en la fuente. Esto tiene sentido puesto que proponemos no gravar el interés recibido por los individuos. El impuesto que el gobierno ahora espera (a veces inútilmente) que sea pagado por los individuos, indudablemente será pagado por la empresa misma.



Eliminamos completamente el complicado conjunto formado por las deducciones por depreciación, pero la sustituimos por algo más favorable para la formación de capital, una amortización inmediata en el primer año del 100 por ciento de todo el gasto en inversión. Este enfoque se llama a veces "expensing" de la inversión; es estándar en el enfoque de valor agregado a los impuestos al consumo. En otras palabras, no negamos las deducciones por depreciación; las realizamos. Más sobre eso pronto.

Los beneficios salariales complementarios actualmente están enteramente fuera del sistema tributario, algo que no tiene ningún sentido. El coste de los beneficios es deducible para las empresas, pero los trabajadores no son gravados por el valor de esos beneficios. Por lo tanto, los beneficios salariales tienen una gran ventaja sobre los salarios en efectivo. Los impuestos se hacen más y más pesados y los beneficios salariales cada vez son más importantes en el paquete total ofrecido por los patronos a los trabajadores -los beneficios complementarios eran solamente 1.2 por ciento de la remuneración total en 1929, época en que los impuestos sobre la renta eran poco importantes, pero han llegado a ser de casi el 18 por ciento en 1993. La explosión de beneficios complementarios es definitivamente una consecuencia de los impuestos y por lo tanto una manera económicamente ineficaz de pagar a los trabajadores. Si el sistema tributario fuera neutro, gravando de igual manera los beneficios salariales y el efectivo, los trabajadores preferirían recibir su pago en efectivo y tomar sus propias decisiones sobre seguro de salud y de vida, estacionamiento, instalaciones de ejercicio y todas las otras cosas que ahora reciben de sus patronos sin mucha opción. Además, no poder gravar los beneficios complementarios implica que los impuestos sobre otros tipos de renta deben ser más altos todos. Atraer todos los tipos de renta para que puedan ser gravadas con el sistema tributario es esencial para poder mantener tasas impositivas bajas.

Bajo nuestro sistema, cada empresa declararía en un formulario sencillo. Incluso la empresa más grande (Corporación General Motors en 1993, con \$138 mil millones en ventas) completaría nuestro sencillo formulario del tamaño de una postal. Cada línea del formulario es un número bien definido obtenido directamente de los registros contables de la empresa. La línea 1, ingresos bruto por ventas, es el número real de dólares recibidos por las ventas de todos los productos y servicios vendidos por la empresa, más los ingresos por venta de planta física, equipo, y tierra. La línea 2a es la cantidad real pagada por todos los insumos comprados fuera de la empresa para la operación de la empresa (es decir, aquello que no ha sido pagado a sus trabajadores o dueños). La empresa podría reportar cualquier compra siempre que ésta haya sido para la operación de la empresa y no forme parte de la remuneración de los trabajadores o de los dueños. La línea 2b es el efectivo real pagado a los trabajadores y a los trabajadores que dejaron de trabajar para la empresa. Todos los dólares deducidos en esta línea deberán ser reportados por los trabajadores en sus declaraciones de impuesto al salario en el formulario 1. La línea 2c reporta compras de equipo nuevos y usado, de edificios y de tierra. Nótese que la empresa no deberá ofuscarse decidiendo si un destornillador es una inversión de



capital o un gasto corriente -ambas compras son deducibles deducibles y a la Oficina de Recaudación Tributaria IRS no le importará en que línea se haya incluido dicha compra.

El ingreso gravable calculado en la línea 4 tiene poca semejanza con la noción de ganancias que usualmente se tiene. El impuesto a las empresas no es un impuesto a las ganancias. Cuando una compañía tiene un año de ventas y de ganancias excepcionales, pero está construyendo fábricas nuevas para poder manejar ese rápido crecimiento, es posible que tenga un ingreso gravable bajo y aún negativo. Eso está bien -posteriormente, cuando la expansión se desacelere pero las ventas sean altas, la ingreso generado será gravado con una tasa de 19 por ciento.

Debido a que el sistema impositivo trata la inversión en planta, en equipo y en tierra como un costo, las compañías en sus inicios tendrían un ingreso gravable negativo. Pero el gobierno no emitirá un cheque para pagar a la empresa por el impuesto negativo resultado de un ingreso gravable negativo. Siempre que el gobierno instaura una política de emitir cheques, personas listas abusan de ello. En lugar de eso, el impuesto negativo sería trasladado para ser usado en los años futuros, para los cuales se espera que la empresa tenga un ingreso gravable positivo. No hay límite al número de años que dicho impuesto negativo (o "crédito tributario") pueda trasladarse. Además, los montos trasladados devengarán la tasa de interés de mercado (6 por ciento en 1995). Las líneas 6 a 10 muestran la mecánica del proceso de traslado.

### Ejemplos

La manera más fácil de explicar cómo funciona el impuesto a las empresas es con algunos ejemplos. Nuestro primer ejemplo es la compañía con mayores ingresos en 1993, General Motors (véase el cuadro 3.3; en este y otros ejemplos de negocios reales, hemos redondeado los números de los estados financieros públicos para 1993).

### Gráfico 3.3 Declaración de impuestos de General Motors (GM)



Formulario 2		Impuesto a las empresas	1998
Nombre de la empresa <b>General Motors</b>		No de identificación patronal <b>48-2665679</b>	
Dirección <b>3044 W. Grand Blvd.</b>		Condado <b>Wayne</b>	
Ciudad, estado y código postal <b>Detroit, MI 48202</b>		Producto principal <b>Automóviles</b>	
<b>1</b> Ingreso bruto por ventas	<b>1</b>	<b>138,219,500,000</b>	
<b>2</b> Costos deducibles			
(a) Compras de bienes, servicios y materiales	<b>2(a)</b>	<b>53,210,950,000</b>	
(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	<b>2(b)</b>	<b>64,742,050,000</b>	
(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	<b>2(c)</b>	<b>5,935,000,000</b>	
<b>3</b> Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	<b>3</b>	<b>123,889,600,000</b>	
<b>4</b> Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	<b>4</b>	<b>14,329,900,000</b>	
<b>5</b> Impuesto (19% de línea 4)	<b>5</b>	<b>2,722,681,000</b>	
<b>6</b> Créditos tributarios vigentes en 1997	<b>6</b>	<b>0</b>	
<b>7</b> Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	<b>7</b>	<b>0</b>	
<b>8</b> Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	<b>8</b>	<b>0</b>	
<b>9</b> Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	<b>9</b>	<b>2,722,681,000</b>	
<b>10</b> Crédito tributario vigente para 1999	<b>10</b>	<b>0</b>	

A pesar de la baja tasa plana de 9 por ciento, General Motors (GM) reportaría considerablemente más impuesto que los que los que GM pagó con la tasa actual de 35 por ciento. (En 1993, GM pagó cerca de \$110.000.000 en impuestos sobre la renta.) la razón principal es que el GM tiene una cantidad importante de deuda- pagó \$5.7 mil millones en intereses en 1993. El impuesto de tasa plana recauda el impuesto sobre esa cantidad de GM, en vez de intentar recogerlo en los millares de organizaciones y personas que lo reciben. Una segunda razón por la que el impuesto plano genera mayores ingresos es que GM invirtió relativamente poco en 1993, solamente cerca de \$6 mil millones. Bajo el impuesto actual, GM reportó deducciones por más de \$9 mil millones correspondientes a depreciaciones de inversiones realizadas en el pasado.

Ahora veamos la declaración de impuestos correspondiente a Intel Corporation (véase la figura 3.4). Puesto que Intel está invirtiendo y creciendo creciendo rápidamente, sus impuestos serían bajos y se beneficiaría enormemente de la amortización en el primer año para la inversión.

El impuesto sobre la renta real de Intel en 1993 fue \$1.2 mil millones.

El impuesto plano es más bajo por tres razones:

La tasa impositiva de 19 por ciento del impuesto plano es mucho más baja que la tasa actual de 35 por ciento.

A diferencia de GM, Intel no tiene ninguna deuda, así que el cambio a la imposición en la fuente para los impuestos a los intereses no levanta los ingresos gravables para Intel de la manera que ocurrió para GM.

Intel está invirtiendo pesadamente en planta y equipo nuevos.

Gráfico 3.4 Declaración del impuesto a las empresas de INTEL Corporation



0 Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa <b>Intel Corporation</b>		No de indentificación patronal		
Dirección <b>P.O. Box 58119</b>		Condado		
Ciudad, estado y código postal <b>Santa Clara, CA 95052</b>		Producto principal		
<b>1</b>	Ingreso bruto por ventas	<b>1</b>	<b>8,782,000,000</b>	
<b>2</b>	Costos deducibles			
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	<b>2(a)</b>	<b>2,626,000,000</b>	
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	<b>2(b)</b>	<b>2,764,000,000</b>	
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	<b>2(c)</b>	<b>1,933,000,000</b>	
<b>3</b>	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	<b>3</b>	<b>7,323,000,000</b>	
<b>4</b>	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	<b>4</b>	<b>1,459,000,000</b>	
<b>5</b>	Impuesto (19% de línea 4)	<b>5</b>	<b>277,210,000</b>	
<b>6</b>	Créditos tributarios vigentes en 1997	<b>6</b>	<b>0</b>	
<b>7</b>	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	<b>7</b>	<b>0</b>	
<b>8</b>	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	<b>8</b>	<b>0</b>	
<b>9</b>	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	<b>9</b>	<b>277,210,000</b>	
<b>10</b>	Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	<b>10</b>	<b>0</b>	

Ahora miremos algunas actividades y empresas más pequeñas que serían gravadas bajo el impuesto a las empresas, aun cuando generalmente no se acostumbre llamarlas empresas. Sigrid Seigneur y Sanford Seigneur son una pareja próspera que compró un edificio de apartamentos hace algunos años. Si se asume que el impuesto a las empresas estaba vigente en el año que compraron el edificio, su declaración de impuestos de 1995 sería similar a la que mostramos acá (véase la figura 3.5). El ingreso bruto que la pareja reportaría es exactamente el total de alquiler pagado por sus inquilinos. Sus costes incluyen los pagos al fontanero para el tubo que se congeló en febrero de 1995, las primas del seguro, y un puñado de otros costos. Ni el interés que pagaron sobre la hipoteca que tienen sobre la propiedad ni sus gastos de impuesto territorial serían contabilizados como costes. Su impuesto para 1995, \$11.563, sería substancial, pero la importante deducción que creó la compra del edificio, y que puede ser trasladada al futuro, implica que no tienen que pagar impuestos en 1995. Conforme pasa el tiempo, la deducción que obtuvieron por la compra del edificio probablemente irá disminuyendo (dependiendo de qué sucede a los alquileres y a los tipos de interés), y tendrán que empezar a pagar impuestos Si venden el edificio, tendrán que incluir los ingresos de la venta en la línea 1 y pagar 19 por ciento del precio de venta, menos lo que les queda del monto deducible de impuestos que se generó al comprar el edificio.

Figura 3.5 Declaración del impuesto a las empresas de Sanford and Sigrid Seigneur



Formulario 2		Impuesto a las empresas	1998
Nombre de la empresa <b>Sanford and Sigrid Selgneur</b>		No de identificación patronal <b>14-09041</b>	
Dirección <b>435 Riverside Drive</b>		Condado <b>Atchison</b>	
Ciudad, estado y código postal <b>Atchison, Kansas 10832</b>		Producto principal <b>Renta apartamentos</b>	
<b>1</b> Ingreso bruto por ventas	<b>1</b>		<b>68,323</b>
<b>2</b> Costos deducibles			
(a) Compras de bienes, servicios y materiales	<b>2(a)</b>		<b>7,467</b>
(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	<b>2(b)</b>		<b>0</b>
(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	<b>2(c)</b>		<b>0</b>
<b>3</b> Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	<b>3</b>		<b>7,467</b>
<b>4</b> Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	<b>4</b>		<b>60,856</b>
<b>5</b> Impuesto (19% de línea 4)	<b>5</b>		<b>11,563</b>
<b>6</b> Créditos tributarios vigentes en 1997	<b>6</b>		<b>37,892</b>
<b>7</b> Intereses sobre los créditos tributarios (8% de línea 6)	<b>7</b>		<b>2,274</b>
<b>8</b> Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	<b>8</b>		<b>40,166</b>
<b>9</b> Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	<b>9</b>		<b>0</b>
<b>10</b> Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	<b>10</b>		<b>28,603</b>

Seymour Krankheit es un exitoso neurocirujano pediátrico. Su ingreso bruto bajo el impuesto de tasa plano sería la cantidad que recibe de las compañías de seguros, de Medicare, de Medicaid, y de la desafortunada familia que ocasionalmente paga sus propias cuentas médicas. Él también recibe una remuneración como empleado del hospital, pero ese ingreso sería reportado en su declaración de impuesto al salario (véase la figura 3.1). Todos los costes de operación de oficina serían incluidos como costos deducibles, a excepción de los beneficios salariales complementarios que proporciona tanto a su enfermera como a sí mismo. Bajo el actual sistema tributario, como corporación profesional, puede deducir decenas de millares de dólares como contribuciones a su propio plan de jubilación, pero la reforma del impuesto de tasa plana eliminaría esas deducciones. Él podría continuar siendo una corporación profesional si así lo desea, pero serlo no tendría ninguna ventaja impositiva. A pesar de que bajo el sistema tributario actual está en la escala de la tasa impositiva de 40 por ciento y de que bajo el impuesto de tasa plana pagará una tasa de solamente 19 por ciento, bajo nuestro sistema pagaría más impuestos (véase el gráfico 3.6).

Aunque el Dr. Krankheit no puede acogerse a un plan de retiro y deducir contribuciones que haga, él, como cualquier otra persona, puede obtener las mismas ventajas económicas que un plan de retiro proporciona actualmente. Si él guarda algo puse de lo que le queda de renta después de pagar impuestos y lo coloca en un fondo mutuo, no tendrá que pagar ningún impuesto sobre las ganancias que fondo mutuo genere y puede gastar la totalidad de su fondo mutuo sin pagar impuestos adicionales. Bajo impuesto actual, obtiene una deducción ahora pero tiene que pagar un impuesto sobre la totalidad de lo que toma al retirarse. Estos dos enfoques difieren solamente en la cronología de los pagos del impuesto; son económicamente equivalentes porque las ganancias acumuladas aumentan el pago de impuestos en el futuro en un monto que compensa exactamente el dinero que bajo nuestro sistema no se acumula en el fondo porque fue pagado como deducción hoy.

Figura 3.6 Declaración del impuesto a las empresas de Seymour Krankheit



Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa <b>Seymour Krankheit, MD</b>		No de indentificación patronal <b>97-01469</b>		
Dirección <b>1948 Prospect Road</b>		Condado <b>Dallas</b>		
Ciudad, estado y código postal <b>Dallas, Texas 83045</b>		Producto principal <b>Servicios médicos</b>		
<b>1</b>	Ingreso bruto por ventas	<b>1</b>		<b>567,163</b>
<b>2</b>	Costos deducibles			
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	<b>2(a)</b>		<b>87,997</b>
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	<b>2(b)</b>		<b>55,874</b>
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	<b>2(c)</b>		<b>36,448</b>
<b>3</b>	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	<b>3</b>		<b>180,319</b>
<b>4</b>	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	<b>4</b>		<b>386,844</b>
<b>5</b>	Impuesto (19% de línea 4)	<b>5</b>		<b>73,500</b>
<b>6</b>	Créditos tributarios vigentes en 1997	<b>6</b>		<b>0</b>
<b>7</b>	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	<b>7</b>		<b>0</b>
<b>8</b>	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	<b>8</b>		<b>0</b>
<b>9</b>	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	<b>9</b>		<b>73,500</b>
<b>10</b>	Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	<b>10</b>		<b>0</b>

Nuestro tercer ejemplo, Sally Vendeuse, trabaja como representante de diferentes fabricantes -Sally es una vendedora que viaja. Su ingreso bruto reportado en la línea 1 consiste en las comisiones que ella gana (véase el gráfico 3.7). Sus costos deducibles incluirían todos sus costos de viaje recorrido y sus costes incurridos al invitar a sus clientes a almorzar. En la línea 3c, ella deduciría el costo completo de un automóvil que ella compró para el uso de su actividad. Además Sally puede pagarse a sí misma una remuneración por la cantidad que quiera. Si no fuera casada, querría pagarse a sí misma por lo menos \$9.500 para aprovechar la deducción personal del impuesto al salario, pero su esposo gana un sueldo como profesor, y entonces no hay ganancia en que ella se pague a sí misma una remuneración.

Gráfico 3.7 Declaración del impuesto a la renta de las empresas de Sally Vendeuse

Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa <b>Sally Vendeuse</b>		No de indentificación patronal <b>15-13255</b>		
Dirección <b>903 S. Ashland</b>		Condado <b>Lancaster</b>		
Ciudad, estado y código postal <b>Lancaster, PA 02351</b>		Producto principal <b>Servicios de venta</b>		
<b>1</b>	Ingreso bruto por ventas	<b>1</b>		<b>101,008</b>
<b>2</b>	Costos deducibles			
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	<b>2(a)</b>		<b>12,896</b>
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	<b>2(b)</b>		<b>0</b>
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	<b>2(c)</b>		<b>27,445</b>
<b>3</b>	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	<b>3</b>		<b>40,341</b>
<b>4</b>	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	<b>4</b>		<b>60,667</b>
<b>5</b>	Impuesto (19% de línea 4)	<b>5</b>		<b>11,527</b>
<b>6</b>	Créditos tributarios vigentes en 1997	<b>6</b>		<b>0</b>
<b>7</b>	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	<b>7</b>		<b>0</b>
<b>8</b>	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	<b>8</b>		<b>0</b>
<b>9</b>	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	<b>9</b>		<b>11,527</b>
<b>10</b>	Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	<b>10</b>		<b>0</b>



Samuel Agricola es un granjero de Iowa (véase la figura 3.8). Su ingreso bruto sería la cantidad total que recibe por la venta del maíz y de las otras cosechas. En 1995 ganó poco menos de lo que pagó a sus proveedores y trabajadores, entonces el gobierno le permitiría tomar esa pérdida de \$4.459 para usarlos posteriormente como una deducción que le permita rebajar los ingresos futuros, cuando la granja tenga de nuevo ganancias normales.

Gráfico 3.8 Declaración del impuesto a la renta de las empresas de Samuel Agricola

Formulario 2		Impuesto a las empresas	1998
Nombre de la empresa <b>Samuel Agricola</b>		No de indentificación patronal <b>53-89617</b>	
Dirección <b>Rural Route 2</b>		Condado <b>Keokuk</b>	
Ciudad, estado y código postal <b>Gibson City, Iowa 50436</b>		Producto principal <b>Maíz</b>	
<b>1</b>	Ingreso bruto por ventas	<b>1</b>	<b>347,872</b>
<b>2</b>	Costos deducibles		
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	<b>2(a)</b>	<b>197,357</b>
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	<b>2(b)</b>	<b>107,490</b>
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	<b>2(c)</b>	<b>66,496</b>
<b>3</b>	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	<b>3</b>	<b>371,343</b>
<b>4</b>	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	<b>4</b>	<b>-23,471</b>
<b>5</b>	Impuesto (19% de línea 4)	<b>5</b>	<b>-4,459</b>
<b>6</b>	Créditos tributarios vigentes en 1997	<b>6</b>	<b>0</b>
<b>7</b>	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	<b>7</b>	<b>0</b>
<b>8</b>	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	<b>8</b>	<b>0</b>
<b>9</b>	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	<b>9</b>	<b>0</b>
<b>10</b>	Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 9, si es positivo)	<b>10</b>	<b>4,459</b>

### 2.8.6 – INCENTIVOS A LA INVERSIÓN.

Casi todos los expertos están de acuerdo en que las altas tasas impositivas del sistema tributario actual impiden significativamente la formación de capital. La solución del gobierno al problema ha sido poner un incentivo especial a la inversión o al ahorro encima de otro, creando un laberinto complejo e impracticable de regulaciones y de formularios de impuesto. Los incentivos existentes son espantosamente desiguales. Los proyectos de capital que hacen uso pleno de las deducciones por depreciación y por los intereses pagados a organizaciones exentas pueden terminar efectivamente recibiendo subsidios del gobierno, en lugar de ser gravados. Pero los proyectos financiados con aportes de capital se gravan pesadamente. Los incentivos a la inversión distorsionan seriamente el flujo del capital orientándolo hacia proyectos que pueden ser financiados con endeudamiento.

Nuestra idea es comenzar de cero, eliminando todos los incentivos actuales y reemplazándolos con un solo principio simple, uniforme - tratar la totalidad de la inversión como un costo en el año que se hace. La totalidad del incentivo a la formación de capital está del lado de la inversión, lo que contrasta con la torpe división del sistema tributario actual en incentivos a la inversión e incentivos al ahorro. La primera virtud de esta reforma es la simplicidad. Las empresas y el



gobierno no necesitan reñir, como ahora lo hacen, sobre qué es una inversión y qué es un costo deducible. Dicha distinción no importa en el impuesto de tasa plana. Los complicados cálculos de depreciación, trasladados de un año al siguiente, que distraen al dueño de la pequeña empresa, desaparecerían del formulario de declaración. Las disposiciones aún más complicadas para recobrar la depreciación cuando un equipo o un edificio se vende desaparecerán también, para alivio de todos.

La amortización inmediata [expensing] de la inversión tiene una razón lógica mucho más profunda que la simplicidad. Cada acto de inversión en la economía conlleva un acto de ahorro. Un impuesto sobre el ingreso que exonera al ahorro es en realidad un impuesto sobre el consumo, porque el consumo es la diferencia entre el ingreso y el ahorro. El consumo representa lo que las personas toman de la economía; el ingreso representa lo que las personas contribuyen a la economía. Un impuesto al consumo es la personificación del principio de que las personas deben ser gravadas por lo que toman de la economía, no por lo que contribuyen. El impuesto de tasa plana, al depreciar inmediatamente [expensing] la inversión, es precisamente un impuesto al consumo.

La amortización inmediata de la inversión [Expensing] elimina la doble imposición al ahorro, para decir de otra manera la característica más económicamente significativa de esa depreciación inmediata.

Bajo un impuesto sobre la renta, las personas pagan impuesto una vez cuando ganan y ahorran y otra vez cuando los ahorros ganan un rédito. Con la amortización inmediata, se elimina el primer impuesto. El ahorro, en efecto, es deducido al calcular el impuesto. Posteriormente, el rédito del ahorro se grava con el impuesto a las empresas. Aunque los economistas han soñado un sinnúmero de maneras de eliminar la doble imposición al ahorro (que implican para las personas un complicado mantenimiento de registros y de declaraciones), la técnica usada en nuestro impuesto de tasa plana es por mucho la más directa.

La manera más fácil de demostrar que la depreciación inmediata es un impuesto al consumo se presenta cuando alguien invierte directamente en una empresa personal. Suponga que un contribuyente recibe \$1.000 en ingresos y que de inmediato compra un equipo de \$1.000 para la empresa. Bajo el impuesto de tasa plana, debe pagar un impuesto de \$190 sobre esos ingresos pero también goza de una reducción de \$190 en el impuesto gracias a la compra de ese equipo. El resultado es que no paga impuesto sobre la compra del equipo. El contribuyente no ha consumido nada de los \$1.000 recibidos. Posteriormente el contribuyente recibirá ingresos de la empresa provenientes de ganancias generadas por el equipo, que serán gravadas con una tasa de 19 por ciento. Si el contribuyente elige consumir en vez de volver a invertir, tendrá que pagar un impuesto de 19 por ciento sobre ese consumo. El resultado es un impuesto al consumo de 19 por ciento.



La mayoría de la gente, sin embargo, no invierte directamente comprando máquinas. La economía de los E.E.U.U. ha desarrollado maravillosamente mercados financieros para canalizar los ahorros de los ahorrantes individuales a las empresas que tienen buenas oportunidades de inversión. Los individuos invierten comprando acciones o bonos, y las firmas compran la planta y el equipo con el dinero de esas acciones y bonos. El sistema tributario que proponemos grava el consumo de las personas en este ambiente también. Suponga que el mismo contribuyente paga \$190 de impuestos sobre los mismos \$1000 de ingreso y coloca los \$810 restantes en acciones cotizadas en la bolsa. Por simplicidad, suponga que esas acciones pagan a su dueño los réditos después de impuestos correspondientes a un equipo que vale \$1000. (Esa suposición tiene sentido porque la firma podría comprar \$1.000 en equipo con los \$810 de nuestro contribuyente más la reducción de impuestos de \$190 que la empresa obtiene con la compra del equipo.) Nuestro contribuyente obtiene la ventaja de la amortización inmediata aun cuando no tenga ninguna deducción de impuestos al comprar las acciones. El mercado traslada el incentivo de la empresa al inversionista individual [porque las ganancias son las correspondientes a la compra de un equipo de \$1000]

Otra posibilidad para el contribuyente es comprar un bono por \$810. Una vez más, la empresa que emite el bono puede comprar una máquina que cuesta \$1.000 con los \$810 del contribuyente, después de aprovechar la deducción de impuestos. Para competir con los réditos disponibles en el mercado accionario, el bono debe dar el mismo rendimiento que una acción que se vende por el mismo precio, que a su vez es igual al rédito después de impuestos de la máquina, de manera que no importa cómo el contribuyente invierta los \$810. En ambos casos, efectivamente no hay impuesto a la renta ahorrada; el impuesto es pagadero solamente cuando se consume la renta.

En nuestro sistema, cualquier inversión, en efecto, tendría las mismas ventajas económicas que un 401(k), IRA, o cuenta Keogh tiene en el sistema tributario actual. Y alcanzamos esta meta deseable reduciendo la cantidad de registros y de declaraciones. Hoy, los contribuyentes tienen que deducir sus contribuciones de Keogh-IRA en su formulario de declaración 1040 y después deben reportar lo que se les distribuye de esos fondos cuando se retiran. Por otra parte, los autores de la propuesta del *Cash-flow consumption tax* [¿?] extenderían estos requisitos a todas las formas de ahorro. Nuestro sistema lograría la misma meta sin ninguna declaración ni mantenimiento de registros.

#### 2.8.7 – GANANCIAS DE CAPITAL

Las ganancias de capital en propiedades de alquiler, planta física, y equipo serían gravadas con el impuesto a las empresas. El precio de compra sería deducido a la hora de la compra, y el precio de venta sería gravado a la hora de la venta. Todo dueño propiedades inmobiliarias estaría obligado a llenar la sencilla declaración de impuestos de la empresa, formulario 2 (Figura 3.2).



Las ganancias de capital serían gravadas exclusivamente al nivel de la empresa, no a nivel personal. Es decir nuestro sistema elimina la doble imposición de las ganancias de capital inherente al sistema tributario actual. Para ver cómo trabaja esto, considere la valor total de las acciones ordinarias de una corporación. El valor comercial de la acción es la capitalización (el valor de ellas resultado de los pagos que se espera que generen en el futuro) de sus ganancias futuras. Puesto que los dueños de la acción recibirán sus ingresos después de que la corporación haya pagado el impuesto a las empresas, el mercado capitaliza los ingresos después de impuestos. Una ganancia de capital ocurre cuando el mercado percibe que han aumentado los ingresos -después de impuestos-esperados. Cuando esos mayores ingresos se hacen realidad en el futuro, son gravados. En un sistema tributario como el actual, con un impuesto sobre el ingreso y un impuesto sobre las ganancias de capital, la imposición es doble. Para alcanzar la meta de gravar toda la renta exactamente una vez, la mejor forma es gravar con un impuesto hermético a la renta en la fuente. Con impuestos en la fuente, es inadecuado e ineficaz gravar las ganancias de capital que ocurren en el destino.

Otra manera de ver que por qué las ganancias de capital no deben ser gravadas separadamente es observando las cuentas de ingresos nacionales. El producto interno bruto (PIB), la medida más completa de los recursos a disposición de la nación, no incluye ganancias de capital. La base del impuesto plano es PIB menos la inversión, es decir, el consumo. Incluir ganancias de capital en la base gravable del impuesto de tasa plana se apartaría del principio de que es un impuesto al consumo.

Las ganancias de capital en casas ocupadas por sus dueños no se gravan bajo nuestra propuesta. Pocas ganancias de capital de casas se gravan bajo el actual sistema-las ganancias se pueden trasladar al futuro, las personas mayores no están gravadas, y las ganancias de capital nunca se gravan al morir el propietario. Exceptuar las casas de ganancias de capital tiene sentido puesto que los gobiernos estatales y locales gravan substancialmente a las casas con impuestos relacionados con su valor. Añadir un impuesto a las ganancias de capital encima de esos impuestos a la propiedad es doble imposición de la misma manera que añadir un impuesto a las ganancias de capital a un impuesto sobre la renta es doble imposición a la renta de las empresas.

#### **2.8.8 - BANCOS Y COMPAÑÍAS DE SEGUROS.**

Bancos, compañías de seguros, y otros negocios que ofrecen un paquete de servicios junto con productos financieros representan un desafío para cualquier sistema tributario. Este es el problema: Suponga que un depositante tiene un saldo promedio anual de \$1.000 en una cuenta personal. A los tipos de interés de mercado, el depositante debería ganar por lo menos \$40 en intereses, y esta renta en intereses debería ser gravada. Pero el banco combina varios servicios con la función básica bancaria de tomar dinero prestado del depositante y cobra el precio de esos servicios dando menores pagos de intereses al ahorrante.



Dichos servicios incluyen el procesamiento de depósitos, cambio de cheques, elaboración de estados de cuenta, suministro de cajeros automáticos e incluso cajas de seguridad gratuitas. Al deducir el precio de los servicios y pagar el resto como intereses, el banco, en efecto, está permitiendo al depositante deducir de sus impuestos el precio de estos servicios [puesto que no existe una transacción que consigne los intereses realmente devengados, solamente se registran los intereses que resultan después de pagar dichos servicios]. Quien pierde es el gobierno. Una contabilidad apropiada requeriría que el estado de cuenta del depositante reportara como ingresos la totalidad de los intereses y que no dedujera de esos intereses el costo de los servicios. Nótese que este problema se presenta solamente cuando el depositante no es una empresa -una empresa tendría derecho a deducir el costo de esos servicios.

A primera vista puede parecer que el impuesto de tarifa plana solucionaría este problema sin mucho esfuerzo. El interés que el banco paga a sus depositantes no estaría gravado bajo nuestro sistema. Pero el problema se presenta en otro lugar -en la aplicación al banco del impuesto a las empresas. Tómese un ejemplo sencillo, el banco combina tantos servicios atractivos que ninguna de sus cuentas pagan interés a los depositantes. El banco invierte todo el dinero de los depositantes en bonos. Procediendo de esa manera, el banco no tendría ningún ingreso en la línea 1 de su formulario 2 de declaración del impuesto a las empresas. Recuerde que la línea 1 reporta los ingresos por la venta de mercancías y de servicios y no incluye ingresos financieros. El banco reportaría, sin embargo, todos los costes de proporcionar sus servicios en las líneas 2a, 2b, y 2c -papelería, servicios informáticos, salarios y remuneraciones y compras de equipo. El banco aparecería incurriendo en pérdidas año tras año. En el caso de un banco real, que vende servicios a sus clientes, el problema siempre existiría, aunque sería menos notable. Un banco aparecería generando menos renta gravable de la que realmente recibe, como resultado de la entrega de servicios combinados.

Los bancos son un problema en cualquier sistema tributario. La solución es requerir a los bancos que reporten el costo de los servicios que proporcionan a los depositantes. El precio es fácil de calcular -es la diferencia entre el tipo de interés de mercado y la tasa de interés más baja que el banco paga en las cuentas que tienen servicios combinados. Por ejemplo, cuando el tipo de interés en los bonos del tesoro es de 5 por ciento y las cuentas de cheques están pagando 2 por ciento, el precio de los servicios combinados es la diferencia, o sea 3 por ciento del saldo promedio de la cuenta. La línea 1 en el formulario 2 de declaración de un banco debe incluir la valuación según este principio de todos los servicios combinados.

Los préstamos que un banco otorga presentan un desafío similar. Un préstamo es realmente una transacción financiera combinada con los servicios proporcionados por el banco. El valor de esos servicios genera un margen de alrededor de 3 puntos porcentuales entre el tipo de interés puro y el tipo de interés de los préstamos. La línea 1 (Ingreso bruto por ventas) del formulario 2 de declaración debe incluir el valor de los servicios asociados a préstamos.



Nuestro último ejemplo es el formulario de declaración 2 para el First National Bank of Rocky Mount, Virginia (véase el gráfico 3.9). La declaración de ganancias y pérdidas del banco muestra solamente \$452.000 en ganancias que no son ganancias por intereses. Pero después de imputar 0.80 puntos del porcentaje del valor del servicio a todos sus depósitos (con excepción de los certificados de depósito muy grandes que son esencialmente instrumentos puramente financieros) y 2.98 puntos del porcentaje del valor del servicio a sus préstamos, su renta es \$4.660.000 en total. Su impuesto de tasa plana de \$259.000 está debajo de su impuesto real de \$471.000 en 1993, principalmente debido a la tasa impositiva más baja.

La imposición a las compañías de seguros de vida deben seguir el mismo principio-deben reportar como ingreso adicional en la línea 1 del formulario de declaración 2 cada vez que paguen menos que el tipo de interés de mercado a sus asegurados.

El principio aparece en nuestra propuesta de ley de impuesto de tasa plana de manera general: Bajo el impuesto a las empresas, el rédito de cualquier servicio proporcionado en conexión con una transacción financiera se debe aumentar con la diferencia entre el tipo de interés del mercado y la tasa real pagada como parte de la transacción.

#### **2.8.9 – IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y EMPRESAS MULTINACIONALES.**

Con el Tratado de Libre Comercio de Norte América (NAFTA) y el crecimiento del comercio a través del mundo, las compañías de los E.E.U.U. están haciendo más negocios en otros países y las compañías extranjeras son cada vez más activas aquí. ¿Debe el gobierno de los E.E.U.U. intentar gravar las operaciones en el extranjero de las compañías estadounidenses? ¿Debe el gobierno gravar las operaciones de compañías extranjeras en los Estados Unidos? Éstas son preguntas cada vez más polémicas. Bajo el sistema tributario actual, las operaciones en el extranjero de las compañías de los E.E.U.U. se gravan en principio, pero el contribuyente recibe un crédito tributario por los impuestos pagados al país en donde el negocio funciona. Como el sistema fiscal actual se basa en una confusa combinación de gravámenes en el origen para ciertas rentas y de gravámenes en el destino para otras rentas, los impuestos a las operaciones extranjeras son muy torpes.

Al gravar sistemáticamente toda la renta de la empresa en la fuente, el impuesto de tasa plana provee una solución llana y clara a los problemas de las operaciones multinacionales. El impuesto de tasa plana se aplica solamente a las operaciones domésticas de todas las empresas, sean estas de propiedad doméstica, extranjera, o mixta. Solamente el ingreso por las ventas de productos dentro de los Estados Unidos más el valor de los productos que se exportan sería reportada en la línea 1 del formulario 2 de declaración del impuesto a las empresas. Solamente los costes del trabajo, de materiales, y de otros insumos comprados en los Estados Unidos o importados a los Estados Unidos serían



aplicables en la línea 2 como deducciones al impuesto a las empresas. La presencia física en los Estados Unidos es la regla simple con la que se determina si una compra o una venta forma parte del ingreso imponible o del costo deducible.

Para ver cómo el impuesto a las empresas se aplicaría al comercio exterior, considere primero al importador que vende sus mercancías dentro de los Estados Unidos. Sus costes incluirían la cantidad que efectivamente pagó por esas importaciones, valorada al momento de ingresar al país (ésta sería generalmente la cantidad efectivamente pagada por dichas mercaderías en el país de origen). Su ingreso lo constituirían los ingresos reales por ventas en los Estados Unidos. En segundo lugar, considere un exportador que vende en el extranjero las mercancías producidas aquí. Sus costes serían todas las compras y remuneraciones pagadas en los Estados Unidos, y su ingreso sería la cantidad recibida por ventas en el extranjero, a condición de que la firma no haya agregado valor al producto después de que salió del país. Tercero, considere una empresa que envíe piezas a México para que sean ensambladas y que las traiga después como producto terminado para la venta en los Estados Unidos. El valor de las piezas al momento de irse a México contaría como parte del ingreso de la empresa, y del valor del producto ensamblado cuando regresa de vuelta sería un costo. La empresa no deduciría los costes de su planta de ensamble mexicana.

Bajo el principio de que solamente se gravan las actividades domésticas, el sistema tributario de los E.E.U.U. encajaría cuidadosamente con los sistemas tributarios de nuestros principales socios comerciales. Si cada nación utilizara el impuesto de tasa plana, toda la renta generada en el mundo sería gravada una vez y solamente una vez. Porque el principio básico del impuesto de tasa plana ya está en uso en tantas naciones que tienen impuestos al valor agregado, un impuesto de tasa plana en los E.E.U.U. encajaría agradablemente con esos sistemas tributarios extranjeros.

La aplicación del impuesto al salario, formulario 1 (gráfico 3.1), en la economía mundial seguiría el mismo principio. Todas las ganancias por el trabajo realizado en los Estados Unidos serían gravadas, con independencia de la ciudadanía del trabajador, pero el impuesto no se aplicaría a las ganancias extranjeras de los estadounidenses.

Las decisiones sobre la localización internacional de las empresas y del empleo son influenciadas por diferencias en tasas impositivas. Los Estados Unidos, con una tasa impositiva baja de 19 por ciento, sería el lugar más atractivo entre las naciones industriales importantes desde el punto de vista de los impuestos. Aunque el impuesto de tasa plana no gravaría las ganancias en el extranjero de trabajadores y empresas estadounidenses, no hay razón para temer un éxodo de actividad económica. Al contrario, el ambiente tributario favorable en los Estados Unidos atraería nuevas empresas de todas partes del mundo.



### 2.8.10 – SEGURIDAD SOCIAL

No queremos abordar en este libro el asunto enorme de reformar el sistema de Seguridad Social. El impuesto a la Seguridad Social es superado solamente por el impuesto a los ingresos personales como proveedor de ingresos tributarios para el gobierno federal, pero no hemos elaborado propuestas para cambiar dicho impuesto. Vale precisar, sin embargo, que el impuesto de Seguridad Social es un impuesto de tasa plana muy exitoso -desde su instauración en los años 30, ha permanecido notablemente libre de enmiendas que lo enmarañen. Su historial demuestra que somos perfectamente capaces de mantener un impuesto de tasa plano.

La interacción de la Seguridad Social con el impuesto de tasa plano trabajaría así: La contribución del patrono sería tratada como beneficios salariales complementarios -dicha contribución no sería deducible del impuesto a las empresas. Aquí estamos apartándonos del sistema existente, donde la contribución del patrono es deducible. Al igual que ocurre ahora, la contribución del empleado sería incluida en la renta imponible bajo el impuesto al salario. Los beneficios de la Seguridad Social serían totalmente libres de impuestos. Eliminaríamos los impuestos parciales actuales que existen para los contribuyentes de alto ingreso. La eliminación de la deducción del patrono para las contribuciones es una manera mejor de gravar los beneficios de la Seguridad Social.

### 2.8.11 – LA TRANSICION

En este libro, la generalidad de nuestro esfuerzo se dedica a presentar un sistema tributario bueno, práctico, y no hemos hecho concesiones a las presiones políticas que pueden llevar a la nación a aceptar un sistema tributario mejorado que no llegue a nuestro ideal. Una área donde es probable que el proceso político complique nuestra sencilla propuesta es en la transición del impuesto actual al impuesto de tasa plana, con la mayoría de la atención concentrada en las deducciones por depreciación y por intereses. En ambos casos, contribuyentes que hicieron planes y adquirieron compromisos antes de que la reforma del impuesto, pedirán vehementemente disposiciones especiales que les permitan continuar con dichas deducciones.

El congreso tendrá que escoger entre negar a los contribuyentes las deducciones con que contaban antes de la reforma del impuesto de tasa plana o conceder dichas deducciones y aumentar la tasa impositiva para compensar el ingreso perdido. Afortunadamente, éste es un problema temporal. Una vez que el capital existente se haya depreciado completamente y que los préstamos existentes se hayan pagado, las disposiciones especiales de transición pueden ser eliminadas.



### 2.8.12 – DEDUCCIONES POR DEPRECIACIÓN

La ley existente permite a las empresas amortizar el coste de una inversión con deducciones que con el paso del tiempo se hacen más pequeñas. Desde el punto de vista de la empresa, las deducciones múltiples a través de los años no son tan atractivas como la amortización inmediata en el primer año prescrita en el impuesto de tasa plana. Ningún negocio se quejará del impuesto de tasa plana en lo que respecta a la inversión futura. Pero los negocios pueden protestar por la eliminación inesperada de la depreciación de la planta y del equipo comprados antes de la reforma tributaria, y que pensaba usarse como depreciación deducible. Sin disposiciones especiales de transición, estas deducciones simplemente se perderían.

¿Cuánto es lo que está en juego? En 1992, las deducciones totales por depreciación bajo los impuestos sobre la renta personal y corporativa fueron \$597 mil millones. En la escala impositiva de 35 por ciento, que se aplica a la mayoría de las corporaciones (tasa que además es cercana a la que pagan los individuos que eventualmente solicitarían deducciones en calidad de propietarios o socios), esas deducciones valieron \$209 mil millones. Con la tarifa plana de 19 por ciento, las deducciones valdrían solamente \$108 mil millones.

Si el Congreso eligiera honrar toda la depreciación que no se ha usado existente antes de la reforma tributaria, ello reduciría en cerca de \$597 mil millones la base gravable del impuesto para 1995. Para generar el mismo ingreso tributario que nuestra tasa impositiva de 19 por ciento, dicha tasa debería aumentarse a cerca de un 20.1 por ciento.

El honrar la depreciación pasada haría que grupos de interés empresariales sean más anuentes a aceptar la reforma, ello ocurriría especialmente en las industrias con cantidades importantes de depreciación resultado de inversiones del pasado que no ha sido deducida, pero con pocas perspectivas de grandes inversiones futuras que generarían amortizaciones inmediatas en el primer año. Además, el que se mantuviera una promesa pasada de otorgar un incentivo a la inversión, reforzaría la credibilidad del gobierno en materia tributaria. Sin embargo, ésto requeriría una tasa impositiva más alta y una economía menos eficiente en el futuro.

Si el Congreso optara por honrar la depreciación pasada, debe reconocer que la tasa impositiva más alta necesaria para compensar los ingresos perdidos es temporal. En un plazo de cinco años, la generalidad del capital existente quedaría depreciado y la tasa impositiva debería reducirse de nuevo a 19 por ciento. Desde un principio, debe establecerse que la tasa impositiva debe regresar a 19 por ciento tan pronto como la depreciación acumulada haya sido usada como deducción.



### 2.8.13 – DEDUCCIONES POR INTERESES.

La pérdida de las deducciones por intereses y la eliminación de los impuestos a los intereses son dos de las características más notables de nuestro plan de reforma tributaria. Discutiremos los cambios económicos importantes que ocurrirían una vez que el interés sea analizado como un rédito después de impuestos en el capítulo siguiente. Durante la transición, habrá ganadores y perdedores, y el Congreso sin duda sabrá de los perdedores. El Congreso puede decidir adoptar una medida transitoria temporal para ayudarlos. Tal medida no necesita comprometer los principios del impuesto de tasa plana o disminuir su contribución a mejorar la eficiencia.

Nuestra reforma tributaria hace un llamado a una remoción paralela de las deducciones por intereses y de los impuestos a los intereses. Si una medida transitoria permite deducciones por el interés correspondiente a deudas pendientes, dicha medida también debe requerir que los ingresos por intereses del acreedor sean gravados. Si para toda deducción por intereses se establece el correspondiente impuesto al devengo de intereses, una medida transitoria para proteger las deducciones por intereses existentes no alteraría el monto de los ingresos tributarios. En ese aspecto, las deducciones del interés son más fáciles de manejar en la transición que deducciones por depreciación.

Si el Congreso decide que es necesaria una medida transitoria para proteger las deducciones correspondientes a intereses, sugerimos lo siguiente. Cualquier deudor puede elegir si usa sus pagos de intereses como deducción fiscal. Si el deudor así que elige, el acreedor debe tratar el interés como renta imponible. Pero la deducción del deudor debe ser solamente 90 por ciento del pago de interés real, mientras que la renta imponible del acreedor debe incluir el 100 por ciento de los ingresos por intereses.

Bajo este plan transitorio, los deudores quedarían protegidos en casi todos los casos en que existen deducciones por intereses. Alguien para quién su situación financiera personal se hicieran insostenible debido a que los intereses que paga sobre su hipoteca dejan de ser deducibles del impuesto sobre la renta, sin duda podría sobrevivir si dicha deducción se mantiene en un 90 por ciento de la deducción existente. Pero el plan que proponemos establece incentivos para que se renegocien los pagos de intereses a lo largo de las líneas que discutimos anteriormente en este capítulo. Suponga que una familia está pagando anualmente \$10.000 en intereses por su hipoteca. Podría mantener dicho pago de intereses y continuar deduciendo \$9.000 por año [90 por ciento de la deducción anterior]. Su pago neto de intereses, después de restar la reducción de impuestos, calculada a la tasa impositiva de 19 por ciento, sería de \$8.290 [la deducción de \$9.000 permite al deudor reducir sus ingresos gravables en \$9.000, dicha reducción representa una reducción de \$1.720, el 19% de \$9.000, del impuesto sobre la renta. \$10.000 menos \$1.720 es \$8.290, lo que el contribuyente paga neto en impuestos]. El ingreso neto del banco, después de restar el impuesto de 19 por ciento paga por los \$10.000 en intereses que recibe del deudor, sería \$8.100. Esta familia podría estar interesada en aceptar la



siguiente propuesta del banco: La hipoteca se renegociaría y el pago por intereses sobre la hipoteca de dicha familia sería de solamente \$8.200. La familia acordaría con el banco renunciar al derecho de usar esos intereses como deducción del impuesto sobre la renta, y en consecuencia el banco dejaría de pagar impuestos sobre esos intereses que devenga. Si acepta este acuerdo, la familia pagaría \$8.200 en intereses (en vez de los \$8.290 que paga sin este acuerdo), y el ingreso del banco sería de \$8.200 (en vez de los \$8.100 que paga sin el acuerdo). La familia se ahorraría \$90 y el banco ganaría \$100 adicionales. Ambos se beneficiarían con el trato.

Una de las características agradables de este plan es que no se hacen distinciones préstamos viejos, existentes antes de la reforma tributaria, y nuevos préstamos, convenidos después de la reforma. Para los préstamos nuevos los acreedores solicitarían a los deudores que renuncien a sus deducciones por pagos de intereses, y de esa manera[, al quedar exento de impuestos los intereses que recibe el acreedor,] éste ofrecería menores tasas de interés. De no proceder de esa manera, el acreedor acabaría pagando impuestos por un monto mayor a la deducción.

#### 2.8.14 - VARIANTES DEL IMPUESTO PLANO

En este capítulo hemos expuesto lo que pensamos que sería la mejor propuesta de impuesto de tasa plana. Pero nuestras ideas son más generales que esta propuesta. Los mismos principios se podrían aplicar variando los factores más importantes del impuesto, obteniendo más de una cosa a cambio de menos de otra. Las dos variaciones más importantes son las siguientes.

*Progresividad versus tasa impositiva.* Una deducción personal más alta pondría una carga tributaria aún más baja en las familias de ingreso medio y bajo. Pero requeriría una tasa impositiva más alta.

*Incentivos a la inversión versus tasa impositiva.* Si el impuesto a las empresas tuviera una amortización al momento de la compra de bienes de capital que no fuera total, la tarifa impositiva podría ser más baja.

Mostramos acá algunas combinaciones de deducciones personales y de tasas impositivas que generarían la misma cantidad de ingresos tributarios:

Deducción para una familia de 4	Tasa impositiva
\$12.500	15%
\$22.500	19%
\$34.500	23%

La elección entre estas alternativas depende de la convicciones sobre cómo debe distribuirse la carga de impuestos y del grado de ineficiencia en la economía que acarrearían las tasas impositivas correspondientes. Sobre la ineficiencia diremos más en el capítulo siguiente.



Mostramos acá algunas combinaciones de amortizaciones de la inversión y la tasa impositiva que generarían los mismos ingresos tributarios

Amortización de equipo	Amortización de estructuras	Tasa impositiva
100%	100%	19%
75%	50%	18%
50%	25%	17%

La elección entre estas alternativas depende de la sensibilidad de la inversión/ahorro a los incentivos y del grado de ineficiencia acarreado por la tasa impositiva.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> Página web: <http://sanjose.usembassy.gov/TheFlatTax-TraduccionCap3y5.pdf>



## 2.9 – EL FLAT TAX

Alex Montero y José Joaquín Fernández en su trabajo llamado “La Revolución del Flat Tax: Una propuesta para América Latina (Borrador)” definen al Flat Tax de la siguiente manera:

“La palabra inglesa flat significa en español "plano, llano, liso". Con el término flat tax ("impuesto plano") nos referimos **a un impuesto sobre la renta de tarifa baja y única**, la que sería igual para todos los contribuyentes sin ningún tipo de exención. Estos elementos son los que definen y determinan las bondades y ventajas del sistema”.<sup>45</sup>

Es tan simple como decir que es un impuesto de tasa fija, es decir, sin tarifas progresivas como las que contempla la ley del ISR.

---

<sup>45</sup> Página web: <http://www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf>



### 2.9.1 – EL FLAT TAX EN ESTONIA

Uno de los casos más polémicos del Flat Tax se dio en Estonia, ya que a su introducción presentó grandes cambios la economía de ese país, según lo mencionado en el siguiente artículo:

“La verdad es que este impuesto esta despertando mucho interés en el mundo pues desde hace más de diez años, varios países de Europa del Este lo han venido implementando con bastante éxito. El primero de ellos Estonia, pasó de crecimientos negativos del producto interno bruto a crecimientos sostenidos del 10% anual, inflaciones de menos del 4% (en 1992 fue del 1.000%) y el producto per cápita supera en un 60% al de México.

Mart Laar, Primer Ministro de Estonia de 1992 a 1995 y de 1999 al 2002, cuando tomó el poder, encontró que la inflación era del 1000% anual, la economía se contraía a una tasa de 30% anual, la tasa de desempleo superaba el 30% y 95% de la economía era estatal. En 1994 el Sr. Laar, contra las indicaciones de muchos economistas, introdujo en Estonia un impuesto de tasa plana o «flat tax». Los buenos resultados fueron casi inmediatos y han perdurado hasta la fecha: Por ejemplo, en el 2005, la producción de Estonia crecía a tasas de 6% a 7% anual, la inflación era de 2.5% anual, el déficit fiscal era mínimo y había un alto nivel de inversión empresarial. El ejemplo de Estonia fue rápidamente seguido por sus vecinos bálticos Lituania y Latvia. En 1997 Rusia introducía un impuesto de tasa plana («flat tax») de 13%. Serbia le siguió, al igual que Ucrania, Eslovaquia y Georgia. Rumania siguió en el 2005, con lo que ya fueron nueve los países que habían introducido un impuesto de tasa plana («flat tax»)<sup>46</sup>.

Estonia introdujo la tasa del Flat tax a un 26% y a partir del 2005 se comenzó a disminuir la tasa del “income tax” (impuesto a los ingresos) a un 24%, luego a 23% en 2006, 22% en 2007, y 21% en 2008.<sup>47</sup>

### 2.9.2 – VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS PLANOS

#### 2.9.2.1 – VENTAJAS

- La mayor virtud de este impuesto es su sencillez. Todos los ingresos son gravados con una misma tasa, con lo que se simplifica el esquema tributario, la tramitología es más sencilla y no implica enormes esfuerzos a la hora de calcular los impuestos, porque hay una tarifa plana.
- Menor costo de administración. Esto también es válido para los propios contribuyentes, que emplean menos esfuerzo en un sistema tributario simplificado.
- Por la facilidad que tiene, existen pocos estímulos para evadirlo, y un mayor control por parte del Gobierno.

<sup>46</sup> Página web: <http://www.cefa.com.mx/articulos/di53p34.html>

<sup>47</sup> Página web: <http://www.emta.ee/index.php?id=3274>



- Sus defensores afirman que dicho impuesto es un estímulo a las inversiones. Con mayor dinamismo, habrá mayor crecimiento económico y posiblemente aumente la recaudación.
- Se supone que al eliminar exenciones y variados regímenes de tributación, y al existir menor evasión, se amplía la base tributaria, por lo que las tasas que se apliquen podrían ser menores.
- Una tasa baja y un sistema tributario sencillo no son necesariamente menos dinero para el gobierno. ¿Por qué? Porque la gente está dispuesta a producir más y a pagar sus impuestos cuando el sistema es simple y los impuestos son bajos.<sup>48</sup>

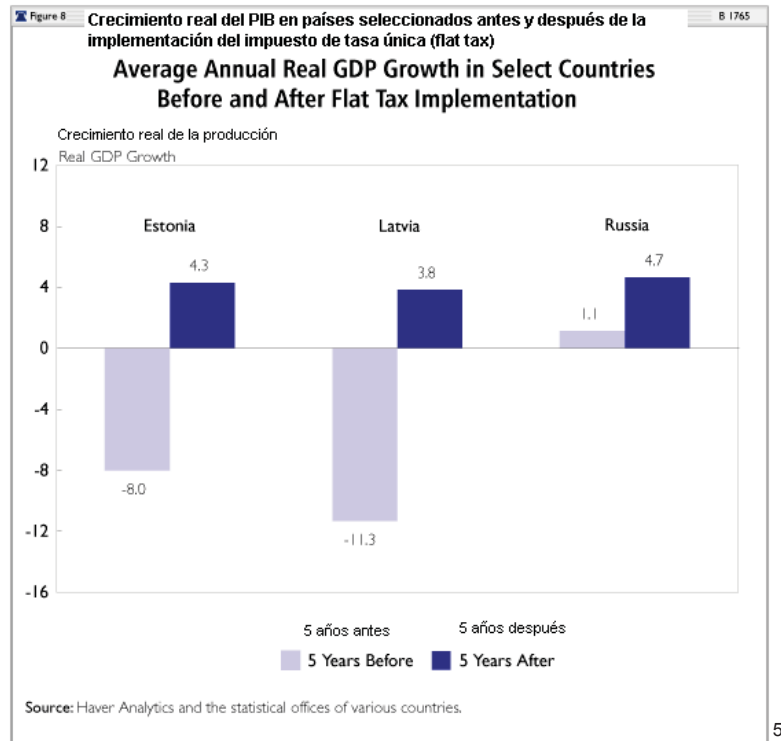
### 2.9.2.2 – DESVENTAJAS

- No contempla progresividad. Todos pagan el mismo impuesto sin importar si los ingresos son altos o bajos.
- Nunca se ha probado en países con sistemas de recaudación tradicionales, por lo que no puede saberse a ciencia cierta si habrá mayor recaudación o no. Tampoco se ha utilizado a rajatabla de acuerdo con las tesis originales de sus proponentes.
- De aplicarse, se gravarían con la misma tasa los intereses de las inversiones que actualmente son menores de lo que tendría un eventual “flat tax”, y se gravarían las ganancias de capital, actualmente exentas.<sup>49</sup>

### 2.9.3 – RESULTADOS OBTENIDOS A 5 AÑOS DE HABERLO IMPLEMENTADO

---

<sup>48</sup> Página web: <http://www.cefa.com.mx/articulos/di53p34.html>



## 2.10 – EL IETU EN MÉXICO

### 2.10.1 – Surge la propuesta de un “Flat Tax” para México

En su campaña, el actual presidente de México, Felipe de Jesús Calderón Hinojosa propuso el IETU como se menciona en el siguiente artículo:

“Calderón y su equipo coquetearon en la campaña con introducir una tasa uniforme al Impuesto Sobre la Renta. La virtud de su esquema es eliminar la complejidad del impuesto.

El también llamado *flat tax* consistente en aplicar una tasa impositiva única a los ingresos, surge de una propuesta de dos economistas, Hall y Rabushka, que hace poco más de una década resucitaron el principio de que el ingreso debe ser gravado una vez, lo más próximo a la fuente que lo genera.

Para las personas físicas, la base del impuesto podría ser la diferencia entre ingresos salariales y un nivel predeterminado de exención; para empresas, la base gravable sería la diferencia entre ventas y egresos por insumos, nómina y equipamiento de capital”.<sup>51</sup>

Lo que cabe destacar en la parte tomada del artículo es que originalmente estaban considerados los salarios como ingresos gravados para el cálculo del impuesto y se iban a tomar en cuenta como deducciones los gastos por nómina, cosa que no sucedió como se propuso en la campaña.

<sup>50</sup> Página web: [http://www.anfe.or.cr/flat\\_tax.htm](http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm)

<sup>51</sup> Página web: <http://www.cnnexpansion.com/expansion/opinion/2006/11/01/bfnecesitamos-mas-impuestos>



### 2.10.2 – Primer modelo del Flat Tax de México y posibles problemas originados

Al principio, cuando se encontraban nuestros funcionarios de gobierno diseñando el IETU, estaban por establecerlo como una contribución con un aumento muy alto en sus tasas, como se relata en el siguiente artículo publicado en la página del gobierno de Guanajuato:

“Fernando Sánchez Ugarte, subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, señaló que el Gobierno analiza la posibilidad de imponer un flat tax a una tasa de entre 18 y 20 por ciento en una base muy amplia, y sobre todas las actividades económicas.

Esto, agregó el funcionario, daría una recaudación de 2 por ciento del PIB, adicional a lo que actualmente se obtiene de ISR.

Sin embargo, para Bénédicte Larre, economista Senior para México de la OCDE, el flat tax no es un impuesto recomendable para México porque tiene una distribución de ingresos muy amplia.

Este tipo de impuestos, que consisten en la eliminación de excepciones y regímenes especiales, hacen el sistema fiscal más simple, y por lo tanto más fácil de administrar.

Sin embargo, aumenta la desigualdad de lo que se cobra por impuesto sobre la renta, y por lo tanto no es apropiado para un país con una distribución de ingresos tan amplia como es la de México. Definitivamente no recomendamos imponer este impuesto en México”, dijo en entrevista”.<sup>52</sup>

En el siguiente artículo, escrito por Mauricio Flores en el sitio web del periódico “El Semanario”, se manifiestan inconvenientes que provocará el IETU a su introducción:

“El IETU, aunque avanza al modelo de flat tax que diseñó Fernando Sánchez Ugarte, aumenta costos a las empresas y encarece la generación de empleos. Algunas modificaciones al código fiscal afectarían la captación de ahorro que pretenden los bancos que representa Enrique Castillo Sánchez Mejorada”<sup>53</sup>.

### 2.10.3 – Aprobación del IETU por parte de la Comisión de Diputados

“CIUDAD DE MÉXICO, México, sep. 12, 2007.- La Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados aprobó el dictamen de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en 16.5 por ciento para su primer año de aplicación que será en 2008; 17.0 por ciento, en 2009, y 17.5 por ciento a partir de 2010.

<sup>52</sup> Página web:

<http://www.guanajuato.gob.mx/desarrollo/comunicados/documentos/200706051040230.boletin%20050607.pdf>

<sup>53</sup> Página web: [http://www.elsemanario.com.mx/news/news\\_display.php?story\\_id=3980](http://www.elsemanario.com.mx/news/news_display.php?story_id=3980)



Estas tasas son menores a la propuesta por el Ejecutivo en su iniciativa de reforma fiscal, en la que planteó que la Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU), que cambió de nombre a IETU, tendría una tasa de 16 por ciento para 2008, y 19 por ciento a partir de 2009”.<sup>54</sup>

Esto inició de una mejor manera para los contribuyentes, ya que en un principio en la contribución que se iba a llamar Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU) las tasas que se iban a manejar eran de 16 por ciento en 2008 y 19 por ciento en 2009, aumentando agresivamente de un ejercicio a otro.

#### 2.10.4 – El IETU calificado como inconstitucional

Muchos contribuyentes han calificado al IETU como inconstitucional por diversas razones, una de ellas es porque no se permite la deducción de los gastos por sueldos y aportaciones de seguridad social y otra, porque tampoco se puede ejercer deducción de los activos fijos adquiridos antes de septiembre del 2007, entre otros, según los siguientes artículos:

“La ley del impuesto empresarial a tasa única (IETU) es inconstitucional porque no permite que las regalías entre partes relacionadas (empresas de un mismo grupo o dueño) sean deducibles, y porque el régimen de transición de la norma prohíbe la deducción de las pérdidas fiscales e inversiones generadas o adquiridas con anterioridad a la vigencia del IETU, señala el proyecto de dictamen, cuya discusión comenzará este martes en el pleno de ministros”.<sup>55</sup>

“La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es un impuesto inconstitucional que sólo beneficia a las empresas con capitales fuertes, que no tienen necesidad de pedir financiamientos, en detrimento de las pequeñas empresas.

El reconocido contador público y máster en Impuestos, Luis Terrazas, explicó que el IETU violenta los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad establecidos en la Constitución Mexicana.

Al disertar la conferencia "Inconstitucionalidad del IETU", durante la reunión semanal de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Culiacán, precisó que este impuesto no admite la deducción de salarios, gastos de previsión social que se otorga a los trabajadores.”<sup>56</sup>

“Al entrar en vigor, el IETU desconoció que las empresas existían con anterioridad. Las pérdidas fiscales, las deducciones de activos aún no depreciados y la compra de inventarios aún no vendidos, no incidirían en el IETU, lo que implicaría una mayor recaudación hasta en tanto los efectos temporales de dichos elementos fueran absorbidos en el ISR. El Decreto del 5

<sup>54</sup> Página web: <http://www.esmas.com/noticierostelevisa/mexico/660560.html>

<sup>55</sup> Página web: <http://www.jornada.unam.mx/2010/01/26/index.php?section=economia&article=022n1eco>

<sup>56</sup> Página web:

<http://www.debate.com.mx/eldebate/Articulos/ArticuloGeneral.asp?IdArt=4936554&IdCat=6096>



de noviembre de 2007 aligeró parte de estos efectos, pero sólo para ciertas operaciones de 2007.

La Ley de Ingresos para 2009 (LIF) explica el comportamiento del IETU contradictoriamente. Señala que aumentó la recaudación, por ser un “impuesto sencillo” que inhibió planeaciones, que no generó inflación, ni frenó la inversión, ni el crecimiento del empleo, ni lesionó la previsión social pues “se tiene conocimiento de que en los contratos laborales no ha habido modificaciones”. Las cifras de recaudación (que incluyen curiosamente al derogado IMPAC) sostienen el éxito de su introducción. No obstante, al justificar el aumento de la tasa del IETU en 2009, la LIF señala que la meta estimada de 69,000 mdp quedó corta en 21,000 mdp. La explicación de la caída en la recaudación en más del 30%, según la LIF, obedeció a una menor actividad económica, a prácticas indebidas de los contribuyentes, a deducciones improcedentes, a planeaciones fiscales que implican pagar ISR en lugar de IETU y a “factores estacionales y contracción de márgenes de las empresas”. ¿Será?<sup>57</sup>

Algunos fiscalistas vieron los amparos que posteriormente se emitieron contra el IETU como “viables” y así recomendaron presentarlo para protegerse por las dos vías, es decir desde el momento de hacer el primer pago provisional (17 de febrero) o por anticipado, como se describe en los siguientes fragmentos del artículo publicado por la página web “El siglo de Torreón”:

“Asesores legales coincidieron que los amparos contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) sí tiene viabilidad por lo que estimaron que hoy podrían presentarse un gran número de amparos, luego que pasaron los 30 días hábiles que marca la Ley para la presentación de este recurso legal.

Para que el amparo prospere ante la Suprema Corte de Justicia, el recurso legal deberá ser muy específico en la afectación que cada empresa o causante está teniendo, mostrando ante todo lo inequitativo que es dicha Ley, ya que no permite la deducibilidad en inventarios, por pérdidas fiscales, financiamientos adquiridos y en los gastos de previsión social.

Aunque algunos asesores legales en materia fiscal consideran que el amparo puede presentarse desde el momento mismo que entró en vigor este nuevo impuesto, es decir el primero de enero de 2008, otros han recomendado protegerse por las dos vías, es decir desde el momento de hacer el primer pago provisional (17 de febrero) o por anticipado, por lo que estarán cubiertos por la entrada en vigor de la Ley a partir del primero de enero y por los 30 días hábiles que se cumplen hoy, 13 de febrero.

Entrevistados por separado, José Andrés Guerrero de la Torre y Jorge Garza Martínez abogados fiscalistas de Mancera Ernst & Young y GM&A Abogados, respectivamente, afirmaron que las declaraciones hechas a nivel nacional, hace algunas semanas, eran con el fin de desanimar a los contribuyentes afectados

---

<sup>57</sup> Página web: [http://www.elsemanario.com.mx/opinion/news\\_display.php?story\\_id=14865](http://www.elsemanario.com.mx/opinion/news_display.php?story_id=14865)



por el IETU, sin embargo, aseguraron que los amparos que se interpongan a partir de hoy en adelante “sí van a prosperar, al ser evidente la violación de principios de equidad y proporcionalidad tributaria”.

Garza indicó que dentro de los causantes afectados e inconformes por este nuevo impuesto son las escuelas particulares no donatarias, por lo que aseguró que existe la certeza que de las pláticas que han tenido con 50 de ellas, cerca de 40 sí presentarán el amparo en contra del IETU.

Enfaticó que la autoridad tributaria ha buscado desalentar el éxito del amparo en contra de este nuevo impuesto, al asegurar que es una Ley blindada, sin embargo, dijo el abogado fiscalista que la propia Ley “tiene inconsistencias” que violentan los derechos adquiridos por los contribuyentes.

El sector primario, industrial, comercial y de servicios han sido afectados por el IETU, ya que de acuerdo a cada actividad productiva, el nuevo impuesto viene a eliminar las facilidades administrativas otorgadas, disminuyendo casi al máximo la posibilidad de deducción.

Por su parte, el asesor legal de Mancera Ernst & Young, manifestó que desde octubre de 2007 se dieron a la tarea de analizar a profundidad esta nueva Ley, por lo que reconoció que “no fue nada fácil sacar argumentos que evidenciarán las violaciones de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria” de este nuevo impuesto.

Dijo que aquellas empresas que son viables para presentar un amparo son: tener inventarios, pago de intereses de un crédito, den regalías, reporten pérdidas fiscales, hayan adquirido terrenos o paguen prestaciones a trabajadores”.<sup>58</sup>

#### **2.10.5 – IETU calificado como constitucional, según la SCJN**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación oficializó el día 9 de febrero del 2010 la constitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y estableció el mecanismo para que los tribunales colegiados desahoguen y nieguen los más de 30 mil amparos que se interpusieron contra este impuesto, según el artículo publicado en el periódico la Jornada y dice:

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) oficializó ayer la constitucionalidad de todos los artículos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y estableció el mecanismo para que los tribunales colegiados desahoguen y nieguen los más de 30 mil amparos que se interpusieron contra este tributo, que entró en vigor en enero de 2008.

En una sesión de trámite, los ministros ratificaron las votaciones emitidas en días pasados, en las que validaron los artículos que integran dicha legislación, por considerar que es proporcional, equitativa, no retroactiva y porque al ser “nuevo”

---

<sup>58</sup> Página web: <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331168.fiscalistas-ven-viables-amparos-contra-el-iet.html>



no representa una carga fiscal adicional al ISR o al IVA que ya pagan las empresas del país.

Sin embargo, en los temas de la proporcionalidad y de la “retroactividad” previstos en el artículo tercero transitorio de la norma, no se alcanzaron los ocho votos necesarios para que el pleno aprobara tesis de jurisprudencia –la cual sería obligatoria para todos los tribunales y juzgados del país.

Lo mismo sucedió con los amparos relacionados con la retroactividad, prevista en el tercero transitorio y la mecánica de la determinación del IETU, donde la votación del pleno tampoco alcanzó los ocho votos requeridos.

En razón de lo anterior, el pleno decidió enviar los amparos relacionados con estos temas a la primera sala de la Corte, para que resuelva, con base en el criterio de la mayoría, cinco asuntos consecutivos en un mismo sentido. Con ello se sentarían las tesis de jurisprudencias que faltan.

Una vez que la primera sala defina los criterios, los tribunales estarán en condiciones de resolver los más de 30 mil asuntos, siguiendo los lineamientos de la Corte”<sup>59</sup>.

Según la Suprema Corte, el IETU no vulnera los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria conforme a lo escrito en el siguiente artículo:

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) declaró que el Impuesto Empresarial a Tasa Unica (IETU) es constitucional, luego de seis sesiones consecutivas en los que abordó este tema.

Durante la sesión de hoy los ministros avalaron dicho gravamen, que entró en vigor en 2008, ya que se demostró que no hay situaciones inconstitucionales, como lo trataron de demostrar algunos amparos promovidos por los representantes legales de las empresas que se negaban a aceptar dicho impuesto.

El pleno de la SCJN determinó que el IETU no vulnera el principio de legalidad tributaria, ya que su objeto se encuentra delimitado en dicho ordenamiento, señalando que este corresponde a los ingresos brutos, sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley.

Los ministros argumentaron que el tributo tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la realización de actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.

---

<sup>59</sup> “Oficializó la Suprema Corte constitucionalidad de la ley del IETU” Periódico La Jornada Miércoles 10 de febrero de 2010, pág. 21



Señalaron que al definir a dichos ingresos como el precio o contraprestación a favor de quien realiza dichas actividades su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos que se reciben por realizar éstas.

De esta manera el Alto Tribunal confirmó las sentencias emitidas por diversos jueces y negó el amparo a varias empresas que impugnaron la constitucionalidad de la ley del IETU.

El pleno de ministros también resolvió que este gravamen no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que no son deducibles todos los costos y gastos necesarios para la realización de las actividades empresariales.

Lo anterior, en atención al criterio adoptado en la definición del objeto del mencionado impuesto, de tal manera que al identificar éste con los ingresos brutos del causante, no se contaría con un derecho constitucionalmente exigible a la deducción de conceptos como los sueldos y salarios.

El Pleno resolvió que la ley del IETU no vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, al no establecer un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales del impuesto para hacerlos coincidir con el tributo que debe pagarse al final del ejercicio fiscal, como acontece en el Impuesto Sobre la Renta.

El Alto tribunal también determinó que el hecho de que las operaciones de financiamiento que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio y por ende no se consideren actividades gravadas por le IETU, tampoco resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

También se resolvió que la abrogación de la ley del Impuesto al Activo y la modificación de los mecanismos que permiten la devolución del impuesto pagado en los últimos 10 años, no dio lugar a la afectación de los derechos adquiridos.

El pleno de ministros determinó que sea la Primera Sala de la SCJN la que conozca de los demás amparos sobre el IETU y en su caso emitir jurisprudencia para que los juzgadores resuelvan en el mismo sentido”.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Página web: [http://www.cronica.com.mx/nota.php?id\\_notas=486826](http://www.cronica.com.mx/nota.php?id_notas=486826)



## 2.11 – EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IETU

Las tablas que se exponen a continuación son sobre los ingresos y gastos del gobierno federal y esto servirá para ver las contribuciones captadas por la SHCP desde el año 2007 al 2009. Esto es con la intención de comparar la eficiencia recaudatoria de la SHCP en los tres años.

### 2.11.1 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2008

La siguiente tabla es comparativa del año 2007 al 2008:



SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO FEDERAL						
CONCEPTO	Millones de pesos					
	Diciembre			Enero-Diciembre		
	2007	2008	Crec. real %	2007	2008	Crec. real %
<b>Balance total</b>	-190,511.0	-216,287.2	6.6	-218,439.5	-192,524.9	-16.2
<b>Ingresos</b>	153,962.7	179,109.7	9.2	1,711,220.6	2,049,936.3	14.0
Ingresos tributarios	92,392.9	88,434.5	-10.1	1,002,670.0	994,552.3	-5.6
ISR-IETU-IDE	52,942.8	53,119.1	-5.8	527,183.6	626,508.6	13.0
ISR	52,942.8	47,124.7	-16.4	527,183.6	562,222.3	1.4
IETU	0.0	2,777.7	n.s.	0.0	46,586.0	n.s.
IDE	0.0	3,216.8	n.s.	0.0	17,699.3	n.s.
Valor agregado	34,833.4	27,260.5	-26.5	409,012.5	457,248.3	6.3
Producción y servicios	-2,028.2	2,452.3	n.s.	-6,791.8	-168,325.2	-0-
Importaciones	2,896.3	3,065.0	-0.7	32,188.0	35,783.1	5.7
Impuesto a los rendimientos petroleros	219.0	457.5	96.1	3,738.4	4,440.8	13.0
Otros	3,529.5	2,080.1	-44.7	37,339.4	38,896.7	-0.9
Ingresos no tributarios	61,569.9	90,675.1	38.2	708,550.5	1,055,384.0	41.7
Contribución de mejoras	0.0	0.0	n.s.	33.5	35.1	-0.2
Derechos	46,210.0	37,270.3	-24.3	574,019.2	934,524.9	54.9
Hidrocarburos	45,000.0	36,075.1	-24.7	549,188.9	905,263.8	56.8
Otros	1,210.0	1,195.2	-7.3	24,830.4	29,261.1	12.1
Productos	549.6	513.5	-12.3	6,751.9	6,865.9	-3.3
Aprovechamientos	14,810.3	52,891.3	235.2	127,745.8	113,958.1	-15.1
Accesorios	0.0	0.0	n.s.	0.0	0.0	n.s.
<b>Gastos</b>	<b>344,473.7</b>	<b>395,396.9</b>	<b>7.7</b>	<b>1,929,660.1</b>	<b>2,242,461.3</b>	<b>10.5</b>
Programable 1_/	268,532.4	314,310.7	9.9	1,392,394.0	1,607,040.7	9.8
Corriente	144,417.1	147,129.1	-4.4	1,060,419.9	1,181,911.6	6.0
Servicios personales 2_/	63,940.9	67,969.7	-0.2	468,933.6	508,910.5	3.2
Directos	24,980.6	29,052.9	9.2	162,791.4	181,455.6	6.0
Indirectos	38,960.3	38,916.8	-6.2	306,142.1	327,454.9	1.7
Federalizado	30,791.3	33,662.0	2.6	261,497.0	282,336.1	2.7
Otros	8,169.0	5,254.8	-39.6	44,645.1	45,118.8	-3.9
Otros gastos	27,474.6	22,549.2	-23.0	115,267.7	103,387.4	-14.7
Materiales y suministros	1,923.1	3,475.8	69.7	12,706.4	17,181.7	28.6
Servicios generales y otros	25,551.5	19,073.3	-29.9	102,561.3	86,205.6	-20.0
Subsidios y transferencias 3_/	53,001.6	56,610.2	0.3	476,218.6	569,613.8	13.8
Capital	124,115.3	167,181.7	26.4	331,974.2	425,129.1	21.8
Inversión física	74,365.0	64,204.1	-19.0	246,130.2	266,990.2	3.2
Directa	43,388.8	22,514.2	-51.3	84,447.0	59,002.0	-33.5
Indirecta	30,976.3	41,689.9	26.3	161,683.2	207,988.2	22.4



CAPÍTULO 2 – MARCO TEORICO GENERAL

<b>Inversión financiera y otros</b>	49,750.3	102,977.5	94.3	85,844.0	158,138.9	75.2
<b>Directa</b>	<b>22,608.8</b>	<b>72,808.2</b>	<b>202.3</b>	<b>49,755.4</b>	<b>111,488.1</b>	<b>113.1</b>
<b>Indirecta</b>	27,141.5	30,169.4	4.3	36,088.6	46,650.8	23.0
<b>No programable</b>	<b>75,941.3</b>	<b>81,086.2</b>	<b>0.2</b>	<b>537,266.0</b>	<b>635,420.5</b>	<b>12.5</b>
<b>Costo financiero</b>	44,511.2	55,388.9	16.8	188,671.4	200,121.7	0.9
<b>Interna</b>	<b>43,435.8</b>	<b>54,214.1</b>	<b>17.2</b>	<b>151,652.2</b>	<b>168,248.4</b>	<b>5.5</b>
<b>Intereses, comisiones y gastos</b>	43,435.8	54,214.1	17.2	123,639.2	138,205.8	6.3
<b>Apoyo a ahorradores y deudores</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>n.s.</b>	<b>28,013.0</b>	<b>30,042.6</b>	<b>2.0</b>
<b>IPAB</b>	0.0	0.0	n.s.	22,599.8	26,523.4	11.6
<b>Otros</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>n.s.</b>	<b>5,413.2</b>	<b>3,519.2</b>	<b>-38.2</b>
<b>Externa</b>	1,075.4	1,174.8	2.6	37,019.2	31,873.4	-18.1
<b>Participaciones</b>	<b>25,945.5</b>	<b>29,535.5</b>	<b>6.9</b>	<b>332,757.7</b>	<b>423,454.9</b>	<b>21.1</b>
<b>Adefas y otros 4_</b>	5,484.6	-3,838.3	n.s.	15,836.9	11,843.9	-28.9

1\_/\_ El gasto programable del Gobierno Federal corresponde a las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) y los acuerdos de ministración de fondos pagados por la caja de la Tesorería de la Federación. Por lo tanto, puede diferir del gasto ejercido, el cual se mide sobre las CLC presentadas a la Tesorería de la Federación y no incluye los acuerdos de ministración, que se regularizan por medio de las CLC en los siguientes meses.

2\_/\_ Incluye el gasto de las dependencias, así como las aportaciones federales para entidades federativas y municipios, y las transferencias que se otorgan a las entidades bajo control presupuestario indirecto para el pago de servicios personales.

3\_/\_ Excluye las transferencias que se otorgan para el pago de servicios personales.

4\_/\_ Incluye Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (Adefas) y el gasto neto efectuado por el Gobierno Federal a nombre de terceros (cuentas ajenas al presupuesto).

Notas: Las sumas parciales y las variaciones pueden no coincidir debido al redondeo.

Las cifras son preliminares para : 2008

n.s.: no significativo

-o- : mayor de 500 por ciento

n.d.: no disponible

n.a.: no aplica

Área: Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública, Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública  
 Para mayores detalles sobre la información que aparece en este cuadro estadístico, favor de contactar al teléfono (01) (55) 3688, 1441, fax (01) (55) 3688, 1534  
 Correo electrónico: shcp\_ehacendaria@hacienda.gob.mx<sup>61</sup>

2.11.2 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2008 AL 2009

La siguiente es una comparativa del 2008 al 2009:

SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO FEDERAL

Millones de pesos

<sup>61</sup> Página web: [http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion\\_id=2&des\\_clasificacion=GobiernoFederal&formato\\_id=1&id\\_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado\\_cuadro=1&tipo=1&cuadro=5&periodo\\_minimo=24&periodo\\_maximo=24&mes=12&des\\_mes=Enero-Diciembre&des\\_presentacion=Millones de pesos&des\\_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max\\_mes=5&max\\_ciclo=2010&max\\_mes\\_fijo=5&max\\_ciclo\\_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo\\_uno=2007&ciclo\\_dos=2008&presentacion=1&limites=1&unidad\\_id=1&unidad\\_id\\_fijo=1&num\\_pers=12&series\\_mens=0&action\\_html=carga\\_detalle\\_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action\\_excel=carga\\_detalle\\_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller\\_action=carga\\_detalle\\_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2008&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga_detalle_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga_detalle_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga_detalle_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true)





CAPÍTULO 2 – MARCO TEORICO GENERAL

<b>Directa</b>	22,514.2	7,169.2	-69.3	59,002.0	66,560.8	7.1
<b>Indirecta</b>	<b>41,689.9</b>	<b>18,023.3</b>	<b>-58.3</b>	<b>207,988.2</b>	<b>191,422.6</b>	<b>-12.6</b>
<b>Inversión financiera y otros</b>	102,977.5	43,648.6	-59.1	158,138.9	54,974.2	-67.0
<b>Directa</b>	<b>72,808.2</b>	<b>25,314.7</b>	<b>-66.4</b>	<b>111,488.1</b>	<b>34,963.7</b>	<b>-70.2</b>
<b>Indirecta</b>	30,169.4	18,333.8	-41.3	46,650.8	20,010.5	-59.3
<b>No programable</b>	<b>81,086.2</b>	<b>87,703.8</b>	<b>4.4</b>	<b>635,420.5</b>	<b>620,780.9</b>	<b>-7.2</b>
<b>Costo financiero</b>	55,388.9	66,749.1	16.4	200,121.7	231,265.4	9.7
<b>Interna</b>	<b>54,214.1</b>	<b>64,807.0</b>	<b>15.4</b>	<b>168,248.4</b>	<b>193,934.5</b>	<b>9.5</b>
<b>Intereses, comisiones y gastos</b>	54,214.1	64,807.0	15.4	138,205.8	162,858.1	11.9
<b>Apoyo a ahorradores y deudores</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>-19.8</b>	<b>30,042.6</b>	<b>31,076.4</b>	<b>-1.8</b>
<b>IPAB</b>	0.0	0.0	n.s.	<b>26,523.4</b>	<b>27,855.5</b>	<b>-0.3</b>
<b>Otros</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>-19.8</b>	<b>3,519.2</b>	<b>3,220.9</b>	<b>-13.1</b>
<b>Externa</b>	1,174.8	1,942.0	59.6	31,873.4	37,330.9	11.2
<b>Participaciones</b>	<b>29,535.5</b>	<b>32,518.9</b>	<b>6.3</b>	<b>423,454.9</b>	<b>375,717.3</b>	<b>-15.7</b>
<b>Adefas y otros 4/</b>	-3,838.3	-11,564.2	190.9	11,843.9	13,798.2	10.6

1\_/ El gasto programable del Gobierno Federal corresponde a las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) y los acuerdos de ministración de fondos pagados por la caja de la Tesorería de la Federación. Por lo tanto, puede diferir del gasto ejercido, el cual se mide sobre las CLC presentadas a la Tesorería de la Federación y no incluye los acuerdos de ministración, que se regularizan por medio de las CLC en los siguientes meses.

2\_/ Incluye el gasto de las dependencias, así como las aportaciones federales para entidades federativas y municipios, y las transferencias que se otorgan a las entidades bajo control presupuestario indirecto para el pago de servicios personales.

3\_/ Excluye las transferencias que se otorgan para el pago de servicios personales.

4\_/ Incluye Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (Adefas) y el gasto neto efectuado por el Gobierno Federal a nombre de terceros (cuentas ajenas al presupuesto).

Notas: Las sumas parciales y las variaciones pueden no coincidir debido al redondeo.

Las cifras son preliminares para : 2009

n.s.: no significativo

-o- : mayor de 500 por ciento

n.d.: no disponible

n.a.: no aplica

Área: Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública, Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública

Para mayores detalles sobre la información que aparece en este cuadro estadístico, favor de contactar al teléfono (01) (55) 3688, 1441, fax (01) (55) 3688, 1534

Correo electrónico: [shcp\\_ehacendaria@hacienda.gob.mx](mailto:shcp_ehacendaria@hacienda.gob.mx)<sup>62</sup>

<sup>62</sup> Página web: [http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion\\_id=2&des\\_clasificacion=Gobierno](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=Gobierno)

Federal&formato\_id=1&id\_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado\_cuadro=1&tipo=1&tipo\_cuadro=5&periodo\_minimo=24&periodo\_maximo=24&mes=12&des\_mes=Enero-

Diciembre&des\_presentacion=Millones de pesos&des\_cuadro=Situación Financiera del Gobierno

Federal&max\_mes=5&max\_ciclo=2010&max\_mes\_fijo=5&max\_ciclo\_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo\_uno=2008&ciclo\_dos=2009&presentacion=1&limites=1&unidad\_id

\_fijo=1&num\_pers=12&series\_mens=0&action\_html=carga\_detalle\_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action\_excel=carga\_detalle\_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.exe

el&controller\_action=carga\_detalle\_cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true



2.11.3 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009

Para ver más claramente el comportamiento de la recaudación en el IETU y en el ISR, se presentará a continuación una tabla comparativa del año 2007 al 2009:

SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO FEDERAL									
CONCEPTO	Millones de pesos			Enero-Diciembre			Crecimiento Real %		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009	2007	2008	2009
<b>Balance total</b>	-218,439.5	-192,524.9	-259,935.5	16.3	-16.2	28.2	-218,439.5	-192,524.9	-259,935.5
<b>Ingresos</b>	1,711,220.6	2,049,936.3	2,000,448.1	5.6	14.0	-7.3	1,711,220.6	2,049,936.3	2,000,448.1
Ingresos tributarios	1,002,670.0	994,552.3	1,129,552.6	8.4	-5.6	7.9	1,002,670.0	994,552.3	1,129,552.6
ISR-IETU-IDE	527,183.6	626,508.6	594,796.2	13.2	13.0	-9.8	527,183.6	626,508.6	594,796.2
ISR	527,183.6	562,222.3	534,190.6	13.2	1.4	-9.8	527,183.6	562,222.3	534,190.6
IETU	0.0	46,586.0	44,717.9	n.a.	n.s.	-8.8	0.0	46,586.0	44,717.9
IDE	0.0	17,700.3	15,887.7	n.a.	n.s.	-14.8	0.0	17,700.3	15,887.7
Valor agregado	409,012.5	457,248.3	407,795.1	3.4	6.3	-15.3	409,012.5	457,248.3	407,795.1
Producción y servicios	-6,791.8	-168,325.2	50,567.4	24.6	-0-	n.s.	-6,791.8	-168,325.2	50,567.4
Importaciones	32,188.0	35,783.1	30,196.4	-2.4	5.7	-19.9	32,188.0	35,783.1	30,196.4
Impuesto a los rendimientos petroleros	3,738.4	4,440.8	920.6	123.4	13.0	-80.3	3,738.4	4,440.8	920.6
Otros	37,339.4	38,896.7	45,276.8	7.8	-0.9	10.5	37,339.4	38,896.7	45,276.8
Ingresos no tributarios	708,550.5	1,055,384.0	870,895.5	1.9	41.7	-21.6	708,550.5	1,055,384.0	870,895.5
Contribución de mejoras	33.5	35.1	37.1	-0.2	-0.2	0.3	33.5	35.1	37.1
Derechos	574,019.2	934,524.9	517,816.5	-7.7	54.9	-47.4	574,019.2	934,524.9	517,816.5
Hydrocarburos	549,188.9	905,263.8	488,087.0	-8.6	56.8	-48.8	549,188.9	905,263.8	488,087.0
Otros	24,830.4	29,261.1	29,729.5	17.4	12.1	-3.5	24,830.4	29,261.1	29,729.5
Productos	6,751.9	6,865.9	6,660.5	-6.5	-3.3	-7.9	6,751.9	6,865.9	6,660.5
Aprovechamientos	127,745.8	113,958.1	346,381.4	92.9	-15.1	188.7	127,745.8	113,958.1	346,381.4
Accesorios	0.0	0.0	0.0	n.s.	n.s.	n.s.	0.0	0.0	0.0
<b>Gastos</b>	1,929,660.1	2,242,461.3	2,260,383.6	6.7	10.5	-4.3	1,929,660.1	2,242,461.3	2,260,383.6



CAPÍTULO 2 – MARCO TEORICO GENERAL

Programable 1_	1,392,394.0	1,607,040.7	1,639,602.7	11.7	9.8	-3.1	1,392,394.0	1,607,040.7	1,639,602.7
Corriente	1,060,419.9	1,181,911.6	1,326,645.1	10.5	6.0	6.6	1,060,419.9	1,181,911.6	1,326,645.1
2_ Servicios personales	468,933.6	508,910.5	549,978.5	2.8	3.2	2.6	468,933.6	508,910.5	549,978.5
Directos	162,791.4	181,455.6	205,441.7	28.5	6.0	7.5	162,791.4	181,455.6	205,441.7
Indirectos	306,142.1	327,454.9	344,536.8	-7.1	1.7	-0.1	306,142.1	327,454.9	344,536.8
Federalizado	261,497.0	282,336.1	294,733.4	3.2	2.7	-0.9	261,497.0	282,336.1	294,733.4
Otros	44,645.1	45,118.8	49,803.4	-41.2	-3.9	4.8	44,645.1	45,118.8	49,803.4
Otros gastos	115,267.7	103,387.4	139,833.8	64.7	-14.7	28.4	115,267.7	103,387.4	139,833.8
Materiales y suministros	12,706.4	17,181.7	17,945.4	37.5	28.6	-0.8	12,706.4	17,181.7	17,945.4
Servicios generales y otros	102,561.3	86,205.6	121,888.4	68.8	-20.0	34.3	102,561.3	86,205.6	121,888.4
Subsidios y transferencias 3_	476,218.6	569,613.8	636,832.8	9.7	13.8	6.2	476,218.6	569,613.8	636,832.8
Capital	331,974.2	425,129.1	312,957.6	16.0	21.8	-30.1	331,974.2	425,129.1	312,957.6
Inversión física	246,130.2	266,990.2	257,983.4	-4.2	3.2	-8.2	246,130.2	266,990.2	257,983.4
Directa	84,447.0	59,002.0	66,560.8	95.4	-33.5	7.1	84,447.0	59,002.0	66,560.8
Indirecta	161,683.2	207,988.2	191,422.6	-24.3	22.4	-12.6	161,683.2	207,988.2	191,422.6
Inversión financiera y otros	85,844.0	158,138.9	54,974.2	191.6	75.2	-67.0	85,844.0	158,138.9	54,974.2
Directa	49,755.4	111,488.1	34,963.7	106.9	113.1	-70.2	49,755.4	111,488.1	34,963.7
Indirecta	36,088.6	46,650.8	20,010.5	-0-	23.0	-59.3	36,088.6	46,650.8	20,010.5
No programable	537,266.0	635,420.5	620,780.9	-4.4	12.5	-7.2	537,266.0	635,420.5	620,780.9
Costo financiero	188,671.4	200,121.7	231,265.4	-5.7	0.9	9.7	188,671.4	200,121.7	231,265.4
Interna	151,652.2	168,248.4	193,934.5	1.0	5.5	9.5	151,652.2	168,248.4	193,934.5
Intereses, comisiones y gastos	123,639.2	138,205.8	162,858.1	12.3	6.3	11.9	123,639.2	138,205.8	162,858.1
Apoyo a ahorradores y deudores	28,013.0	30,042.6	31,076.4	-30.2	2.0	-1.8	28,013.0	30,042.6	31,076.4
IPAB	22,599.8	26,523.4	27,855.5	-35.0	11.6	-0.3	22,599.8	26,523.4	27,855.5
Otros	5,413.2	3,519.2	3,220.9	1.2	-38.2	-13.1	5,413.2	3,519.2	3,220.9
Externa	37,019.2	31,873.4	37,330.9	-25.8	-18.1	11.2	37,019.2	31,873.4	37,330.9
Participaciones	332,757.7	423,454.9	375,717.3	-2.8	21.1	-15.7	332,757.7	423,454.9	375,717.3
Adefas y otros 4_	15,836.9	11,843.9	13,798.2	-19.3	-28.9	10.6	15,836.9	11,843.9	13,798.2

1\_/\_ El gasto programable del Gobierno Federal corresponde a las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) y los acuerdos de ministración de fondos pagados por la caja de la Tesorería de la Federación. Por lo tanto, puede diferir del gasto ejercido, el cual se mide sobre las CLC presentadas a la Tesorería de la Federación y no incluye los acuerdos de ministración, que se regularizan por medio de las CLC en los siguientes meses.

2\_/\_ Incluye el gasto de las dependencias, así como las aportaciones federales para entidades federativas y municipios, y las transferencias que se otorgan a las entidades bajo



## CAPÍTULO 2 – MARCO TEORICO GENERAL

control presupuestario indirecto para el pago de servicios personales.

3./ Excluye las transferencias que se otorgan para el pago de servicios personales.

4./ Incluye Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (Adefás) y el gasto neto efectuado por el Gobierno Federal a nombre de terceros (cuentas ajenas al presupuesto).

Notas: Las sumas parciales y las variaciones pueden no coincidir debido al redondeo.

Las cifras son preliminares para : 2009

n.s.: no significativo

-o- : mayor de 500 por ciento

n.d.: no disponible

n.a.: no aplica

Área: Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública, Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública

Para mayores detalles sobre la información que aparece en este cuadro estadístico, favor de contactar al teléfono (01) (55) 3688, 1441, fax (01) (55) 3688, 1534

Correo electrónico: [shcp\\_ehacendaria@hacienda.gob.mx](mailto:shcp_ehacendaria@hacienda.gob.mx)<sup>63</sup>

<sup>63</sup> Página web: [http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion\\_id=2&des\\_clasificacion=GobiernoFederal&formato\\_id=1&id\\_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado\\_cuadro=1&tipo\\_cuadro=10&periodo\\_minimo=36&mes=12&des\\_mes=Enero-Diciembre&des\\_presentacion=Millones de pesos&des\\_cuadro=Situación Financiera del Gobierno](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo_cuadro=10&periodo_minimo=36&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno)

[Federal&max\\_mes=5&max\\_ciclo=2010&max\\_mes\\_fijo=5&max\\_ciclo\\_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo\\_uno=2007&ciclo\\_dos=2009&presentacion=1&limites=0&unidad\\_id=1&unidad\\_id\\_fijo=1&num\\_pers=12&series\\_mens=0&action\\_html=carga\\_detalle\\_cuadros.crecimiento\\_real.excel&action\\_excel=control\\_detalle\\_cuadros.crecimiento\\_real&true](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticas/TrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo_cuadro=10&periodo_minimo=36&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno)



#### 2.11.4 – ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009

Se puede observar claramente que el comportamiento que hubo en la recaudación fue satisfactoria en el primer año (tal vez porque iba comenzando su impacto en los contribuyentes), fueron 46,586 mdp, pero ya en el 2009 la recaudación no fue tan satisfactoria como en el 2008, ya que hubo una recaudación de 44,717.90 mdp. Esto significa que hubo una disminución en la recaudación del IETU que representó un porcentaje del -8.8% (menos ocho punto ocho porciento).

Hall y Rabushka tienen una teoría en la cual establecen que tasas pequeñas de impuestos mejoran la recaudación de estos, como se mencionó antes. Tal vez, en el primer año el IETU tuvo un buen nivel recaudatorio porque apenas comenzaba la primera recaudación de este impuesto, pero ya después pudo haber comenzado la evasión fiscal o quiebra de negocios. Pero ya en el siguiente año se corrobora la teoría de Hall y Rabushka, ya que hubo un aumento del 0.05% en la tasa del IETU, que es una tasa del 17% para el año 2009. Todavía no se tiene un análisis del nivel de ingresos recaudados por el IETU en el 2010.

#### 2.11.5 – POSIBLES CAUSAS DE LA FALTA DE EFICIENCIA RECAUDATORIA

De acuerdo a lo expuesto anteriormente en las tablas, el ISR también tuvo una disminución en el nivel de recaudación de ingresos, pero tal vez la recaudación en ambos impuestos se debió en parte a los efectos de la última crisis financiera en 2009.

Muchas empresas fueron afectadas por el IETU y según Asael Cisneros, presidente del sector químico de la Canacintra, “el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) descapitaliza y provoca la quiebra de las empresas”, esto es expresado en artículo llamado “Quiebra IETU a las empresas: Canacintra | (Los ricos son ladrones) Cardenal Juan Sandoval Iñiguez”, publicado el viernes 2 de mayo del 2008.<sup>64</sup>

Las consecuencias creadas al introducir el IETU pueden ser entre otras, las propuestas en los siguientes párrafos:

“...Debido al elevado costo del impuesto Empresarial de Tasa Única, (IETU), las pequeñas y medianas empresas están en peligro de cerrar, al no poder pagar este impuesto, señaló Javier de los Santos, contador público especialista en materia fiscal”...

“... Explicó que la mecánica del IETU es un total de ingresos, menos un total de deducción las que incluyen compras y gastos, espeto sueldo, los cuales entran a un acreditamiento especial, y sobre esa diferencia se paga un 16.5, entonces el

---

<sup>64</sup> Página web: <http://kikka-roja.blogspot.com/2008/05/quiebra-ietu-las-empresas-canacintra.html>



problema es que esa diferencia no es una utilidad es simplemente una diferencia entre ingresos cobrados, menos los gastos y compras efectivamente pagadas”...

“...Gerardo de los santos indicó que el IETU está violando la proporcionalidad contributiva a los impuestos que deben de pagar.”<sup>65</sup>

Con este artículo plasmado se refuerza tanto la opinión expresada acerca de que los que ganan menos son los afectados por el IETU y acerca de la violatoria al principio de proporcionalidad contributiva, pero también es cierto lo expresado en el segundo párrafo tomado del artículo anterior, que dice que el IETU NO RECAE SOBRE UNA UTILIDAD, sino que RECAE SOBRE UNA DIFERENCIA entre los ingresos cobrados menos compras pagadas y gastos y no toma en cuenta los sueldos pagados, ni las aportaciones de seguridad social como deducción.

Esto hace que la determinación y pago del ISR junto con el IETU, o sea, su coordinación sea muy complicada, cosa que Hall y Rabushka trataron de eliminar con la introducción del Flat Tax al sistema norteamericano de recaudación, y esto se debe a que ellos nunca hablaron de coordinar el Flat Tax con el Income Federal Tax, sino de dejar uno solo, cosa que la actual administración de nuestro país no ha hecho ni determinado desde la introducción del IETU.

El modelo de Hall y Rabushka busca simplificar la recaudación y la determinación de los impuestos, cosa que en México no se ha logrado aún.

Es posible que la recaudación haya disminuido por la última crisis que se vivió en América, pero así como debe de ser de “efectivamente recaudador” el IETU, debió de haber aumento en los ingresos captados por el mismo.

Eduardo Jardón, en un artículo publicado en la página del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se dice que el IETU:

- “...no logró el objetivo para el que fue creado: tapar los huecos fiscales del Impuesto sobre la Renta (ISR)...”
- “...desde que comenzó a operar no se han cumplido con las metas de recaudación. Entre 2008 y 2009, los gastos fiscales en este rubro duplicaron la captación”.

También dice que:

- “...la debilidad en la recaudación se atribuye a la contracción en la actividad económica”.

---

<sup>65</sup> Página web:

[http://www.hoytamaulipas.net/?v1=notas&v2=38827&tit=Empresas\\_peque%C3%B1as\\_en\\_peligro\\_de\\_quiebra\\_por\\_el\\_IETU](http://www.hoytamaulipas.net/?v1=notas&v2=38827&tit=Empresas_peque%C3%B1as_en_peligro_de_quiebra_por_el_IETU), “Empresas pequeñas en peligro de quiebra por el IETU”



Algunos expertos comentaron que el IETU restó competitividad a las empresas y aumentó sus costos, y por eso es más complicado el cumplimiento de las obligaciones fiscales.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Página web: <http://imcp.org.mx/spip.php?article3749>



## 2.12 – MECÁNICA DE CÁLCULO DEL IETU

### 2.12.1 – BASE Y TASA DEL IETU (LIETU 1, ÚLTIMO PÁRRAFO Y DT2008, 4º)

Ingresos percibidos por las actividades objeto de la LIETU

Menos: Deducciones autorizadas en esta ley

Igual a: Base del IETU

Por: Tasa del 17.5% (dependiendo del ejercicio)

Igual a: IETU causado

### 2.12.2 – DEDUCCIÓN ADICIONAL DE INVERSIONES (LIETU DT2008, 5º)

Inversiones nuevas adquiridas en el periodo comprendido del 01/09/2007 – 31/12/2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo

Entre: 3

Igual a: Deducción adicional de inversiones nuevas

### 2.12.3 – IETU DEL EJERCICIO (LIETU 7 Y 8)

Ingresos totales cobrados en el ejercicio

Menos: Deducciones autorizadas pagadas

Igual a: Base para el IETU

Por: Tasa del 16.5%; 17% o 17.5% según se trate

Igual a: IETU del ejercicio

Menos: Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos  $< o =$  al IETU anual

Igual a: Diferencia a cargo o “cero”

Menos: Crédito fiscal por salarios gravados



Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social (cuotas patronales al IMSS y al INFONAVIT)

Crédito fiscal por inversiones

Crédito fiscal por inventarios (para personas morales)

Crédito por pérdidas fiscales en el ISR

Crédito por pérdida derivada de la salida del régimen simplificado

Créditos por enajenaciones a plazo efectuadas antes del 01/01/2008 acumulables al cobro

Crédito por operaciones de maquila

Crédito del ISR

Igual a: IETU del ejercicio a cargo o cero

Menos: Pagos provisionales en el IETU o CERO

Igual a: “CERO” o IETU por pagar o saldo a favor

Menos: Compensación del IA con derecho a recuperación

Igual a: “CERO” o IETU por pagar o saldo a favor

#### **2.12.4 – PAGOS PROVISIONALES (LIETU 9 Y 10)**

Ingresos percibidos en el periodo de pago

Menos: Deducciones autorizadas correspondientes al periodo de pago

Igual a: Resultado

Por: Tasa aplicable (16.5%, 17% o 17.5% según corresponda)

Igual a: Pago provisional del periodo

Menos: Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos (= o < pago provisional del periodo)

Igual a: Diferencia a cargo

Menos: Crédito fiscal por salarios gravados



Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social (cuotas patronales al IMSS y al INFONAVIT)

Crédito fiscal por inversiones

Crédito fiscal por inventarios (para personas morales)

Crédito fiscal por pérdidas en el ISR

Crédito por pérdida derivada de la salida del régimen simplificado

Créditos por enajenaciones a plazo efectuadas antes del 01/01/2008 acumulables al cobro

Crédito fiscal por operaciones de maquila

Igual a: Pago provisional en el ISR

Menos: Pago provisional del periodo a cargo del contribuyente

Pagos provisionales del IETU efectuados con anterioridad

Igual a: Pago provisional del IETU a pagar

#### **2.12.5 – CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES SUPERIORES A INGRESOS EN EL IETU (LIETU 8, 1ER PÁRRAFO; 10, 1º Y 2º PÁRRAFOS Y LIF 22, 2ºP.)**

(A) Ingresos totales del ejercicio

Menos: (B) Deducciones autorizadas

Igual a: Si  $(B > A)$  Base del crédito

Por: Tasa aplicable (16.5%, 17% o 17.5% según corresponda)

Igual a: Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos

#### **2.12.6 – CRÉDITO FISCAL POR SALARIOS Y ASIMILADOS GRAVADOS (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º)**

Conceptos gravados de los trabajadores

Más: Conceptos que se asimilan a salarios



Igual a: Resultado 1

Por: Tasa aplicable en el IETU

Igual a: Crédito fiscal por salarios

**2.12.7 – CRÉDITO FISCAL POR APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º)**

Aportaciones de seguridad social a cargo del patrón pagadas en el periodo (IMSS y al INFONAVIT)

Por: Tasa aplicable en el IETU

Igual a: Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social

**2.12.8 – CRÉDITO FISCAL POR INVERSIONES (DT2008, 6º)**

Saldo por deducir al 01/01/2008 de inversiones adquiridas entre 1998 a 2007 actualizado

Por: Factor del 0.165, 0.17 o 0.175 (según corresponda)

Igual a: Resultado

Por: 5%

Igual a: Monto acreditable en cada ejercicio<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> *Prontuario fiscal estudiantil 2010 correlacionado*, Cengage Learning Editores, S.A. de C.V., México 2010. Págs. 1369 – 1372.



## CAPÍTULO 3 – MARCO TEORICO LEGAL

### 3.1 – LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

#### 3.1.1 – CAPÍTULO I.- DISPOSICIONES GENERALES

**Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

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

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades. El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

**Artículo 2.** Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



Las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la misma, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

Quando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considera 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 impuesto empresarial a tasa única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

En las permutas y los pagos en especie, se deberá determinar el ingreso conforme al valor que tenga cada bien cuya propiedad se transmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

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

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

No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías. No obstante lo dispuesto anteriormente, los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe.

Tampoco se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única.

Tratándose de las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las casas de bolsa, las uniones de crédito, las sociedades financieras populares, las empresas de factoraje financiero, las sociedades financieras de objeto limitado y



las sociedades financieras de objeto múltiple que se consideren como integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera actividad exclusiva, cuando el ingreso por el margen de intermediación financiera represente, cuando menos, el noventa por ciento de los ingresos que perciba el contribuyente por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

**II.** Por margen de intermediación financiera, la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo. Las instituciones de seguros determinarán el margen de intermediación financiera sumando los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a las reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones a que se refieren las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros y los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a los fondos de administración ligados a los seguros de vida. Al resultado que se obtenga de la suma anterior se restarán los intereses que se acrediten a las referidas reservas matemáticas y los intereses adicionales devengados a favor de los asegurados. Para estos efectos, se consideran intereses devengados a favor de las instituciones de seguros los rendimientos de cualquier clase que se obtengan de los recursos afectos a las citadas reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones y a los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

El margen de intermediación financiera también se integrará con la suma o resta, según se trate, del resultado por posición monetaria neto que corresponda a créditos o deudas cuyos intereses conformen el citado margen, para lo cual se aplicarán, en todos los casos, las normas de información financiera que deben observar los integrantes del sistema financiero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran intereses aquellos considerados como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El margen de intermediación financiera a que se refieren los párrafos anteriores se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única. En el caso de que dicho margen sea negativo, éste se podrá deducir de los demás ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que obtengan las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I de este artículo.

**III.** Por establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, los que se consideren como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta o en los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.



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

Tratándose de los ingresos por enajenación de bienes o prestación de servicios independientes que se exporten, para determinar el momento en que efectivamente se obtienen los ingresos se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior. En el caso de que no se perciba el ingreso durante los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se entenderá efectivamente percibido el ingreso en la fecha en la que termine dicho plazo.

Tratándose de bienes que se exporten y sean enajenados o se otorgue su uso o goce temporal, con posterioridad en el extranjero, dicha enajenación o uso o goce temporal estará afecta al pago del impuesto establecido en esta Ley cuando el ingreso sea acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

**V.** Por factor de actualización el que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

**VI.** Por partes relacionadas las que se consideren como tales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**Artículo 4.** No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los siguientes ingresos:

**I.** Los percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que, conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

**II.** Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la Ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan:

**a)** Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

**b)** Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

**c)** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.

**d)** Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que



las agrupen, asociaciones patronales y las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión o permiso respectivo, y los organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Quedan incluidas en este inciso las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.

**e)** Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular, en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como las federaciones y confederaciones autorizadas por la misma Ley y las personas a que se refiere el artículo 4 bis del ordenamiento legal citado y las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que en este último caso no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros análogos.

**f)** Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

**III.** Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado.

Para los efectos del párrafo anterior, también se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**IV.** Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los mismos términos y límites establecidos en los artículos 81, último párrafo y 109, fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable únicamente a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.



Por la parte de los ingresos que excedan los límites a que se refieren las disposiciones legales citadas en esta fracción, se pagará el impuesto empresarial a tasa única en los términos de esta Ley.

**V.** Los que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**VI.** Los derivados de las enajenaciones siguientes:

**a)** 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 impuesto empresarial a tasa única y de 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.

Así mismo, no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por la enajenación 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 de la fracción VII de este artículo.

Tampoco se pagará el impuesto empresarial a tasa única en la enajenación de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables, emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta 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 a tratados internacionales que México tenga en vigor.

**b)** De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que las personas se dedican exclusivamente a la compraventa de divisas, cuando sus ingresos por dicha actividad representen cuando menos el noventa por ciento de los ingresos que perciban por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

**VII.** Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley. Para estos efectos, se considera que las actividades se realizan 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 del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se considera que la actividad



se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.

### 3.1.2 – CAPÍTULO II.- DE LAS DEDUCCIONES

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

**I.** Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**II.** Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados 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 esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.

También son deducibles 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 la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**III.** 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 los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.

**IV.** 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, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.



V. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.



**VI.** Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

**VII.** 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.

**VIII.** Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**IX.** Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que devenguen

intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.

Así mismo, será deducible para los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, el monto

de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.

Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, éstas se calcularán restando al saldo insoluto del crédito del que se trate, el valor de mercado o de avalúo, según corresponda, del bien recibido como dación en pago.

En sustitución de la deducción prevista en los párrafos anteriores, las instituciones de crédito podrán deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen en los términos del artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito respecto de los créditos calificados como de riesgo de tipo C, D y E de acuerdo a reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sin que en ningún caso la deducción



exceda del 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos total del ejercicio que corresponda.

Una vez que las instituciones de crédito opten por lo establecido en el párrafo anterior, no podrán variar dicha opción en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales respecto de los créditos calificados como riesgo de tipo C, D y E que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al

31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso gravable en el ejercicio. El ingreso gravable se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio.

Para el cálculo del ingreso gravable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

El monto recuperado de los créditos cuya reserva haya sido deducible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se considerará ingreso gravado para los efectos de esta Ley en el ejercicio en que esto ocurra, y hasta por el monto de la deducción efectuada, actualizada conforme al séptimo párrafo de esta fracción, siempre que no haya sido ingreso gravable previamente en los términos del citado séptimo párrafo.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de los dos primeros párrafos de esta fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

**X.** Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

**Artículo 6.** Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:



**I.** Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley.

Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.

**II.** Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

**III.** Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales. Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado. Igualmente, se consideran efectivamente pagadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente pagado cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada. En estos casos, se entenderá efectuado el pago cuando éste efectivamente se realice o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción.

Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.

**IV.** Que las erogaciones efectuadas por el contribuyente cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera que cumplen con dichos requisitos las erogaciones amparadas con comprobantes expedidos por quien efectuó la erogación ni aquellas cuya deducción proceda por un determinado por ciento del total de los ingresos o erogaciones del contribuyente que las efectúe o en cantidades fijas con base en unidades de medida, autorizadas mediante reglas o resoluciones administrativas.

Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta las erogaciones sean parcialmente deducibles, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única se considerarán deducibles en la misma proporción o hasta el límite que se establezca en la Ley citada, según corresponda.



V. Tratándose de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido al territorio nacional, se compruebe que se cumplieron los requisitos para su legal estancia en el país de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables.

### 3.1.3 – CAPÍTULO III.- DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL CRÉDITO FISCAL

#### 3.1.3.1 – SECCIÓN I.- DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL

**Artículo 7.** El impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, calcularán y, en su caso, pagarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, el impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante cumplirá individualmente con las obligaciones establecidas en esta Ley.

**Artículo 8.** Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del

ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.



El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

También se considera impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única.

En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el impuesto empresarial a tasa única, también se considerará impuesto sobre la renta propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que en ningún caso exceda del monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 de esta Ley correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa establecida en el citado artículo 1.

Para los efectos del acreditamiento a que se refiere este artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio.

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se



refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.

**Artículo 9.** Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta calcularán y, en su caso, enterarán por cuenta de cada uno de sus integrantes los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante deberá calcular y enterar individualmente sus pagos provisionales en los términos de esta Ley.

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley.

Los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no tendrán la obligación de efectuar los pagos provisionales a que se refiere este artículo.

**Artículo 10.** Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el



monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.

Contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única calculado en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad. El impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere este párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a esta Ley.

El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a los trabajadores.

**Artículo 11.** Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta Ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

El crédito fiscal que se determine en los términos del párrafo anterior se podrá acreditar por el contribuyente contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio en los términos del artículo 8 de esta Ley, así como contra los pagos provisionales en los términos del artículo 10 de la misma, en los diez ejercicios



siguientes hasta agotarlo. Tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.

El monto del crédito fiscal a que se refiere este artículo podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. El monto del crédito fiscal que se hubiera acreditado contra el impuesto sobre la renta en los términos de este párrafo, ya no podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única y la aplicación del mismo no dará derecho a devolución alguna.

Para los efectos de este artículo, el monto del crédito fiscal determinado en un ejercicio se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte del crédito fiscal de ejercicios anteriores ya actualizado pendiente de acreditar en los términos de los párrafos segundo y tercero de este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se acreditará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal se considerará como último mes de la primera mitad del ejercicio el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal a que se refiere este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado.

El derecho al acreditamiento previsto en este artículo es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento se podrá dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales.

Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.



El crédito fiscal a que se refiere este artículo se aplicará sin perjuicio del saldo a favor que se genere por los pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate.

**3.1.3.2 – SECCIÓN II.- DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LAS SOCIEDADES QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE**

**Artículo 12.** Las sociedades controladas y la controladora que determinen su resultado fiscal consolidado, de conformidad con el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán a lo dispuesto en las demás disposiciones de esta Ley, salvo que expresamente se señale un tratamiento distinto en esta Sección.

Las sociedades controladas y la controladora pagarán el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio que individualmente les corresponda mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

**Artículo 13.** Para los efectos del quinto párrafo del artículo 8 de esta Ley, las sociedades controladas y la controladora considerarán como impuesto sobre la renta propio del ejercicio, el impuesto sobre la renta que entregaron a la sociedad controladora, mismo que se considerará como efectivamente pagado en los términos del citado artículo 8 de esta Ley.

Para los efectos de esta Sección, se considera como impuesto sobre la renta entregado por la sociedad controladora el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido enterar, tanto en pagos provisionales como en el ejercicio, según se trate, de no haber determinado su resultado fiscal consolidado, y que hubiera pagado efectivamente, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ante las oficinas autorizadas. Así mismo, el impuesto sobre la renta entregado por las sociedades controladas es el que le entregan a la sociedad controladora en los términos de las fracciones I y II del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las sociedades controladas también considerarán como impuesto sobre la renta propio para los efectos del quinto párrafo del artículo 8 de esta Ley, además del impuesto sobre la renta a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el impuesto sobre la renta que hayan enterado ante las oficinas autorizadas, conforme a lo señalado en la fracción I del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**Artículo 14.** Para los efectos del quinto párrafo del artículo 10 de esta Ley, las sociedades controladas y la controladora considerarán como pago provisional del impuesto sobre la renta propio, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta entregados a la sociedad controladora por las sociedades controladas y por la controladora en lo individual, según corresponda.



Las sociedades controladas también considerarán, para los efectos del quinto párrafo del artículo 10 de esta Ley, como pago provisional del impuesto sobre la renta propio el impuesto sobre la renta que hayan enterado ante las oficinas autorizadas, conforme a lo señalado en la fracción II del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**3.1.3.3 – SECCIÓN III.- DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA POR LOS INTEGRANTES DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS**

**Artículo 15.** Los integrantes de las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta que determinen en su declaración anual, el impuesto empresarial a tasa única efectivamente pagado por las personas morales que les hayan entregado el remanente distribuible en los términos del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los citados integrantes consideren como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta, además de la parte proporcional que le corresponda del remanente distribuible, el monto del impuesto empresarial a tasa única que le corresponda del efectivamente pagado por la persona moral y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción IV del artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta que cuenten con integrantes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta que enteren por cuenta del residente en el extranjero, en los términos del artículo 194 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto empresarial a tasa única efectivamente pagado por la persona moral que haya entregado el remanente distribuible en los términos del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que a dicho remanente distribuible se le adicione el monto del impuesto empresarial a tasa única efectivamente pagado por la persona moral que corresponda.

Para los efectos de este artículo, el impuesto empresarial a tasa única que se podrá acreditar por el integrante de la persona moral será en la misma proporción que le corresponda del remanente distribuible que determine la persona moral y hasta por el monto que resulte de aplicar al impuesto sobre la renta del ejercicio la proporción que representen el total de ingresos acumulables para los efectos de este último impuesto, obtenidos por el integrante en el ejercicio de que se trate, sin considerar los que haya percibido por concepto de remanente distribuible, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio por dicho integrante.

En el caso de integrantes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, el acreditamiento a que se refiere este artículo no podrá exceder del monto del impuesto sobre la renta que le corresponda en los términos del artículo 194 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



Lo dispuesto en este artículo no será aplicable al remanente distribuible a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### 3.1.4 – CAPÍTULO IV.- DE LOS FIDEICOMISOS

**Artículo 16.** Cuando las personas realicen actividades por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única a través de un fideicomiso, la institución fiduciaria determinará, en los términos de esta Ley, el resultado o el crédito fiscal a que se refieren los artículos 1, último párrafo, y 11 de este ordenamiento, respectivamente, por dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

Los fideicomisarios considerarán como ingreso gravado con el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio la parte del resultado a que se refiere el párrafo anterior de dicho ejercicio derivado de las actividades realizadas a través del fideicomiso, que les corresponda de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso, y acreditarán en esa misma proporción el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de esta Ley que les corresponda y los pagos provisionales efectivamente realizados por la institución fiduciaria y la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo del artículo 8 de esta Ley.

Los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única correspondientes a las actividades realizadas a través del fideicomiso se calcularán en los términos de los artículos 9 y 10 de esta Ley. Para estos efectos, la institución fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos en los que actúe en su carácter de institución fiduciaria.

En los casos en los que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente.

Los fideicomisarios o, en su caso, los fideicomitentes, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la institución fiduciaria.

Los fideicomisarios o, en su caso, los fideicomitentes, que realicen actividades a través de un fideicomiso por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, pero que para los efectos del impuesto sobre la renta no realicen actividades empresariales a través de dicho fideicomiso, podrán optar cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley por su cuenta, siempre que la totalidad de los fideicomisarios o fideicomitentes manifiesten por escrito a la institución fiduciaria dicha circunstancia y ésta presente a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que recibió la manifestación a que se refiere este párrafo, un aviso ante las autoridades fiscales en el que informe que los fideicomisarios o fideicomitentes cumplirán por su cuenta con las obligaciones establecidas en esta Ley por las actividades realizadas a través del fideicomiso.



La opción a que se refiere este párrafo no será aplicable cuando no se presente el citado aviso.

### 3.1.5 – CAPÍTULO V.- DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

**Artículo 17.** Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante estimativa de las autoridades fiscales, pagarán el impuesto empresarial a tasa única mediante estimativa del impuesto que practiquen las mismas autoridades. Para estos efectos, dichas autoridades obtendrán el ingreso y las deducciones estimadas del ejercicio correspondientes a las actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto empresarial a tasa única. A la diferencia entre los ingresos y las deducciones estimadas se aplicará la tasa establecida en el último párrafo del artículo 1 de esta Ley, en cuyo caso el resultado obtenido se dividirá entre doce para obtener el impuesto empresarial a tasa única estimado mensual.

Contra el impuesto empresarial a tasa única estimado en los términos del párrafo anterior, las autoridades acreditarán un monto equivalente al impuesto sobre la renta propio del contribuyente estimado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de los créditos que, en su caso, les corresponda aplicar en los términos de esta Ley, relativos al mes al que corresponda el pago estimado del impuesto empresarial a tasa única. Cuando el monto que se acredite sea menor que el impuesto empresarial a tasa única estimado, la diferencia que resulte será el impuesto empresarial a tasa única estimado a cargo del contribuyente.

Para estimar los ingresos y las deducciones correspondientes a las actividades del contribuyente, las autoridades fiscales tomarán en consideración los elementos que permitan conocer su situación económica, como son, entre otros: el inventario de las mercancías, maquinaria y equipo; el monto de la renta del establecimiento; las cantidades cubiertas por concepto de energía eléctrica, teléfonos y demás servicios; el uso o goce temporal de bienes utilizados para la realización de actividades por las que se debe pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como la información que proporcionen terceros que tengan relación de negocios con el contribuyente.

El impuesto empresarial a tasa única mensual que deban pagar los contribuyentes se mantendrá hasta el mes en el que las autoridades fiscales determinen otra cantidad a pagar por dicho impuesto, cuando se realicen los supuestos a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contribuyentes que inicien actividades estimarán los ingresos y deducciones mensuales correspondientes a las actividades por las que estén obligados a efectuar el pago del impuesto empresarial a tasa única. A la diferencia entre los ingresos y las deducciones estimadas se aplicará la tasa señalada en el último párrafo del artículo 1 de esta Ley y el resultado será el impuesto empresarial a tasa única estimado mensual.



Contra el impuesto empresarial a tasa única estimado mensual, se acreditará un monto equivalente al impuesto sobre la renta propio del contribuyente estimado en los términos de la Ley de la materia y de los créditos que, en su caso, les corresponda aplicar en los términos de esta Ley, del mes al que corresponda el pago estimado del impuesto empresarial a tasa única. Cuando el monto que se acredite sea menor que el impuesto empresarial a tasa única estimado mensual, la diferencia que resulte será el impuesto empresarial a tasa única estimado a cargo del contribuyente. Dicho monto se mantendrá hasta el mes en el que las autoridades fiscales estimen otra cantidad a pagar o los contribuyentes soliciten una rectificación.

Para los efectos del impuesto establecido en esta Ley, los contribuyentes a que se refiere este Capítulo deberán cumplir la obligación prevista en la fracción IV del artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción I del artículo 18 de esta Ley.

Así mismo, deberán contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales por las compras de bienes a que se refiere la fracción III del citado artículo 139.

El pago del impuesto empresarial a tasa única determinado conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberá realizarse por los mismos periodos y en las mismas fechas en los que se deba efectuar el pago del impuesto sobre la renta.

Las Entidades Federativas que tengan celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán obligadas a ejercer las facultades a que se refiere el citado convenio a efecto de administrar también el impuesto empresarial a tasa única a cargo de los contribuyentes a que se refiere el presente artículo y deberán practicar la estimativa prevista en el mismo. Las Entidades Federativas recibirán como incentivo el 100% de la recaudación que obtengan por el citado concepto.

Las Entidades Federativas que hayan celebrado el convenio a que se refiere el párrafo anterior deberán, en una sola cuota, recaudar el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única a cargo de los contribuyentes que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las contribuciones y derechos locales que dichas Entidades determinen. Cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias en dos o más Entidades Federativas, se establecerá una cuota en cada una de ellas, considerando el impuesto empresarial a tasa única correspondiente a las actividades realizadas en la Entidad de que se trate y los impuestos sobre la renta y al valor agregado que resulten por los ingresos obtenidos en la misma.



### 3.1.6 – CAPÍTULO VI.- DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

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

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

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

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

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

8, 10 y 11 de esta Ley, los copropietarios considerarán los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio que se determine en la proporción que les corresponda.

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

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

### 3.1.7 – CAPÍTULO VII.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

**Artículo 19.** Cuando se determinen en forma presuntiva los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única en los términos de esta Ley,



a los mismos se les disminuirán las deducciones que, en su caso, se comprueben y al resultado se le aplicará la tasa a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

Los contribuyentes podrán optar por que las autoridades fiscales en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, apliquen el coeficiente de 54% a los ingresos determinados presuntivamente y al resultado se le aplique la tasa a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

### 3.1.8 – ARTÍCULOS TRANSITORIOS

**Artículo Primero.** La presente Ley entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

**Artículo Segundo.** Se aboga la Ley del Impuesto al Activo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.

A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, quedan sin efecto el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia del impuesto establecido en la Ley que se aboga.

Las obligaciones derivadas de la Ley que se aboga conforme a esta fracción, que hubieran nacido por la realización durante su vigencia, de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos a que se refiere el párrafo anterior.

**Artículo Tercero.** Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se aboga.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley que se aboga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para



determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este artículo, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.

**Artículo Cuarto.** Para los efectos del artículo 1, último párrafo, de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%.



Así mismo, para los efectos del penúltimo párrafo de los artículos 8 y 10 de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará el factor de 0.165 y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará el factor de 0.17.

**Artículo Quinto.** Para los efectos del artículo 5, fracción I de la presente Ley, los contribuyentes podrán efectuar una deducción adicional en los términos de este artículo, tanto para la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, por las erogaciones que efectúen en inversiones nuevas, que en los términos de esta Ley sean deducibles, adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo.

El monto de la erogación a que se refiere el párrafo anterior se deducirá en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del 2008, hasta agotarlo. Tratándose de los pagos provisionales, se deducirá la doceava parte de la cantidad a que se refiere este párrafo, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

La deducción que se determine en los términos de este artículo, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal en el que se deduzca el monto que corresponda conforme al párrafo anterior. Tratándose de los pagos provisionales, dicha deducción se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes al que corresponda al pago provisional de que se trate.

La parte de las erogaciones por las inversiones nuevas, efectivamente pagada con posterioridad al periodo a que se refiere el primer párrafo de este artículo, será deducible en los términos de la presente Ley.

Para los efectos de este artículo y del siguiente, se entiende por inversiones las consideradas como tales para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.

**Artículo Sexto.** Por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, que en los términos de esta Ley sean deducibles, los contribuyentes podrán aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única de los ejercicios fiscales a que se refiere este artículo y de los pagos provisionales de los mismos ejercicios, conforme a lo siguiente:

I. Determinarán el saldo pendiente de deducir de cada una de las inversiones a que se refiere este artículo, que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta tengan al 1 de enero de 2008.



El saldo pendiente de deducir a que se refiere esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el mes de diciembre de 2007.

II. El monto que se obtenga conforme a la fracción anterior se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate. Tratándose del ejercicio fiscal de 2008 el factor aplicable será de 0.165 y para el ejercicio fiscal de 2009 el factor aplicable será de 0.17.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de esta Ley o el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de la misma, según corresponda, y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las inversiones nuevas, por las que se hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de esta Ley.

Cuando antes del ejercicio fiscal de 2018 el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este artículo o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate.

No serán deducibles en los términos de esta Ley las erogaciones por las inversiones a que se refiere este artículo, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007.



Cuando el contribuyente no acredite el crédito fiscal a que se refiere este artículo, en el ejercicio que corresponda no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.

**Artículo Séptimo.** Tratándose de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión continuará aplicando, en los mismos términos y condiciones establecidos en el artículo sexto transitorio de esta Ley, los créditos fiscales pendientes de aplicar correspondientes a las sociedades que se fusionan, que hayan determinado conforme al citado artículo. Para estos efectos, la sociedad que subsista o surja con motivo de la fusión deberá identificar los créditos fiscales de manera individual y por separado de sus propios créditos.

En el caso de escisión de sociedades, las sociedades escidentes y escindidas se dividirán los créditos pendientes de aplicar a que se refiere este artículo, en la proporción en la que se dividan entre ellas las inversiones y la suma del valor de los inventarios. Para estos efectos, las sociedades escidentes y escindidas deberán identificar los créditos fiscales de manera individual y por separado de sus créditos propios.

**Artículo Octavo.** No estarán afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única los ingresos que obtengan los contribuyentes por las actividades a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones relativas a las mismas se perciban con posterioridad a dicha fecha, salvo cuando los contribuyentes hubieran optado para los efectos del impuesto sobre la renta por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio.

**Artículo Noveno.** Para los efectos del impuesto empresarial a tasa única a que se refiere la presente Ley, no serán deducibles las erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y al uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, que se hayan devengado con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha.

**Artículo Décimo.** Lo dispuesto en el artículo 4, fracción II, inciso e) de la presente Ley, será aplicable a las sociedades y asociaciones civiles que cuenten con secciones de ahorro y préstamo, a las sociedades de ahorro y préstamo y las sociedades y asociaciones que tengan por objeto únicamente la captación de recursos entre sus socios o asociados para su colocación entre éstos, que a la fecha de la entrada en vigor de la presente Ley no hayan obtenido autorización por parte de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para operar como entidades de ahorro y crédito popular, que de conformidad con las disposiciones de la Ley de Ahorro y Crédito Popular se encuentren en proceso de regularización, así como a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.



**Artículo Décimo Primero.** Lo dispuesto en el artículo 3, fracción I, cuarto párrafo de la presente Ley, también será aplicable a las sociedades y asociaciones que de conformidad con las disposiciones de la Ley de Ahorro y Crédito Popular se encuentren en proceso de autorización para operar como sociedades financieras populares.

**Artículo Décimo Segundo.** Durante el ejercicio fiscal de 2008, las personas a que se refiere la fracción X del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la citada Ley, deberán pagar el impuesto que esta Ley establece conforme a las disposiciones aplicables. En el caso de que obtengan para dicho ejercicio la autorización antes mencionada, podrán solicitar en los términos de las disposiciones fiscales la devolución de las cantidades que efectivamente hubieran pagado por concepto del impuesto empresarial a tasa única en el citado ejercicio fiscal de 2008.

**Artículo Décimo Tercero.** Para los efectos del artículo 6 fracción IV de esta Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008, la adquisición de los bienes a que se refiere la regla 2.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril del 2007, se podrá comprobar en los mismos términos establecidos en la misma, así como en las reglas 2.5.2 y 2.5.3 de la mencionada resolución, siempre que se trate de la primera enajenación realizada por las personas físicas dedicadas a las actividades señaladas en la citada regla 2.5.1.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 4, fracción IV de esta Ley, que no se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes gozarán de la exención prevista en el citado artículo, siempre que se inscriban en dicho registro dentro del plazo y cumpliendo con los requisitos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general, las cuales deberán ser publicadas a partir del mes de agosto de 2008. En dichas disposiciones también se establecerán los términos a que deberán sujetarse los documentos que se emitan durante el plazo correspondiente para efectos de comprobación de las adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior.

Así mismo, mediante reglas de carácter general, dicho órgano desconcentrado podrá otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes al ejercicio fiscal de 2008, a los contribuyentes que cumplan sus obligaciones fiscales, en materia del impuesto sobre la renta, conforme a lo establecido en el Capítulo VII del Título II y en el Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**Artículo Décimo Cuarto.** Lo dispuesto en el artículo 4, fracción VII de esta Ley, 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 del Impuesto sobre la Renta, cuando enajenen bienes respecto de los cuales hubieran aplicado lo dispuesto en el artículo sexto transitorio de esta Ley.



**Artículo Décimo Quinto.** Lo dispuesto en el artículo 5, fracción II, primer párrafo de esta Ley, no será aplicable a las contribuciones causadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha.

**Artículo Décimo Sexto.** Lo dispuesto en el penúltimo y último párrafos de los artículos 8 y 10 de la presente Ley, no será aplicable por las erogaciones devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha.

**Artículo Décimo Séptimo.** Para los efectos del sexto párrafo del artículo 8 de esta Ley, para el ejercicio fiscal de 2008, los contribuyentes podrán considerar como impuesto sobre la renta propio por acreditar el efectivamente pagado en los ejercicios fiscales de 2006 y 2007 en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que no se haya acreditado con anterioridad contra el impuesto sobre la renta.

**Artículo Décimo Octavo.** Para los efectos del artículo 17 de la presente Ley, hasta en tanto las autoridades estimen la cuota del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas que paguen el impuesto sobre la renta de conformidad con la Sección III del Capítulo II del Título IV de la ley de la materia, considerarán que el impuesto empresarial a tasa única forma parte de la determinación estimativa para los efectos del impuesto sobre la renta.

**Artículo Décimo Noveno.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la presente Ley.

Para los efectos de este artículo el Servicio de Administración Tributaria deberá proporcionar al área competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información que tenga en su poder y resulte necesaria para realizar el estudio de referencia. Dicho estudio se deberá entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.

**Artículo Vigésimo.** El Ejecutivo Federal evaluará los resultados y efectos de la aplicación de la tasa a que se refiere el artículo 1 de esta Ley durante el ejercicio fiscal de 2008, tomando en cuenta el comportamiento de la economía del país. Dicha evaluación se tomará en cuenta para la presentación del paquete económico para 2009.

**Artículo Vigésimo Primero.** Para los efectos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, la suspensión del pago del impuesto empresarial a tasa única así como de su condonación, en los términos de dicho artículo, incluirá a quienes a la fecha de entrada en vigor de esta Ley se hubieran decretado la declaratoria de concurso mercantil.



Lo anterior será igualmente aplicable a quienes con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, hubieren celebrado el convenio con sus acreedores en términos de la Ley de Concursos Mercantiles, conforme a lo siguiente:

**1.-** Durante el periodo original pactado en dicho convenio gozarán de la suspensión del cobro del impuesto empresarial a tasa única, sin que dicha suspensión exceda de 3 años a partir del primero de enero de 2008.

**2.-** Al término de los 3 años a que refiere el numeral anterior, las autoridades fiscales condonarán el pago del impuesto empresarial a tasa única conforme a lo siguiente:

**a)** Determinarán al término de dicho periodo el saldo del impuesto empresarial a tasa única actualizado, por cada uno de los ejercicios en que hubiese operado la suspensión del cobro.

**b)** La condonación que procederá por cada uno de los ejercicios fiscales, será la cantidad que resulte de multiplicar, el monto del impuesto empresarial a tasa única que se determine en cada ejercicio fiscal por el factor que más adelante se indica. La diferencia será el monto a pagar por este impuesto, el cual se enterará a más tardar el 31 de marzo del ejercicio inmediato posterior al del último ejercicio por el que opere la suspensión del cobro de dicho impuesto.

El factor a que se refiere el párrafo anterior, se determinará dividiendo los ingresos gravados del ejercicio de 2007, entre los ingresos gravados que en cada ejercicio fiscal se obtengan conforme a las disposiciones de esta Ley. Dicho factor, en ningún caso excederá de la unidad.

Para determinar los ingresos gravados del ejercicio de 2007, se aplicarán las disposiciones contenidas en esta Ley como si se hubiera calculado el impuesto en dicho ejercicio, con base a éstas.

El beneficio a que se refiere el presente artículo no será aplicable en los siguientes supuestos:

**I.-** En caso que durante el periodo de suspensión el contribuyente acuerde su fusión, independientemente del ejercicio en que ésta surta sus efectos.

**II.-** En el caso que durante el periodo de suspensión exista un cambio de accionistas del más del 10% de las acciones con derecho a voto.

Para el caso de sociedades mexicanas que tengan colocadas sus acciones ante el gran público inversionista, no será aplicable el beneficio que se refiere este artículo, cuando exista cambio de control de accionistas en términos del artículo 109, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



**III.-** En caso de que durante el periodo de suspensión, el contribuyente realice un cambio de actividad preponderante. Se entenderá como actividad preponderante la definida en términos del artículo 43 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.



### 3.2 – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 3.2.1 – CONTRIBUYENTES DEL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO II

**Artículo 79.** Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo las siguientes personas morales:

- I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.
- II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.
- III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.
- IV. Las constituidas como empresas integradoras.
- V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

#### 3.2.2 – DISPOSICIONES APLICABLES AL SECTOR PRIMARIO (AGAPES)

**Artículo 81.** Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:

- V. ... Los contribuyentes de este Capítulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este artículo en un 25.00%.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el salario mínimo. En el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento



que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

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

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

### 3.2.3 – CÁLCULO DE RETENCIONES

**Artículo 113.** Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

Tarifa			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	En adelante	6,141.95	30.00

Tercer párrafo. (Se deroga).

Cuarto párrafo (Se deroga).

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la



retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 112 de esta Ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 118 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.<sup>68</sup>

En este artículo se menciona una tabla y en esa tabla se encuentran las tarifas progresivas establecidas para el cálculo del impuesto mensual de las personas físicas. Dichas tarifas no tienen un procedimiento definido de determinación en

---

<sup>68</sup> *Prontuario fiscal estudiantil 2010 correlacionado*, Cengage Learning Editores, S.A. de C.V., México 2010. Págs. 172-174.



su respectiva ley y entran en un entorno de ilegalidad, ya que no se encuentra el procedimiento establecido en la ley, sino en una jurisprudencia.

### 3.2.4 – ACUMULACIÓN DE INGRESOS POR PERSONAS FÍSICAS

**Artículo 122.** Para los efectos de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción I del artículo 121 de esta Ley, éstos se considerarán efectivamente percibidos en la fecha en que se convenga la condonación, la quita o la remisión, o en la que se consume la prescripción.

En el caso de enajenación de bienes que se exporten se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo.

### 3.2.5 – CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL

**Artículo 177.** Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Tarifa
--------



Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.04	23.52
392,841.97	En adelante	73,703.40	30.00

Segundo párrafo (Se deroga).

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario, así como, en su caso, el importe de la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 6o., 165 y del penúltimo párrafo del artículo 170, de esta Ley.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 113 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el



porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.<sup>69</sup>

El artículo 177 y el 113 tienen en común el mismo problema mencionado en el subtema del capítulo 113, ya que el 177 se encuentra en el mismo entorno de ilegalidad al no tener establecido el procedimiento para determinar el impuesto correspondiente a las tarifas.

Juan Cervantes Martínez muestra la jurisprudencia mencionada en el análisis del 113 y hace unos comentarios al a continuación:

*“Jurisprudencia. Subsidio acreditable. Su determinación conforme a lo dispuesto en los artículos 80 y 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en el año 1999). Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio que se sustenta en esta resolución... –el impuesto– se calcula aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la tarifa contenida en el referido artículo 80, misma que refiere los siguientes datos:*

<b>Límite inferior</b>	<b>Límite superior</b>	<b>Tarifa Cuota fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
\$	\$	\$	%
0.01	341.35	0.00	3.00
341.36	2,897.26	10.24	10.00
2,897.27	5,091.68	265.83	17.00
5,091.69	5,918.87	638.88	25.00
5,918.88	7,086.49	845.68	32.00
7,086.50	14,292.44	1,219.32	33.00
14,292.45	41,666.67	3,597.28	34.00
41,666.68	125,000.00	12,904.52	35.00
125,000.01	166,666.67	42,071.19	37.00
166,666.68	En adelante	57,696.19	40.00

4. A la cantidad que resulte se le suma la "cuota fija" que se contiene en la tercera columna, obteniéndose así el denominado por la propia ley como "impuesto a cargo".

<sup>69</sup> *Prontuario fiscal estudiantil 2010 correlacionado*, Cengage Learning Editores, S.A. de C.V., México 2010. Págs. 242-243



El procedimiento que se establece en la jurisprudencia, se esquematiza de la siguiente manera:

## ARTÍCULO 80 LISR

Cálculo para determinar el Impuesto sobre la Renta

INGRESOS	35,000.00
OBTENIDOS	
( - ) LIMITE INFERIOR	14,292.45
( = ) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	20,707.55
( x ) % S/EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	34.00%
( = ) “Impuesto marginal” <sup>22</sup>	7,040.57
( + ) CUOTA FIJA	3,597.28
( = ) IMPUESTO A CARGO	10,637.85

Esto a todas luces no tiene peso legal, ya que no tendría que existir tal procedimiento en una jurisprudencia, sino que debe estar plasmado en una ley, para otorgarle plena seguridad jurídica al contribuyente e inclusive a las propias autoridades fiscales. Como se analizó en el Capítulo 1, la jurisprudencia no constituye una fuente de derecho objetivo fiscal, es decir no puede ir más allá que la propia ley, y en este caso en particular, **interpreta de manera detallada un procedimiento que el legislador simplemente no estableció**, por consiguiente esta aplicación –procedimiento– constituye un hecho ilegal al traspasar el marco legal establecido”.<sup>70</sup>

Efectivamente, lo antes mencionado es una clara muestra de que el legislador se deslinda de una responsabilidad al establecer un procedimiento en una jurisprudencia, ya que a uno como profesionista o estudiante de materia fiscal no tiene la seguridad de que la Constitución se va a aplicar correctamente por los legisladores y más aún, uno no puede estar seguro de si se van a corregir las inconstitucionalidades realizadas por los mismos, ya que hay una jurisprudencia que menciona lo siguiente:

*“Renta. El artículo 177 de la ley del impuesto relativo, al establecer la forma y el procedimiento para calcular el tributo, no transgrede el principio de legalidad tributaria. El citado precepto no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer expresamente que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio...y una vez obtenida la cantidad*

<sup>70</sup> Cervantes Martínez, Juan. Tesis: *Análisis jurídico de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta*. Morelia, Mich. 2011. Págs. 81 y 82



*correspondiente –utilidad gravable– se le aplicará la tarifa que le resulte de acuerdo con la tabla contenida en el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se expidió dicha ley, conforme a la cual se aplica una tarifa progresiva con base en una cantidad entre el límite inferior y el superior, estableciendo una cuota fija, aplicando la tasa del impuesto sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje. Lo anterior es así, en virtud de que **el legislador no está obligado a definir cada una de las operaciones aritméticas que deban efectuarse para obtener el impuesto a pagar**, pues no se trata de establecer un manual de fórmulas, sino de determinar los procedimientos para calcular el tributo, conforme a un mecanismo de clara comprensión que genere certidumbre a los contribuyentes, lo cual se observa en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta...*

Este criterio vulnera la esencia del principio de legalidad –reserva de ley– ya que está relevando al legislador y a su función legislativa de definir los elementos esenciales del impuesto, es decir, con esto simplemente se genera incertidumbre en los contribuyentes, ya que otra persona distinta al legislador, puede definir y establecer las operaciones aritméticas que inciden esencialmente en la determinación y cuantificación del impuesto a pagar.<sup>71</sup>

Muy cierto es lo mencionado anteriormente, ya que el legislador es el que debe definir la la forma, y procedimiento para determinar al impuesto correspondiente en la ley y no otra persona.

---

<sup>71</sup> Cervantes Martínez, Juan. Tesis: *Análisis jurídico de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta*. Morelia, Mich. 2011. Pág. 79



### 3.3 – LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### 3.3.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN

**Artículo 1o.-B.-** Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.

#### 3.3.2 – REGLAS PARA EL MOMENTO DE LA ACUMULACIÓN DE INGRESOS

**Artículo 8o.-** Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

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 del impuesto sobre la renta.



Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en los párrafos primero y segundo del artículo 7o. de esta Ley. Cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos de los artículos 1o.-A y 3o., tercer párrafo de esta Ley, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto y se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del citado artículo 7o. de esta Ley.

**Artículo 11.-** Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien constituyó dichos títulos. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando éste se transfiera.

**Artículo 17.-** En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

**Artículo 22.-** Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.

### 3.3.3 – CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

**Artículo 14.-** Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

**I.-** La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

**II.-** El transporte de personas o bienes.

**III.-** El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

**IV.-** El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.



V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- 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 esta Ley 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 los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

### 3.3.4 – CONCEPTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

**Artículo 19.-** Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.



### 3.4 – CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

#### 3.4.1 – APLICACIÓN GENERAL DE LA CONSTITUCIÓN

**Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

#### 3.4.2 – OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

**I.** Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

**II.** Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y concedores de la disciplina militar.

**III.** Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.



### 3.5. – CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

#### 3.5.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN DE BIENES

**Artículo 14.-** Se entiende por enajenación de bienes:

**I.** Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado

**II.** Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

**III.** La aportación a una sociedad o asociación.

**IV.** La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

**V.** La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

**a)** En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

**b)** En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

**VI.** La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

**a)** En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

**b)** En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.



**VII.** La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

**VIII.** La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

**IX.** La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el Artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.



### 3.6 – CONFLICTOS E INCONSTITUCIONALIDADES DEL IETU

Como se vio anteriormente, el IETU es un impuesto que desde que comenzó su aplicación en México, fue atacado por un gran número de contribuyentes por medio de amparos, los cuales fueron negados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para ver si hubiera sido posible que estos amparos procedieran, habrá que fundamentar esa conclusión remitiéndose al artículo 31 fracción cuarta de nuestra máxima carta de garantías, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que nos dice lo siguiente:

#### 3.6.1 – ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA DE LA CPEUM

**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

I. ...

II. ...

III. ...

**IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>72</sup>**

#### 3.6.2 – PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SEGÚN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA

En el trabajo presentado a la SCJN por José Luis Revilla de la Torre está escrito lo siguiente:

“...De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

Ahora bien, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, algunos autores como Manuel Hallivis Pelayo, ha sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

---

<sup>72</sup> [www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf)



A su vez, Adolfo Arrijo Vizcaino, ha señalado que la proporcionalidad tributaria implica la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”<sup>73</sup>

Entonces, habrá que demostrar con cifras si en verdad deberían de haber procedido los amparos contra el citado impuesto. Primeramente se plantearán algunos supuestos de interacción entre el IETU y el ISR y posteriormente se hará un análisis de los casos para poder determinar si hay cumplimiento en la citada fracción del artículo 31 de la Constitución.

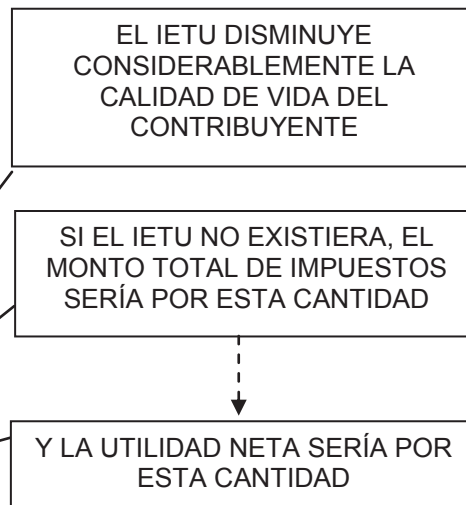
### 3.6.3 – ¿EL IETU ES IMPROPORCIONAL?. ANÁLISIS DE SU COORDINACIÓN CON EL ISR.

Los siguientes supuestos son de un pago provisional del mes de enero del 2010 de personas físicas tanto sujetos de IETU como de ISR, y para efectos de medir la proporcionalidad, solamente se va a tomar en cuenta la base gravable que presenten, sin créditos fiscales, deducción adicional de inversiones, pagos a empleados, de seguridad social, de impuesto a la nómina, ni otros beneficios ajenos a las deducciones autorizadas de ambos impuestos.

#### PERSONA A:

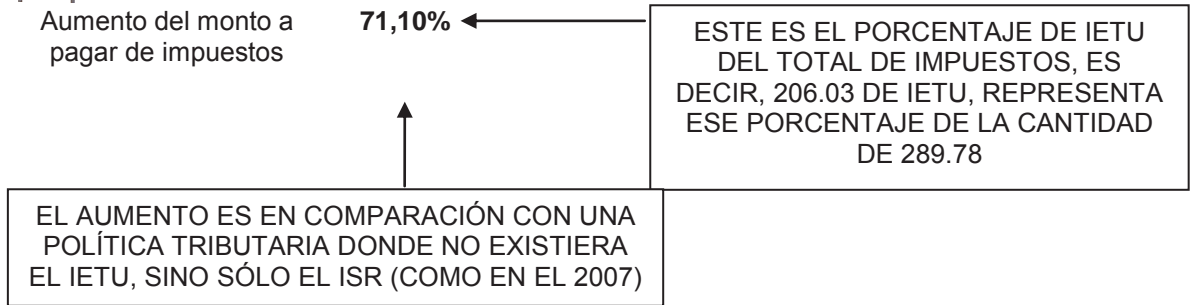
ISR	
BASE GRAVABLE	1655,89
-LINF	496,08
=EX	1159,81
X %	6,40%
= IMP MARG	74,23
+ C. FIJA	9,52
=ISR	83,75
- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	83,75

IETU	
BASE GRAVABLE	1655,89
X TASA	17,50%
= IETU	289,78
-ISR PROPIO	83,75
=IETU A CARGO	206,03
INGRESOS BRUTOS	1655,89
- IMPTOS. PAGADOS (ISR E IETU)	289,78
UTILIDAD NETA	1366,11
	83,75
	1572,14



<sup>73</sup> Página web:

<http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/EL%20MÍNIMO%20VITAL.pdf>



Con esto se puede ver que en este caso, el monto a pagar de impuestos a los ingresos aumentó en un 71.10% por tener que pagar IETU. Este caso fue de una persona (no asalariada) que tuvo como base gravable lo equivalente al salario mínimo del área geográfica C en enero del 2010, aunque se tiene un beneficio fiscal, que es el subsidio al empleo, pero en estos casos de análisis no es necesario tomarlo en cuenta, ya que se demostrará la inconstitucionalidad en los próximos casos.

PERSONA B:

ISR	
BASE GRAVABLE	4210,41
-LINF	496,08
=EX	3714,33
X %	6,40%
= IMP MARG	237,72
+ C. FIJA	9,52
=ISR	247,24
- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	247,24

IETU	
BASE GRAVABLE	4210,41
X TASA	17,50%
= IETU	736,82
-ISR PROPIO	247,24
=MONTO A PAGAR	489,58

INGRESOS BRUTOS	4210,41
- IMPTOS. PAGADOS	736,82
UTILIDAD NETA	3473,59
Carga Tributaria sin IETU	247,24
Supuesto de Utilidad neta sin IETU	3963,17





La proporción presentada en el caso anterior nos muestra que entre mayor sea la base gravable del contribuyente, el IETU lo irá afectando menos o no lo afectará en absoluto. En este caso se aumentó la base gravable hasta el límite superior establecido en su renglón correspondiente de las tarifas presentadas en el artículo 113 de la LISR 2010.

## PERSONA C:

ISR	
BASE GRAVABLE	4210,42
-LINF	4210,42
=EX	0
X %	6,40%
= IMP MARG	0
+ C. FIJA	9,52
=ISR	9,52
- P. PROV. EFECT.	0
ISR A PAGAR	9,52

IETU	
BASE GRAVABLE	4210,42
X TASA	17,50%
= IETU	736,82
-ISR PROPIO	9,52
=MONTO A PAGAR	727,30

INGRESOS BRUTOS	4210,42
- IMPTOS. PAGADOS	736,82
UTILIDAD NETA	3473,60

Carga tributaria sin IETU	9,52
Supuesto de Utilidad neta sin IETU	4200,90

Aumento en el monto a pagar en los impuestos	<b>98,71%</b>
--	---------------

LA PROPORCIÓN AUMENTÓ CONSIDERABLEMENTE EN COMPARACIÓN CON EL EJEMPLO ANTERIOR.

Este es un caso en el que sólo se le aumentó 1 centavo a la base gravable, para pasar al siguiente renglón de las tarifas del artículo 113 de la LISR.

Esto demuestra que hay una falta de coordinación entre ambos impuestos, ya que desde la LISR se presenta esta falta de proporcionalidad.



## PERSONA D:

## ISR

BASE GRAVABLE	8601,51
-LINF	8601,51
=EX	0
X %	17,92%
= IMP MARG	0
+ C. FIJA	786,55
=ISR	786,55
- P. PROV. EFECT.	0
ISR A PAGAR	786,55

## IETU

BASE GRAVABLE	8601,51
X TASA	17,50%
= IETU	1505,26
-ISR PROPIO	786,55
=MONTO A PAGAR	718,71

INGRESOS BRUTOS	8601,51
- IMPTOS. PAGADOS	1505,26
UTILIDAD NETA	7096,25
Carga tributaria sin IETU	786,55
Supuesto de utilidad neta sin IETU	7814,96

Aumento en el monto a pagar en los impuestos **47,75%**

Otra vez fue menor el aumento en la proporción con respecto al aumento de los impuestos por causa del IETU. Este es un caso en el que se aumentó la base gravable para pasar al quinto renglón de las tarifas del artículo 113 de la LISR.

## PERSONA E:

## ISR

BASE GRAVABLE	10298,35
-LINF	8601,51
=EX	1696,84
X %	17,92%
= IMP MARG	304,07
+ C. FIJA	786,55
=ISR	1090,62
- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	1090,62

## IETU

BASE GRAVABLE	10298,35
X TASA	17,50%
= IETU	1802,21
-ISR PROPIO	1090,62
=MONTO A PAGAR	711,59



INGRESOS BRUTOS	10298,35
- IMPTOS. PAGADOS	1802,21
UTILIDAD NETA	8496,14
Carga tributaria sin IETU	1090,62
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	9207,73

Aumento en el monto a pagar en los impuestos **39,48%**

De nuevo fue menor el aumento en la proporción con respecto al aumento de los impuestos por causa del IETU.

PERSONA F:

ISR	
BASE GRAVABLE	30000
-LINF	<u>20770,3</u>
=EX	9229,7
X %	<u>23,52%</u>
= IMP MARG	2170,83
+ C. FIJA	<u>3327,42</u>
=ISR	5498,25
- P. PROV. EFECT.	<u>0,00</u>
ISR A PAGAR	5498,25

IETU	
BASE GRAVABLE	30000
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	5250,00
-ISR PROPIO	<u>5498,25</u>
=MONTO A PAGAR	0,00

INGRESOS BRUTOS	30000,00
- IMPTOS. PAGADOS	<u>5498,25</u>
UTILIDAD NETA	24501,75
Carga Tributaria sin IETU	5498,25
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	24501,75

Aumento en el monto a pagar de los impuestos 0,00%

EN ESTE CASO YA NO SE PRESENTÓ AUMENTO DE IMPUESTOS

En este caso el IETU ya no afectó a los de mayor base gravable, por lo tanto, se tiene por entendido que el IETU no afecta a los que más ganan, sino a los que menos ganan.

PERSONA G:

ISR	
BASE GRAVABLE	32736,83
-LINF	<u>20770,3</u>
=EX	11966,53
X %	<u>23,52%</u>



= IMP MARG	2814,53
+ C. FIJA	<u>3327,42</u>
=ISR	6141,95
- P. PROV. EFECT.	<u>0,00</u>
ISR A PAGAR	6141,95

## IETU

BASE GRAVABLE	32736,83
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	5728,95
-ISR PROPIO	<u>6141,95</u>
=MONTO A PAGAR	0,00

INGRESOS BRUTOS	32736,83
- IMPTOS. PAGADOS	<u>6141,95</u>
UTILIDAD NETA	26594,88
Carga tributaria sin el IETU	6141,95
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	26594,88

Aumento en el monto a pagar de los impuestos **0,00%**

En este caso se aumentó la base gravable y así como en el anterior, el IETU no afectó al contribuyente.

## PERSONA H:

## ISR

BASE GRAVABLE	32736,84
-LINF	<u>32736,84</u>
=EX	0
X %	<u>30,00%</u>
= IMP MARG	0
+ C. FIJA	<u>5805,2</u>
=ISR	5805,2
- P. PROV. EFECT.	<u>0</u>
ISR A PAGAR	5805,2

## IETU

BASE GRAVABLE	32736,84
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	5728,95
-ISR PROPIO	<u>5805,2</u>
=MONTO A PAGAR	0

INGRESOS BRUTOS	32736,84
- IMPTOS. PAGADOS	<u>5805,2</u>
UTILIDAD NETA	<b>26931,64</b>
Carga tributaria sin el IETU	5805,2
Supuesto de utilidad neta	<b>26931,64</b>



sin el IETU

Aumento en el monto a pagar de los impuestos **0,00%**

Se aumentó la base gravable y tampoco afectó el IETU al contribuyente.

PERSONA I:

ISR	
BASE GRAVABLE	40000
-LINF	<u>32736,84</u>
=EX	7263,16
X %	<u>30,00%</u>
= IMP MARG	2178,95
+ C. FIJA	<u>6141,95</u>
=ISR	8320,90
- P. PROV. EFECT.	<u>0,00</u>
ISR A PAGAR	8320,90

IETU	
BASE GRAVABLE	40000
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	7000,00
-ISR PROPIO	<u>8320,90</u>
=MONTO A PAGAR	0,00

INGRESOS BRUTOS	40000,00
- IMPTOS. PAGADOS	<u>8320,90</u>
UTILIDAD NETA	31679,10
Carga tributaria sin el IETU	8320,90
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	31679,10

Aumento en el monto a pagar de los impuestos **0,00%**

De igual manera aumentó la base gravable y no afectó el IETU al contribuyente.

Si se analizara directamente al impuesto total pagado por cada persona, las proporciones entre la base gravable y los impuestos serían las siguientes:



PERSONA GRAVABLE	BASE	ISR PAGADO	IMPUESTOS PAGADOS (ISR e IETU)	PROPORCIÓN EN RELACIÓN CON ISR PAGADO	PROPORCIÓN EN RELACIÓN A IMPUESTOS EN CONJUNTO	
A	1655,89	83,75	289,78	5,06%	17,50%	} Impuestos pagados <hr/> Base gravable
B	4210,41	247,24	736,82	5,87%	17,50%	
C	4210,42	9,52	736,82	0,23%	17,50%	
D	8601,51	786,55	1505,26	9,14%	17,50%	
E	10298,35	1090,62	1802,21	10,59%	17,50%	
F	30000	5498,25	5498,25	<b>18,33%</b>	<b>18,33%</b>	
G	32736,83	6141,95	6141,95	<b>18,76%</b>	<b>18,76%</b>	
H	32736,84	5805,2	5805,2	<b>17,73%</b>	<b>17,73%</b>	
I	40000	8320,90	8320,90	20,80%	20,80%	

La “proporción en relación a los impuestos en conjunto” resultó de dividir el total de impuestos pagados entre la base gravable, para así saber qué proporción se pagó con respecto a la base gravable.

Se puede observar que en las personas de la A a la E hay una misma proporcionalidad, que es 17.50%.

En la F hay un aumento en la proporción de impuestos pagados en conjunto, aumenta a 18.33% y lo mismo sucede en la G, que sube a 18.76%.

La persona H ya paga solamente un 17.73% de impuestos, aquí disminuye la proporción, quiere decir que esta persona que tiene una base gravable de 32736.84 paga \$5805.20, menos que la persona que tiene una base gravable menor por un centavo, que es la persona G y que paga \$ 6141.95, que es una proporción del 18.76% de la base gravable. Esto quiere decir que la persona H por cada peso que gana paga 17.73 centavos, mientras que la persona G 18.76 centavos y la persona F 18.33 centavos.

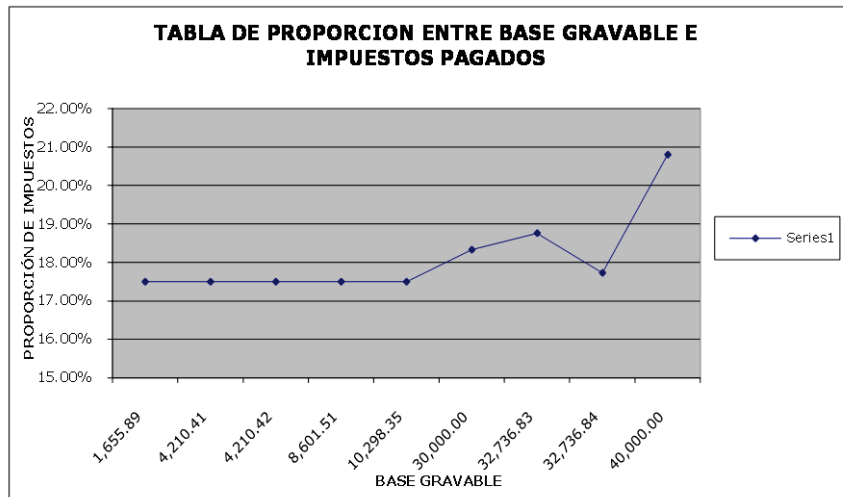
En el caso de la persona I, el aumento en el pago de los impuestos ya aumenta de nuevo a \$8320.90, que es una proporción del 20.80% de la base gravable.

Se puede observar claramente que en cuanto el monto de ISR (resultado de que sea aplicada la tarifa del art. 113 de la LISR a la base gravable) sea mayor al IETU (resultante de aplicar la tasa de la LIETU a la base gravable), la recaudación de impuestos violará el principio de proporcionalidad tributaria.

En el caso de la declaración anual de IETU obviamente pasaría lo mismo, ya que cuando el ISR propio rebasa a la cantidad de IETU después de la tasa aplicada el tributo se vuelve inconstitucional por ser diferente proporción de pago.



Un gráfico de la tabla anterior quedaría de la siguiente manera:



Claramente se puede ver que la línea de la proporcionalidad hace un descenso al llegar a la penúltima cantidad de la base gravable ascendente y asciende al llegar a la última cantidad (la mayor) de la base gravable.

Supuestamente, o más bien, obligatoriamente, debe de haber una progresividad en las tarifas o en el pago de impuestos de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, pero, existen errores en las tarifas, los cuales en un determinado punto hacen que los contribuyentes entren en un panorama de “regresividad”.

### 3.6.4 – TESIS DE JURISPRUDENCIA EMITIDAS POR LA SCJN Y ANÁLISIS DE LAS MISMAS.

Lo anterior se puede comprobar con la siguiente tesis de jurisprudencia emitida en el Semanario Judicial de la Federación:

No. Registro: 184,291  
Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XVII, Mayo de 2003  
Tesis: P./J. 10/2003  
Página: 144



PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.<sup>74</sup>

Por lo anterior mencionado, la riqueza gravada de la persona H es mayor que la de las personas F y G, pero el conjunto de impuestos (ISR e IETU) a pagar es mayor en estas dos últimas que manifiestan una menor base gravable. Esto quiere decir que las personas que manifestaron una menor capacidad contributiva tuvieron que pagar más impuestos que la que manifestó mayor capacidad.

En el año de 1985, la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- 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 de 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

---

<sup>74</sup> Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 233.



cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., 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.<sup>75</sup>

Para Margain Manautou un tributo es proporcional cuando “Comprenda por igual... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia”.<sup>76</sup>

Por el contrario a lo que se resaltó en los textos anteriores, con la introducción del IETU a los únicos que se afectó, hablando de Personas Físicas, fue a los de menores utilidades, ya que lo que hizo el impuesto fue hacer que los que ganan menos ahora paguen todavía más impuestos, en lugar de que se hiciera lo contrario, que es hacer que los que tienen mayores utilidades paguen más.

La introducción del IETU lo que puede lograr es “eliminar” a las personas físicas que obtengan bajos ingresos, así como disminuir la calidad de vida de las mismas, ya que lo único que se logró con esta nueva ley es que los contribuyentes paguen ahora un porcentaje mínimo de impuestos del 17.5% (hablando del 2010, en años anteriores sería 16.5% y 17%).

Se dice que se debe de cumplir con el pago de las contribuciones en una proporción cualitativamente adecuada a cada contribuyente. Si se observara el caso de los contribuyentes antes expuestos desde los dos puntos de vista, ya fuera cualitativo o cuantitativo de todas maneras no se cumpliría con ninguno de estos dos, ya que ciertos contribuyentes pagan más impuestos aún cuando tienen menores utilidades que otros y además esos mismos que tienen menos utilidades pagan más cualitativamente, ya que el porcentaje que pagan por cada

---

<sup>75</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, editorial Limusa, Quinta edición, México 2007, pág. 71

<sup>76</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, editorial Limusa, Quinta edición, México 2007, pág. 70



peso de utilidad es mayor que el de algunos que tienen más utilidades.

Conforme a lo que viene escrito acerca de la equidad, tampoco se cumple con ese principio, ya que no hay justicia en la carga tributaria ni hay igualdad.

Según la Real Academia Española, las palabras equidad, justicia e igualdad se definen de la siguiente manera:

Equidad: f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.

Justicia: f. Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece.<sup>77</sup>

Igualdad: f. Correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo. También la define como lo siguiente:

f. Principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.<sup>78</sup>

Ahora, ¿Qué se entiende por capacidad contributiva?.

En el trabajo realizado por Karen Beatriz Chagoyán Celis, consultado en la página de la SCJN se encuentra escrito lo siguiente:

“Principios tributarios constitucionalizados

Dentro de estos principios se encuentra el principio de capacidad contributiva, el cual se ha identificado como el criterio material de la justicia tributaria, y trae implícito el hecho de que el tributo únicamente sea considerado como legítimo cuando recaiga sobre índices de riqueza representativos de la aptitud para contribuir de los obligados a ello.

Para el reconocido profesor italiano GRIZIOTTI, la capacidad contributiva de los contribuyentes es la causa de pagar impuestos; y la transformación del tributo en bienes y servicios capaces de satisfacer necesidades públicas es el fundamento de dicha obligación.

Se dice que la razón del surgimiento del impuesto es la presencia de índices de riqueza susceptibles de imposición. Y que por tanto, la contribución debe establecerse no por un capricho del legislador sino tomando en cuenta la aptitud contributiva del sujeto que, por su actuación, se ajusta a una específica hipótesis normativa.

---

<sup>78</sup> Página web: <http://buscon.rae.es>



Este principio exige considerar un doble elemento en su actuación: en primer término, exige, para establecer las contribuciones, tomar en cuenta manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición; es decir, establecer los impuestos en proporción a una capacidad contributiva global; en segundo término exige cuantificar la carga tributaria en función de las condiciones personales y familiares del contribuyente.

Para lo anterior, debe considerarse que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza exhibido por medio de ingresos, patrimonio o gasto; un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

Partiendo de lo arriba expuesto, deben distinguirse dos tipos de capacidades: la objetiva y la subjetiva.

- Capacidad contributiva objetiva

Fija un límite material a la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador, ya que supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.

Todo tributo precisa ser, ante todo, justo; sin embargo, en muchas ocasiones dominan intereses que desnaturalizan la función de los tributos y sólo buscan el fin recaudatorio sin darle importancia a su calidad de constitucionales, violando el estado de Derecho y acrecentando la presión social.

En conclusión, este tipo de capacidad contributiva exige, ubicar la riqueza susceptible de tributación, pues el legislador no está autorizado para establecer cargas tributarias donde la riqueza no se manifieste; la presencia de una renta, de un patrimonio o un índice de gasto, revelan movimientos de riqueza de los gobernados, presumiendo su aptitud contributiva.

- Capacidad contributiva subjetiva

El aspecto subjetivo de la capacidad contributiva implica que el legislador debe individualizar la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, ya que de no tomar en cuenta este criterio, podría fijar impuestos injustos.

Los impuestos no se crean únicamente con la finalidad de obtener ingresos, son un medio directo para la consolidación de actos o hechos con contenido social,



económico y político. Ello, sin embargo, no es motivo suficiente para permitir al tributo atentar contra uno de los derechos de la sociedad: la propiedad”.<sup>79</sup>

De lo expuesto anteriormente, primeramente debe de existir la aptitud para contribuir, esto manifestado a través de la base sujeta a gravamen. Aún no tomando en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente como está escrito en el texto anterior, ambos impuestos en conjunto no respetan el principio de capacidad contributiva ya que técnicamente hay casos en los que una persona que tiene utilidades en menor cantidad paga más tributo que la que tiene mayores utilidades, y un ejemplo de esto son los casos de las personas expuestos anteriormente.

Al decir “la contribución debe establecerse no por un capricho del legislador” quiere decir que el legislador debe de dar observancia a la situación de la ley fiscal actual y posteriormente valorar la situación de manera responsable y tomar una decisión. Entonces, al existir el ISR y al no tomar en cuenta los problemas que introduciendo el IETU se pudieran generar, la decisión tomada al introducir el nuevo impuesto indica todo lo contrario. El legislador antes de introducir tal impuesto, debió de ver con anticipación si ambos impuestos tenían una coordinación eficiente y que esta coordinación permitiera que se cumpliera con los principios de las contribuciones ya antes mencionados.

---

<sup>79</sup> Página web:

<http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/3Abr-KAREN%20CHAGOYAN%20CELIS.pdf>



## CAPÍTULO 4 – PROPUESTA

El IETU es un impuesto sumamente agresivo para esta economía que apenas acaba de soportar una crisis económica del país vecino. Por otro lado, en Estonia, el Flat Tax tuvo un éxito tan grande que ahora las tasas de ese país han estado disminuyendo.

Para el empresario mexicano es simplemente pagar una porción mayor de ingresos, y es sumamente incómodo el simple hecho de tener que manejar los ingresos de tal manera que se puedan coordinar con dos impuestos sobre utilidades.

Las propuestas que se plantean son las siguientes:

1.- Derogar la LIETU, eliminar el IETU hasta que la economía mexicana se presente más estable.

A simple vista se puede ver alrededor una gran cantidad de personas pertenecientes al comercio informal, sin mencionar los sueldos pagados a ciertos funcionarios y todo para que injustamente la recaudación incida en un pequeño número de contribuyentes.

2.- Si se derogara la LIETU, lo conveniente sería también mejorar de alguna manera los procedimientos de recaudación por parte del fisco, ya que los actuales han servido más que nada para recaudar más ingresos de los mismos contribuyentes.

Otra propuesta es:

3.- Reformar la LISR, depurando las tarifas improporcionales para posteriormente integrarlas tasas justas y equitativas. Una aleación del IETU con el ISR haciendo un solo impuesto podría evitar parte de la evasión fiscal sin tener que manejar dos impuestos sobre utilidades.



## CAPÍTULO 5 – CONCLUSIONES

Existe un doble criterio en cuanto a la proporcionalidad por parte del fisco, ya que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se manejan tarifas progresivas y en la del IETU se maneja sólo una tasa, entonces en la Ley del Impuesto Sobre la Renta el contribuyente persona física paga conforme a la cantidad de ingresos que percibe, en cambio en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única paga el 17.5% por cada peso que percibe.

En México, la idea de Hall y Rabushka no tuvo ni el éxito esperado y mucho menos el éxito que tuvo en países como Estonia y Rusia.

El hecho de que se manejen en conjunto el ISR y el IETU genera una falta a la proporcionalidad tributaria y al introducirse el IETU a la economía de las personas físicas, además, se incidió desde un principio de una manera muy brutal en los ingresos de las mismas, y ya no se diga utilidades, porque, claramente se ha demostrado que éste impuesto no recae sobre una riqueza real, sino sobre una suma de los ingresos gravados menos un conjunto de deducciones sin incluirse cantidades tan necesarias como los sueldos pagados y las aportaciones de seguridad social que hacen los patrones a favor de sus trabajadores.

Claramente se demuestra que la proporcionalidad tributaria se evade cuando el ISR y el IETU de las personas físicas interactúan, y eso es porque ya desde un principio existía una tabla que hacía pagar porcentajes que no son proporcionales ya que por cada peso ganado unos pagan más que otros. Pero el problema subsiste y además se añadió otra carga, la cual es el hecho de tener que pagar mínimamente el 17.5% de impuesto y aún peor, sobre una base irreal de utilidad. Así que, a la falta de proporcionalidad lo único que se le añadió fue una carga más agresiva y sólo para los que menos ganan. Es decir, se paga ahora un mínimo del 17.5% para los contribuyentes que menos ganan, cuando a muchas grandes corporaciones ni siquiera les hace “un rasguño” a sus utilidades.



## CAPÍTULO 6 – BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS:

- Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010.
- Hall, Robert y Alvin Rabushka, *The Flat Tax*, editorial Hoover Press, E.U.A. 2007.
- Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002.
- Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, editorial Limusa, Quinta edición, México 2007.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998.
- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, editorial Thomson, primera edición, México 2002.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003.
- *Prontuario fiscal estudiantil 2010 correlacionado*, Cengage Learning Editores, S.A. de C.V., México 2010.
- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Ed. SISTA, México D.F. 2007.

### TESIS:

Cervantes Martínez, Juan. Tesis: *Análisis jurídico de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta*. Morelia, Mich. 2011.

### TEXTOS PERIODÍSTICOS Y DEMÁS GACETAS:

- Periódico La Jornada Miércoles 10 de febrero de 2010
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tesis: P./J. 10/2003, número XVII, Mayo de 2003,

### PÁGINAS WEB:

- <http://www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf>
- Página web del Centro de Estudios Fiscales, S.C.  
<http://www.cefa.com.mx/articulos/di53p34.html>
- <http://www.emta.ee/index.php?id=3274>
- [http://www.anfe.or.cr/flat\\_tax.htm](http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm)



- <http://www.cnnexpansion.com/expansion/opinion/2006/11/01/bfnecesitam-os-mas-impuestos>
- <http://www.guanajuato.gob.mx/desarrollo/comunicados/documentos/200706051040230.boletin%20050607.pdf>
- [http://www.elsemanario.com.mx/news/news\\_display.php?story\\_id=3980](http://www.elsemanario.com.mx/news/news_display.php?story_id=3980)
- <http://www.esmas.com/noticierostelevisa/mexico/660560.html>
- <http://www.jornada.unam.mx/2010/01/26/index.php?section=economia&article=022n1eco>
- <http://www.debate.com.mx/eldebate/Articulos/ArticuloGeneral.asp?IdArt=4936554&IdCat=6096>
- [http://www.elsemanario.com.mx/opinion/news\\_display.php?story\\_id=14865](http://www.elsemanario.com.mx/opinion/news_display.php?story_id=14865)
- <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331168.fiscalistas-ven-viables-amparos-contra-el-iet.html>
- [http://www.cronica.com.mx/nota.php?id\\_nota=486826](http://www.cronica.com.mx/nota.php?id_nota=486826)
- [http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion\\_id=2&des\\_clasificacion=GobiernoFederal&formato\\_id=1&id\\_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado\\_cuadro=1&tipo=1&tipo\\_cuadro=5&periodo\\_minimo=24&periodo\\_maximo=24&mes=12&des\\_mes=Enero-Diciembre&des\\_presentacion=Millones de pesos&des\\_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max\\_mes=5&max\\_ciclo=2010&max\\_mes\\_fijo=5&max\\_ciclo\\_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo\\_uno=2007&ciclo\\_dos=2008&presentacion=1&limites=1&unidad\\_id=1&unidad\\_id\\_fijo=1&num\\_pers=12&series\\_mens=0&action\\_html=carga\\_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action\\_excel=carga\\_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller\\_action=carga\\_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&>true](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2008&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&>true)
- [http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion\\_id=2&des\\_clasificacion=GobiernoFederal&formato\\_id=1&id\\_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado\\_cuadro=1&tipo=1&tipo\\_cuadro=5&periodo\\_minimo=24&periodo\\_maximo=24&mes=12&des\\_mes=Enero-Diciembre&des\\_presentacion=Millones de pesos&des\\_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max\\_mes=5&max\\_ciclo=2010&max\\_mes\\_fijo=5&max\\_ciclo\\_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo\\_uno=2008&ciclo\\_dos=2009&presentacion=1&limites=1&unidad\\_id=1&unidad\\_id\\_fijo=1&num\\_pers=12&series\\_mens=0&action\\_html=carga\\_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action\\_excel=carga\\_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller\\_action=carga\\_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&>true](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2008&ciclo_dos=2009&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga_detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&>true)



cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller\_action=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&>true

- [http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion\\_id=2&des\\_clasificacion=GobiernoFederal&formato\\_id=1&id\\_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado\\_cuadro=1&tipo=1&tipo\\_cuadro=10&periodo\\_minimo=36&periodo\\_maximo=36&mes=12&des\\_mes=Enero-Diciembre&des\\_presentacion=Millones de pesos&des\\_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max\\_mes=5&max\\_ciclo=2010&max\\_mes\\_fijo=5&max\\_ciclo\\_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo\\_uno=2007&ciclo\\_dos=2009&presentacion=1&limites=0&unidad\\_id=1&unidad\\_id\\_fijo=1&num\\_pers=12&series\\_mens=0&action\\_html=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&action\\_excel=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real.excel&controller\\_action=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&>true](http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=10&periodo_minimo=36&periodo_maximo=36&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2009&presentacion=1&limites=0&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&action_excel=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&>true)
- <http://kikka-roja.blogspot.com/2008/05/quiebra-ietu-las-empresas-canacintra.html>
- [http://www.hoytamaulipas.net/?v1=notas&v2=38827&tit=Empresas\\_peque%C3%B1as\\_en\\_peligro\\_de\\_quiebra\\_por\\_el\\_IETU](http://www.hoytamaulipas.net/?v1=notas&v2=38827&tit=Empresas_peque%C3%B1as_en_peligro_de_quiebra_por_el_IETU)
- <http://imcp.org.mx/spip.php?article3749>
- [www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf)
- <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/EL%20MÍNIMO%20VITAL.pdf>
- Sitio web del Diccionario de la Real Academia Española, <http://buscon.rae.es>
- <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/3Abr-KAREN%20CHAGOYAN%20CELIS.pdf>