

17 de septiembre de 2007

## ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 12/2007

El 14 de septiembre el Congreso Federal aprobó diversas reformas a leyes fiscales, así como la creación de un nuevo impuesto denominado Impuesto Empresarial a Tasa Única ("IETU") cuya vigencia iniciará el 1 de enero de 2008.

El propósito del presente comunicado es señalar en forma breve los aspectos que consideramos más relevantes en torno a dicho tributo; esto, a reserva de que expresemos un análisis de mayor extensión en nuestra **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2008**.

### A. GENERALIDADES DEL IETU.

El propósito esencial del IETU es incrementar la tasa efectiva de pago de impuestos directos de los contribuyentes, quienes deberán pagar el importe mayor habido entre el IETU y el impuesto sobre la renta ("ISR").

En este sentido, el IETU es conceptualmente un impuesto "máximo" en relación al ISR, en tanto que el impuesto al activo ("IMPAC") –cuya abrogación ocurrirá a la entrada en vigor del IETU- tiene un carácter de impuesto "mínimo" con relación al mismo ISR.

**1. Sujetos.** Personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como por establecimientos permanentes en México de residentes en el extranjero.

**2. Sujetos exentos.** Se establece la exención del impuesto en función de la calidad de la persona o por tipo de ingresos.

Respecto a los sujetos exentos se contempla, entre otros, a los siguientes: *(i)* Federación, Estados, Municipios y algunos organismos públicos, *(ii)* personas no contribuyentes del ISR como cámaras de comercio e industria, asociaciones patronales, etc., que reciban ingresos que no estén afectos al pago del ISR.

También se encontrarán exentos del IETU los ingresos que: *(i)* obtengan las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a la LISR que cumplan ciertos requisitos; *(ii)* las personas físicas y morales que obtengan ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentas del pago del ISR; *(iii)* las personas morales en las que participen fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros que se encuentren exentos del ISR; *(iv)* los derivados de la enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro, algunos títulos de crédito y en algunos casos los certificados de participación inmobiliaria no amortizables a que se refiere el artículo 223 de la LISR; *(v)* la enajenación de moneda, salvo que se la realicen personas dedicadas a la compraventa de divisas, y *(vi)* los que obtengan las personas físicas que realicen actos accidentales<sup>1</sup>.

**3. Objeto.** Los ingresos efectivamente percibidos, independientemente del lugar en donde se generen, por: *(i)* enajenación de bienes, *(ii)* prestación de servicios independientes y *(iii)* otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

<sup>1</sup> Se entiende que realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos de actividades profesionales o empresariales ni por arrendamiento; y si se obtienen estos tipos de ingresos, será actividad accidental (no afecta al pago del IETU) si los bienes en cuestión no fueron deducidos para efectos del impuesto.

**4. Base.** La totalidad de los ingresos percibidos (flujo) por la realización de las citadas actividades, menos las deducciones autorizadas. A continuación señalamos los elementos destacados de ambos conceptos:

**a) Ingresos.**- Todos los obtenidos, incluso en operaciones sin contraprestación, atendándose en este último caso al valor de mercado o avalúo del ingreso.

Se excluyen como actividades objeto del impuesto, y que por ende, no producen ingresos ni deducciones: **(i)** pagos de ciertas regalías entre partes relacionadas, **(ii)** intereses que no formen parte del precio de bienes, y **(iii)** operaciones financieras derivadas con subyacente no afecto al IETU.

Las citadas exclusiones se pretenden justificar con razones de índole económico, más no de carácter constitucional.

**b) Deducciones.**- Se distinguen por ser menos que las del ISR, y por ser tomadas en su importe total pagado (base flujo), y en términos generales son las siguientes:

**(i)** Erogaciones para la adquisición de bienes, de servicios independientes o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen en las actividades gravadas o para la administración de dichas actividades, o para la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios.

En forma expresa se excluyen como deducibles, los pagos de salarios y conceptos asimilados a éstos.

Sin embargo, las erogaciones por (1) salarios y conceptos asimilados, así como (2) las aportaciones de seguridad social, permiten acreditar contra el IETU, el resultado de aplicar el factor 0.175 al importe erogado por ambos conceptos.

**(ii)** Contribuciones locales o federales a cargo del contribuyente, salvo el propio IETU, el ISR, el impuesto a los depósitos en efectivo, las aportaciones de seguridad social, y aquéllas que deben trasladarse (ej. IVA, IEPS).

**(iii)** Devoluciones de bienes, descuentos o bonificaciones.

**(iv)** Indemnizaciones por daños y perjuicios y ciertas penas convencionales.

**(v)** Para instituciones de seguros: creación o incremento de reservas matemáticas de seguros de vida o seguros de pensiones así como la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales; así como las cantidades pagadas al ocurrir el riesgo

**(vi)** Premios pagados en efectivo por quienes organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas.

**(vii)** Donativos no onerosos ni remunerativos que sean deducibles para el ISR, con los mismos límites que establezca la LISR.

**(viii)** Para entidades del sector financiero: Pérdidas por créditos incobrables aun cuando deduzcan reservas preventivas globales; quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre cartera de créditos, así como pérdidas por la venta de dicha cartera y pérdidas sufridas en las daciones en pago.

**(ix)** Para el resto de los contribuyentes, las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, que sean deducibles para efectos de la LISR, bajo ciertos requisitos.

Cabe señalar que al igual que en el ISR, se establecen requisitos que deberán cumplir los contribuyentes para que las deducciones antes apuntadas sean deducibles del IETU.

5. **Tasa.** 16.5% para 2008, 17% para 2009 y 19% para 2010 y subsecuentes.
6. **Época de pago.** La misma que dispone la LISR, incluso para pagos provisionales.
7. **Cálculo.** En forma condensada, el IETU se calcula como sigue:

	Ingresos
-	<u>Deducciones (incluyendo en su caso, inversiones nuevas Sept / Dic 2007)</u>
	Base
X	<u>16.5%</u>
	IETU del ejercicio
-	Crédito años anteriores (por deducciones superiores a ingresos)
-	ISR del ejercicio
-	Pagos provisionales IETU
-	En su caso, crédito por inversiones 1998 / 2007
-	En su caso, crédito por ISR pagado por dividendos distribuidos
-	En su caso, crédito por salarios y contribuciones de seguridad social pagadas
	_____
	IETU del ejercicio a cargo

## **B. RÉGIMEN DE TRANSICIÓN.**

Desde la presentación de la iniciativa de este tributo, denominado originalmente como contribución empresarial de tasa única ("CETU") hasta su aprobación por el Congreso Federal bajo la denominación de IETU, hubo diversos ajustes a la propuesta original.

Entre otros cambios, destacamos la incorporación de reglas de transición que a continuación pasamos a referir.

1. **Devolución de IMPAC.** Se establecen ciertas reglas que permiten aplicar la devolución/compensación del IMPAC pagado en los 10 ejercicios anteriores.
2. **Inversiones nuevas de septiembre a diciembre de 2007.** Las erogaciones efectivamente efectuadas por inversiones nuevas durante el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, dan derecho a una deducción adicional contra pagos provisionales e impuesto anual del IETU.

El importe total erogado en dicho periodo se deduce (a valores actualizados por inflación) en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de 2008 hasta agotarlo.

3. **Inversiones efectuadas de 1998 a 2007.** Las inversiones adquiridas del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007, dan derecho a un crédito fiscal contra pagos provisionales e impuesto anual del IETU.

El saldo pendiente por depreciar fiscalmente (actualizado por inflación) se multiplica por un factor (dependiendo del año) y el resultado se acredita en un 5% en cada ejercicio fiscal durante 10 ejercicios fiscales a partir de 2008 en contra del IETU.

Este crédito fiscal no aplica para quienes siguieron la deducción adicional mencionada en el punto 2. anterior.

Se prevén reglas atinentes a la transmisión de este crédito fiscal por fusión o escisión de sociedades.

**4. Ingresos con acumulación previa a su percepción.** No causan IETU los ingresos obtenidos por actividades gravadas por el IETU antes del 1 de enero de 2008 aun cuando se perciban posteriormente, si fueron acumulados íntegramente para efectos del ISR.

Un ejemplo de lo anterior, son las enajenaciones a plazos por las que se hubiere acumulado en forma total su importe, y no de manera diferida conforme se hubiera percibido el precio.

**5. Erogaciones devengadas previamente a su pago.** No son deducibles para el IETU, las erogaciones devengadas antes del 1 de enero de 2008, aun cuando el pago sea posterior a dicha fecha.

**6. Instituciones educativas.** Las asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza deberán pagar el IETU (según dispone su ley), salvo que obtengan en 2008 autorización para recibir donativos deducibles.

**7. Sector primario.** Las personas físicas y morales dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, exentas conforme a la LISR, también estarán para el IETU sólo si se inscriben en el RFC en 2008.

**8. Contribuciones causadas antes de 2008.** No serán deducibles aun cuando se paguen con posterioridad al 1 de enero de 2008.

### **C. PARTICULARIDADES / PROBLEMÁTICAS DEL IETU.**

Al efecto, destacamos lo siguiente:

**1. Crédito fiscal, inexistencia de pérdidas fiscales.** Cuando el monto de las deducciones sea mayor a los ingresos, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal que se determinará aplicando la tasa correspondiente al excedente. El crédito se podrá aplicar contra el IETU del ejercicio o pagos provisionales, en los diez ejercicios siguientes.

**2. Fideicomisos.** Se otorga un tratamiento fiscal de transparencia a aquellos que realicen las actividades por las que se deba pagar el IETU. Los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la LISR, no estarán obligados a efectuar pagos provisionales.

**3. Consolidación fiscal.** No se permite la consolidación fiscal para las empresas que hayan optado por ese régimen en el ISR.

El efecto fundamental que esta disociación de regímenes producirá, es que las controladas deberán pagar al fisco federal este impuesto en forma individual, a diferencia de lo que ocurre en el ISR, en que se entrega este impuesto a la sociedad controladora en la proporción en que se consolida; de esta suerte, se producirán pagos de IETU adicionales al ISR consolidado, elevándose en términos reales el factor de tributación del grupo que consolida.

**4. No deducibilidad del pago de nómina.** Las empresas con un número alto de empleados de ingresos bajos, serán quienes se verán más impactadas por esta no deducibilidad.

**5. Posible distorsión con el ISR.** Al estar basado en un sistema de flujos y no de devengo, como el ISR lo está, se producen efectos distorsionantes. Efectivamente, en el caso de ingresos en crédito, éstos serán acumulables para el ISR y no para el IETU; y al darse el cobro efectivo, se causará IETU y no ISR.

Por tanto, las operaciones de cierre de ejercicio fiscal serán las mayormente susceptibles de presentar efectos distintos en ejercicios fiscales diferentes; con lo que no se daría una tributación en términos proporcionales respecto de esta clase de operaciones.

**6. No deducción de intereses.** La carga tributaria de los contribuyentes que operan de forma financiada se puede elevar en términos desproporcionales.

En este sentido, son múltiples los financiamientos que contratan las empresas para destinarlos a diversos fines propios de su objeto social, y cuyos intereses no serán deducibles para efectos del IETU.

Al respecto, debe distinguirse la situación referida en el párrafo anterior de las adquisiciones de bienes a plazos, en que, aun cuando económicamente existe un componente de financiamiento y otro de precio propiamente dicho, jurídicamente, en su conjunto, todos los pagos constituyen pago de precio, y por tanto, su importe es deducible para el IETU. Un ejemplo de ello, son los pagos de arrendamiento financiero.

**7. Pagos de IETU y la cuenta de utilidad fiscal neta (“CUFIN”).** Como se sabe, la CUFIN es la cuenta fiscal que llevan las empresas, en que reconocen el pago efectivo de ISR a nivel corporativo, de modo que la distribución de dividendos / utilidades proveniente de dicha cuenta, no cause de nueva cuenta el ISR.

Al no preverse los pagos de IETU como conceptos que adicionan la CUFIN, las empresas que distribuyan dividendos y que no cuenten con saldos de CUFIN suficientes, causarían ISR por dicha distribución.

Como se sabe, el efecto en tasa de una distribución de dividendos no provenientes de CUFIN, equivale al 38.89%.

**8. Regalías entre partes relacionadas como acto no objeto del IETU.** Al no ser las regalías entre partes relacionadas objeto del IETU, la recepción de su pago no será ingreso para dicho impuesto, pero tampoco su erogación será deducible.

Es de mencionarse que la justificación de esta exclusión obedece, según la exposición de motivos de la iniciativa de reformas, a razones de corte económico, mismas que en opinión de peritos en materia económica que hemos consultado son falsas.

**9. Contribuyentes en concurso mercantil.** Se prevé que los contribuyentes que se encuentren sujetos a un concurso mercantil o que incluso hayan sido declarados en quiebra, se encontrarán suspensos en el pago del IETU, mismo que podrá ser objeto de condonación de conformidad con las reglas del CFF.

**10. Derogación del régimen del ISR.** Mediante disposición transitoria se establece que las autoridades fiscales deberán efectuar un estudio que habrán de presentar a más tardar el 30 de junio del 2011, en el cual se demuestre la conveniencia o no de derogar el Título II y Título IV, Capítulos II y III de la LISR, con el fin de que los contribuyentes que actualmente se encuentran sujetos a dichos regímenes, queden sólo obligados al IETU.

#### Abreviaturas

\*CETU (Contribución Empresarial a Tasa Única)

\*CUFIN ( Cuenta de Utilidad Fiscal Neta)

\*IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)

\*ISR (Impuesto sobre la Renta)

\*LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta)

\*CFF (Código Fiscal de la Federación)

\*IEPS (Impuesto Especial sobre producción y Servicios)

\*IMPAC (Impuesto al Activo)

\*IVA (Impuesto al Valor Agregado)

\*RFC (Registro Federal de Contribuyentes)

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia relacionada con el contenido de este análisis preliminar, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 52-51-35-45 ó en la dirección de correo electrónico [info@turanzas.com.mx](mailto:info@turanzas.com.mx)

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi  
Abogados Tributarios

[www.turanzas.com.mx](http://www.turanzas.com.mx)

*El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.*

*Si no se desea recibir esta actualización tributaria, enviar un correo electrónico a [info@turanzas.com.mx](mailto:info@turanzas.com.mx) con la palabra "REMOVED" escrita en la línea de asunto.*