

¿CÓMO LOGRAR QUE EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA NO IMPACTE NEGATIVAMENTE LAS FINANZAS DE LAS MAQUILADORAS EN MÉXICO?

Jessica Lizbeth Cisneros Martínez, Universidad Autónoma del Estado de Baja California
Cruz Elda Macías Terán, Universidad Autónoma del Estado de Baja California
Leonel Rosiles López, Universidad Autónoma del Estado de Baja California
Sósima Carrillo, Universidad Autónoma del Estado de Baja California

RESUMEN

El presente trabajo fue realizado conforme a la normatividad mexicana. El objetivo de este estudio es identificar la afectación financiera que tuvo la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única en el sector maquilador. Se realizó un estudio descriptivo de tipo documental, a través del cual se llevó a cabo un análisis de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como un comparativo con el Impuesto Sobre la Renta, ya que ambas coexisten y se relacionan al momento de pagar los tributos. Se plantearon y ejemplificaron con cifras reales aspectos como el impacto financiero de dichos impuestos en una maquiladora de la localidad, así como la forma de calcular los impuestos y la afectación en la base gravable al no considerar como deducibles todos los conceptos o bien la repercusión de considerarlos como créditos fiscales. Con base en el análisis realizado se presentan en este estudio, algunas conclusiones y recomendaciones para que los contribuyentes/ maquiladoras en México, debido a la globalización o al intercambio comercial entre países, no vean mermada su liquidez financiera.

PALABRAS CLAVES: Leyes fiscales, IETU, Finanzas

HOW TO PREVENT A NEGATIVE IMPACT FROM SINGLE RATE BUSINESS TAX OR CORPORATE FLAT RATE TAX ON MEXICO MAQUILADORAS

ABSTRACT

In this study, we identify the financial impact caused by the Single Rate Business Tax, also known as Corporate Flat Rate Tax on Mexican Maquiladoras. Specifics of the Corporate Flat Rate Tax including computations, taxable base, and tax credits are presented. Next, a comparison between this tax and the Income Tax is provided. Finally, we analyze the impact of the Corporate Flat Rate Tax on a maquiladora or manufacturing company in Mexico. The results show no impact on liquidity due to this new tax.

JEL: F43, H25, H27, H32, K34

KEY WORDS: Tax Law, Law and Economics, Corporate Flat Tax, Single Rate Business Tax, Trade

INTRODUCCIÓN

En México, lo que se conoce hoy día como el impuesto empresarial a tasa única (IETU) nace el 20 de Junio de 2007 a través de un paquete de iniciativas de reformas fiscales presentadas por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para su análisis, discusión y aprobación. En ese paquete de iniciativas el IETU nació o fue denominado como Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU). Su conceptualización teórica se muestra desde la óptica de los efectos económicos. La iniciativa señala que la

CETU hoy IETU está conceptualizada como un impuesto “equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción de la empresa” (Calderón, 2007).

La creación de este impuesto ha causado incertidumbre en la mayoría de los contribuyentes nacionales e internacionales, ya que dicho impuesto, puede llegar a convertirse en una mayor carga administrativa y tributaria. Esto influye principalmente a inversionistas extranjeros como el sector maquilador, toda vez que cambiaría su modelo de hacer negocios y pudieran enfrentarse a una doble tributación sobre un mismo ingreso. Debido a que en México ya existe el Impuesto sobre la Renta (ISR), el IETU se propone como el gravamen mínimo a pagar respecto del ISR propio y retenido, ya que únicamente se pagaría por el excedente entre el ISR y el IETU. Según la iniciativa de ley antes citada “la contribución empresarial a tasa única es un gravamen que tiene una base gravable más amplia que el impuesto sobre la renta, por lo cual dicha contribución se propone, gravará a quienes hoy no pagan el ISR, lo que hace más equitativa la tributación” (Calderón, 2007).

El IETU es un impuesto de tasa fija, lo que en otros países se conoce como flat tax, es decir un sistema de ahorro tributario que fomenta el ahorro privado y la formación de capital empresarial. Hong Kong en 1947 instauró un sistema tributario que, según Mitchell (2007), experto mundial en materia tributaria, “no solamente es una variante del flat tax, sino que además permitió a Hong Kong un crecimiento de la producción no superado por ningún país en el último medio siglo”.

Cuando en la exposición de motivos de la citada iniciativa de ley se habla de aumentar la base tributaria, se tienen en cuenta dos significados: uno es el aumentar el número de contribuyentes, y el segundo es el aumentar la base sobre la cual se calcula el impuesto. Al analizar la iniciativa de ley en comento, resulta claro que este impuesto, por sí solo, no aumenta el número de contribuyentes, sino que amplía la base sobre la cual se calcula el impuesto. Este aumento de la base del impuesto puede tener repercusiones positivas o negativas, dependiendo de la particularidad de cada caso; sin embargo, lo que no debe perderse de vista es la necesidad de aumentar el número de contribuyentes, cosa que este nuevo impuesto, por sí solo, no logra, pues como se demuestra en este trabajo, el efecto real de este impuesto es asignar el costo de la informalidad a los contribuyentes cautivos.

Al establecerse el IETU con base en flujos de efectivo la autoridad pretende que el IETU sea un impuesto de control al gravar los ingresos efectivamente cobrados y las deducciones pagadas, sin embargo, debido a que se trata de una base más amplia que la del impuesto sobre la renta, se limitan algunas deducciones, como son los intereses, las regalías entre partes relacionadas, prestaciones de previsión social, el costo de lo vendido entre otras. Además como es sabido los contribuyentes cuentan con una serie de créditos y beneficios fiscales que se pueden aplicar contra el IETU, tanto en pagos provisionales como en la declaración anual. Por lo que cabe mencionar que con un sistema de acreditamientos, se elimina el efecto de la no deducibilidad, tal es el caso de los sueldos y salarios gravados y de las aportaciones de seguridad social al quedar únicamente gravados los ingresos exentos que se paguen a los trabajadores.

También al establecerse un sistema de pagos provisionales mensuales, pero con el procedimiento similar al de la declaración del ejercicio, se provocarán cargas administrativas en las empresas, ya que mes a mes, se tendrán que ir determinando los ingresos efectivamente cobrados y las deducciones efectivamente pagadas, en forma acumulativa, así como los acreditamientos. De tal suerte, es necesario que analicemos el efecto negativo que pudiera tener en el contribuyente el que este impuesto se aplique sobre bases distintas al ISR, ya que cuando este considera ingresos nominales para el cálculo, el IETU parte de una base de devengado según el criterio normativo de las Normas de Información Financiera.

Sin soslayar la importancia de los distintos sectores productivos en México, en el presente estudio analizamos el impacto del IETU en la industria maquiladora. La principal problemática que enfrentó este sector a la entrada en vigor del IETU, fue el impacto negativo en sus finanzas; la liquidez de la empresa

se vio aumentada al recibir las remesas para pago de gastos por parte de la empresa matriz, dando como resultado una mayor base sujeta al pago del IETU, la cual se obtuvo como diferencial de la remesa y los gastos efectivamente pagados. Por lo antes expuesto el presente estudio se plantea como objetivo identificar la afectación financiera que tuvo la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única en el sector maquilador.

El presente trabajo de investigación se encuentra estructurado de la manera siguiente, primero se presenta un apartado de revisión de la literatura, en donde se discute la opinión de varios autores sobre los aspectos importantes de la entrada en vigor del IETU, la afectación de la liquidez en la industria maquiladora, así como las bases legales de dicho impuesto. En segundo lugar se presenta una sección de metodología, en donde se presenta el tipo de investigación realizada, la normatividad que regula el IETU en México, así como la ejemplificación del impacto financiero de este impuesto en una maquiladora de la localidad. Por último se presenta un apartado de conclusiones en donde se exponen los principales resultados del presente trabajo.

REVISIÓN LITERARIA

Según reportes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por sus siglas SHCP (2010), en materia de Finanzas Públicas, la economía mexicana se ha visto afectada con particular gravedad con la conjunción de varios factores adversos, los canales de transmisión de la crisis en nuestro país han sido el comercio exterior, los precios de algunos bienes, la volatilidad del tipo de cambio, así como la caída en las remesas, este último aspecto es de especial importancia, debido a la fuerte influencia que ejerce el sector manufacturero en la industria mexicana, la crisis internacional ha llevado a una menor disponibilidad de financiamiento a nivel global. En su reporte la SHCP (2010) hace una comparación de la recaudación de México con la de Brasil, un país con un desarrollo similar y se observa que la recaudación en México es menor en todos los rubros de ingreso, mientras que en México la recaudación por ingresos no petroleros es del 9.4% para 2007 y 10% para 2008 en Brasil los ingresos tributarios del Sector Público ascienden a 16.6% para 2007 y 18.1% para 2008, observando así que lo recaudado en Brasil es cerca del doble que lo observado en México.

En este sentido el aumento en la base del IETU puede tener repercusiones positivas para lograr una mayor recaudación en el país, pero sigue agravándose la carga tributaria para el contribuyente al tener vigentes ambos impuestos, es por eso que mediante el mismo Decreto Ley del IETU se le instruye a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México para que efectuó un estudio sobre la conveniencia de derogar el Título II y los capítulos II y III del Título IV de la Ley del ISR.

Algunos autores que han abordado el tema de la aplicación del IETU en México han sido: Domínguez (2009), Sánchez Miranda (2009), Pérez Fernández (2009), Cetrángolo y Gómez (2007) y, entre otros. Según Sánchez Miranda (2009) el sistema tributario mexicano tenía como base principal dos impuestos: ISR e IVA, lo cual había provocado una mayor recaudación por parte de las autoridades hacendarias: sin embargo, de acuerdo a la exposición de motivos en la que se propuso al IETU como un nuevo impuesto se justificaba su creación argumentando la elusión y evasión fiscal, así como la informalidad que incidía en una menor recaudación tributaria. Por lo anterior, lo que se buscó fue cerrar espacios a través de reglas y controles complejos que evitaran dichas prácticas.

Con la entrada en vigor del IETU, Domínguez (2009) precisa que uno de los aspectos importantes a considerar es la diferencia en las bases entre el impuesto ya existente ISR y el de nueva creación IETU, lo cual viene también a afectar la liquidez de la empresa, por la diferencia en la base entre un impuesto y otro. Pérez Fernández (2009), considera el IETU como uno de los impuestos de los cuales el Gobierno Federal pretende obtener la mayor recaudación. Este impuesto grava en forma directa a empresas o personas con actividad empresarial y no contempla exceptuar del pago de impuesto a ningún tipo de

empresas independientemente del ramo o actividad a que se dediquen, situación que marca una de las principales diferencias con la LISR. Cetrángolo y Gómez (2007) por su parte observan, que los países en los que se han establecido gravámenes de manera complementaria como el IETU, han sido considerados inconstitucionales, como es el caso de Guatemala y Costa Rica, los citados autores comentan al referirse a los gravámenes complementarios que “los mismos constituían una doble imposición sobre las sociedades y que no consideraban la real capacidad contributiva de estos sujetos”. Por otra parte, un estudio de la OCDE sobre el proceso presupuestario en México (2009), declara que “los ingresos de México presentan limitaciones en cuanto a sustituir los ingresos provenientes del petróleo. El nivel de presión fiscal y de recaudación tributaria no sólo es el más bajo de los países de la OCDE, sino que se encuentra entre los más bajos de América Latina. De acuerdo al citado estudio, la recaudación de 2007 solo representó 20.5 por ciento del PIB, mientras que el promedio de la OCDE es de 36 por ciento”. En vista de lo anterior, en 2007 se presentó la Reforma Fiscal Integral, con el fin de mejorar la recaudación tributaria ya que se ha predicho que con la creación del IETU, la recaudación no petrolera aumentara en 2.1 por ciento del PIB entre 2008 y 2012.

De acuerdo al artículo 1ro. de la Ley del IETU, este nuevo impuesto, grava a las personas físicas y personas morales por los ingresos, por enajenación de bienes, prestaciones de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con base a la generación de flujos de efectivo, determinando una base por el método de diferencia, entre ingresos menos deducciones, determinándose una base gravable que se multiplicará a una tasa del 17.5%. En el artículo 5 de la Ley en comento se señalan las deducciones que pueden realizar los contribuyentes del IETU, las cuales pueden ser entre otras: la adquisición de bienes, de servicios, o el arrendamiento temporal de bienes utilizados para realizar las actividades empresariales, o los gastos realizados en la producción comercialización o distribución de los bienes producidos por la empresa cuando estos den origen a ingresos por los que se deba pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única. De acuerdo con los artículos 8vo, 10mo y 11vo, de la Ley del IETU los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado, los siguientes cuatro tipos de créditos: Acreditamiento del IETU por deducciones superiores a los ingresos del ejercicio, acreditamiento por salarios y cuotas patronales, acreditamiento del ISR propio y acreditamiento por las inversiones realizadas entre 1997 y 2008. Así como otros acreditamientos previstos por el Decreto de beneficios fiscales en materia de ISR e IETU.

Tras haber realizado la presente revisión literaria, se hace conciencia que esta investigación resulta importante pues a diferencia de las publicaciones revisadas, las cuales se enfocan al ámbito de legalidad, la presente investigación aporta estrategias que pueden resultar de mucha utilidad para quienes se desarrollan o pretenden desarrollarse en el sector maquilador en México.

METODOLOGÍA

La investigación que se presenta es de corte cualitativo, es un estudio descriptivo de tipo documental. Los sujetos de estudio en esta investigación fueron la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que ambas coexisten y se relacionan al momento de pagar los tributos en México. El procedimiento aplicado en esta indagatoria comenzó con la revisión de publicaciones sobre el tema de estudio. Posteriormente se analizó la normatividad que regula el IETU en México. Con base en la revisión literaria se pudo identificar el marco referencial y jurídico del tema tratado en esta investigación. Se llevó a cabo un análisis de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como un comparativo con el Impuesto Sobre la Renta, ya que ambas coexisten y se relacionan al momento de pagar los tributos en México.

Muestra: Se aplicó un muestreo no probabilístico para ejemplificar con cifras reales aspectos como el impacto financiero de dichos impuestos en una maquiladora de Mexicali, Baja California. La muestra esta compuesta esencialmente de una maquiladora voluntaria, ya que el proceso de medición es confidencial y

en una población heterogénea la información no esta accesible. Se ejemplificó también la forma de calcular los impuestos por el ejercicio 2009, así como el efecto en la base gravable, al no considerar como deducibles todos los conceptos o bien la repercusión de considerarlos como créditos fiscales. El análisis realizado permitió elaborar conclusiones generalizables sobre la afectación financiera del IETU en las empresas maquiladoras.

DESARROLLO

Del Impuesto Sobre La Renta

Mucho se ha comentado que el impuesto sobre la renta es el más importante en nuestro país en cuanto a recaudación se refiere, de ahí la enorme trascendencia de conocerlo, interpretarlo y aplicarlo correctamente puesto que a pesar de ser relativamente breve en comparación con otras legislaciones, esta Ley presenta dificultades de interpretación muy grandes debido a que en ella se aprecian conceptos contables, económicos y jurídicos. Un aspecto importante de esta legislación es la falta de conceptualización del impuesto, ya que la Ley del ISR señala el sujeto del impuesto, el objeto, base, tasa y época de pago pero no una definición del mismo, lo que ha provocado controversias ya que el artículo 5to del código fiscal de la federación señala a la letra:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base tasa o tarifa”.

De lo anterior se desprende una de las tantas lagunas de la legislación del impuesto sobre la renta al no establecerse una definición específica del impuesto sino solamente la mecánica del cálculo.

De acuerdo al artículo 10 de la Ley del impuesto sobre la renta, las personas morales tienen la obligación de determinar y pagar el impuesto sobre la renta del ejercicio correspondiente, el cual se obtiene cuando se aplica la tasa impositiva al resultado fiscal, es importante resaltar que la tasa de ISR vigente para 2010 es del 30% sin embargo para el calculo aplicaremos la tasa del ejercicio anterior que es del 28%.

Esta obligación se cubrirá mediante una declaración anual, misma que se presentará dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal. En términos generales, los impuestos se deben pagar por ejercicios fiscales que pueden ser regulares (doce meses) o irregulares (menos de doce meses) otorgándose un plazo de tres meses posteriores a la terminación del ejercicio para presentar la declaración donde se determina el impuesto a pagar.

Sin embargo por razones de orden financiero, para que el fisco federal pueda atender sus necesidades de gasto público, se ha establecido un sistema en las leyes fiscales mediante el cual los contribuyentes efectúen anticipos a cuenta de su impuesto anual.

Esta situación, ha provocado controversias por tratarse de impuestos cuya causación se determina hasta el momento de presentar la declaración del ejercicio, por ello no se conoce en el transcurso del ejercicio, si se obtendrá o no base gravable para estar obligado al pago del impuesto anual, y en cambio se hacen anticipos de un impuesto que no se sabe si se causará o no.

Del Impuesto Empresarial a Tasa Única

En contraposición con el Impuesto Sobre la Renta nace un nuevo impuesto el cual fue publicado el 1º de octubre de 2007 en el Diario Oficial de la Federación, la Ley del impuesto empresarial a tasa única (IETU), misma que entró en vigor el 1º de enero de 2008. Como ya se ha venido comentando, este nuevo impuesto, grava a las personas físicas y personas morales por los ingresos, por enajenación de bienes,

prestaciones de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con base a la generación de flujos de efectivo, determinando una base por el método de diferencia, entre ingresos menos deducciones, obteniendo una base gravable que se multiplicará a una tasa del 17.5%. De tal suerte, encontramos entonces que en términos de la Ley del IETU, este impuesto se determina aplicando la tasa de 17% (para 2009) a la base que resulta de disminuir de la totalidad de los ingresos efectivamente cobrados en el ejercicio por las actividades gravadas, las deducciones autorizadas por la ley efectivamente erogadas en el mismo periodo; del resultado anterior, se disminuyen diversos créditos a que se refiere la legislación vigente. ¿Pero porque se decidió adicionar un nuevo impuesto en México que gravara los ingresos o riqueza de las empresas si ya existía uno?

De acuerdo con la argumentación del Congreso de la Unión, el IETU, “es un gravamen de tipo directo que grava a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.”

Entre sus características se encuentran:

- El IETU será un gravamen que tendrá una base más amplia que el ISR, incidirá en quienes actualmente no pagan dicho impuesto.
- El IETU será un gravamen neutral en cuanto a las erogaciones no deducibles y equitativas respecto de las realizadas en territorio nacional y el extranjero, sin afectar su naturaleza de gravamen mínimo.
- El IETU sustituye al impuesto al activo, evitando así, que el IETU represente una obligación fiscal adicional.

Otra de las características esenciales de este impuesto se encuentra en la interpretación a las normas de información financiera (INIF 8), denominada efectos del impuesto empresarial a tasa única publicada por el CINIF (2008), en dicha interpretación se indica que el IETU es un impuesto que coexiste con el ISR y, por tanto, debe observarse lo siguiente:

1. Si el IETU es un importe mayor que el del ISR del mismo periodo, la entidad pagara el IETU. Para estos efectos, la entidad reducirá del IETU del periodo el ISR pagado del mismo periodo.
2. Si el IETU es menor que el ISR del mismo periodo, la entidad no pagara el IETU en el periodo.
3. Si la base del IETU es negativa, en virtud de que las deducciones exceden a los ingresos gravables, no se causara este impuesto; en adición, el importe de dicha base multiplicando por la tasa del impuesto resulta en un crédito del IETU que, para efectos de la INIF 8, se denomina crédito de pérdidas por amortizar del IETU, el cual puede acreditarse contra el ISR del mismo periodo o, en su caso, contra el IETU de periodos posteriores.

Por otra parte la INIF 8 dispone que mientras el IETU coexista con el ISR, a fin de reconocer los efectos del IETU en sus estados financieros, la entidad debe determinar primero si esencialmente su base de gravamen da origen al pago del IETU o de ISR, y así realizar proyecciones financieras de ambos impuestos para identificar cual será la base gravable preponderante.

Es muy importante que se tome en consideración que el aumento en la base del IETU puede tener repercusiones positivas para lograr una mayor recaudación en el país, sin embargo sigue agravándose la carga tributaria para el contribuyente al tener vigentes ambos impuestos, por lo anterior, reconocemos nuevamente la idea establecida en el Decreto sobre la cual personas morales y personas físicas con actividades empresariales y profesionales y las que otorguen uso o goce temporal de inmuebles, únicamente tuvieran que pagar el IETU. Dicho estudio sobre factibilidad de ambos impuestos lo deberán

presentar a más tardar el 30 de junio de 2011. Sin embargo es importante puntualizar que a la fecha no se ha comentado nada sobre el status de este estudio.

Además en este mismo decreto se da la instrucción al Ejecutivo Federal de evaluar los resultados y efectos del IETU en 2008, con la idea de tomar consideraciones en la presentación del nuevo paquete económico para el 2009, de ahí que en el presente estudio se muestren algunas graficas y comentarios de expertos sobre la conveniencia del IETU. Dentro de los argumentos fundamentales que se exponen en la iniciativa turnada al Poder Legislativo por parte del Poder Ejecutivo se encuentran los siguientes datos estadísticos de interés, los cuales influyeron en la entrada en vigor del IETU.

Sánchez Miranda (2009) comenta al respecto:

La recaudación tributaria sigue siendo baja, siendo en los últimos 18 años apenas de 9.5% del Producto Interno Bruto (PIB), por ejemplo, en la Republica Checa, la recaudación como porcentaje del PIB es de 21.6%, en Polonia de 18.8% en Hungría de 25.7%, en Corea de 16.7% y en países latinoamericanos como Venezuela es de 21.4%, en Chile de 20.4%, en Brasil de 17.5%, en Argentina de 15.5%, en Uruguay de 18.4% y en Costa Rica de 12.3%. La recaudación de México también resulta menor si se compara con algunos países con ingreso per cápita inferior a México, como Colombia que recauda el 13.5% de su PIB, Bolivia el 13.8% y Honduras el 13.7%.

Debido a lo anterior según este mismo autor, con la implementación del IETU se pretende que el país obtenga un incremento del 1.3% y del 1.8% en relación con el producto interno bruto (PIB) del país, por los años 2008 y 2009 respectivamente. El jueves 29 de Enero de 2009 Enrique Duarte en el periódico CNN Expansión publicó un artículo llamado México, atado de manos con el IETU, el cual muestra según cifras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el comportamiento de este impuesto. Se presenta a continuación la Tabla 1, que muestra lo antes dicho relativo a la recaudación del IETU en 2008:

Tabla 1: Recaudación del IETU

Cifras acumuladas (millones de pesos)	
	2008
Enero	0
Febrero	8,524.40
Marzo	14,261.10
Abril	19,582.20
Mayo	24,571.80
Junio	28,079.50
Julio	31,448.00
Agosto	34,612.60
Septiembre	37,672.10
Octubre	40,638.60
Noviembre	43,960.60

En la tabla se muestra que la recaudación del IETU en 2008 fue de apenas de \$43,960.60, cifra por debajo de lo planeado por la SHCP.

Respecto a la Tabla 1, según la citada fuente, se encontró, que de enero a noviembre de 2008, el IETU apenas había recaudado un 36.9% debajo de la cifra que esperaba reunir en todo el año (69,688 mdp) y para 2009 la expectativa no es mejor, apenas unos 55,408 mdp se tienen planeados como recaudación.

En el aludido artículo del periódico CNN expansión (Duarte, 2009) se hace mención de las palabras del actual secretario de Hacienda, Agustín Carstens, ha mencionado que “el país tendrá un crecimiento cero para todo el 2009”. A continuación se presentan en la Tabla 2 las variaciones que ha sufrido la recaudación de impuestos del ejercicio 2008 al 2009:

Tabla 2: Variaciones de Impuestos del Ejercicio 2008-2009

Cifras en millones de pesos			
Impuesto	2009	2008	Variación
Impuesto Sobre la Renta	569,054	580,984	15,070
Impuesto Empresarial a Tasa Única	55,408	69,688	-14,279
Impuesto al Valor Agregado	490,514	448,360	42,154
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	-59,628	56,823	-116,450
Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	21,050	20,235	816
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	5,191	5,133	59
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	7,512	2,906	4,605
Accesorios	11,682	11,487	195
Total	1,127,784	1,195,615	-67,831
% Decremento			6%

Esta tabla muestra como la recaudación del IETU fue menor en 2009 por \$14,279 pesos, con respecto al ejercicio 2008 y en comparación con la recaudación positiva del ISR el cual aumento su recaudación en \$15,070 pesos.

La Tabla 2 confirma los comentarios antes citados por CNN Expansión y por el Decreto del Congreso de la Unión sobre la viabilidad de continuar con dicho impuesto, ya que el IETU ha sido duramente criticado y algunas empresas han tratado de impugnar algunos artículos transitorios de su Ley, debido a que desconocen la existencia del pasado de las empresas, la deducción de adquisiciones de terrenos, la deducción al 100% de los activos fijos, de los inventarios adquiridos antes de 2008 y las pérdidas fiscales.

¿Pero cual es el panorama en 2010? No es con mucho el más halagüeño ya que el periódico El Financiero en Enero de 2010 publicó un artículo en donde se hablaba del fracaso en la recaudación del IETU y además declaraba que se elevó el costo para las empresas, les restó competitividad y les complicó el cumplimiento de obligaciones fiscales. Además como parte de este artículo, José Antonio Hernández Ross de la Administración General de Servicios al Contribuyente del SAT, dijo que es urgente la simplificación para combatir la diversidad de trámites para pagar impuestos.

Como hemos venido analizando entonces el impuesto empresarial a tasa única es obligatorio para las personas físicas, las morales residentes en territorio nacional y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Por tanto, la fuente de los ingresos al realizar tales actividades serán de índole mundial, es decir, el IETU grava a los ingresos tanto a los de origen nacional como los de origen internacional. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, sólo estarán obligados al pago del IETU por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. El artículo 1 de la Ley del IETU establece la mecánica del cálculo del impuesto el que se muestra en la Tabla 3 como sigue:

De la Tabla 3 se puede mencionar que aunque el cálculo parece sencillo, al incorporar los señalamientos que hace la propia ley, diferenciando por ejemplo, los ingresos que se gravan, de los exentos, así como de las deducciones y sus requisitos, se vuelve complejo el cálculo. Lo primero que es importante destacar es la base del impuesto, ya que esta diferirá de la del ISR, al tratarse de operaciones por flujo de efectivo y en cuanto a algunas limitaciones en las deducciones. De acuerdo con los artículos 8vo, 10mo y 11vo, de la Ley del IETU los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado, cuatro tipos de créditos.

Acreditamiento del IETU por deducciones superiores a los ingresos del ejercicio, acreditamiento por salarios y cuotas patronales, acreditamiento del ISR propio y acreditamiento por las inversiones realizadas

entre 1997 y 2008 Así como otros acreditamientos previstos por el decreto de beneficios fiscales en material de ISR e IETU, publicado el 5 de Noviembre de 2007 en el Diario Oficial de la Federación como son: acreditamiento por inventario final, acreditamiento por aplicación de estímulos fiscales, acreditamiento por pérdida generada en la salida del régimen simplificado, acreditamiento por enajenaciones a plazo anteriores a 2008, acreditamiento para IMMEX. Es importante analizar dichos acreditamientos ya que la propia ley nos menciona la palabra “podrán” lo que denota opción para el contribuyente pero ¿que tan conveniente será no aplicar dichos créditos? o lo que es más ¿cual será el perjuicio de no aplicarlos en algunos de los meses?

Tabla 3: Cálculo del IETU

Ingresos percibidos por las actividades gravadas	
(-)	Deducciones autorizadas
(=)	Base del impuesto
(x)	Tasa del impuesto
(=)	IETU a cargo

Esta tabla esquematiza el cálculo anual del IETU.

Primero definamos porque créditos y no deducciones; de acuerdo con Calvo Nicolau (2007) el acreditamiento puede describirse como la posibilidad de disminuir una cantidad de otra para determinar el monto de la obligación fiscal. Leal Cueva (2009) establece que la figura del acreditamiento no esta contemplada en la legislación mexicana como una forma de extinción de obligaciones, sino que es una mecánica aritmética para la determinación de la obligación fiscal y no propiamente para la extinción de la misma.

En vista de lo anterior, concluimos entonces que el acreditamiento es entonces un procedimiento a través del cual se determina la obligación fiscal, lo que implica que el crédito en cuestión se aplique únicamente hasta por el monto del impuesto y no que genere un saldo a favor del contribuyente en los casos en que derivado del acreditamiento resultara un excedente del crédito. Por lo anterior se considera de suma importancia evaluar la aplicación minuciosa de estos créditos así como los perjuicios que pudiera causar el que queden inutilizables los remanentes de dichos créditos.

RESULTADOS

En la presente investigación se obtuvieron los siguientes resultados sobre la muestra estudiada: primero, se puede determinar que se utilizan dos bases diferentes para calcular los impuestos, por un lado el ISR no considera las deducciones sino hasta el cálculo anual y en pagos provisionales aplica un coeficiente de utilidad basado en los ingresos del ejercicio anterior, mientras que el IETU genera su base tomando en cuenta lo efectivamente cobrado y pagado en el mes. Por lo que, la distinta forma de calcular el impuesto genera un disparo excesivo en su causación en comparación con el ISR.

Segundo, que el IETU es un impuesto más certero al considerar tanto los ingresos como las deducciones mensuales, ya que esto origina una causación más real del impuesto a pagar por la empresa. Tercero al dársele tratamiento de créditos a algunas deducciones en el IETU con respecto al ISR, origina, que el crédito en cuestión se aplique únicamente hasta por el monto del impuesto, eliminando así la posibilidad de generar saldos a favor, los cuales el contribuyente debiera tener derecho a seguir utilizando en ejercicios anteriores.

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera (CINIF), por su parte, en una de las Interpretaciones de las Normas de Información Financiera (INIF 8,

2007), Efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone, que mientras el IETU coexista con el ISR, a fin de reconocer los efectos del IETU en sus estados financieros, la entidad debe determinar primero si esencialmente su base de gravamen da origen al pago del IETU o de ISR, y así realizar proyecciones financieras de ambos impuestos para identificar cual será la base gravable preponderante.

Al respecto es interesante lo que señala Armando Mendoza González, miembro del Comité Nacional de Tesorería, en su artículo Efectos del IETU e IDE en las empresas, publicado el 11 de Junio de 2008 en el periódico el economista, ahí declara que para la mayoría de las empresas la entrada en vigor del IETU ha tenido afectaciones, primero porque el IETU es inflacionario y deteriora la rentabilidad de los negocios, segundo, porque este impuesto exige que las empresas implementen mayores controles en sus registros contables, sobre las bases de devengado ISR y de flujo de efectivo IETU, requiriéndose un mayor tiempo administrativo y tercero, debido al pesimista escenario económico, ya que la economía mexicana enfrenta un proceso de desaceleración superior a la estimada.

A continuación se plantean y ejemplifican con cifras reales aspectos como el impacto financiero del ISR y del IETU en una maquiladora de la ciudad de Mexicali, Baja California, que para efectos de este trabajo denominaremos Compañía maquiladora Exportaciones de Mexicali, S. A. de C.V. La compañía realizó durante el mes de enero y febrero de 2009 las operaciones siguientes:

Tabla 4: Cálculo del ISR

Concepto	Enero	Febrero
Ingresos nominales de meses anteriores	0	269,201,897.02
Ingresos nominales mensuales	269,201,897.02	158,936,134.20
Total Ingresos nominales acumulados	269,201,897.02	428,138,031.22
Coefficiente de utilidad	0.0065	0.0019
Base Gravable	1,749,812.33	813,462.26
Tasa	28%	28%
Utilidad Fiscal Estimada	489,947.45	227,769.43
Pagos provisionales del ISR pagados con anterioridad en el mismo ejercicio	0	489,947.45
ISR a cargo	489,947.45	-262,178.02

La tabla 4 muestra el pago provisional del ISR el cual se realiza sobre una base de devengado y se utiliza un coeficiente del ejercicio anterior para determinar el impuesto a cargo, diferencias fundamentales en relación al cálculo del IETU

De la Tabla 4 se puede observar la diferencia en bases al determinar el ISR en relación al IETU, mientras que en ISR se generó en Enero una base de \$1, 749,812.33 pesos para calcular el impuesto, en IETU la base gravable fue de \$35,089,301.57. Dato interesante pues sobre dicha base se aplica la tasa de impuesto.

En la Tabla 5 observamos el impuesto a cargo por el mes de Enero de \$5,965,181.27 menos la aplicación de los créditos, resulta una base de \$ 5,292,455.80 mientras que en ISR el impuesto es de \$489,947.45. Disminuyendo el ISR del IETU tenemos un diferencial entre ambos impuestos de \$4,802,508.34, cantidad que tuvo que pagarse a la autoridad hacendaria por concepto del IETU. Los resultados confirman entonces lo citado por la INIF-8 en su párrafo 23, donde se habla de la importancia de proyecciones financieras para identificar la tendencia del impuesto, si el pago generalmente será ISR o IETU y así cuidar la liquidez de la empresa.

Se hace la precisión que para la determinación de los créditos fiscales de la tabla 5 se realizaron determinados cálculos, siendo el resultado del acreditamiento por sueldos gravados y aportaciones de seguridad social de enero 2009 \$ 327,349.50, febrero 2009 \$ 571,807.47 ; el importe del crédito correspondiente por inversiones adquiridas del primero de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007 fue

de \$ 70,510.87 y 141,021.74 respectivamente; el acreditamiento opcional del cinco de noviembre de 2007 para inventarios al 31 de diciembre del mismo año fue de \$ 274,865.10 y 549,730.21 para febrero 2009.

Tabla 5: Cálculo del IETU 2009

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO
Suma de Ingresos cobrados de meses anteriores del ejercicio	0	133,609,740.96
Ingresos cobrados del periodo	133,609,740.96	52,701,130.90
Total de ingresos percibidos	133,609,740.96	186,310,871.86
Suma de deducciones autorizadas efectivamente pagadas meses anteriores	98,520,439.39	98,520,439.39
Deducciones autorizadas del periodo efectivamente pagadas		77,348,342.09
Total de deducciones autorizadas efectivamente pagadas	98,520,439.39	175,868,781.48
Base gravable del IETU	35,089,301.57	10,442,090.38
Tasa del IETU 2009	17%	17%
IETU mensual determinado	5,965,181.27	1,775,155.36
Menos: Acreditamientos	0	
Crédito fiscal (deducciones superiores a los ingresos)	0	
Acreditamiento por salarios y aportaciones de seguridad social	327,349.50	571,807.47
Crédito fiscal por inversiones de 1998 a 2007	70,510.87	141,021.74
Otros créditos fiscales decreto del 05 de Noviembre 2007	274,865.10	549,730.21
ISR propio del mes de que se trate (pagado)	489,947.45	0
ISR retenido del mismo periodo por el que se efectúa el pago provisional	0	0
IETU a pagar	4,802,508.34	512,595.95
Pagos provisionales del IETU pagados con anterioridad en el mismo ejercicio		4,802,508.34
IETU a cargo	4,802,508.34	-4,289,912.39

La Tabla 5 presenta el cálculo del pago provisional del IETU destacando la disminución de créditos fiscales como diferencias con respecto al esquema de cálculo del pago provisional del ISR

Como se puede notar en el cálculo de ambos impuestos, la empresa al determinar los mismos sobre la base de devengado (ISR), obtiene un impuesto de \$ 489,947.45 pesos, mientras que en el IETU el pago provisional se eleva a \$ 4, 802,508.34 pesos después de acreditar el impuesto ISR, esto se debe a que el calculo de este impuesto considera los ingresos y las deducciones sobre una base de flujo de efectivo. Es interesante notar que en el mes de Febrero al planear los flujos de efectivo disminuye el impuesto y por lo anterior queda en exceso el pago de IETU de Enero, esto es importante toda vez que la empresa al desembolsar un considerable importe de dinero se ve mermada su liquidez, pues aunque el siguiente mes no genere pago tendrá que esperar hasta la declaración anual para tener cifras definitivas y si hubo un pago en exceso, será hasta esa fecha cuando lo solicite en devolución a la autoridad hacendaria.

Entonces podemos notar como el cálculo del IETU se vio viciado desde su nacimiento, ya que las empresas no tenían una cultura de pago de impuestos apropiada, no contaban con los conocimientos necesarios para manejar de forma adecuada la mecánica de dicho impuesto así como el no contar con una adecuada planeación financiera en base a flujos de efectivo, lo anterior, origino altos pagos de impuestos durante los primeros meses de su aplicación y esto a su vez repercutió severamente en las finanzas de las empresas.

CONCLUSIONES

De los resultados de este estudio se puede inferir que un gran número de maquiladoras tuvieron que ver mermada su liquidez con la entrada en vigor de este nuevo impuesto, si no tenían una adecuada planeación financiera sobre las remesas obtenidas de sus empresas matrices. Sin embargo es difícil aseverar el impacto financiero que ha tenido dicho impuesto toda vez que para determinar este dato es

necesaria información financiera de las propias empresas maquiladoras, la cual es difícil de obtener debido a su confidencialidad. Por lo que esto representa una gran limitación a la presente investigación.

Considerando lo antes expuesto resulta evidente la necesidad de realizar investigaciones profundas antes de la entrada en vigor de cualquier impuesto, así como se sugiere llevar un seguimiento del impacto económico que ha tenido dicho impuesto en los diferentes sectores de la producción, así como su contribución al PIB, esto con el fin de identificar si es factible que continúe dicho impuesto o sino es viable para la economía. Por ello, tras haber realizado la presente investigación se plantean las siguientes conclusiones: Primera. El diferencial de la remesa y los gastos efectivamente pagados no representa un ingreso que debe gravarse ya que no tuvo su origen en un proceso de compra venta entre la matriz extranjera y la maquilador Segunda. Se confirma la importancia de la buena planeación financiera para lograr una mayor competitividad de las empresas mexicanas, ya que el IETU es una realidad Tercera. Es necesario que la empresa realice proyecciones futuras de los flujos de efectivo que impactarán al IETU y al ISR y así evitar una alta carga tributaria que merme posteriormente la solvencia y liquidez de la empresa.

Cuarta. El hecho de no poder acreditar en ejercicios posteriores los saldos a favor provocados por créditos fiscales, debido a que la empresa esta generando pérdidas o bien debido a que el crédito fiscal es superior al impuesto mensual determinado, va en detrimento del derecho de las empresas y de todo contribuyente de aplicar las deducciones a las cuales por ley tendría derecho al cumplir con todos los requisitos de deducibilidad que se enmarcan en la Ley del ISR. Quinta. Es importante para las empresas el seguir redoblando esfuerzos al realizar proyecciones de flujos de efectivo de manera continua, evitando así altos pagos de impuestos.

De las conclusiones anteriores se desprenden las siguientes recomendaciones para lograr que el Impuesto Empresarial a Tasa Única no impacte negativamente en las finanzas de las maquiladoras en México: 1) que se realice una buena planeación financiera en la empresa considerando el aspecto fiscal, con estrictos controles internos; 2) que se conozca la normatividad mexicana en materia tributaria, 3) que reciban el asesoramiento de especialistas en materia fiscal, y 4) que el monto de las remesas recibidas de la empresa matriz extranjera sean igual al monto de las erogaciones efectivamente pagadas en el mes, para evitar el pago de IETU producido por el excedente de la remesa..

REFERENCIAS

Calderón, F. (2007). *Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única*. México: Poder Ejecutivo. Pag. X

Calvo, E. (1997). *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. México: Themis II Tomo.

Cetrángolo O., Gómez Sabaini, J. (2007). *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. Santiago de Chile: Publicación de las Naciones Unidas.

CINIF (2008). *Normas de información financiera*. México: IMCP

Código Fiscal de la Federación

Domínguez, J. (2009). *Pagos provisionales del ISR y IETU 2009*. México: ICEF

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

OCDE, (2009). *Estudio de la OCDE sobre el proceso presupuestario en México*. México: OCDE

Pérez Fernández, G. (2009). “Democracia y malestar global” En: Alcantar, M. y Hernández, E. (Comp.) México el nuevo escenario político ante el bicentenario. España: Ediciones Universidad de Salamanca.

Sánchez Miranda, A. (2009). *Aplicación práctica del ISR y el IETU personas morales 2009*. México: ISEF

Ospina Botero, D. (2008). “Introducción al muestreo”. Bogotá: Universidad nacional de Colombia, Unibiblos. Consultado el 1 de febrero de 2011. En:
http://books.google.com.mx/books?id=s7puxVu2F7IC&pg=PA24&dq=muestreo+probabilistico&hl=es&ei=A9VETauJ5D2swOdst3cCg&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4&ved=0CDMQ6AEwAw#v=onepage&q&f=false

Fiscalia - CIF (2009). “Crédito IETU 2008: Alternativa para su aplicación inmediata” En: Fiscalia. Marzo 4 de 2009. Consultado el 13 de abril de 2010. En:
<http://www.fiscalia.com/modules.php?name=Informacion&sop=viewArt&id=2579>

CNN Expansión – CNNExpansión , Duarte Enrique (2009). “México, atado de manos con el IETU” En: CNNExpansión. Marzo 4 de 2009. Consultado el 27 de Enero de 2010. En:
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2009/01/27/gobierno-de-manos-atadas-con-el-ietu>

Fiscalia - CIF (2009). “Nuevo Esquema para manifestar saldos a favor de IVA ¿operable?” En: Fiscalia. Marzo 4 de 2009. Consultado el 13 de abril de 2010. En:
<http://www.fiscalia.com/modules.php?name=Informacion&sop=viewArt&id=272>

El Financiero –El Financiero en línea (2010). “Fracasan las metas de recaudación del IETU”. En: ElFinanciero. Enero 26 de 2010. Consultado el 30 de Septiembre de 2010. En:
<http://www.elfinanciero.com.mx/ElFinanciero/Portal/cfpages/contentmgr.cfm?docId=241473&docTipo=1&orderby=docid&sortby=ASC>

ANFE – ANFE (2007). “ANFE invita a conferencia con el Sr. Mart Laar, primer ministro de Estonia 1992-1995 y 1999-2002 y pionero de la revolución del flat tax”. En ANFE. Enero 28 de 2011. Consultado el 28 de Enero de 2011. En: http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm

SHCP – Hacienda (2010). “Criterios Generales de Política Económica 2010” En: Hacienda. Enero 28 de 2011. Consultado el 28 de Enero de 2011. En:
http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2010/temas/expo_motivos/criterios/cgpe_2010.pdf

CINIF – INIF8 (2007). “Efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única” En: INIF8. Diciembre de 2007. Consultado el 28 de Enero de 2011. En:
<http://www.cinif.org.mx/imagenes/interpretaciones/INIF%208.pdf>

El economista –El economista en línea (2010). “Efectos del IETU e IDE en las empresas”. En: Economista. Junio 11 de 2008. Consultado el 28 de Enero de 2011. En:
<http://www.eleconomista.com.mx>

BIOGRAFIA

Jessica Lizbeth Cisneros Martínez, Cruz Elda Macías Terán, Leonel Rosiles López y Sósima Carrillo pueden ser contactados en la Universidad Autónoma del Estado de Baja California, Baja California, Mexico, correos electronicos: Jessica Lizbeth Cisneros Martínez, cpjessicacisneros@hotmail.com; Leonel Rosiles López, leonelro2006@hotmail.com; Cruz Elda Macías Terán, cruz_elda_m@hotmail.com y Sósima Carrillo, sosima@uabc.edu.mx.