

IETU e ISR para el Régimen Simplificado: ¿impuestos complementarios?

Autor: C.P. Francisco M. Wilson Loaiza - Socio

Coautor: C.P. Marco Antonio Ruiz Gómez

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) para las empresas que, conforme a lo señalado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y la Resolución de Facilidades Administrativas tributan en el denominado Régimen Simplificado (RS), trajo consigo diversos cuestionamientos respecto de la aplicación y reconocimiento de los beneficios y estímulos por las operaciones realizadas por el sector primario y del transporte terrestre de carga y pasaje.

Teniendo presente que para ambos impuestos los contribuyentes del RS determinan su base impositiva bajo el esquema de flujo de efectivo, tal pareciera que el IETU e ISR deberían guardar una similitud en su determinación, sin embargo, existen diversas diferencias para la determinación de ambos impuestos, que deberán ser consideradas por los contribuyentes del RS.

Así las cosas, resulta conveniente efectuar un recuento de las diversas disposiciones aplicables en ambos impuestos con el fin de evaluar los efectos correspondientes.

Antecedentes del Régimen Simplificado

El RS surge en 1989 como medida para incrementar la base de contribuyentes, mediante el otorgamiento de disposiciones que facilitarían la tributación del sector primario (agricultura, ganadería, pesca y silvicultura, "Agapes") y a los transportistas de carga y pasaje terrestre. Bajo el esquema original, los contribuyentes generaban ISR a su cargo cuando se retiraban utilidades o se incurría en erogaciones no deducibles, mediante la comparación de entradas y salidas de efectivo.

Cabe recordar que a partir de 2002, el RS fue modificado con la publicación de la nueva Ley del ISR vigente a partir de dicho ejercicio, siendo la variante más importante el determinar una base gravable al comparar los flujos de efectivo de los contribuyentes (ingresos y egresos), abandonando el anterior esquema de entradas y salidas. Asimismo, con la adecuación del RS se estableció un mecanismo para la determinación de una "salida" del régimen anterior, la cual buscaba reconocer los efectos que, de manera convencional no se generaban bajo el esquema de entradas y salidas (utilidades generadas no retiradas vía dividendos y pérdidas fiscales incurridas).

Es importante mencionar que en ambos casos, de manera anual la autoridad ha otorgado facilidades administrativas que permiten reconocer ciertas deducciones que, por las peculiaridades operativas de los contribuyentes que tributan en el RS, de manera convencional no podrían considerarse al determinar el ISR.

El IETU como tributo mínimo

De la lectura de la exposición de motivos de la Ley del IETU, puede observarse que la intención del legislador ha sido el implementar un impuesto que represente un gravamen mínimo respecto del ISR determinado por los contribuyentes, lo cual queda de manifiesto al observar los

mecanismos de acreditamiento del ISR contra el IETU, previstos para los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio (artículos 10 y 8, respectivamente) por la Ley correspondiente.

Ahora bien, al hablar de impuestos que deberán complementarse, se percibe que para el legislador fué poco significativo la necesidad de otorgar y/o reconocer las situaciones específicas previstas por la Ley del ISR y las resoluciones administrativas emitidas para los contribuyentes del sector primario, en materia de facilidades de comprobación. Para verificar lo anterior, basta citar el siguiente párrafo tomado de la iniciativa de reforma fiscal:

*“La evasión y la elusión fiscales, así como la existencia de amplios sectores de la actividad económica en condiciones de informalidad inciden de manera decisiva en el nivel de la recaudación tributaria.... Asimismo, **las excepciones y los tratamientos preferenciales** que contiene el esquema fiscal, **además de erosionar las bases gravables, generan mayor espacio para estas prácticas.**” (énfasis añadido)*

Tal situación quedó plasmada en el texto propio de la Ley del IETU, para lo cual se dispone en la fracción IV de su artículo 6 que “no se consideran que cumplen con dicho requisito las erogaciones amparadas con comprobantes expedidos por quien efectuó la erogación ni aquellas cuya deducción procede 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”.

Sin embargo, las propias disposiciones transitorias de la Ley del IETU parecieran contradecir lo antes expuesto, toda vez que se reconoce la deducción por autofacturación y se faculta al propio SAT para emitir facilidades administrativas por el ejercicio fiscal de 2008 (artículo Décimo Tercero transitorio).

Comparativo entre el ISR e IETU

Conforme a las disposiciones previstas por la Ley del IETU, la Ley del ISR, los beneficios fiscales en materia del IETU previstos por el decreto presidencial de fecha 5 de noviembre de 2008 y la resolución de facilidades administrativas para el ejercicio fiscal de 2008, a continuación se destacan las diferencias más significativas entre ambos gravámenes:

- a. En el IETU, se reconocen parcialmente las inversiones (activo fijo, gastos y cargos diferidos) por deducir al 31 de diciembre de 2007. En el caso de deducciones en bienes nuevos realizadas en el último cuatrimestre de 2007, se reconoce su deducción al 100% al momento del pago y/o en tres partes iguales si se hubiese pagado en 2007.
- b. El ISR propio del ejercicio acreditable, contra el IETU, corresponde al efectivamente pagado por los contribuyentes. De tal forma que quienes realizan acreditamientos contra su ISR (estímulo diesel, estímulo por casetas, entre otros) solo podrán acreditar la parte del impuesto efectivamente desembolsado.
- c. No se reconocen plenamente los beneficios previstos por las facilidades administrativas para la determinación del ISR. Para los Agapes, no se reconoce la deducción correspondiente hasta por un 18% sobre el total de los ingresos por aquellos gastos que no reúnan requisitos fiscales.

Para el caso de los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga y pasaje, no se reconoce la deducción de cantidades por kilómetro recorrido (transporte de carga federal), ni los porcentajes sobre los ingresos para deducir erogaciones soportadas por comprobantes

que no reúnen los requisitos fiscales (7% para transporte foráneo de pasajeros y 15% para transporte urbano y suburbano).

- d. Para la determinación del crédito sobre sueldos y salarios previsto por los artículos 8 y 10 de la Ley del IETU, se permite a los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga y pasaje considerar para la determinación del crédito, los salarios base de cotización utilizados para el pago de sus cuotas obrero patronales, de conformidad con el convenio que tengan celebrado con el Instituto Mexicano del Seguro Social.

En el caso de los Agapes, se dispone que de haberse adherido a las disposiciones previstas por el “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los patrones y trabajadores eventuales del campo” publicado el 24 de julio del 2007, podrán considerar el salario base de cotización utilizado para el pago de las cuotas obrero patronales. No obstante, se dispone que en caso de haber optado por efectuar retenciones a los trabajadores eventuales del campo de conformidad con las facilidades administrativas (a razón de un 4% sobre el salario pagado), deberán considerar la citada retención como ISR propio acreditable del ejercicio.

- e. En el caso de autotransportistas que realicen el entero del ISR a razón del 16% sobre la deducción adicional prevista por las facilidades administrativas (10% adicional respecto de los ingresos), podrán considerar ISR propio acreditable el impuesto que sea pagado.
- f. Tratándose de las pérdidas fiscales por la salida del RS, se reconoce para efectos del IETU un acreditamiento hasta por el 50% de la pérdida fiscal, en diez ejercicios fiscales contados a partir de 2008.

A continuación se presenta el siguiente cuadro comparativo en donde se muestran las diferencias en la determinación del ISR e IETU para contribuyentes que tributan en el RS:

Para autotransportistas de pasaje	ISR	IETU
Ingresos gravados (cobrados)	\$ 1,000	\$ 1,000
Costos y gastos	\$ 400	\$ 400
Deducción de la nómina	100	-
Deducción del 7% sobre ingresos	70	-
Deducción del 10% de deducción adicional	100	-
Total deducciones (pagadas)	\$ 670	\$ 400
Utilidad del ejercicio	\$ 330	\$ 600
Pérdida por salida del RS	200	-
Base gravable	\$ 130	\$ 600
Tasa	28%	16.50%
Impuesto	\$ 36	\$ 99
Estimulo IEPS	10	-
Estimulo casetas	10	-
Crédito sobre salarios pagados	-	17

Crédito sobre pérdidas fiscales ⁽¹⁾	-	2
Impuesto neto a cargo	\$ 16	\$ 81
ISR propio acreditable		16
ISR definitivo (por la deducción del 10% sobre ingresos) ⁽²⁾		16
Carga adicional		\$ 48

Cómo puede observarse, al existir diferencias en la aplicación de deducciones previstas por las facilidades administrativas y la aplicación de estímulos fiscales para efectos del ISR, el efecto para los contribuyentes del RS sin duda, podrá llegar a representar un incremento importante en su carga tributaria.

Asimismo, puede observarse que existen diversos aspectos que debieran ser evaluados por el SAT (acreditamiento de estímulos fiscales, igualar la aplicación de facilidades o resoluciones emitidas, entre otros) a efectos de reconocer en el cálculo del IETU dichas facilidades, máxime si se considera la posible eliminación del ISR y consecuente subsistencia del IETU como tributo único a los ingresos en México y considerando el entorno de negocio en donde operan los contribuyentes del RS.

Conclusiones

No se reconoce en el cálculo del IETU diversas deducciones y estímulos que neutralizan los beneficios que se conceden en el ISR, lo cual no parece congruente.

Debe evaluarse detenidamente el entorno de negocios en donde operan los contribuyentes del RS, para concluir si la eliminación de los beneficios que se conceden en el ISR es procedente.

Es un hecho que la carga tributaria de este tipo de contribuyentes se ha incrementado en forma importante, lo que obliga a pensar si es procedente en el entorno actual del país y de la competencia internacional.

⁽¹⁾ \$ 200 X 16.5% X 50%

⁽²⁾ \$ 100 X 16.5%