

Análisis del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Objeto y Naturaleza del Impuesto
Por: Alejandro Calderón Aguilera



Objeto y Naturaleza del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por objeto del impuesto entendemos la riqueza sujeta a imposición, de tal manera que si queremos averiguar cuál es el objeto del impuesto, entonces tenemos que preguntarnos qué es lo que quiso someter a imposición el legislador creador del tributo. Normalmente no debe ser difícil responder a esta pregunta, pues basta leer generalmente los primeros artículos de la Ley que se analice o incluso el nombre de la Ley para llegar a una solución de la cuestión planteada.

Sin embargo, la complejidad del derecho tributario cada vez implica mayores retos, tanto en la creación de leyes como de fuentes gravables.

Así, soy de la opinión de que el Impuesto Empresarial a Tasa Única inaugura nuevos retos para el análisis de investigadores, practicantes y jueces.

Empiezo diciendo que el nombre “Impuesto Empresarial a Tasa Única” no delimita claramente el objeto de este impuesto; esto es, no enuncia o anticipa lo que grava aún y cuando da características del impuesto respectivo. Parece ser que se dice a “tasa única” porque desde su creación o propuesta en la iniciativa de Ley respectiva, se planteó una única tasa para este impuesto; es decir, parece ser que en su diseño mismo está el que tenga sólo una tasa y no una tarifa progresiva. No observo nada dentro del esquema de esta Ley que me lleve a poder afirmar que este nuevo impuesto tiene que tener una tasa única; pareciera que nada pasaría y sería relativamente sencillo incorporarle una tarifa progresiva o varias tasas, lo que desde luego pongo en la mesa para el debate.



En todos los casos, lo único nuevo de esta “tasa única” es su monto, es decir, que sólo sea 16.5% o (17.5% en el futuro) pues actualmente tenemos la tasa general del Impuesto al Valor Agregado al 15% y la tasa corporativa del Impuesto Sobre la Renta al 28%.

Igualmente el nombre de la Ley indica que se trata de un “Impuesto Empresarial” dando la idea que recae sólo en la actividad empresarial y no siendo objeto del mismo actividades no empresariales. El problema es que la palabra “empresarial” no tiene un significado unívoco. Lo empresarial es lo perteneciente a la empresa y la palabra “empresa” es definida como cosa o sociedad mercantil o industrial creada para emprender proyectos de importancia. En términos económicos, la empresa es la unidad de producción de la economía. Dice el diccionario que empresa es uno de los cuatro factores de la producción; junto a la tierra, el capital y el trabajo. Su función consiste en coordinar los demás factores enunciados y en la etapa de la distribución recibe una parte del ingreso que se conoce como ganancia o utilidad del empresario.

Entonces cuando se dice “impuesto empresarial” se estará evocando que grava los factores de la producción que coordina la empresa? o bien el resultado empresarial conocido como ganancia o utilidad.

Aunque necesario, pareciera que el análisis del nombre la Ley no deja claro el objeto gravado o riqueza sujeta a imposición. Dice la doctrina que el objeto del impuesto se debe buscar en el hecho imponible de la ley que se analiza. Adelanto que el hecho imponible es definido como el supuesto general y abstracto contenido en la ley y a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal, es decir, es el supuesto normativo contenido en la ley que el legislador considera será realizado por los diversos sujetos sobre los cuales quiere imponer la contribución.



En el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única tenemos la siguiente discusión en relación a su objeto gravable.

Pudiera iniciarse la discusión de este tema diciéndose que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se establece como hecho imponible “los ingresos que se obtengan por la realización de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes”.

En la exposición de motivos de esta Ley presentada por el ejecutivo federal, se dice que “la contribución empresarial a tasa única es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan dichos pagos” y por lo que se considera necesario que para determinar la contribución empresarial a tasa única a pagar, se considere la parte del Impuesto Sobre la Renta que se hubiese retenido a dichos factores de la producción, pues al ser éste complementario de aquel, resulta necesario ese reconocimiento.

No pasa inadvertido que en el Congreso de la Unión se modificó parcialmente esta mecánica y en lugar de considerar “acreditable” lo que se hubiera retenido a terceros por concepto de Impuesto Sobre la Renta, se optó por establecer el mecanismo de otorgar un “crédito” equivalente al resultado de multiplicar la tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única por el total de erogaciones sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta (Artículo 8, párrafo noveno) así como por concepto de aportaciones de seguridad social, buscando un resultado equivalente o similar en la materia de retenciones salariales, pero sin que se haya hecho lo mismo en otras materias.

Agrega la exposición de motivos, “Por ello, para determinar el monto del pago mínimo (o sea el impuesto) se reconoce, vía el acreditamiento, el



Impuesto Sobre la Renta correspondiente a las retribuciones a todos los factores de la producción como son, principalmente, las utilidades, los dividendos o los salarios, retribuciones que pagaron el Impuesto Sobre la Renta mediante retención que efectuaron los pagadores de dichas retribuciones y que es necesario, dada la mecánica propuesta **para gravar a dichas retribuciones** con la contribución empresarial a tasa única, que el contribuyente los considere para la determinación del gravamen mínimo”.

Es de hacerse notar que no sufrió ninguna modificación el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única desde los términos propuestos en la iniciativa de ley y hasta su publicación, lo que implica que subsiste el objeto gravable y que en términos de la iniciativa de ley se hace consistir, una y otra vez, en la **retribución a los factores de la producción a nivel o a través de los sujetos que realizan dichos gastos.**

Bien dice la iniciativa de Ley, “el impuesto a tasa única es de tipo directo y equivalente a gravar, a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción”. Las retribuciones a los “factores de la producción incluyen las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras. De esta forma el impuesto a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción”.

En lugar de sumar uno a uno las retribuciones a los factores de la producción, se computan dichas retribuciones a los factores de la producción como la diferencia entre el ingreso por la enajenación de bienes y servicios y las erogaciones relacionadas con los mismos, es



decir, los gastos utilizados y consumidos en el proceso productivo. En otras palabras, todo el flujo remanente o disponible (producto de las actividades) que no fue utilizado en el proceso empresarial, se **presume** destinado a retribuir los factores de la producción y por tanto ello constituye la base gravable del impuesto que se discute.

Dice la iniciativa “El objeto del impuesto es la percepción efectiva de los ingresos totales por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes”. La base gravable, por el método de resta, es el flujo disponible para pagar los factores de la producción. Si bien las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial (determinadas por el método de resta) jurídicamente los pagos a los factores de producción no son objeto del impuesto aquí reclamado.

Toda contribución, en la lógica económica y por obligación constitucional, debe recaer en una **manifestación** de riqueza o capacidad económica. El legislador, al crear el tributo debe identificar esa manifestación de riqueza o capacidad económica y la cual el derecho tributario normalmente define como “capacidad contributiva abstracta”. Igualmente, doctrinariamente, la manifestación de riqueza sujeta a imposición es la que suele identificarse como objeto del impuesto. Esto sin duda es cierto en términos abstractos, pues la capacidad contributiva tiene dos funciones básicas:

- a) Como causa o fundamento del tributo, y
- b) Como medida del tributo.



Dice la doctrina tributaria, la capacidad contributiva **absoluta** es la riqueza sujeta a imposición, es el objeto del impuesto, y el cual se contiene en el hecho imponible contenido en la ley.

La capacidad contributiva absoluta se identifica como causa o fundamento del tributo. En cambio la capacidad contributiva como medida del tributo es una capacidad contributiva relativa o calificada, pues es la riqueza que expresa o manifiesta el contribuyente en forma personal.

La capacidad contributiva como medida se manifiesta en tres elementos esenciales de la contribución y que son a) el hecho imponible, b) la base gravable y c) la tarifa.

Ahora bien, la capacidad contributiva absoluta o capacidad económica tiene tres índices o manifestaciones de riqueza que son:

- a) Renta
- b) Patrimonio
- c) Consumo

Cuando en una contribución se utiliza como índice de riqueza la renta, su base será el incremento patrimonial obtenido durante un periodo, lo que se logra mediante la suma de los ingresos y restando todos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos, siendo su resultado la utilidad o riqueza obtenida en el periodo.

El patrimonio es la expresión estática de la riqueza, es decir, lo que ya se tiene y precisamente su posesión manifiesta una riqueza existente. Generalmente su base gravable será el valor de ese patrimonio o riqueza acumulada sin deducción alguna.

En los impuestos al consumo lo que se considera manifestación de riqueza es el gasto que se realiza en la adquisición de esos bienes o



servicios y por ello la base gravable normalmente será el valor o precio del consumo realizado.

Si en el Impuesto Empresarial a Tasa Única no se reconocen como deducibles gastos tan indispensables y necesarios para generar riqueza como es el pago de sueldos y salarios y el pago de intereses para financiamientos invertidos en los fines de la empresa, entonces difícilmente se está considerando un índice de renta, pues sería incongruente su base gravable y de ahí la medida de la capacidad contributiva, y puede entonces coincidirse con lo dicho en la exposición de motivos de esta Ley y concluirse que el índice de la capacidad contributiva utilizado es el consumo o gasto; “la retribución de los factores de la producción” medida en forma residual o negativa, es decir, sin sumarse todos y cada uno de los gastos tendientes a retribuir esos factores de la producción. Sólo en esta lógica se entiende la “base de renta negativa” del impuesto y la exclusión como objeto del mismo a las retribuciones a los factores de producción como son el capital (interés dividendos) y el trabajo (salarios y sueldos).

En lugar de gravarse al que percibe el ingreso como factor de la producción (aquí sí sería un Impuesto Sobre la Renta) se decide gravar ese ingreso “a nivel de la empresa” por el pago que hará la empresa a esos factores de la producción, es decir, por el consumo que presumiblemente se hará de los factores de la producción.

Cabe hacer mención que en la exposición de motivos de la iniciativa de Ley se dice que se trata de una contribución de tipo “directo”, pero sin mencionar qué se entiende por un impuesto directo. Como se sabe, la clasificación de impuestos directos e indirectos surgió precisamente basada en la elección del índice de capacidad económica escogida para el objeto gravable en la ley, de tal manera que se dice que aquellos



impuestos que tuvieran como índice de la capacidad contributiva la riqueza o el patrimonio serían impuestos directos y aquellos que tomaran como índice de la capacidad contributiva el consumo o gasto serían indirectos. Sin embargo esta clasificación, bajo esos parámetros, no logró permanecer en el tiempo y se optó por hacer la clasificación en el simple hecho de que aquellos impuestos que de acuerdo con la ley pudieran ser trasladados o cobrados a personas distintas a las que realizaron el hecho generador, serían entonces impuestos indirectos, en tanto aquellos que no fueran trasladables, es decir, la incidencia del impuesto recayera en el contribuyente jurídico sería un impuesto directo.

La doctrina moderna también rechaza el criterio último mencionado y ha establecido criterios más científicos y desarrollados, al decir que la manifestación de riqueza es directa cuando hay coincidencia entre la finalidad del tributo (gravar la renta) y el objeto en el que recae el tributo (la renta). Es un impuesto directo aquél en el que hay coincidencia entre lo que se quiere gravar y efectivamente grava la ley. De manera distinta, habrá un impuesto indirecto cuando se pretenda gravar una riqueza pero por diversas cuestiones la ley establece un objeto que recae en otro acto. El Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo, es claro que grava al consumo (consumidor) pero su objeto formal y jurídico es un gravamen al que vende o produce.

Así, el impuesto que se analiza sólo puede calificarse de “impuesto directo” si se acoge la teoría de que en términos de ley el sujeto causante no traslada la carga impositiva; pero de ninguna manera es un impuesto directo cuando se atiende al índice de manifestación de riqueza que utiliza, pues no utiliza ni la renta ni el patrimonio como índices, sino que utiliza el consumo como índice de la manifestación de riqueza, según la configuración de su base negativa de retribución de los factores de la producción. Igualmente caería en la esfera de los impuestos indirectos al



no haber coincidencia entre lo que el legislador quiere gravar (la retribución a los factores de la producción) y el objeto en el que recae el impuesto, es decir, el ingreso por la realización de actividades empresariales.

En estos términos, se dice en el artículo 1 que lo que le da nacimiento a la obligación fiscal son “los ingresos que se obtengan por la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes”. La base gravable será, según el último párrafo de ese mismo artículo 1 “la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades antes mencionadas, las deducciones autorizadas en esta Ley”

Lo anterior implica en términos de Ley que el objeto del impuesto es el “ingreso calificado” que obtiene una persona de las señaladas en el artículo 1 de la Ley; refiero “ingreso calificado” porque el hecho imponible no recae sobre cualquier ingreso obtenido, sino que debe ser un ingreso calificado, es decir, que derive de una **actividad** de las señaladas en la Ley. Esas actividades son claramente señaladas en las tres fracciones del artículo 1 de la Ley y consisten en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Así, jurídicamente, el objeto gravable contenido en la norma legal es el ingreso calificado como signo de manifestación de la capacidad contributiva en forma abstracta y su medida o base gravable, que representa la capacidad contributiva relativa o personal, al ser ésta la real capacidad de pago de la contribución, se constituye por la diferencia entre ese ingreso calificado y las deducciones autorizadas en la Ley; sin embargo, en la exposición de motivos el objeto del impuesto lo es el



gasto o consumo consistente en la retribución a los factores de la producción.

Si se adoptara el criterio de que el objeto del impuesto es el “ingreso calificado” obtenido, entonces existe una incongruencia lógica jurídica entre esos “ingresos calificados” y las deducciones autorizadas, pues el hecho de que los salarios, prestaciones sociales, aguinaldos, tiempos extras, etc., así como intereses pagados por financiamientos para el desarrollo de la actividad empresarial no puedan ser considerados como deducciones autorizadas, según se desprenden los artículos 3, 5, y 6 de la Ley, implica que no se autoriza la deducción de gastos indispensables, lógicamente vinculados o estrictamente indispensables para la obtención del ingreso.

Esa ruptura del principio de justicia tributaria y de la lógica jurídica se repite en todos los aspectos de la Ley al ser propia de su diseño (asumiendo como objeto el “ingreso calificado”) al haber sido creada pensando exactamente en una base gravable medida mediante una mecánica de resta (medición que se hace pensando en lo que queda de remanente para gastar) y por tanto se **presume** que el ahorro o flujo residual será gastado en la retribución de los factores de la producción, es decir, en retribuir al capital mediante dividendos o intereses y al trabajo mediante salarios y prestaciones. Ante esta mecánica de resta, la retribución a los factores de la producción se **excluyen** del objeto del impuesto, lo cual también hace sin sentido, desde el punto de vista jurídico, el que el objeto gravable fuera el “ingreso calificado” obtenido por la empresa.

No obstante que lo hasta aquí dicho me ha llevado a sostener que el objeto gravable es el gasto que hace la empresa para retribuir los factores de la producción y no el “ingreso calificado” que la empresa



obtiene, es de señalarse que existe otro punto de vista posible que llevarían a determinar que este nuevo impuesto es un impuesto al “ingreso” de tipo indirecto.

Esta composición teórica se basaría en decir que se trata de un impuesto al “ingreso” no de la empresa, sino al ingreso que obtienen los factores de la producción pero cuyo pago, por control, lo realiza la empresa, a manera de retenedora de este impuesto. Esto es, el ingreso que obtendrán los factores de la producción y que les será entregado por la empresa son los ingresos gravados desde el momento mismo que la empresa cuenta con los recursos o flujos para hacerlo y por eso es a ella a la que formalmente se le hace el sujeto pasivo formal y se le exenta (por ya haber sido gravado) al perceptor del ingreso.

Esta teoría tiene sentido si se considera que en la exposición de motivos de la iniciativa de Ley y Dictamen de los legisladores así como el cuerpo normativo de la Ley, se dispone una relación de complementariedad entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Esa complementariedad se establece en el segundo y noveno párrafos del artículo 8 de la Ley respectiva y que es del tenor siguiente:

“Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del último párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta 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”

“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.”

Si se reconoce la complementariedad del impuesto sobre la renta en los términos antes apuntados, entonces resulta claro que el contribuyente pagará el mayor de los dos impuestos mencionados, pues sólo en la medida de que no se tenga impuesto sobre la renta propio o crédito de impuesto sobre la renta se pagará el impuesto empresarial a tasa única. De aquí el reconocimiento como “crédito” y no como deducción, del pago de salarios y prestaciones gravadas pagadas por la empresa al factor trabajo.

Finalmente, para tener coincidencia en la terminología que usemos, en el debate propongo asumir como cierto que:

- a) Son impuestos directos aquellos en los que hay coincidencia entre lo que se quiere gravar y la riqueza efectivamente gravada.
- b) Que el objeto del impuesto es la riqueza sujeta a imposición, es decir, la capacidad contributiva determinada por el legislador como fundamento constitucional para establecer un gravamen, así como para su medición en la base gravable.



- c) Que el hecho imponible es definido como el supuesto general y abstracto contenido en la ley y a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal.

Sobre estas premisas lo que propongo discutir es:

1. Si el Impuesto Empresarial a Tasa Única tiene como objeto el ingreso (renta) o el gasto, así como el análisis de la composición de la "utilidad" o base gravable en caso de que se sostenga que grava la renta.
2. Si la composición del hecho imponible requiere que se trate de un "ingreso calificado", es decir que se causa el impuesto por la realización de la actividad gravada o por la obtención del ingreso derivado de las actividades mencionadas en la ley.
3. Si las operaciones no objeto consistentes en retribuciones por servicios personales subordinados, intereses por préstamos recibidos y pago de regalías entre partes relacionadas representan la base gravable (mediante método de resta) del impuesto, así como si se debe adicionar a esta base los flujos disponibles para pago de dividendos o utilidades no distribuidos.
4. Si se trata de una base gravable en donde se presume que el flujo existente o remanente en la empresa se va a gastar en retribuir a los factores de la producción.
- 5.Cuál es la naturaleza del Impuesto Empresarial a Tasa Única considerando la siguiente clasificación? directo vs. indirecto; personal vs. reales; territorial vs. mundial; periódicos o instantáneos.



6. Si la revisión constitucional del impuesto se debe hacer considerando el objeto contenido en el hecho imponible, es decir, considerando que se grava un “ingreso” o “ingreso calificado” o bien considerando la riqueza o capacidad contributiva que el legislador quiso gravar, como pudiera ser el consumo a gasto en los factores de la producción.

7. Si la relación existente entre el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única los hacen impuestos complementarios, de control, con fines extrafiscales o sólo se trata de un tema de coexistencia por motivos de cuidado o provisión de una adecuada recaudación.

Febrero 2008.

