

## IETU: su impacto en comercio exterior

Jueves, 06 de marzo  
del 2008

La implementación de la LIETU, *cuya tasa será del 16.5% para 2008, 17% para 2009 y 17.5% para 2010*, será aplicable, entre otros, a las personas físicas y morales residentes en territorio nacional por los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Dicho impuesto deberá cubrirse por las personas físicas y morales residentes en el país, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos atribuibles al establecimiento y que provengan de las actividades mencionadas (artículos 1 y Cuarto transitorio).

### Depósito fiscal

Para efecto de la LIETU, se considera a los almacenes generales de depósito como prestadores de servicios independientes, en consecuencia, sujetos del impuesto (art. 3).

### Enajenación en depósito fiscal

El impuesto deberá cubrirse en el caso de los certificados de depósito de bienes, cuando por la enajenación de éstos se esté obligado a pagar esa contribución.

Por ende, los bienes que se introduzcan a depósito fiscal y por los cuales se tenga un certificado de depósito por las mercancías almacenadas, deberá cubrirse el impuesto cuando se enajenen dentro del mismo (art. 4, fracción VI).

### Importación

Esta contribución no gravará las importaciones y sólo disminuirá la base en la medida en la que se permita la deducción de los insumos importados (arts. 5 y 6, fracciones I, III y V).

### Deducciones

Tanto las importaciones definitivas como las temporales de bienes de procedencia extranjera serán deducibles, siempre que se cumplan las siguientes condiciones, se:

trate de adquisiciones de bienes efectivamente pagados

cumpla con los requisitos para comprobar su legal estancia en territorio nacional de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables (arts. 35, 36, 95, 96, 104 y 106 de la Ley Aduanera –LA–, según el régimen aduanero aplicable).

Con la deducción de las importaciones temporales efectivamente pagadas, se evitará afectar a las empresas manufactureras y maquiladoras (IMMEX) que se abastecen de insumos extranjeros para la producción de bienes de exportación, así como a las aéreas; ya que en la iniciativa sólo se pretendía permitir la deducción al esquema de importación definitiva.

### Exportación

Estará sujeta al pago del impuesto, la enajenación de bienes o prestación de servicios independientes que se

exporten.

Ahora bien, las ventas de exportación serán acumulables independientemente de que no se perciba el ingreso dentro de los 12 meses siguientes a la salida de los mismos.

Cuando los bienes sean exportados y enajenados con posterioridad en el extranjero, la enajenación será gravada cuando el ingreso sea acumulable en términos de la LISR (art. 3, fracción IV).

El que se facture al extranjero no quiere decir que se esté ante una exportación, sino que debe haber una salida física de las mercancías para permanecer por tiempo indefinido fuera del país, lo cual se ampara con un pedimento de exportación (art. 102 de la LA).

## Establecimiento permanente

Se considerará establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, a los establecidos en la LISR o en los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación suscritos por México, lo cual causaba incertidumbre, ya que como se recordará en la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal se anulaban los beneficios de dichos tratados (art. 3, fracción III).

## Operaciones de maquila

### Crónica del régimen fiscal

Tradicionalmente, la carga fiscal de las maquiladoras ha sido baja comparada con otros contribuyentes. Esto ha sido así, porque en términos del penúltimo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los residentes en el extranjero no consideran como establecimiento permanente en México el derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, siempre que:

- México tenga celebrado con el país de residencia del extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado
- la maquiladora cumpla con “cualquiera” de las siguientes condiciones previstas en las fracciones I a III del artículo 216-Bis del citado ordenamiento legal:
  - *fracción I*, obtengan y conserven la documentación comprobatoria donde demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones celebradas con partes relacionadas, resultaron de la aplicación del principio de plena competencia (*arm's length principle*)
  - *fracción II*, obtengan una utilidad fiscal que implique cuando menos el equivalente a la cantidad que resulte mayor entre el 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal (incluyendo los inventarios y activos fijos propiedad de sus partes relacionadas en el extranjero), y el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la empresa maquiladora (incluyendo los incurridos de sus partes relacionadas en el extranjero). Este procedimiento para determinar los precios de transferencia también es conocido como *safe harbor*
  - *fracción III*, obtengan y conserven la documentación comprobatoria donde acrediten que el monto de los ingresos y deducciones celebradas con partes relacionadas, se determina aplicando el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero utilizados en la operación de maquila

En los casos donde la empresa maquiladora obtenga y conserve la documentación comprobatoria de sus precios de transferencia, podrá lograr una resolución particular donde se confirme que cumple con el principio de plena competencia en términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de empresas dedicadas a la operación de maquila que además realicen operaciones distintas a

ésta, podrán acogerse a cualquiera de dichos regímenes sólo por las actividades relativas a la maquila.

## CÁLCULO EN OPERACIONES SÓLO DE MAQUILA

Considérese el siguiente ejemplo del cálculo de una empresa que sólo realiza operaciones de maquila de exportación:

Ingresos	\$106,500.00
Menos: Deducciones	100,000.00
Nómina	\$55,000.00
Depreciación	15,000.00
Otros gastos	\$30,000.00
Igual: Utilidad	6,500.00
Por: Tasa ISR	28%
Igual: ISR causado	<b>\$1,820.00</b>

Aun cuando el impuesto sobre la renta (ISR) era relativamente bajo, el 30 de octubre de 2003, con el objetivo de fomentar el empleo y la inversión productiva en el país, se consideró necesario impulsar a la industria maquiladora –generadora de importantes éstos–, por lo cual se otorgó una exención parcial del pago del ISR equivalente a la diferencia entre el impuesto determinado considerando los porcentajes establecidos en los incisos a) y b) de la fracción II del artículo 216-BIS de la LISR, y el impuesto que resultaría de calcular la utilidad fiscal considerando el 3%.

Conforme al artículo del Decreto, el estímulo se determinaría como sigue:

ISR causado	\$1,820.00
Menos: Estímulo Fiscal Decreto 30-X-30	980.00
Igual: ISR pagado	\$840.00
Donde:	
ISR sobre utilidad 6.5 %	\$1,820.00
Menos: ISR sobre utilidad 3 %	840.00
Igual: Estímulo	\$980.00

De lo anterior, se puede concluir que *se reconocía que este sector debía contar con un régimen fiscal que le diera competitividad.*

No obstante, a consecuencia de las reformas fiscales que serán aplicables *a partir del 10 de enero de 2008, todas las personas morales incluidas las maquiladoras, deberán pagar el impuesto empresarial a tasa única (IETU). Este gravamen tiene las siguientes características:*

- es un impuesto con base en flujo de efectivo (ingresos efectivamente cobrados y deducciones efectivamente pagadas)
- la tasa es del 17.5% (de manera transitoria se aplicará el 16.5% en 2008 y el 17% en 2009)
- no permite la deducción de la nómina, pero se permite realizar un crédito por nómina (que resulta de aplicar a la suma de ingresos gravados de los trabajadores más las aportaciones de seguridad social la tasa del IETU)
- por ser un régimen con base en flujo de efectivo, no se podrá aplicar la depreciación del saldo por deducir de los activos, aunque se otorgará un crédito por una parte de dicho saldo

Las disposiciones aprobadas no contemplan un régimen especial para maquiladoras, y bajo su aplicación estricta resultaría en una elevada carga fiscal para este sector.

Con base en las cifras sobre las que se determinó el ISR y aplicando las disposiciones del IETU, considérese el siguiente cálculo:

Ingresos	\$106,500.00
Menos: Deducciones	30,000.00
Otros gastos	\$30,000.00
Igual: Utilidad	76,500.00
Por: Tasa del IETU	17.5 %
Igual: IETU causado	13,387.50
Menos: Crédito por nómina	9,625.00
Igual: Subtotal	3,762.50
Menos: ISR pagado	840.00
Igual: IETU a cargo en términos del art. 8 de la LIETU	\$2,922.50
Donde:	
Nómina	\$55,000.00
Por: Factor	0.175
Igual: Crédito por nómina	\$9,625.00

Como se aprecia, de pagar \$ 840.00 por ISR, ahora se tendría una carga adicional de \$ 2, 922.50, por lo que el total a pagar sería de \$ 3, 762.50.

El Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación, A.C. (CNIMME) considerando este impacto, realizó varias rondas de negociaciones con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), para hacer énfasis en la importancia de que este sector mantuviera un régimen fiscal que le permita ser competitivo.

La participación y cabildeo del Consejo, sirvió para concientizar a las autoridades de la importancia de un sector que cada año genera más de 1.3 millones de empleos y 25 mil millones de dólares de divisas, por lo que *mediante un Decreto publicado en el DOF del 5 de noviembre de 2007 se logran estímulos fiscales que permitirán aminorar el impacto que tendrá el IETU.*

## Estímulo fiscal

En el artículo 50 del *Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única* se prevé un estímulo fiscal susceptible de aplicarse por este sector únicamente para los ejercicios fiscales de 2008 a 2011 conforme a lo señalado en el artículo Tercero Transitorio.

Dicho estímulo consiste en:

*...acreditar contra el IETU a cargo del contribuyente, calculado conforme al artículo 8 de la LIETU, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del IETU del ejercicio a cargo y del ISR propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la LISR, según corresponda.*

Para la aplicación de este párrafo se debe definir qué se entiende por IETU a cargo del contribuyente, al respecto se transcribe lo previsto por el artículo 8 de la LIETU:

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se

refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

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

Por lo tanto, el estímulo se aplicará contra el IETU a cargo después de haber aplicado el acreditamiento del exceso de deducciones y del ISR propio.

## MONTO DEL ESTÍMULO FISCAL

El monto del estímulo fiscal se podrá acreditar contra el IETU del ejercicio a cargo del contribuyente determinado conforme al artículo 8 de la LIETU.

A manera de ejemplo, enseguida se describe el procedimiento para calcular el mencionado estímulo, acompañado de cifras para su mejor comprensión.

IETU del ejercicio a cargo	\$2,922.50
Más: ISR propio del ejercicio	840.00
Igual: Subtotal IETU e ISR (A)	3,762.50
Menos: Monto (B)	1,137.50
Igual: Estímulo Fiscal (Si A>B)	\$2,625.00
Donde:	
Utilidad fiscal obtenida (fracciones I, II o III del art. 216-bis de la LISR)	\$6,500.00
Por: Factor 0.175	0.175
Igual: Monto	\$1,137.50

Notas: **(1)** Sin considerar el beneficio referido en el artículo Décimo Primero del Decreto publicado en el DOF el 30 de octubre de 2003.

**(2)** Las empresas maquiladoras de dicha fracción aplicarán el 1.5 % del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de éste.

**(3)** En los ejercicios fiscales de 2008 y 2009 se aplicarán los factores del 0.165 y 0.17, respectivamente (art. Segundo transitorio del Decreto)

Por lo tanto, el IETU real a pagar, una vez aplicado el estímulo es el siguiente:

IETU del ejercicio a cargo	\$2,922.50
Menos: Estímulo (DOF 5-XI-07)	2,625.00
Igual: IETU por pagar	\$297.50

Si se considera la carga fiscal neta de la maquiladora, se puede comprobar que ascenderá al 17.5% de la utilidad fiscal determinada conforme al artículo 216-Bis de la LISR, tal y como lo señala el CNIMME:

IETU por pagar	\$297.50
Más: ISR	840.00

Igual: Total de impuestos por pagar	1,137.50
Entre: Utilidad fiscal (según art. 216-Bis LISR)	6,500.00
Igual: Tasa efectiva total	17.50 %

El estímulo fiscal también se puede aplicar en pagos provisionales, determinados conforme al artículo 10 de la LIETU, de acuerdo con la mecánica ya ejemplificada.

## EN ACTIVIDADES DISTINTAS DE LA MAQUILA

Ahora bien, tratándose de empresas que además de la actividad propia de maquila realizan actividades distintas, se aplicará el estímulo ya sea en el ejercicio o en el pago provisional, de manera proporcional conforme a lo siguiente:

Ingresos gravados por el IETU de ejercicio o del período relativo a las operaciones de maquila	\$106,500.00
Entre: Ingresos gravados totales del mismo ejercicio o período considerados para el IETU	135,000.00
Igual: Proporción del IETU del ejercicio o del pago provisional del período relativo a las actividades de maquila	79 %
Por: IETU del ejercicio o pago provisional del IETU del período correspondiente	2,922.36
Igual: IETU del ejercicio a cargo proporcional o pago provisional del IETU a cargo proporcional del período (ambos relativos a las operaciones de maquila)	\$2,308.66

Igualmente, la fórmula para obtener la proporción del ISR propio del ejercicio o provisional propio por acreditar del período (según corresponda a las operaciones de maquila), que se deberá utilizar en los cálculos relativos a la determinación del monto del estímulo fiscal que en su caso deberán aplicar quienes que se encuentren en este supuesto es:

Ingresos acumulables para efectos del ISR del ejercicio o del período relativo a las operaciones de maquila	\$106,500.00
Entre: Ingresos acumulables totales del mismo ejercicio o período considerados para el ISR	135,000.00
Igual: Proporción del ISR del ejercicio o del pago provisional del período relativo por las actividades de maquila	79 %
Por: ISR propio del ejercicio o pago provisional del ISR propio por acreditar del período correspondiente	840.29
Igual: ISR propio del ejercicio a cargo proporcional o pago provisional del ISR propio por acreditar del período (ambos relativos a las operaciones de maquila)	\$663.83

## Declaración informativa

Para ejercer este estímulo las empresas maquiladoras deberán informar a las autoridades fiscales en la forma oficial o formato que para tal efecto publique el SAT, junto con su declaración anual del ISR y del IETU, entre otros, los siguientes conceptos, distinguiendo las operaciones de maquila de aquéllas actividades que no lo sean:

- IETU a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la LIETU
- monto de los ingresos gravados totales para los efectos del IETU
- monto de las deducciones autorizadas para los efectos del IETU
- ISR propio del ejercicio
- monto de los ingresos acumulables para los efectos del ISR
- monto de las deducciones autorizadas para los efectos del ISR
- valor de los activos de la empresa, aun cuando éstos se hubieran otorgado para su uso o goce

temporal en forma gratuita

- monto de los costos y gastos de operación
- monto de la utilidad fiscal que se hubiera obtenido de aplicar las fracciones II o III del artículo 216-Bis de la LISR (según corresponda). En su caso, los contribuyentes deberán informar el monto de la utilidad fiscal obtenida de aplicar la fracción I del artículo 216-Bis de la citada ley, calculada como ya se comentó anteriormente

Al cierre de la presente edición es muy pronto saber como habrá de cumplirse con esta obligación; esto es, si la información se enviará por medios electrónicos (inserta en el DEM), o bien mediante alguna forma oficial que al efecto expida el SAT.

## Consideraciones finales

La verdadera repercusión que tendrá la aplicación práctica del estímulo fiscal, se visualizará efectivamente cuando los contribuyentes de empresas maquiladoras efectúen sus proyecciones fiscales y financieras con números reales de los resultados que esperan obtener durante 2008; de lo contrario, resultará poco útil cualquier proyección hipotética de este asunto.

La SHCP ya no prevé mayores modificaciones ni beneficios fiscales adicionales a los ya señalados en el Decreto, razón por la cual sólo falta realizar una adecuada planificación de los eventos que habrán de enfrentar los contribuyentes de este sector.

---

■ **Palabras clave:** Encuentra este artículo con ..

establecimiento permanente | estímulo fiscal | depósito fiscal | operaciones sólo de maquila | actividades distinta de la maquila | declaración informativa | importación y exportación | maquiladoras |