



Universidad Durango Santander

Una Opción a la Excelencia

Monografía

**“Puntos finos relativos al estímulo
mediante acreditamiento de IEPS Diesel
2011”**

Maestría en Derecho Fiscal

Ley del Impuesto Sobre la Renta

José Manuel de Luna

Presenta

10014011

Omar Castro Déciga

Ciudad Obregón, Estado de Sonora; 03 de Junio de 2011

AGRADECIMIENTOS

Vaya mi agradecimiento al M.C. José Manuel de Luna quien con su estilo de impartir cátedra no solo hizo ágil y amenas las 20 horas del módulo “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, sino que además dejó en claro su pericia en el tema en nuestro beneficio.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de mi Maestría en Derecho Fiscal a mi Esposa Laura Elena e Hijos como un presente por el apoyo incondicional del que he sido objeto de su parte en todo este 1° semestre.

ÍNDICE

Agradecimientos	i
Dedicatoria	ii
Índice	iii
Lista de Gráficas	iv
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.- ESTÍMULO MEDIANTE ACREDITAMIENTO DE IEPS DIESEL 2011	
1.1. Antecedentes y Normatividad	2
CAPÍTULO II.- PUNTOS FINOS RELATIVOS AL ESTÍMULO MEDIANTE ACREDITAMIENTO DE IEPS DIESEL 2011	
2.1. Limitaciones en el Cálculo Simplificado del Crédito IEPS Diesel Mediante Factor	5
2.2. Alcance de la Aplicación de la Regla I.12.8. de la RMF 2010	6
2.3. Conceptos que pueden ser disminuidos con este estímulo	8
Conclusiones	10
Recomendaciones	11
Bibliografía	12

LISTA DE GRÁFICAS

Número		Página
1	Ejemplos de Actas o Comunicados de Auditoría ...	9

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata el tema del estímulo mediante acreditamiento de IEPS Diesel para el ejercicio de 2011. Se enfoca en ciertos puntos finos que el autor considera relevantes para la certidumbre de los contribuyentes locales que lo utilicen.

En el capítulo I se presentan los antecedentes y la normatividad a la que está sujeto el estímulo.

El capítulo II analiza los tres puntos finos a destacar dada la relevancia ya comentada.

CAPÍTULO I

ESTÍMULO MEDIANTE ACREDITAMIENTO IEPS DIESEL 2011

1.1. Antecedentes y Normatividad

La Ley del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IEPS) inicio su vigencia en el año de 1981. Este impuesto tiene un carácter correctivo, debido a que grava actividades que generan efectos sociales negativos, como es el consumo de bebidas alcohólicas y el tabaco los cuales producen problemas de salud que deberán ser solventados en buena medida por el gobierno, mediante gasto público en salud, y también grava el consumo de combustibles generadores de contaminación. Es decir, el IEPS grava aquellas actividades que por sus características específicas generan un costo social o externalidades negativas, pero que son lícitas; por esta razón son acreedoras a un impuesto especial con tasas igualmente especiales que determina la ley en cuestión.¹

Esta ley fue destinada para que los consumidores finales absorbieran su costo, y así fue para el caso de los consumidores de alcohol y tabaco, pero sus creadores y promotores no contemplaron que entre los usuarios de combustibles había contribuyentes del sector primario, caracterizados por sus problemáticas financieras y económicas, que se verían afectados con este incremento en el precio de los energéticos al no ser traslativo. Para tratar de subsanar esto, se incorporo en la Ley de Ingresos de la Federación de 2003

¹ Higareda, B., (2006) "Estímulos fiscales para consumidores de diesel relacionado con el IEPS" en *Nuevo Consultorio Fiscal*. Número 406, pp. 43-51.

una mecánica para que ciertos sectores que consumen combustible puedan acreditar el IEPS que les fuera trasladado contra ciertas contribuciones y reuniendo ciertos requisitos. Estos lineamientos se mantienen con algunos cambios en 2011 en la Ley de Ingresos de la Federación.²

Los requisitos vigentes durante 2011 para ser sujeto a este estímulo son:

- ❖ Personas físicas o morales
- ❖ Realicen actividades empresariales (Excepto Minería)
- ❖ Adquieran diesel para consumo final
- ❖ Dichas adquisiciones sean deducibles para ISR
- ❖ Se use exclusivamente como combustible de maquinaria en general (Excepto vehículos)
- ❖ Se incluye al utilizado para movilizar vehículos marinos
- ❖ Se incluye además al destinado para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga

El monto sujeto a acreditamiento debe de ser determinado siguiendo los siguientes lineamientos:

- ❖ Únicamente el IEPS trasladado en forma expresa y por separado en el comprobante correspondiente
- ❖ Que petróleos mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del diesel
- ❖ O de agencias o distribuidores autorizados por motivo de enajenación del diesel

² Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) "LEY de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011" en *Diario Oficial de la Federación*. 15 de noviembre de 2010, sección única, pp. 23-25.

- ❖ Opción de determinación del crédito mediante uso del factor 0.355 para agricultores, ganaderos y silvicultores (Adquirido en Estaciones de Servicio)
- ❖ Opción de determinación del crédito mediante uso de factor X para transporte público o privado (Adquirido en Estaciones de Servicio) Regla I.12.6 RMF 2010 (Factor de 0.0000 desde Julio 2009)
- ❖ Candado para evitar un doble beneficio de acuerdo a la regla I.12.8. de la RMF 2010

Po su parte, las contribuciones que son susceptibles de ser disminuidas con este crédito son el ISR propio y el retenido a terceros.

Hasta este punto, el autor a identificado los siguientes 3 puntos finos que serán abordados con mayor profundidad en el siguiente capítulo:

1. Que implicación o consecuencia produce la exclusión tácita del sector pesquero y acuícola para ejercer la opción de determinación del crédito mediante uso del factor 0.355?
2. Que alcance tiene la aplicación de la regla I.12.8. de la RMF 2010?
3. Puede ser utilizado este estímulo para disminuir además de las contribuciones permitidas sus accesorios?

CAPÍTULO II

PUNTOS FINOS RELATIVOS AL ESTÍMULO MEDIANTE ACREDITAMIENTO DE IEPS DIESEL 2011

2.1. Limitaciones en el Cálculo Simplificado del Crédito IEPS Diesel Mediante Factor

Existe una exclusión del sector pesquero para ejercer la opción de cálculo simplificado del acreditamiento mediante el uso del factor 0.355. Dicha exclusión la encontramos tácitamente en el artículo 16 inciso A fracción II inciso 2 de la Ley de Ingresos de la Federación 2011 que dice:

Las personas que utilicen el diesel en las actividades agropecuarias o silvícolas, podrán acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diesel en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante correspondiente, incluido el impuesto al valor agregado, por el factor de 0.355, en lugar de aplicar lo dispuesto en el numeral anterior.³

De los denominados contribuyentes AGAPES, solo al sector pesquero se le discrimina tácitamente para ejercer la opción de cálculo simplificado del crédito IEPS Diesel. Esta exclusión provoca que aquellos contribuyentes que se dediquen a la pesca solo puedan LEGALMENTE determinar créditos IEPS

³ Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) "LEY de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011" en *Diario Oficial de la Federación*. 15 de noviembre de 2010, sección única, pp. 23.

Diesel mediante la sumatoria del IEPS trasladado en forma expresa y por separado en el comprobante correspondiente que petróleos mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del diesel o de agencias o distribuidores autorizados por motivo de enajenación del diesel.

Este trato desigual entre iguales (Sector Primario) violenta la garantía de IGUALDAD y de acuerdo a la siguiente TESIS:

IGUALDAD. Debe estudiarse en el juicio de amparo el cumplimiento a dicha garantía si se advierte que la norma genera un trato desigual por exclusión tácita⁴

El autor considera que los contribuyentes del sector pesquero que actualmente calculan el monto del estímulo mediante la opción simplificada mantienen un riesgo calculado gracias a la garantía de IGUALDAD que puede ser reclamada por la vía legal.

2.2. Alcance de la Aplicación de la Regla I.12.8. de la RMF 2010

La regla en comento dice:⁵

Para los efectos del Programa de Energía para el Campo, las personas físicas o morales que enajenen diesel para consumo final a los agricultores, deberán expedir los comprobantes fiscales correspondientes, desglosando la cantidad que ampare dicho comprobante, conforme a lo siguiente:

⁴ Primera Sala de la SCJN, (2010) "IGUALDAD. DEBE ESTUDIARSE EN EL JUICIO DE AMPARO EL CUMPLIMIENTO A DICHA GARANTÍA SI SE ADVIERTE QUE LA NORMA GENERA UN TRATO DESIGUAL POR EXCLUSIÓN TÁCITA." En *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Año XXXII, Registro No. 163334, Diciembre 2010, pp. 167.

⁵ Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) "RESOLUCION Miscelánea Fiscal para 2010" en *Diario Oficial de la Federación*. 11 de junio de 2010, sección tercera, pp. 23.

- I. La cantidad correspondiente al pago que realice el agricultor en efectivo y, en su caso, mediante el sistema de tarjeta inteligente.
- II. En el caso de que el agricultor utilice como medio de pago el sistema de tarjeta inteligente, el comprobante fiscal que se expida deberá contener la siguiente leyenda: “El monto total consignado en el presente comprobante no deberá considerarse para el cálculo del estímulo fiscal a que se refieren el artículo 16, Apartado A, fracciones I y III de la LIF, de conformidad con lo dispuesto en la regla I.12.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal”.

Esta regla fue creada con el objeto de impedir que quienes hayan obtenido el beneficio fiscal de diesel subsidiado obtengan además un segundo beneficio al determinar el estímulo por crédito IEPS Diesel.

No obstante lo anterior, de la interacción con auditores domiciliarios, de gabinete y de comercio exterior de la ALAFF local se ha conocido que ellos no consideran un doble beneficio fiscal incluir, para el cálculo del estímulo a que se refieren el artículo 16, Apartado A, fracciones I y III de la LIF, la parte de la adquisición de diesel efectivamente pagada por los contribuyentes.

Puesto que el uso de tarjeta inteligente concede un subsidio de 2 pesos por litro de diesel adquirido y dada la redacción de la regla I.12.8. de la RMF 2010 que precisa que...“El monto total consignado en el presente comprobante no deberá considerarse...” se presume que si existe un doble beneficio fiscal y por ende se puede incurrir en la situación prevista en el artículo 25-A del CFF vigente.

De manera conservadora considero que el criterio adoptado por personal de la ALAFF se tenga en consideración para su uso y aplicación solo en caso de diferencias no planeadas y resultantes en actos de fiscalización y no como parte de una estrategia del día a día para el pago de impuestos.

2.3. Conceptos que pueden ser disminuidos con este estímulo

La propia Ley de Ingresos de la Federación vigente en 2011 delimita los conceptos susceptibles de ser disminuidos con este estímulo fiscal

Artículo 16 Inciso A Fracción II Subinciso 2 (LIF)

El acreditamiento a que se refiere la fracción anterior podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto.⁶

Artículo 16 Inciso A Fracción IV (LIF)

El acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo o en su carácter de retenedor correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se deba enterar, incluso en los pagos provisionales del mes en que se adquiriera el diesel, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria.⁷

Debido a que en el texto examinado no se mencionan a los accesorios de dichas contribuciones, la autoridad lo maneja como el fundamento para no aceptar el acreditamiento del IEPS Diesel contra dichos conceptos. Si bien es cierto que no se mencionan también lo es que no los excluye. Adicionalmente hay que recordar que de acuerdo al artículo 2 último párrafo del CFF vigente los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización...son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

⁶ Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) "LEY de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011" en *Diario Oficial de la Federación*. 15 de noviembre de 2010, sección única, pp. 23.

⁷ Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) "LEY de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011" en *Diario Oficial de la Federación*. 15 de noviembre de 2010, sección única, pp. 25.

Existe además evidencia de que han sido cerradas auditorias de gabinete, de comercio exterior y domiciliarias en donde se han pagado los accesorios con el estímulo sujeto a análisis.

Derivado de la falta de fundamento para rechazar el acreditamiento contra los accesorios se ha terminado aceptándolo y plasmando dichas circunstancias en el ACTA FINAL o COMUNICADO DE CONCLUSIÓN como se observa a continuación:

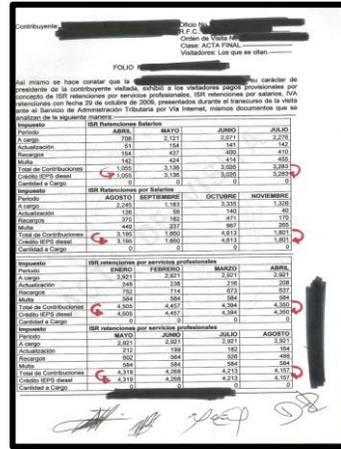
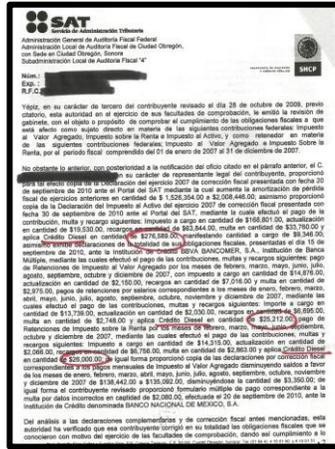


Figura 1. Ejemplos de Actas o Comunicados de Auditoría con

Aplicación de Crédito Diesel Contra Accesorios

CONCLUSIONES

Concluyo que el uso del derecho de aplicar estímulos fiscales debe ser analizado con detenimiento al existir ciertos supuestos, omisiones o lagunas legales que pueden producir contingencias para las cuales hay que estar preparados.

RECOMENDACIONES

Recomiendo hacer llegar este trabajo de investigación al colegio local de contadores públicos y a los síndicos regionales para estar en la misma sintonía en los puntos finos destacados.

BIBLIOGRAFÍA

Higareda, B., (2006) “Estímulos fiscales para consumidores de diesel relacionado con el IEPS” en *Nuevo Consultorio Fiscal*. Número 406, pp. 43-51.

Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) “LEY de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011” en *Diario Oficial de la Federación*. 15 de noviembre de 2010, sección única, pp. 23-25.

Primera Sala de la SCJN, (2010) “IGUALDAD. DEBE ESTUDIARSE EN EL JUICIO DE AMPARO EL CUMPLIMIENTO A DICHA GARANTÍA SI SE ADVIERTE QUE LA NORMA GENERA UN TRATO DESIGUAL POR EXCLUSIÓN TÁCITA.” En *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Año XXXII, Registro No. 163334, Diciembre 2010, pp. 167.

Poder Ejecutivo. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2010) “RESOLUCION Miscelánea Fiscal para 2010” en *Diario Oficial de la Federación*. 11 de junio de 2010, sección tercera, pp. 23.