

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), en sus artículos 8 y 10, establece que los contribuyentes podrán efectuar diversos acreditamientos entre los que destaca el acreditamiento del ISR, del ejercicio o pagos provisionales, contra el IETU del ejercicio o pagos provisionales, respectivamente:

**Acreditamiento del ISR del ejercicio contra el IETU del ejercicio (Artículo 8, primer y segundo párrafos de la Ley del IETU):**

*Artículo 8. 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.*

**Acreditamiento de los pagos provisionales de ISR contra el pago provisional de IETU (Artículo 10 primer y tercer párrafos de la Ley del IETU):**

*Artículo 10. Los contribuyentes podrán acreditar **contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley** el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.*

.....

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

Para efectos del acreditamiento del ISR (del ejercicio o pagos provisionales) mencionado anteriormente, dicha Ley señala que el ISR que se pretenda acreditar debe ser el “**efectivamente pagado**”, conforme a lo siguiente:

**Artículo 8, quinto párrafo de la LIETU:**

*El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.*

**Artículo 10, quinto párrafo de la LIETU:**

**El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales.** No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con la disposición anterior, es claro que el ISR que se puede acreditar ya sea contra el IETU anual o contra el IETU en pagos provisionales es el “efectivamente pagado”.

La frase “**efectivamente pagado**” no puede entenderse de otra manera que no sea el que dicho impuesto haya sido cubierto de manera efectiva a la autoridad para poderse acreditar contra el IETU.

**ISR PAGADO CON ACREDITAMIENTO DEL SUBSIDIO AL EMPLEO:**

El ISR pagado con acreditamiento del subsidio al empleo tiene su origen en el Artículo Octavo del “**DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo**” publicado en el Diario Oficial de la Federación del 01 de Octubre del 2007 (que en adelante llamaremos simplemente como **ARTÍCULO OCTAVO**) que establece en su parte conducente y a la letra lo siguiente:

**ARTÍCULO OCTAVO.** Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

**I. Los contribuyentes que perciban ingresos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 113 de la misma Ley.....**

## ACREDITAMIENTO CONTRA IETU, DEL ISR PAGADO CON SUBSIDIO AL EMPLEO:

*En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, **el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo.** Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado*

La normatividad anterior implica algunos puntos que debemos considerar:

1. El beneficiario del subsidio al empleo es el contribuyente que percibe ingresos de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de la Ley del ISR (trabajador sujeto a una relación laboral o bien funcionario o trabajador de la Federación, Entidades Federativas o Municipios).
2. Quien otorga este beneficio es el Estado a través de un intermediario (retenedor) el cual, éste último, únicamente podrá recuperar esas cantidades mediante la disminución que haga, del importe pagado por concepto de subsidio al empleo, contra el ISR propio a cargo o retenido que deba enterar a la autoridad.

De acuerdo con lo anterior, en nuestra opinión, el acreditamiento que realice el retenedor como intermediario entre el Estado que proporciona este estímulo y el sujeto beneficiario del mismo contra el ISR propio o retenido (acreditamiento que se hace precisamente para recuperar el importe entregado al trabajador por concepto de subsidio al empleo), implica inexcusablemente que dicho ISR (propio o retenido) ya fue pagado de manera “efectiva” a la autoridad.

El análisis anterior es por supuesto sin perder de vista la segunda oración del quinto párrafo de los artículos 8 y 10 de la Ley, respectivamente, que señalan que NO se considera como efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos, conforme lo siguiente:

### **Artículo 8 quinto párrafo:**

*El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. **No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos** o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.*

**Artículo 10 quinto párrafo:**

*El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. **No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos** o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.*

La segunda oración de los dos párrafos antes transcritos, en nuestra opinión NO sería aplicable para el caso que nos ocupa (es decir para el caso del ISR pagado con subsidio al empleo), puesto que ese ISR pagado con subsidio al empleo ya se encuentra “efectivamente” cubierto a la autoridad mediante la subrogación que el patrón, en virtud del **ARTÍCULO OCTAVO** mencionado, hace del Estado en la obligación que tiene este último de cubrirle al trabajador un estímulo.

Abundando más en el tema y para explicar de manera más clara lo mencionado anteriormente, la oración que señala literalmente que “**No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos**” sólo debe aplicarse en el caso de aquel impuesto sobre la renta que NO haya sido cubierto de manera “efectiva” a la autoridad. Esto quiere decir que la negación a la posibilidad de considerar como efectivamente pagado el ISR cubierto con acreditamientos nace de una sola razón o motivo: Imposibilidad de aminorar (acreditar) un ISR para disminuir el IETU cuando dicho ISR no se encuentre “efectivamente” cubierto a la autoridad. En el caso que nos ocupa el ISR que se acredite contra el IETU y que haya sido pagado con subsidio al empleo “SI” se encuentra efectivamente pagado por lo que no sería aplicable la oración antes subrayada, es decir, no existe necesidad de recurrir al caso de excepción previsto en dicha oración.

En otras palabras, para el caso específico del subsidio al empleo que el retenedor pagó a los trabajadores (derivado de la disposición prevista en el **ARTÍCULO OCTAVO** mencionado) y que aquel recupera mediante el acreditamiento contra su ISR propio, se debe considerar que este último (el ISR propio) está “efectivamente pagado”, ya que dicho retenedor de sus propios recursos enteró a la autoridad de manera indirecta y anticipadamente (mediante la entrega del subsidio al empleo) este impuesto.

Para reforzar lo anteriormente señalado a continuación transcribimos algunos criterios de la propia autoridad fiscal, así como de los tribunales, en los que se observa claramente que el subsidio al empleo pagado a los trabajadores, en caso de que no sea posible su acreditamiento contra el ISR, debe considerarse como un **pago indebido** a la autoridad y es, por lo tanto, susceptible de recuperarse mediante devolución. Esto implica por supuesto, que el ISR que en su caso se pague con el acreditamiento del subsidio al empleo debe entenderse como un impuesto que fue pagado “efectivamente” con los propios recursos del contribuyente pero a través de una figura de subrogación en la obligación del estado de proporcionar a un tercero (trabajador) un estímulo que no es directo del contribuyente sino de su trabajador, tan es así que en caso de no poderse acreditar el contribuyente podrá solicitarlo en devolución (**por ser un pago “efectivamente realizado a la autoridad” mediante la entrega del mismo a los trabajadores**):

**CRITERIO NORMATIVO DE LA AUTORIDAD:**

**CRITERIO 81/2012/ISR Subsidio para el empleo. Es factible recuperar vía devolución el remanente no acreditado.**

*El Artículo Octavo, fracción III, primer párrafo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, se otorga el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario 62 Autorizado mediante oficio: 600-04-02-2012-69616 de 29 de noviembre de 2012. Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007 establece para quienes realicen los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo, la opción de acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los requisitos que al efecto establezca dicho numeral.*

*El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.*

*La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la tesis 2a. XXXVIII/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XXIX, Abril de 2009, Página: 733, Novena Época, determinó que **el mecanismo elegido por el legislador para recuperar las cantidades pagadas por el empleador, tiende a evitar que éste las absorba afectando su patrimonio, con la condición de que el acreditamiento correspondiente se realice únicamente contra el impuesto sobre la renta, de ahí que esa figura fiscal sólo se prevea respecto de las cantidades pagadas por concepto de subsidio para el empleo y, por ello, la diferencia que surja de su sustracción no queda regulada en dichas disposiciones legales sino en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que establece la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente o en demasía**; por tanto, si en los plazos en que debe realizarse el entero del impuesto a cargo o del retenido de terceros, **el patrón tiene saldo a favor derivado de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta, puede solicitarlo en términos del indicado artículo 22.***

*Bajo ese contexto, en los casos en que exista remanente de subsidio para el empleo pagado a los trabajadores que resulte de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros, será susceptible de devolución, conforme a lo dispuesto por el artículo 22 del citado Código*

**PRONUNCIAMIENTO DE LOS TRIBUNALES:**

**SEGUNDA SALA**

**Tesis: 2a. XXXVIII/2009**

**Tomo XXIX, Abril de 2009 (Semana Judicial de la Federación y su Gaceta)**

**Pag. 733 Novena Época**

**167357 1 de 1 Tesis Aislada(Administrativa)**

**SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. PUEDE SOLICITARSE EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE SU PAGO, DERIVADO DE AGOTAR EL ESQUEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EQUIPARABLE A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO.**

*La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 227/2007, **sostuvo que puede solicitarse el saldo a favor que resulte del pago del crédito al salario, derivado de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta, por ser equiparable a la devolución del pago de lo indebido.** El criterio expuesto es aplicable al subsidio para el empleo, pues el mecanismo elegido por el legislador para recuperar las cantidades pagadas por aquél, tiende a **evitar que el empleador las absorba afectando su patrimonio**, con la condición de que el acreditamiento correspondiente se realice únicamente contra el impuesto sobre la renta, de ahí que esa figura fiscal sólo se prevea respecto de las cantidades pagadas por concepto de subsidio para el empleo y, por ello, la diferencia que surja de su sustracción no queda regulada en dichas disposiciones legales sino en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que establece la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente o en demasía; por tanto, si en los plazos en que debe realizarse el entero del impuesto a cargo o del retenido de terceros, el patrón tiene saldo a favor **derivado de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta, puede solicitarlo, por ser equiparable a la devolución del pago de lo indebido, en términos del indicado artículo 22.***

*Amparo en revisión 134/2009. Electrohumana, S.A. de C.V. 18 de marzo de 2009. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.*

Amén de lo anterior, en su parte conducente, la **DESCRIPCIÓN DE LA INICIATIVA DEL EJECUTIVO FEDERAL**; así como las **CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**, respecto del **PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA** de la Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007, permiten ver que el ISR pagado con acreditamientos que no es posible acreditar a su vez contra el IETU, es aquel que provenga de tratamientos preferenciales o derivados de evasión o elusiones fiscales; ya que el IETU al ser un impuesto complementario al ISR (derivado precisamente de esta mecánica de acreditamiento) no se

## ACREDITAMIENTO CONTRA IETU, DEL ISR PAGADO CON SUBSIDIO AL EMPLEO:

recaudaría si se permitiera acreditar un ISR que a su vez fue pagado con figuras de acreditamiento o elusión o evasión fiscal (según la propia exposición de motivos); pero, en el caso del ISR pagado con subsidio al empleo, esto no es así pues no hay tal evasión o elusiones fiscales. A continuación transcribimos la parte medular de la Iniciativa del Ejecutivo Federal y de las Consideraciones de la Comisión de Hacienda y Crédito Público:

### **DESCRIPCIÓN DE LA INICIATIVA DEL EJECUTIVO FEDERAL**

#### ***Cálculo de la contribución empresarial a tasa única del ejercicio***

*En la Iniciativa sujeta a dictamen se propone que la contribución empresarial a tasa única, al igual que el impuesto sobre la renta, sea un gravamen que se calcule por ejercicios fiscales, para lo cual los contribuyentes deberán considerar la totalidad de los ingresos obtenidos en un ejercicio, menos las deducciones autorizadas efectuadas en el mismo periodo y al resultado se le aplicará la tasa del 19%.*

*Para determinar el gravamen que deben pagar los contribuyentes en el ejercicio, se propone en la Iniciativa permitir acreditar contra la contribución empresarial a tasa única calculada en el mismo, después de aplicar, en su caso, el crédito fiscal que tuvieran por deducciones mayores a los ingresos, el impuesto sobre la renta propio y el retenido a terceros correspondientes al ejercicio fiscal por el que se calcula la contribución empresarial a tasa única. Cuando el impuesto sobre la renta propio y el retenido a terceros por acreditar sea menor a la contribución empresarial a tasa única del ejercicio, la diferencia será la contribución empresarial a tasa única a pagar, por lo tanto, cuando la cantidad a acreditar es igual o mayor a la contribución empresarial a tasa única no habrá en ese ejercicio pago del gravamen.*

*La propuesta del Ejecutivo Federal señala que el efecto de un gravamen mínimo es el que a través de éste se recupere la recaudación que, en su caso, se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el impuesto sobre la renta, lo cual en parte se logra a través de la mecánica de acreditamiento que se propone a esta Soberanía, ya que para los efectos del acreditamiento, no se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones establecidos en las disposiciones fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos.*

*Por otra parte, manifiesta el Ejecutivo Federal que dado que la contribución empresarial que se propone grava las retribuciones a los factores de la producción, se propone permitir acreditar también contra la contribución empresarial a tasa única el impuesto sobre la renta retenido a terceros correspondiente a erogaciones no deducibles en dicha contribución pero que sí son deducibles en el impuesto sobre la renta.*

.....

**Pagos provisionales**

.....

Al igual que en la mecánica para la determinación de la contribución empresarial a tasa única del ejercicio antes señalada, cuando la contribución empresarial a tasa única que corresponda al pago provisional sea mayor al monto que se acredite por concepto de pagos provisionales del impuesto sobre la renta propio y del impuesto sobre la renta retenido a terceros, los contribuyentes únicamente enterarán como pago de la contribución empresarial a tasa única la diferencia que resulte, dada su característica de ser un gravamen mínimo.

Se propone en la Iniciativa que el pago provisional del impuesto sobre la renta propio que podrán acreditar los contribuyentes sea el que efectivamente hubieran pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el que retengan como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales.

**CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN**

**5.1. Contribución empresarial a tasa única del ejercicio**

.....

En el caso de la contribución empresarial a tasa única, el efecto de ser un gravamen mínimo es el que a través de éste se recupere la recaudación que en su caso se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el impuesto sobre la renta, lo cual en parte se logra a través de la mecánica de acreditamiento que se propone, ya que para los efectos del acreditamiento, no se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones establecidos en las disposiciones fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos.

Si bien esta Comisión Dictaminadora coincide con el hecho de que el impuesto sobre la renta propio que se pueda acreditar sea el que efectivamente se haya pagado y no el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones, se estima necesario establecer en la disposición legal que el impuesto sobre la renta se considerará efectivamente pagado aun cuando se haya cubierto con el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo.

Ello es así, ya que si no se reconociera el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo, se haría nugatorio el efecto que se busca al permitir que dicho impuesto se acredite contra el impuesto sobre la renta y que es que los contribuyentes formales no tengan afectación alguna por depósitos en efectivo que les hubieran realizado, por lo que se estima necesario modificar el artículo 8 para establecer expresamente que se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos del impuesto a los depósitos en efectivo.

De igual forma, esta Dictaminadora considera conveniente aclarar que también se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta propio cuando éste se cubra mediante la compensación a que se refiere el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, ya que en este caso se trata simplemente de una forma de extinguir la obligación tributaria cuando el fisco y el contribuyente, son acreedores y deudores recíprocamente.



.....  
.....  
**5.2. Pagos provisionales de la contribución empresarial a tasa única**  
.....

Contra la contribución empresarial a tasa única provisional así determinada se acreditarán, en su caso, el crédito fiscal que los contribuyentes tengan a su favor de ejercicios anteriores por deducciones mayores a los ingresos. Al resultado que obtengan los contribuyentes y dado que se trata de un gravamen mínimo, a nivel de pagos provisionales, también se reconoce el acreditamiento del pago provisional del impuesto sobre la renta propio correspondiente al mismo periodo por el que se efectúa el pago provisional.

Al igual que en la mecánica para la determinación de la contribución empresarial a tasa única del ejercicio, expuesta en el apartado anterior, cuando la contribución empresarial a tasa única que corresponda al pago provisional sea mayor al monto que se acredite por concepto de pagos provisionales del impuesto sobre la renta propio los contribuyentes únicamente enterarán como pago de la contribución empresarial a tasa única la diferencia que resulte, dada su característica de ser un gravamen mínimo.

Así mismo, y en congruencia con el objetivo de que la contribución empresarial a tasa única se constituya en un instrumento que permita recuperar la disminución de recaudación originada por tratamientos especiales o preferenciales a diversos contribuyentes del impuesto sobre la renta o por maniobras de evasión o elusión fiscales, esta Comisión coincide con la propuesta relativa a que el pago provisional del impuesto sobre la renta propio que podrán acreditar los contribuyentes sea el que efectivamente hubieran pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o el que retengan como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales, como lo es el caso del impuesto sobre la renta retenido por la prestación de servicios independientes.

.....

De las Consideraciones y Dictamen transcritos anteriormente, los párrafos que señalan la parte relativa al acreditamiento del ISR contra el IETU son claros al establecer que NO se puede considerar como acreditable un ISR que se haya cubierto con estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos; todo lo anterior siempre bajo un razonamiento muy importante: Que el IETU (al ser un impuesto complementario al ISR) sea un impuesto que recupere la recaudación que, en su caso, se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión o elusiones fiscales en el ISR; recuperación que se lograría al permitir el acreditamiento únicamente del ISR “efectivamente pagado”, contra el IETU. En el caso del ISR pagado con acreditamiento del subsidio al empleo no se incurre, por supuesto en esta situación de evasión o elusión y mucho menos de no recuperación del IETU como un impuesto complementario al ISR.

**CONCLUSIONES:**

Por todo lo anteriormente expuesto nuestra conclusión es que SI es posible acreditar contra el IETU el ISR pagado con acreditamiento del subsidio al empleo ya que:

- Es un impuesto que se debe considerar como efectivamente pagado a la autoridad mediante la subrogación que el patrón hace del estado en la entrega del subsidio al empleo según el Artículo OCTAVO.
- El acreditamiento del ISR con subsidio al empleo no implica un impuesto que se pagó con una elusión o evasión fiscal, así como tampoco (a diferencia de otros estímulos) el uso de un beneficio consistente en un ahorro o no pago de este impuesto, como para que exista posteriormente imposibilidad, entonces (y derivado de un ahorro) de acreditarlo contra el IETU.
- La segunda oración del quinto párrafo de los artículos 8 y 10, respectivamente, que señalan a la letra que: “.... **No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales....**”, NO es aplicable en nuestra opinión al caso del acreditamiento del ISR contra el subsidio al empleo ya que dicho ISR si fue pagado “efectivamente” a la autoridad pues NO proviene no de un tratamiento preferencial directo al contribuyente que causa el IETU, sino de un estímulo o tratamiento preferencial para un trabajador y en un esquema en el cual el contribuyente del IETU (llámese el patrón o retenedor) es un tercero o intermediario que se subroga en la obligación que el estado asumo de pagar un estímulo al trabajador no así al sujeto del IETU (Retenedor).
- El subsidio al empleo que no se recupere con acreditamiento contra ISR propio o retenido es susceptible de solicitarse en devolución por considerarse un “pago indebido” a la autoridad, es decir precisamente por considerarse “efectivamente pagado” a la misma, mediante la entrega de dichas cantidades a los trabajadores.

No debemos dejar de expresar que con fundamento en los artículos 89 y 90 del Código Fiscal de la Federación, la presente opinión no se opone a ningún Criterio no Vinculativo publicado hasta la fecha; igualmente queremos expresar que la opinión aquí manifestada puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

**REFLEXIONES FINALES:**

- Acreditar subsidio al empleo preferentemente contra ISR retenido.
- De resultar remanente de subsidio al empleo una vez que se haya acreditado contra el ISR retenido, entonces acreditarlo contra el ISR propio.
- De aplicar el criterio expuesto por nosotros, la autoridad fiscal pudiera determinar diferencias a cargo que tendrían que ser impugnadas a través de los medios legales aplicables.

**ATENTAMENTE  
FICACHI Y ASOCIADOS, S.C.**