



**INSTITUTO DE INVESTIGACIONES
LEGISLATIVAS DEL
SENADO DE LA REPÚBLICA**



**MODELOS DE RECAUDACIÓN
FISCAL**

Julio de 2003

Coordinador Ejecutivo

Lic. Cuitláhuac Bardán Esquivel

Coordinador del Proyecto

C.P. Gustavo Rivera Paz

Participantes en el Proyecto

*Aurora Rodríguez Pacheco
Consuelo González Moreno
Daniel Jaimes Garduño*

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
I. ANTECEDENTES.....	7
A. EL SISTEMA TRIBUTARIO A TRAVÉS DEL MUNDO	8
B. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.....	16
1. El tránsito fiscal del Virreinato a la República, 1770-1830.....	18
2. El sistema fiscal después de la Independencia	19
3. La Fiscalidad en el Porfiriato y la Revolución.....	20
4. La Fiscalidad en el siglo XX.....	21
II. EL SISTEMA DE RECAUDACIÓN FISCAL DE MÉXICO.....	25
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	25
1. Ingresos Tributarios	29
1.1. Impuestos Directos	30
a) Impuesto al ingreso.....	30
b) Impuesto al capital o a la inversión.....	30
1.2. Impuestos Indirectos.....	31
a) Impuesto a la producción	31
b) Impuesto al consumo	31
1.3. Participación de los Impuestos Federales	31
a) Impuesto Sobre la Renta (ISR).....	31
b) Impuesto al Valor Agregado (IVA)	34
c) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	37
d) Impuesto al Activo (IMPAC).....	40
e) Impuesto sobre Tenencia y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN)	40
2. Ingresos No Tributarios	41
B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS PARAESTATALES	44
1. Ingresos Propios de Organismos y Empresas.....	45
1.1. Petróleos Mexicanos (PEMEX).....	45
1.2. Comisión Federal de Electricidad (CFE).....	46
2. Aportaciones de Seguridad Social	47
2.1. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE)	48
2.2. Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).....	49
C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	50

D. INGRESOS MUNICIPALES Y ESTATALES	50
1. División de las Facultades Tributarias	50
2. La Descentralización Fiscal	54
III. MODELOS DE RECAUDACIÓN TRIBUARIA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....	59
1. Modelo Extensivo	64
2. Modelo de Reforma Fiscal Verde	66
3. Modelo Dual	68
B. OTRAS VARIANTES DE REFORMA TRIBUTARIA.....	71
1. Recomendaciones de la OCDE	72
2. Variante Hall Rabushka (<i>Flax Tax</i> o impuesto sobre el consumo).....	73
3. Impuesto Lineal sobre la Renta.....	75
4. Variante Atkinson (renta básica universal)	77
5. La Curva de Laffer.....	79
C. EJEMPLOS DE APLICACIÓN DE LOS MODELOS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y SUS INGRESOS FISCALES.....	83
1. América del Sur	84
1.1. El Régimen de Monotributo en Argentina	84
1.2. El Régimen Tributario Simple en Brasil.....	88
2. América del Norte.....	93
2.1. La Curva Laffer en Estados Unidos.....	93
2.2. El Modelo Extensivo y los impuestos ambientales en Estados Unidos.....	95
3. Europa.....	99
3.1. Recomendaciones de la OCDE en el caso de España	100
3.2. El Modelo Dual en Suecia	107
3.3. El Modelo de Reforma Fiscal Verde en Suecia	108
3.4. El Modelo Dual en Francia.....	115
4. Asia.....	120
4.1. Modelo Tributario de Japón.....	120
IV. PROPUESTAS DE REFORMA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN FISCAL.....	125
A.- INICIATIVAS	126
B.- OTRAS PROPUESTAS Y OPINIONES.....	133
CONSIDERACIONES FINALES	145
DOCUMENTOS CONSULTADOS	150

INTRODUCCIÓN

Es evidente que los ingresos que obtiene el gobierno federal mexicano han sido históricamente insuficientes para cubrir sus gastos y fomentar el desarrollo económico, lo cual resulta notorio ante las condiciones de pobreza de su pueblo; a pesar de contar con el gran apoyo económico que se deriva de la venta del petróleo –que representan aproximadamente el 30% de sus ingresos en el 2002–, siendo éste un recurso natural no renovable y poco común en otros países.

De igual manera, al comparar a México con otros países, en su relación de ingresos tributarios contra el Producto Interno Bruto (PIB), se observa que nuestro país es uno de los más bajos en recaudación fiscal, a pesar de que estos ingresos son el sustento natural de las finanzas públicas.

Ante esta situación, México requiere buscar urgentemente alternativas de recaudación que le permitan tener mejores niveles de competencia, pero sobre todo, tener finanzas sanas, que generen el desarrollo necesario y eviten la dependencia de ingresos extraordinarios, como son los provenientes de empresas paraestatales, los cuales necesariamente han visto afectada su operación y crecimiento.

Es por ello, que el Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado ha considerado conveniente realizar la presente investigación que se propone brindar a los legisladores información sintetizada sobre la evolución de la recaudación en México, considerando los diversos conceptos de ingreso y la importancia que éstos representan dentro de la recaudación total.

Al mismo tiempo, se incorpora información acerca de distintos Modelos de Recaudación Tributaria, su aplicación y los ingresos tributarios, de países como Argentina, Brasil, España, Estados Unidos, Francia, Suecia, Reino Unido y Japón, que pueden servir de referencia al analizar el sistema mexicano actual. Finalmente, se proporcionan las iniciativas y propuestas vertidas sobre el tema, por los sectores público, privado y académico, para que se conozcan los cambios que se quieren introducir en el sistema fiscal mexicano, los cuales van de modificaciones a impuestos hasta revisiones generales a todo el sistema y al Federalismo Hacendario.

I. ANTECEDENTES

Para el adecuado desempeño de la gestión gubernamental, cualquier país requiere allegarse de recursos que le permitan ejercer el gasto público, traducido en prestación de servicios públicos. Generalmente dichos recursos se integran por ingresos tributarios -provenientes de impuestos federales, locales y municipales- e ingresos no tributarios –que provienen de los derechos, productos, aprovechamientos, contribución de mejoras, organismos y empresas del gobierno, así como de financiamiento o empréstitos–.

Los ingresos tributarios aportan la mayor cantidad de los ingresos gubernamentales, mientras que los no tributarios contribuyen con ingresos complementarios. Por ejemplo, en el caso de México, desde 1990 hasta el 2002 el promedio de los ingresos tributarios estuvo en el nivel del 68 por ciento y los no tributarios en el 32 por ciento.

Aunque los impuestos tienen por objeto proporcionar al Estado los medios para satisfacer sus necesidades financieras, pues se definen como “el pago en dinero o en especie que fija el Estado unilateralmente, con carácter obligatorio y que carece de una contraprestación directa”¹ para sufragar los gastos del Estado, ésta no es su finalidad exclusiva, ya que también con los impuestos se busca conseguir objetivos extra fiscales, tales como: la justicia social y su función redistributiva, dada la gran desigualdad de ingresos de la sociedad.

¹ Marcela Astudillo. *Revista Momento Económico*, núm. 119, México, 2002, p. 19.

Los tributos tienen ciertas características jurídicas importantes, como las que señalan, entre otros, M. Queralt y L. Serrano²:

- ⇒ Constituyen el más típico exponente de los ingresos públicos.
- ⇒ Gravan normalmente una determinada manifestación de capacidad económica.
- ⇒ Son recursos generalmente de carácter monetario, aunque en ocasiones pueden consistir en la entrega de bienes no dinerarios.
- ⇒ No constituyen la acción de un ilícito.
- ⇒ No tienen carácter confiscatorio.

A. EL SISTEMA TRIBUTARIO A TRAVÉS DEL MUNDO

Las primeras referencias documentales a la tributación se remontan a seis mil años atrás en el territorio de Sumer –una llanura fértil entre los ríos Tigris y Éufrates–, es decir, lo que actualmente es Irak. Inclusive, algunas tablas de arcilla encontradas en Lagash señalan el hecho de que se aplicaban impuestos para cubrir los gastos en caso de guerras. Pero, una vez que cesaban las hostilidades, los recaudadores de impuestos pretendían mantener el poder.

Dichas tablas de arcilla también relatan que había recaudadores de impuestos en todo el país que imponían gravamen a casi cualquier actividad: los servicios funerales no podían realizarse si el difunto no había pagado todos los impuestos que adeudara. Hasta se llegó a reconocer el papel fundamental de la aplicación de impuestos para disponer de los medios para la defensa u ofensiva militar. De esta

² Sergio Otero. “Estudio sobre Sistemas Tributarios Fiscales”, en Internet: <http://www.monografias.com/trabajos/sistributarios/shtml>

manera, el destino de los ingresos tributarios poco a poco se expandió, pero para beneficio de la clase dominante³.

En el 2000 a. c., los egipcios instauraron un sistema tributario integral, compuesto de impuestos directos e indirectos: la agricultura era gravada al 20 por ciento del producto bruto, y el monto imponible presunto era calculado con base en el nivel alcanzado por las aguas del Nilo que dejaban limo sobre el terreno fértil. La administración fue confiada a los escribas que gozaban del privilegio de estar exentos del impuesto. Así comenzaron a darse las primeras señales de desigualdad fiscal y, por consiguiente, los movimientos de revuelta relacionados con evasión, corrupción y amnistía otorgada por el Faraón.

Una memorable amnistía fue narrada en la piedra Roseta (200 a. c.), poniendo así fin a los agravios fiscales y determinando un notable desarrollo económico. Entre otras cosas, fueron puestos en libertad miles de evasores que reanudaron sus actividades productivas⁴.

No obstante, el restablecimiento de la situación fue de breve duración debido a la incapacidad de administrar el impuesto que se había tornado nuevamente opresivo: muchos empresarios y trabajadores emigraron, la tierra fue abandonada, se intensificaron las actividades criminales, la navegación por el Nilo disminuyó debido a los asaltos de los piratas, los transeúntes estaban sujetos a robo, aún en las calles de la ciudad, y la estructura del Estado se desmoronó. Además, Marco Antonio y Cleopatra fueron derrotados por Octaviano (31 a. c.) y Egipto fue invadido por los romanos, por lo que estos últimos se encargaron de restaurar el orden y también el bienestar, mediante un adecuado sistema tributario.

En la antigua Roma existían diversos tipos de impuestos, uno de ellos, llamado *Moenia* (de “muros”) consistía en prestaciones en las fincas reales, en edificios de la

³ Víctor Uckmar. “La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación”, en <http://www.uckmar.com/opinion/index.htm>

⁴ *Ibid.*

ciudad y en obras publicas. La palabra *Moenia* ha quedado como sinónimo de una prestación.

Otros impuestos concretos eran percibidos por el Rey:

- ⇒ El que perdía un pleito pagaba una parte del valor del litigio (*sacramentum*).
- ⇒ Los colonos que no tenían la ciudadanía romana (llamados *aerarii*) pagaban una renta.
- ⇒ Existía un impuesto sobre las aduanas marítimas.
- ⇒ Se pagaba un impuesto por los dominios públicos, sobre todo los que tenían zonas de pasto de ganados (*scriptura*).
- ⇒ El arriendo de tierras del Estado (*vectigalia*) debía pagar el impuesto correspondiente.
- ⇒ En casos urgentes se imponía a la ciudad un *tributum*, es decir, una contribución extraordinaria que era reembolsable en tiempos de estabilidad⁵.

De la antigua Grecia también se pueden extraer importantes lecciones, ya que el ingreso tributario no se derivaba principalmente de los tributos recaudados coactivamente, sino más bien de los pagos voluntarios.

Por lo tanto, cuando se presentaba la necesidad de reforzar a las fuerzas armadas o de construir un puente y organizar eventos deportivos o culturales, los ciudadanos espontáneamente proporcionaban los medios financieros mediante procedimientos litúrgicos. Esta política fue seguida solamente por la Reina Isabel I, la única en afirmar: "*Yo preferiría que el dinero (los impuestos) estuviera en los bolsillos de mi pueblo más que en mi Tesorería*".

⁵ Antecedentes de Roma, en Internet: <http://www.readysoft.es/flags/indice1.htm>

A través de los siglos, el hecho fiscal asume relevancia determinante en los grandes acontecimientos. El embrión de su democratización puede encontrarse en la Carta Magna, según la cual "*no hay tributación sin representación*": la revolución americana se inicia con la revuelta contra la aplicación de los "*derechos aduaneros*" pretendidos por la Corona; la revolución francesa tiene como base la lucha contra los privilegios fiscales del clero y la nobleza; el gobierno de Margaret Thatcher cayó por protestas contra el "*impuesto de capitación*"; y en California se verificaron revueltas para contrarrestar el "impuesto a la propiedad"; por citar algunos ejemplos. Incluso en la actualidad, muchas contiendas electorales se basan en argumentos fiscales en contraposición.⁶

Gracias a la era de las Luces, se abrió una nueva página hacia la libertad –inclusive de los agravios fiscales–, y se introdujeron reglas para la estructura fundamental de los ordenamientos tributarios, resumidas en las famosas cuatro reglas de Adam Smith:

- ⇒ Los individuos de cada Estado debían apoyar al gobierno, contribuyendo de la manera más adecuada posible, en proporción a sus respectivas capacidades.
- ⇒ El impuesto que debía pagar cada individuo tenía que ser cierto y no arbitrario.
- ⇒ Todos los impuestos debían ser gravados en el momento y en la forma que pareciera más conveniente para que el contribuyente los pagara.
- ⇒ Todos los impuestos deberían estar ideados para sacar y para apartar del bolsillo de la gente lo menos posible, por encima de lo que generaran para el tesoro público estatal.

⁶ Víctor Uckmar, *op. cit.*

En los últimos dos siglos, se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales de los tributos:

- ⇒ Los impuestos pueden aplicarse solamente con base en una ley que, en muchos estados, debe ser promulgada y renovada anualmente (principio de legalidad).

- ⇒ Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de la igualdad) de acuerdo con:
 - a) La generalidad y uniformidad de la tributación.

 - b) La abolición de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica).

 - c) La aplicación de los impuestos con base en la capacidad económica de los contribuyentes y con la tendencia a introducir en el sistema fiscal impuestos personales con tasas progresivas.

- ⇒ En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario debe ejercerlo según los límites señalados en la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio interno y externo (principio de competencia).

Hasta la Primera Guerra Mundial, la tributación estaba relacionada principalmente con el territorio: las relaciones internacionales estaban prácticamente limitadas al intercambio de bienes y la atención estaba enfocada en los derechos aduaneros. Lentamente han ido desapareciendo las barreras: primero la Liga de Naciones, y posteriormente, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) tratando de fijar reglas para las relaciones internacionales y evitar la doble

tributación y el fraude tributario que habría dado lugar a la distorsión de la competencia.

Después de la Segunda Guerra Mundial, un número de países europeos, tales como el Reino Unido y Suecia, utilizaron la estrategia de introducir impuestos personales progresivos, cuyos montos llegaban a ser considerados como confiscación, ya que el porcentaje aplicado era casi del cien por ciento. Luego de unos años de efectos negativos en la producción, el Reino Unido cambió esa estrategia de tributación, mientras que Suecia continuó con la misma política fiscal y, como consecuencia, tuvo que enfrentar una crisis trágica⁷.

En años recientes, ha surgido una fuerte competencia en el ámbito internacional para atraer inversiones del exterior, lo cual provocó que tanto la OCDE como la Unión Europea condenaran la competencia tributaria perjudicial y se lograran mejoras en la estructura de los sistemas tributarios, gracias a significativas simplificaciones y garantías de los contribuyentes en lo que se refiere a legislación y administración.

Por otro lado, el crecimiento reciente del uso de las transacciones electrónicas que complementan y, en algunos casos, reemplazan los modos tradicionales de entrega o intercambio de bienes y servicios, representan un nuevo desafío para los gobiernos con respecto a la recaudación y manejo de impuestos.

La dinámica y firme naturaleza del Comercio Electrónico basado en Internet, se ha convertido en sinónimo del término “globalización”, y este desarrollo requiere que se examinen cada aspecto de los objetivos y responsabilidades de las administraciones tributarias⁸, sobre todo cuando se habla de artículos que pueden ser vendidos y entregados digitalmente, como son los servicios personales y productos (libros, películas y software para computadoras), porque se evaden las obligaciones fiscales,

⁷ Víctor Uckmar, *op. cit.*

⁸ Isabel Ávalos. “Globalización y Sistemas Tributarios”, en Internet: http://www.congreso.gob.pe/biblio/arti_12.htm

ya que a diferencia del comercio convencional, el Internet no tiene ubicación física, los usuarios no lo controlan y, en general, se desconoce la trayectoria por la que se desplaza la información.

Por ello, en junio de 1996 la OCDE inició un estudio en materia de impuestos y su relación con el comercio electrónico, en el cual el Comité de Asuntos Fiscales elaboró las *Condiciones para un Marco Fiscal* adoptadas en junio de 1998, que contienen cuatro principios fiscales a desarrollarse por áreas: normas fiscales internacionales, impuestos al consumo, administración fiscal y servicios al contribuyente.

Las *Condiciones para un Marco Fiscal* plantean directrices sobre la forma en que el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de 1996 podría aplicarse al comercio electrónico, en particular para determinar los derechos fiscales, los conceptos de “establecimiento permanente”, la atribución de ingresos, y para clasificar los ingresos de acuerdo con determinados propósitos fiscales, como los conceptos de propiedad intangible, regalías, servicios y, en particular, en lo que se refiere a la información digitalizada. Además, la OCDE pone un énfasis especial en trabajar con empresas y países que no lo integren, a fin de asegurar que las soluciones sean verdaderamente globales.

Lo anterior, porque los sistemas tributarios de muchos países se gestaron o desarrollaron cuando el comercio internacional estaba muy controlado y limitado, y prácticamente no existían los grandes desplazamientos de capitales, pues los elevados aranceles o los impedimentos físicos al movimiento de bienes desalentaban los flujos comerciales, mientras que los flujos de capital estaban prohibidos o muy controlados.

En este entorno, las empresas operaban en gran medida dentro de las fronteras de sus países, y generalmente las personas obtenían su ingreso de actividades o inversiones en los países en los que tenían su residencia legal. En consecuencia las

autoridades de los países podían gravar los flujos comerciales, las utilidades de las empresas, el consumo y los ingresos personales sin que se generaran conflictos con las autoridades de otros países.

Pero todo esto ha cambiado, por lo que actualmente las acciones de muchos gobiernos se ven notablemente limitadas por la de otros gobiernos, y los efectos secundarios extra fronterizos generados por la tributación han adquirido gran importancia. Ejemplo de ello son los efectos sobre los siguientes impuestos:

- ⇒ *Impuestos sobre las ventas:* Algunos países procuran atraer compradores de otros países manteniendo bajos sus impuestos selectivos sobre el consumo y los impuestos sobre las ventas. En los países pequeños la elasticidad de los ingresos tributarios con respecto a las variaciones en las tasas tributarias pueden ser particularmente elevadas, este proceso ha reducido el grado de libertad de algunos países para imponer los impuestos que desean aplicar.

- ⇒ *Impuesto sobre el ingreso de las empresas:* Muchas empresas se han vuelto “multinacionales”, y en algunos casos han perdido su identidad nacional originaria, especialmente en un sentido económico. Estas empresas han establecido procesos integrados de producción en diferentes países, la producción de un determinado producto final utiliza insumos producidos por filiales en el exterior o subsidiarias en varios países. Las empresas buscan reducir su deuda tributaria, para lo cual están ubicando sus operaciones en países en los que las tasas tributarias establecidas por la ley son bajas o en los que se ofrecen incentivos tributarios más generosos que otros, con el fin de atraer inversiones extranjeras. Mediante la manipulación de los precios de transferencia, las empresas multinacionales pueden desplazar utilidades a subsidiarias que están ubicadas en jurisdicciones con bajas tasas tributarias.

- ⇒ *Impuesto sobre los Ingresos Individuales*: En los últimos años el número de emigrantes ha aumentado, lo cual permite que los particulares y las empresas los utilicen para establecer un domicilio tributario al que puedan canalizarse los ingresos obtenidos en otros países. Los países que son paraísos tributarios se benefician de los derechos o de los bajos impuestos que imponen al capital que no se habría canalizado hacia ellos en ausencia de consideraciones impositivas; sin embargo, los otros países experimentan pérdidas de ingresos y un menor control de sus sistemas tributarios.⁹

Este contexto histórico, ejerce un impacto sobre los sistemas tributarios de los distintos países en la actualidad. Incluso, en recientes evaluaciones se determinó que los ingresos fiscales han sido inferiores a lo pronosticado. Hechos que causan preocupación, sobre todo cuando lo que se busca es reducir los déficits fiscales. Pese las preocupaciones, actualmente no existe un órgano mundial oficial que mantenga un claro mandato, para abordar cuestiones tributarias de esta índole.

B. EI SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO

Fue en el siglo XVI cuando comenzó la construcción del sistema impositivo del México colonial, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes –el azteca y el español– a los que se agregaron elementos originales.

De los aztecas, por ejemplo, se tomaron los tributos y se incorporaron a la real hacienda colonial desde el principio. De los españoles tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, como los diezmos y las medias anatas. A su vez, en la Nueva España

⁹ Isabel Avalos, *op. cit.*

se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores¹⁰.

La exacción colonial más arcaica es el tributo que era recogido de todos los jefes de familia en los pueblos de indios (las llamadas "repúblicas de indios"). Una segunda fuente tradicional de ingresos para la administración colonial provenía de la recaudación de impuestos mineros, siendo el más importante el diezmo minero, gravamen de 10 por ciento levantado sobre toda la producción de plata registrada en el virreinato. Desde el siglo XVI, estos impuestos recaían directamente sobre la producción minera¹¹.

Otros ingresos importantes fueron aquellos basados en el comercio, conocidos como alcabalas y pulques. Debe tenerse en cuenta que las alcabalas fueron un instrumento fiscal europeo introducido en Hispanoamérica que operaba en forma casi idéntica a sus contrapartes en España y Francia. Fue Felipe II, quién autorizó la obligatoriedad de su cumplimiento en América en 1568, tres años más tarde, se encomendó a los virreyes su implementación, aduciendo la bancarrota por la que atravesaba el erario a causa de los continuos gastos para el mantenimiento del ejército y la armada. La alcabala se aplicó sobre todas las personas, efectos y contratos, excepto a los indígenas, las iglesias y a los eclesiásticos, y a aquellas

¹⁰ El tributo comenzó a ser recogido en 1501. Desde un primer momento dio pie al abuso y la explotación. Revisado por las Leyes Nuevas de 1542, tomó cuerpo legislativo definitivo en las Leyes de Indias de 1680, aunque no se abolió hasta las Cortes de Cádiz. *El diezmo* era en realidad el pago de 2/9 del verdadero diezmo. Este último, 10% de toda cosecha, se pagaba a la Iglesia y se dividía en cuatro partes: una para el obispo, otra para los prebendados y las dos restantes se subdividían en 9 partes, que se destinaban a los curas, los hospitales, la construcción de iglesias y la Real Hacienda.

Los impuestos a la minería fueron fundamentales en la estructuración de la actividad económica de la América Española. El más importante fue *el quinto real*, que suponía el 20% de todo metal precioso producido. Se cobraba al fundir los metales y el sello con que se marcaban las barras al pagar el impuesto garantizaba a la vez la ley metálica. *El quinto real* limitó la producción minera y se rebajó por ello al quinzavo (6,6%), oncenos (9%), décimo (10%), etc. Los impuestos al comercio fueron los más numerosos, y se relacionaban con los costos de defensa para sostener el tráfico comercial.

La avería era un impuesto destinado a la defensa de las naves que traficaban con América. Se cobraba y gastaba con arreglo al valor de las mercancías negociadas y las necesidades defensivas. Tuvo un valor variable, normalmente el 6% del valor de la mercancía, llegando a subir hasta el 30% en determinadas coyunturas. *Alcabala y almojarifazgo* se impusieron en 1543 y eran respectivamente un impuesto a las ventas y un derecho de aduana. *La alcabala* que se recaudaba al entrar en los puertos americanos era el 5 por 100 del valor de la mercancía y el 2,5 por 100 a la salida. *El almojarifazgo* era del 5 por 100 para los artículos que salían de España (2,5 por 100 para los importados) y del 10 por 100 al entrar en América.

¹¹ "Crónica Gráfica de los Impuestos en México. Siglos XVI-XX", en Internet: <http://www.sat.gob.mx/AGJI/acac97/introcronica.htm>

operaciones que no tuvieran carácter lucrativo¹², representaba algo más de la tercera parte de los ingresos de la Nueva España.

El sistema alcabatorio continuó existiendo después de la Independencia, con la desventaja de que en la República Federal cada entidad gravó el tránsito de mercancías de acuerdo con sus necesidades o caprichos lo que dio origen a una guerra de aranceles internos por mucho tiempo.

De hecho, la antiquísima alcabala es el equivalente a nuestro impuesto muy contemporáneo, el “Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, lo cual sugiere que aún en los sistemas fiscales modernos se constata el legado de una curiosa mezcla de lo antiguo y lo nuevo en materia impositiva.

1. El tránsito fiscal del Virreinato a la República, 1770-1830

Sin dejar de lado el sistema alcabatorio, en la segunda mitad del siglo XVIII se llevó a cabo un importante proceso de modernización estatal, conocido como la era de las reformas borbónicas.

Se reformó una gran parte de la administración del imperio español en los planos administrativo, fiscal y militar. En el caso de la Nueva España, es conocida la importancia del establecimiento de las intendencias, pero igualmente fundamentales fueron las reformas fiscales en este período.

La más llamativa innovación tributaria borbónica fue el establecimiento del monopolio del tabaco en Nueva España en 1767, convirtiéndose hacia finales del período colonial en la fuente más importante de ingresos de la real hacienda virreinal, la cual proporcionaba casi 30 por ciento de sus ingresos brutos. Muestra de su importancia es el hecho de que la enorme fábrica estatal de tabaco en la ciudad de México, empleaba hacia 1800 la cantidad de más de 10,000 trabajadores.

¹² ALCABALA: Palabra árabe que significa contrato, impuesto convenido. (Cfr. Herbert Bettinger. “El sistema fiscal mexicano”, 1991, en Internet: <http://www.cidac.org/libroscidac/mexico-cambio/Cap.9.pdf>)

Tanto la contabilidad como la recaudación mejoraron notablemente a partir de las reformas borbónicas, pero también es cierto que el incremento fiscal provocó crecientes protestas. Al concluir el periodo colonial, la administración virreinal obtenía montos muy altos de recursos fiscales, pero con costos altos para una sociedad en la cual la distribución del ingreso era extremadamente desigual.

El estallido de los movimientos armados en varias regiones del México central en 1810 llevó rápidamente a una profunda crisis fiscal en el virreinato. La administración fiscal colonial, que había operado como un sistema bien integrado de 24 tesorerías regionales, comenzó a fracturarse. Esas mismas tesorerías servirían de base para las nuevas tesorerías de los diferentes estados de la temprana República Mexicana.

El nuevo marco institucional de la reforma fiscal de la Nación, ahora independiente, fue ratificado por la Constitución Federalista de 1824 y estableció una nueva jurisdicción política, similar a la de la vecina República de los Estados Unidos, por lo que el gobierno federal de México coexistía con los gobiernos estatales y locales, cada uno con sus respectivos recursos impositivos.

2. El sistema fiscal después de la Independencia

No obstante su rápida ratificación, la nueva estructura fiscal federalista probó ser fuente de conflicto y controversia durante medio siglo. Un primer aspecto contradictorio del marco institucional mexicano en la década de 1820 fue la superposición de un modelo federalista estadounidense sobre el viejo sistema de gobierno español colonial, que se había caracterizado por un alto grado de centralismo, pero con un amplio y diverso número de gravámenes directos e indirectos.

El nuevo sistema hacendario se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el gobierno federal dependía sobre todo de las aduanas (impuestos a las

importaciones), mientras que los gobiernos de los estados dependían sobre todo de las alcabalas, aunque también se establecieron otros impuestos como los peajes¹³.

A lo largo del primer medio siglo de vida independiente de México, el relativo debilitamiento de la administración tributaria y la creciente subordinación de los empleados fiscales a jefes políticos y militares locales, hizo que la recaudación de ingresos fuera cada vez más difícil, como lo revela la accidentada historia fiscal y financiera de la República Mexicana hasta los años de 1870. Una muestra singular de la desesperación fiscal la ilustra el establecimiento de los impuestos sobre puertas y ventanas en 1853, impuesta por la administración del general Antonio López de Santa Anna.

La debilidad fiscal llevó al gobierno federal a fuertes carencias de orden financiero y militar, de manera que la Hacienda Federal se vio cada vez más agobiada por deudas que no podía pagar. Inclusive, durante algunos decenios no se lograba pagar regularmente a funcionarios (militares y aduaneros), generando las condiciones para una corrupción crónica de los servidores públicos. Por otra parte, los ejércitos eran débiles (en parte por falta de recursos) y no pudieron combatir eficazmente a los invasores en 1847 y de 1862 a 1863, provocando la pérdida de territorios estatales valiosos.¹⁴

3. La Fiscalidad en el Porfiriato y la Revolución

A partir del Porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal. Este proceso fue acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en el decenio de 1870, que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit en las cuentas públicas.

¹³ Los primeros esfuerzos para abolir las alcabalas en 1835 fracasaron, ya que éstos eran el medio más práctico para obtener fondos para los gobiernos estatales a pesar de ser la causa más importante del estancamiento de la agricultura, la industria y el comercio por el aumento de precios que provocaban. (Cfr. Herbert Bettinger, *op. cit.*)

¹⁴ *Crónica Gráfica de los Impuestos en México, op. cit.*

El plan de reformas fiscales fue ideado desde 1867 por el ministro Matías Romero, pero tardó en ponerse en marcha¹⁵. Sería sobre todo con la administración hacendaria, encabezada por José Yves Limantour (1893-1910), cuando se implementarían reformas que se basaron en una reducción de tarifas aduaneras sobre determinados productos, la gradual abolición de las alcabalas¹⁶, el incremento del timbre, el impuesto sobre cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales.

No obstante que el decreto les restaba ingresos a los estados y entregaba al gobierno federal un mayor control del sistema, los estados aceptaron, ya que la mayor parte de los presupuestos estatales arrojaban un apreciable superávit. Los municipios fueron los más perjudicados al desaparecer las alcabalas. Sin embargo, si bien los ingresos fiscales federales aumentaron, seguían dependiendo fundamentalmente de los dos gravámenes mencionados –aduanas y timbre– que producían más de 60 por ciento de los ingresos ordinarios federales.

El estallido de la revolución en 1910, inicialmente no afectó de manera muy marcada la recaudación, pero a partir de 1914 la intensificación de los conflictos y las guerras internas llevó al sistema tributario a la crisis, con el simultáneo desplome del régimen monetario, bancario y bursátil. Sin embargo, la expansión de las exportaciones que se produjo en esta época, incluyendo el petróleo, permitió obtener importantes ingresos para la administración de Venustiano Carranza, aún cuando tuvo que dedicar la mayor parte de los mismos al gasto militar.¹⁷

4. La Fiscalidad en el siglo XX

Durante los años de 1920, a pesar de los cambios sufridos durante la Revolución, se mantuvo buena parte del sistema tributario porfiriano, reforzado por los ingresos

¹⁵ El plan de Matías Romero contenía cambios radicales, tales como: Establecimiento de las rentas interiores del timbre, herencias y contribuciones directas sobre la propiedad raíz, la abolición de las alcabalas, apertura de la costa al comercio de exportación, establecimiento de líneas de vapores, etc. (Cfr. Herbert Bettinger, *op. cit.*)

¹⁶ Siendo presidente el general Manuel González, propuso abolir las alcabalas y aduanas interiores y en la conferencia de 1883 bajo la presidencia del ministro de hacienda, se llegó a la conclusión de que era imposible suprimir las alcabalas sin haber asegurado su sustitución con otros impuestos. (*Ibid.*)

¹⁷ *Crónica Gráfica de los Impuestos en México, op. cit.*

sobre el petróleo en los años de auge (1920-1923), aunque las tasas cobradas a las empresas extranjeras eran bajas.

Para 1924, Alberto J. Pani, entonces secretario de Hacienda, calificaba al sistema fiscal como complicado, incoherente, regresivo y anárquico¹⁸. En lo esencial, esta estructura se mantuvo hasta la Segunda Guerra Mundial, cuando comenzó a modificarse, especialmente en la Convención Fiscal de 1947, donde se fijaron las bases del moderno sistema tributario de México.

La gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, así como su endeudamiento, lo que provocó que los sistemas impositivos modificaran la recaudación dejando de presionar a los gravámenes indirectos surgiendo así los impuestos sobre la renta, basados en un sistema cedular que, al irse sumando en una sola cédula dio origen a un proceso de globalización.

La globalización impositiva¹⁹ surgió como resultado de la suma de diversos regímenes cedulares²⁰ y permitió agregar el principio de generalidad de la carga impositiva. Este sistema consistió en la suma del total del ingreso obtenido por el contribuyente, sobre el cual se aplicaba el gravamen, tras permitir la deducción de los gastos propios. Con esto se trató, desde 1961, que la recaudación se basara cada vez más en el Impuesto Sobre la Renta y menos en gravámenes indirectos.

En 1979 la Ley del Impuesto Sobre la Renta pretendió llevar a cabo lo que se denominó el Sistema de Integración Fiscal, con la intención de gravar como contribuyente al sujeto al que se le pagaba un dividendo y no a la actividad

¹⁸ Astudillo, *op.cit.*, p. 92

¹⁹ El sistema de globalización impositiva se inició en 1964, cuando se pretendió en la Ley del Impuesto sobre la Renta unificar los procedimientos para determinar la base tributaria de aquellos contribuyentes que se dedicaran al comercio, a la industria, agricultura, ganadería y pesca; sin embargo, no fue posible unificar las cédulas bajo un mismo rubro, debido a su complejidad y a las presiones políticas de los grupos que no aceptaban el cambio. (Cfr. Herbert Bettinger, *op. cit.*)

²⁰ A aquellas cédulas que por su complejidad política, económica o social no fue posible dejar sin efecto se les denominó *bases especiales de tributación*. (*Ibid.*)

empresarial. Con esto se observó que el accionista pagaba un doble impuesto: el primero, cuando la empresa genera el ingreso y el segundo cuando el accionista percibe el ingreso del dividendo; por lo que el Sistema de Integración Fiscal pretendió que el accionista fuera el sujeto pasivo de la carga fiscal, eliminando el gravamen a la empresa; en otras palabras, se eliminaría la tributación a las personas jurídicas y ésta se trasladaría al accionista como sujeto final.²¹

Al actual sistema impositivo se le ha pretendido reformar en innumerables ocasiones; por ejemplo, alrededor de la década de los ochenta, Benjamín Retchkiman, economista mexicano, señaló que “una reforma real debía ser profunda y completa, que transformara totalmente el sistema impositivo de tal manera que implicara un incremento importante en los ingresos del Estado y, además, infundiera coherencia al sistema impositivo para que gravara a las personas físicas y morales en su capacidad de obtener ingresos, en sus posibilidades de acumular riqueza y en sus condiciones de efectuar gastos”²².

Las disposiciones fiscales quedaron al margen de los efectos inflacionarios por muchos años, lo que provocó que la recaudación se viera afectada debido a que el poder adquisitivo de las personas no era el mismo y como consecuencia el poder económico de los créditos tributarios no se satisfacían en el plazo requerido.

Por esta razón fue necesario introducir en la Ley del Impuesto Sobre la Renta diversas disposiciones relativas a la inflación, las cuales quedaron plasmadas desde la Resolución Miscelánea (1986) mediante un Sistema de Base Ampliada, tendiente a controlar los efectos inflacionarios²³ mediante la ampliación a la base tributaria y permitiendo el ajuste por inflación a las deducciones. Debido a esto, apareció un

²¹ El Sistema de Integración Fiscal no cumplió fielmente su objetivo, ya que al tener esta facilidad las empresas muchas de ellas se declaraban sin utilidades con el fin de no hacer repartición de dividendos y que a su vez el accionista no pagara impuesto sobre dividendos. Por ello se tuvo que modificar, restableciendo el impuesto a las empresas y permitiéndoles la deducción de los dividendos, o sea, la empresa al pagar dividendo lo consideraba deducible en los términos fiscales. (Cfr. Herbert Bettinger, *op. cit.*)

²² Retchkiman, 1977

²³ Al haber inflación se generó una reducción de los ingresos tributarios ocasionado principalmente por dos causas: una reducción de la base gravable de las empresas y el rezago del entero del impuesto, debido a que la inflación deterioraba los ingresos reales y la recaudación esperada no tenía el mismo poder adquisitivo con el paso del tiempo. (Cfr. Herbert Bettinger, *op. cit.*)

nuevo término: ganancia inflacionaria²⁴ la cual debía acumularse a los demás ingresos generados durante el ejercicio.

En los últimos año, las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario mediante reformas que han propiciado un desconcierto en los contribuyentes, debido a que todavía no se termina de asimilar un esquema cuando éste es modificado. Esta constante modificación ha provocado un incumplimiento generalizado de los contribuyentes, causado principalmente por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente.

A pesar de las reformas propuestas, actualmente el tema sigue constituyendo uno de los problemas centrales que se presenta en el proceso de transformación y modernización fiscal, debido a su incapacidad de proveer los recursos necesarios para cubrir el gasto público.

²⁴ Es la ganancia generada por la diferencia entre el interés real y el interés nominal. La inflación provocó que los intereses tuvieran que acumular un costo inflacionario y con ello se tuviera una diferencia en la tasa de interés, por ejemplo, si se pactaba un contrato a una tasa del 20% y en el periodo la inflación elevaba esta tasa a un 25% , el 5% de diferencia era una ganancia que tenía que enterarse a la autoridad fiscal. (Cfr. Herbert Bettinger, *op. cit.*)

II. EL SISTEMA DE RECAUDACIÓN FISCAL DE MÉXICO

A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

Los ingresos del gobierno federal son el principal instrumento para el desempeño de su gestión. En México, dichos ingresos se componen de recursos federales, locales y municipales. Actualmente en nuestro país las fuentes de ingreso se han diversificado y su análisis implica considerar el sentido del federalismo, cuyo punto de vista jurídico determina una distribución de competencias en tres ámbitos gubernamentales: Federación, entidades federativas o estados y municipios.

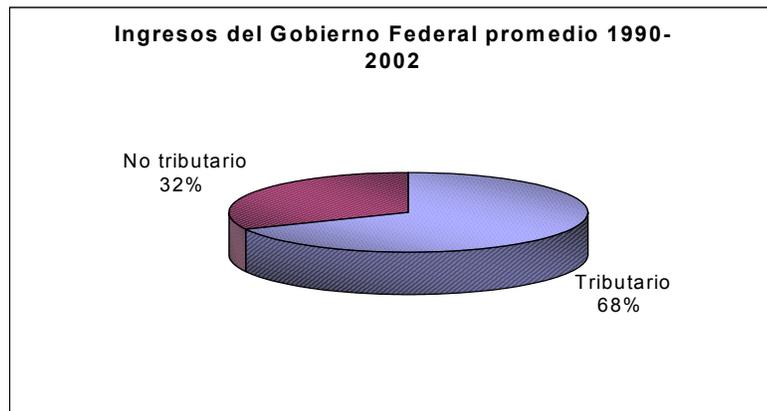
El sustento jurídico de la recaudación fiscal en México descansa en la Constitución Política Mexicana, la cual a través de su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de todo ciudadano de *“contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los estados y municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Además de las actividades que realiza el gobierno con los ingresos federales, se dice que éstos deben cumplir con una función redistributiva que alivie la gran desigualdad de ingresos que percibe la sociedad.²⁵

Aunque en un sentido estricto el sistema tributario abarca únicamente los impuestos, el presente trabajo también se refiere a los ingresos no tributarios, tales como ingresos por derechos, productos, financiamiento, etc., pues representan una proporción importante del ingreso público. En el caso de México –de acuerdo con

²⁵ "Estructura de los Ingresos Federales en México", en Internet: http://www.cdhuco.gob.mx/bibliot/publica/inveyana/econycom/reportes/index_3htm

datos del Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados— desde 1990 hasta el 2002, el promedio de ingresos tributarios representa el 68 por ciento y los no tributarios el 32 por ciento restante.



Los ingresos fiscales son aquellos que se derivan de las leyes impositivas, los cuales tienen como objeto recaudar ingresos para financiar y realizar actividades de competencia Federal, tales como:

- ⇒ Prever la defensa nacional.
- ⇒ Proveer el orden jurídico de las transacciones económicas.
- ⇒ Otorgar educación y salud a la población en general.
- ⇒ Alentar a las dependencias que enajenan bienes o prestan servicios.
- ⇒ Cubrir gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión en las entidades.

Los ingresos que percibe el gobierno federal quedan establecidos anualmente en la *Ley de Ingresos de la Federación*, que propone el gobierno federal con aprobación del Congreso de la Unión; en igual forma los estados emiten sus leyes de ingresos.

Los ingresos públicos se clasifican generalmente en dos grandes rubros²⁶:

²⁶ Enrique Arriaga Conchas. “Finanzas públicas de México”, Instituto Politécnico Nacional, 1996.

1. *Ingresos propios y ordinarios*: Los ingresos que provienen en forma regular de las fuentes normales del Estado.
2. *Ingresos ajenos o extraordinarios*: Ingresos percibidos por financiamiento o endeudamiento.

A su vez, los ingresos ordinarios se dividen en dos clases:

1. *Ingresos corrientes*: Ingresos propios de la actividad estatal.
2. *Ingresos de Capital*: Ingresos provenientes de la realización del patrimonio del Estado.

Los ingresos corrientes se clasifican en dos grupos:

1. *Ingresos tributarios o impuestos*: Ingresos coercitivos, unilaterales y generales.
2. *Ingresos no tributarios*: Ingresos que tienen contraprestación.

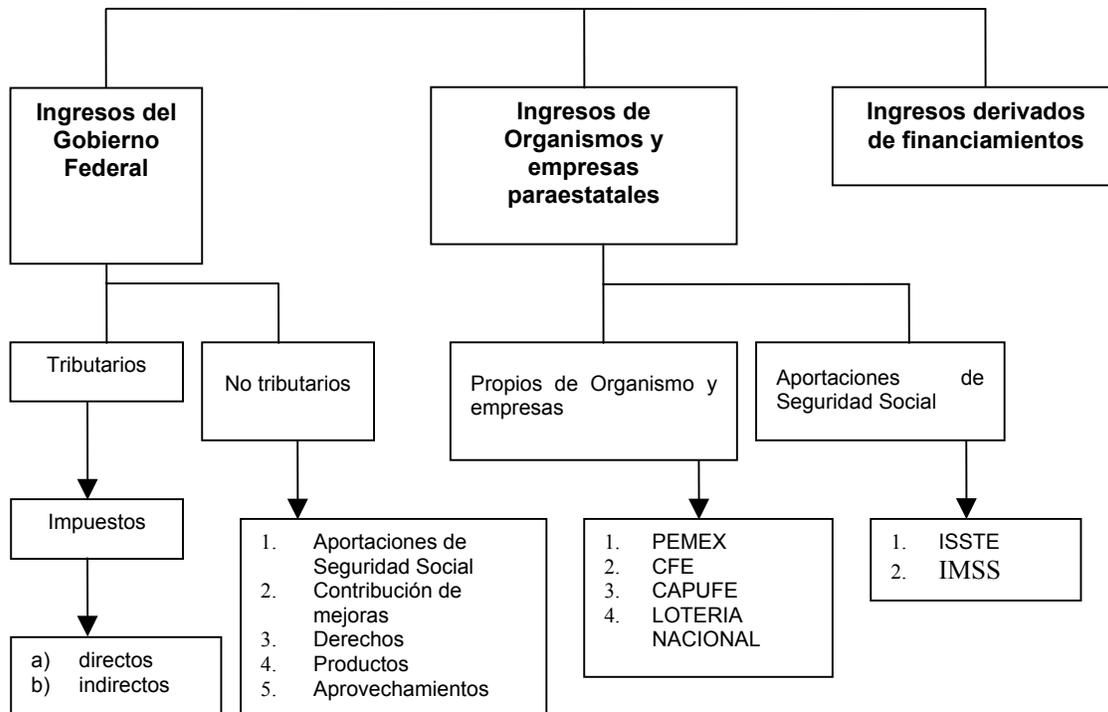
Los ingresos tributarios también se dividen en impuestos directos o que gravan el ingreso e impuestos indirectos que gravan al consumo.

Los ingresos no tributarios se clasifican en derechos, productos y aprovechamientos.

El sistema de recaudación fiscal se puede considerar como progresivo, dado que, el impuesto se cobra en forma proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, es decir, de acuerdo a su nivel de ingreso o gasto.

A fin de lograr una fácil comprensión del origen de los ingresos de la Federación, a continuación se presenta un cuadro que concentra los diversos conceptos de ingreso del gobierno federal.

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS FEDERALES



Fuente: Cuadro Sinóptico basado en la *Ley de Ingresos de la Federación 2003*

En nuestro país, el sistema tributario es muy complejo y ha sido continuamente modificado. Los impuestos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios; además, su existencia se justifica porque, en principio, el Estado le devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes y servicios públicos, como la educación pública, luz, agua, seguridad, alcantarillado, etc. Sin embargo, aunque porcentualmente pareciera que estos impuestos contribuyen en gran medida a los ingresos del gobierno federal, la realidad es que existen severas deficiencias que repercuten negativamente en la recaudación.

Según datos del Banco Mundial, México tiene en comparación con otras economías, una recaudación fiscal muy baja, debido a su alta tasa de evasión y a que los contribuyentes no declaran cantidades reales. Por ejemplo, para el año de 1986

solamente el 10.7 por ciento del ingreso nacional (PIB) se pagaba en impuestos. Tan solo en el ejercicio fiscal de 2001, la tributación en México representó apenas unas décimas por encima del 11 por ciento del PIB y para el ejercicio de 2002 el 13 por ciento (Véase la siguiente gráfica)²⁷.



El problema aquí es que una proporción importante de población no paga impuestos o paga cantidades simbólicas, pues en el año 2002, de una Población Económicamente Activa de 45.7 millones (según estimaciones de la Consejo Nacional de Población–CONAPO–), cerca del 50 por ciento (23 millones) son contribuyentes activos registrados en el Sistema de Administración Tributaria (SAT), de los cuales 14.5 millones son personas físicas y 8.5 millones son personas morales. De acuerdo con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el porcentaje de personas físicas que paga impuestos es de 41 por ciento (5.9 millones) y el de las personas morales es de 38 por ciento (3.2 millones).²⁸

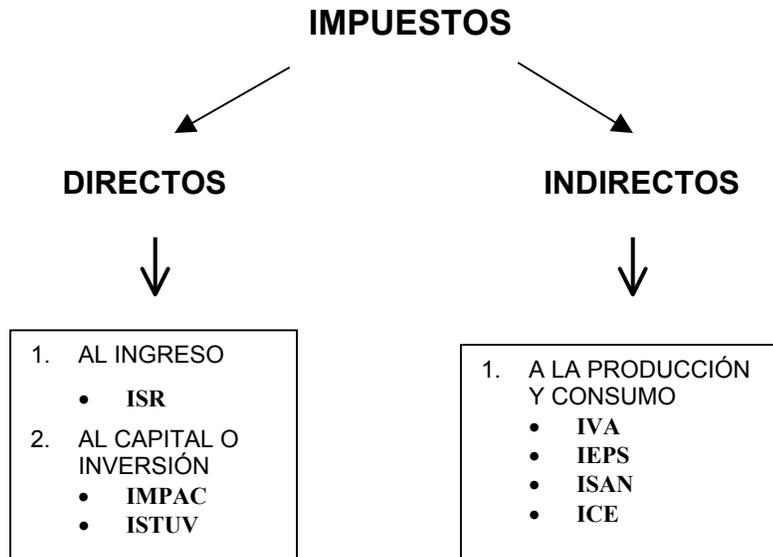
1. Ingresos Tributarios

Estos impuestos se pueden dividir en los siguientes instrumentos tributarios federales: Impuesto sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Sobre

²⁷ Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados. “Estadísticas históricas. Ingresos del gobierno federal de 1980-2002”.

²⁸ Administración General de Estudios Tributarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT).

Automóviles Nuevos (ISAN) y el Impuesto al Activo (IMPAC), los cuales, a su vez, se clasifican en directos o indirectos²⁹.



1.1. Impuestos Directos

Los impuestos directos son aquellos que se aplican a los ingresos de las personas, principalmente a sus signos de riqueza, como: la propiedad, el capital o la inversión.

a) Impuesto al ingreso

Los impuestos al ingreso en México adoptan la forma de *Impuesto Sobre la Renta*. Además de su función recaudatoria, este impuesto tiene una importante misión redistributiva, dado su carácter progresivo.

b) Impuesto al capital o a la inversión

En México, el impuesto al capital o a la inversión es, por ejemplo, el *Impuesto al Activo* de las empresas o el Impuesto sobre Tenencia de Automóviles. Este gravamen ha tenido la intención de dificultar la elusión fiscal.

²⁹ Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE), "Los impuestos en México. ¿Quién los paga y cómo?", 1991

1.2. Impuestos Indirectos

Los impuestos indirectos afectan patrimonialmente a personas distintas del contribuyente. En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Son considerados como impuestos al consumo y a la producción.

a) Impuesto a la producción

Los impuestos a la producción impactan sobre los precios de factores productivos, que pueden estar relacionados con la tierra, el empleo, insumos, energéticos e importaciones. Dentro de este tipo de impuestos se puede encontrar el *Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*.

b) Impuesto al consumo

Los impuestos al consumo, plantean importantes ventajas, ya que aplican tanto a productos importados como a los domésticos y no generan problemas de competitividad para las empresas. No obstante, se dice que tiene un carácter regresivo, dado que impacta en la misma proporción a los diferentes *status* sociales, afectando más a las personas de menores ingresos.

1.3. Participación de los Impuestos Federales

a) Impuesto Sobre la Renta (ISR)

El ISR es sin duda el impuesto más importante en México debido a que éste proporciona más del 40 por ciento de los ingresos tributarios totales. El ISR se recauda en dos formas básicas, por medio de las personas físicas y las personas morales³⁰. Su evolución de acuerdo al monto en que se recauda, es la siguiente:

³⁰ La tasa de ISR para el ejercicio de 2003 para las personas morales es de 34%.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudio de Finanzas Públicas.

A fin de que la reducción en las tasas no afecte a la recaudación del ISR³¹ y se tenga como resultado un desequilibrio fiscal, se ha considerado conveniente ampliar la base tributaria, para lo cual se han implementado medidas tendientes a reducir tanto la elusión como la evasión fiscal. Pero en los hechos, estas medidas han resultado poco eficaces, ya que éstos niveles siguen siendo elevados. Sin embargo, lo anterior ha dado origen a que el ISR represente aproximadamente el 6 por ciento del PIB; es decir, que se recaude aproximadamente el 0.17 por ciento del PIB por cada punto de la tasa³².



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudio de Finanzas Públicas

Muchos de los problemas en la recaudación del ISR empresarial se deben a que éste recae en gran proporción sobre pocas empresas, siendo aproximadamente unos 350 o 400 grupos empresariales los que se encuentran sujetos a severas regulaciones.

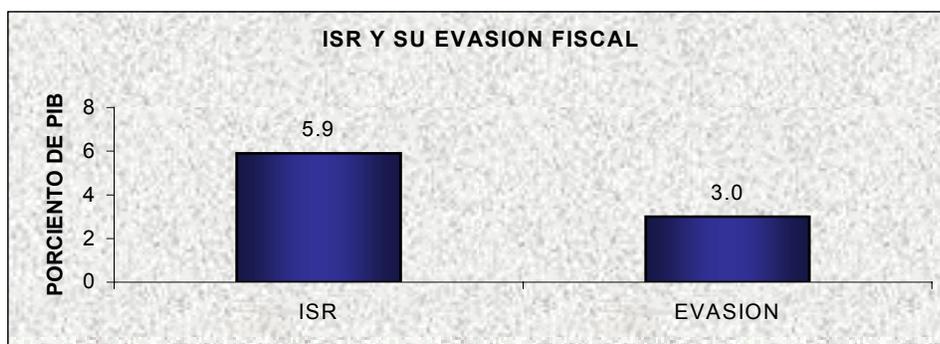
³¹ Con el fin de inducir al pago de impuesto por parte del contribuyente y para hacerla más competitiva frente al exterior.

³² Tasa del 34%, ejercicio 2003.

Es decir, alrededor de 8 mil empresas contribuyen con más del 65 por ciento de la recaudación total del ISR empresarial.

Sin embargo, para el resto de las empresas de menor tamaño, su aportación a la recaudación es mucho menor, debido a que existe una legislación muy compleja y difícil de entender; además, en algunos casos por su tamaño se encuentran sujetos a pocas regulaciones, lo cual favorece que incurran en la evasión o elusión fiscal.

México recauda por concepto del ISR, el 5.9 por ciento del PIB y la evasión en dicho impuesto se calcula que rebasa los 3 puntos porcentuales del Producto Interno Bruto, lo cual equivale a más de 95 mil millones de pesos. La elevada cantidad de trámites que se deben cubrir, la dificultad para llenar las formas fiscales y el tiempo que se emplea, son factores que han desalentado a los contribuyentes a pagar sus impuestos e incrementar la tasa de evasión existente hasta la fecha.



Fuente: Problemas Estructurales del Sistema Tributario Mexicano

Respecto al ISR, la OCDE calcula que la eliminación de los regímenes especiales a distintas actividades económicas y al ingreso podrían incrementar la recaudación fiscal en alrededor de 5 por ciento del PIB³³.

³³ “Problemas estructurales del sistema tributario en México”, en Internet: <http://www.cddhcu.gob.mx/bibliot/publica/inveyana/econycom/reportes/reftribu/2problem.htm>

b) Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA es actualmente uno de los impuestos más importantes que se aplican en México. Su tasa general ha variado en los últimos años: en la actualidad es del 15 por ciento, a excepción de la zona fronteriza, en donde es del 10 por ciento, a fin de lograr mayor competitividad frente al exterior.

También existe la *tasa cero* para bienes de primera necesidad como "medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, a excepción de bebidas distintas a la leche, como jugos, néctares, concentrados de fruta o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias"³⁴.

De acuerdo a la forma de recaudación actual del IVA, se grava cada una de las etapas del proceso productivo: compra de materias primas, transformación, ventas de mayoreo, distribución y venta final, de tal forma que cada incremento en el precio refleja el valor agregado en dicha etapa.

Una de las características principales de este impuesto es el tratamiento preferencial que hace a una gran cantidad de actividades y bienes, que en muchos casos son justificables, pero en otros no³⁵.

En un principio el IVA se implantó en México por su gran potencialidad recaudatoria y su simplicidad administrativa. Pero, debido a la gran cantidad de tratamientos preferenciales que otorga este impuesto, ha mostrado una gran ineficiencia en su nivel de recaudación, llegando a ser de solamente del 20.6 por ciento en promedio (1995-2002) de los ingresos del gobierno federal, cuando el promedio internacional es de 39 por ciento.

³⁴ Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) 2003, artículo 2-A

³⁵ Eduardo Bonilla Herzog. "Evolución del sistema tributario mexicano", Facultad de Economía de la UNAM, 2002, en Internet: <http://www.herzog.economia.unam.mx/secss/TesisFE/BonillaLl/cap3.pdf>



A pesar de ser uno de los impuestos de mayor peso recaudatorio en el ámbito internacional, su nivel como proporción del PIB sea muy bajo, situándose en promedio de 3.6 por ciento en los últimos años.

El IVA representó en 2002 cerca de un 22 por ciento del total de los ingresos del gobierno federal, es decir, casi el 28 por ciento de los Ingresos Tributarios y el 3.6 por ciento respecto al PIB³⁶.

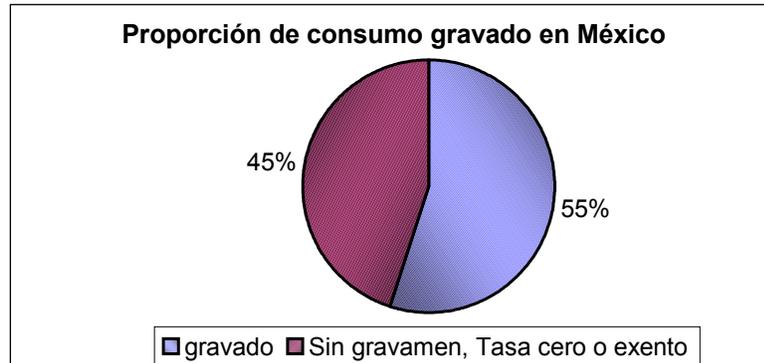


Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas Públicas

De esta forma sólo se ha logrado gravar el 55 por ciento del consumo, cuando en otras naciones de similar desarrollo se grava por lo menos el 65 por ciento³⁷.

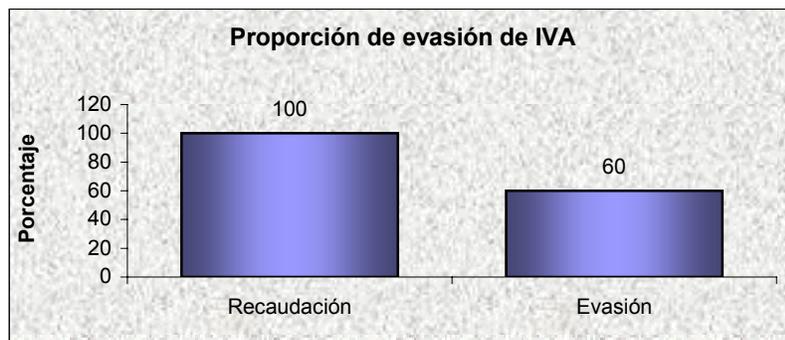
³⁶ Centro de Estudio de Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, *op. cit.*

³⁷ "Problemas estructurales del sistema tributario en México", *op. cit.*



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas Públicas.

Un estudio del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE) menciona que la evasión fiscal por IVA en México asciende a poco más del 60 por ciento, lo que equivale a dos puntos porcentuales del PIB. Si sumamos lo que se evade por IVA y por ISR, observamos una cantidad equivalente al 5 por ciento del PIB, lo cual corresponde a casi toda la renta petrolera.



Esa significativa cantidad implicaría que la totalidad del gasto social en México (educación, salud, combate a la pobreza, seguridad social, etc.) podría ser financiada con el IVA e ISR evadido y, aún sobraría aproximadamente el 3 por ciento del PIB para invertir en infraestructura. Contrario a lo que ocurre actualmente, pues la recaudación de estos dos impuestos cubre tan sólo el 80 por ciento del gasto social y no sobra para invertir en infraestructura³⁸.

³⁸ “¿De donde viene el dinero del gobierno?”, 1991, en Internet: <http://www.cide.com.mx>

c) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

Este impuesto existe desde 1980 y obedece a la modernización del sistema tributario. Aunque su implantación se debe a la corrección de conductas socialmente negativas³⁹, son importantes los recursos que se obtienen de éste, sobre todo porque la elasticidad de los productos a los que se aplica es muy baja, por lo cual en muchos casos se aplican tasas muy altas (hasta del 110%).

Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicará las tasas siguientes:⁴⁰

A. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza	Tasa %
1. graduación de 13.5 G.L.	25
2. graduación de más de 13.5 y hasta 20 G.L.	30
3. graduación alcohólica de más de 20 G.L.	60
B. Alcohol y alcohol desnaturalizado	60
C. Tabacos labrados:	
1. Cigarros	110
2. Puros y otros tabacos labrados	20.9
D. Gasolina	Art. 2-A y 2-B
E. Diesel	Art. 2-A y 2-B
G. Aguas mineralizadas	20
H. Jarabes o concentrados	20

Este impuesto se considera como el tercer gravamen en importancia en el país. Durante la década de los noventa representó aproximadamente el 10 por ciento de los ingresos del gobierno federal y el 16 por ciento de los ingresos tributarios; para el 2002 representó el 15.1 por ciento de los ingresos Federales y el 19.2 por ciento de los Tributarios.

³⁹ El IEPS se implantó debido que antes de los años 80's, se incrementó notablemente el consumo de productos como el tabaco y las bebidas alcohólicas. Queriendo corregir este tipo de actitudes, el Gobierno gravó con tasas sumamente elevadas estos productos, a fin de intentar disminuir los índices de consumo.

⁴⁰ *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios del 2003*, "Tasa del impuesto", Editorial ISEF, versión cosida, artículo 2, pp. 2 - 3



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudio de Finanzas Públicas

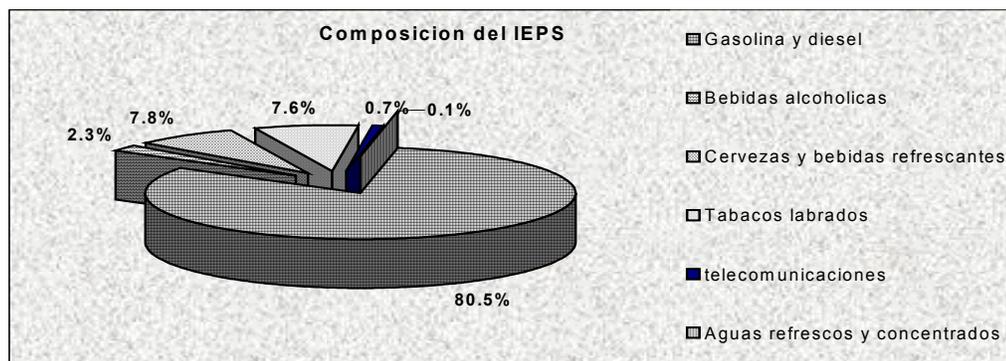
El IEPS es un impuesto que se establece como un gravamen a la producción: se supone que los recursos obtenidos por IEPS deberían destinarse en su totalidad a atender problemas asociados con el consumo de los productos gravados, como el gasto en salud o investigación, el combate a la contaminación, etc.

Aunque pareciera fácil gravar estos artículos debido a su baja elasticidad, no debe abusarse en su aplicación, ya que esto podría fomentar el contrabando y consumo de artículos de origen dudoso, tal es el caso de las bebidas alcohólicas, en donde actualmente se considera que existen más de 200 millones de envases reutilizados con bebidas ilegales⁴¹. El problema podría afectar a las industrias en cuestión, debido a que se podría reducir su demanda a favor de lo ilegal.

El IEPS está compuesto fundamentalmente por los siguientes rubros⁴²: gasolina y diesel; tabacos labrados; bebidas alcohólicas; telecomunicaciones; y aguas, refrescos y concentrados.

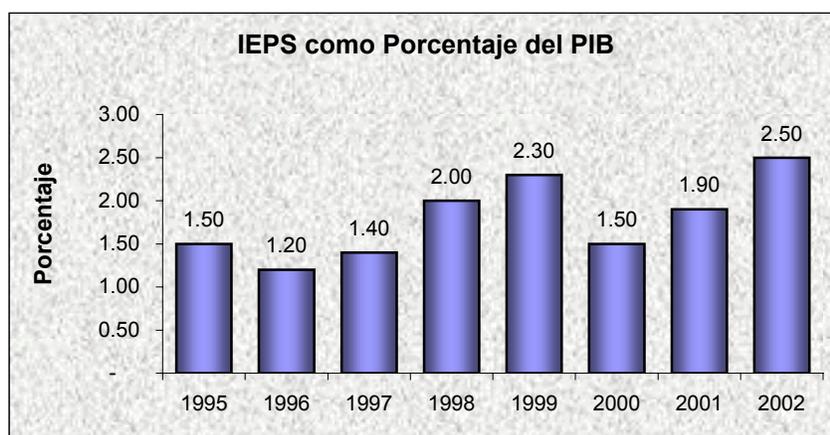
⁴¹ “Problemas estructurales del sistema tributario mexicano”, *op. cit.*

⁴² Eduardo Bonilla Herzog, *op. cit.*



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudio de Finanzas Públicas

De éstos rubros, el más importante es sin duda el Impuesto Sobre Gasolina y Diesel, ya que éste aporta por contribuciones más del 80 por ciento del total del IEPS. En segundo lugar se encuentran el rubro de cervezas y bebidas refrescantes –con el 7.8 por ciento–, seguido de los tabacos labrados, con el 7.6 por ciento del total. El IEPS ha representado en los últimos años un promedio del 2 por ciento del PIB, a pesar de que su recaudación es bastante irregular desde 1990, dichas variaciones van desde 16.3 por ciento de los ingresos en 1995, hasta 20.5 por ciento en 1999, para decrecer en el año 2000 a 14 por ciento de los ingresos tributarios.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudio de Finanzas Públicas

d) Impuesto al Activo (IMPAC)

El Impuesto al Activo (IMPAC) se implantó en México a partir de 1989. Su base incorpora el valor real de los activos fijos, los inventarios y algunos activos financieros. Inicialmente se aplicó la tasa de 2 por ciento sobre las utilidades, con un rendimiento real sobre el capital; sin embargo, luego esta se redujo a 1.8 por ciento para el año 2003, debido a las presiones del sector empresarial.

El nivel de recaudación de dicho impuesto es bajo con relación a otros impuestos; en promedio representa 0.26 por ciento del PIB, debido a que a partir de 1995 las pequeñas y medianas empresas quedaron exentas del pago del IMPAC, si sus ingresos no rebasan el monto señalado en la Ley, en igual situación se encuentran las empresas de nueva creación las cuales tienen 2 años de exención sobre el mismo. Esta es la principal causa por la que su recaudación es tan baja, además de ser un impuesto que no es bien visto dentro del gremio empresarial, por lo que su evasión es significativa.

e) Impuesto sobre Tenencia y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN)

La Tenencia y el ISAN son otros impuestos federales de importancia relativa a pesar de que son impuestos que contribuyen a la recaudación tributaria.

El primero de la Tenencia, grava la propiedad o uso de vehículos automotores, aplicando tasas diferenciales de acuerdo al tipo de vehículo y su antigüedad.

El segundo impuesto, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN), se aplica sobre la enajenación de todos los automóviles nuevos, su recaudación se debe a que las personas que tienen un nivel de ingresos alto deben pagar más. Es decir, al automóvil se le considera como un bien de lujo; la tasa aplicable a este impuesto varía según el valor de la transacción, tomando como base el precio de fábrica del vehículo⁴³.

⁴³ Dirección en Internet: <http://www.bibliojuridica.org.mx>



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas de la H. Cámara de Diputados

La recaudación de ambos impuestos como porcentaje del PIB ha mostrado un comportamiento irregular en razón de los vaivenes de la producción automotriz y del parque vehicular. Su participación en el PIB es muy escasa, apenas el 1 por ciento durante el año 2002, misma cifra que se ha mantenido constante desde 1998.⁴⁴

2. Ingresos No Tributarios

Los ingresos no tributarios son los segundos en importancia dentro de los ingresos del gobierno federal. Estos, han representado en promedio el 32 por ciento, aunque se han notado grandes variaciones en el periodo 1990-2002, principalmente porque una parte de éstos se encuentra compuesta por aprovechamientos y derechos sobre la extracción del petróleo, los cuales dependen de los precios internacionales del crudo.

Este tipo de ingresos se estructura de la siguiente manera⁴⁵:

1. *Contribución de Mejoras*: Son las establecidas en la *Ley de Ingresos de la Federación y en el Código Fiscal de la Federación* a cargo de las personas

⁴⁴ Eduardo Bonilla Herzog, *op. cit.*

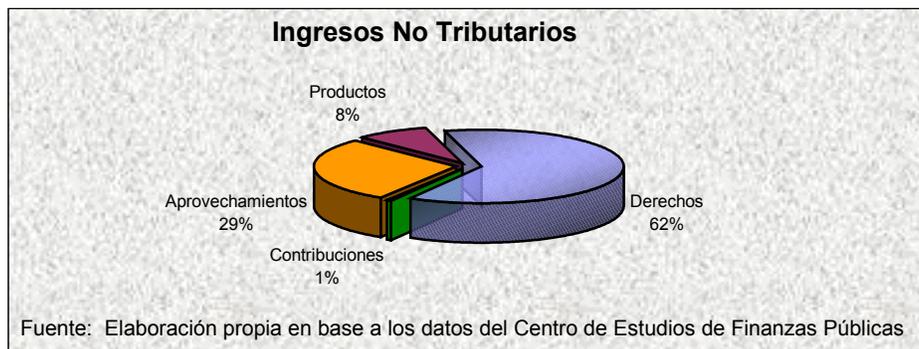
⁴⁵ *Código Fiscal de la Federación del 2003*, Editorial ISEF, versión cosida, artículo 2, p. 3

físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Se captan principalmente por las obras de infraestructura hidráulica.

2. *Derechos*: Son las contribuciones establecidas en la *Ley de Ingresos de la Federación y en el Código Fiscal de la Federación* por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la *Ley Federal de Derechos*.
3. *Productos*: Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, como: explotación de tierras y aguas, enajenación de bienes muebles e inmuebles, intereses de valores, créditos y bonos, etc.
4. *Aprovechamientos*: Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Se destinan a cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión, hasta por el monto autorizado en el presupuesto de la entidad. Dentro de los Aprovechamientos encontramos los recargos, sanciones, gastos de ejecución, indemnizaciones, etc.⁴⁶
5. *Aportaciones de Seguridad Social*. Corresponden a las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.

⁴⁶ *Código Fiscal de la Federación del 2003, op. cit.*, artículo 3, p. 5

Los ingresos no tributarios han representado el 4.9 por ciento del PIB en promedio (1995-2002), de los cuales, los derechos son los más representativos.



Para el año 2002, los ingresos no tributarios representaron el 3.6 por ciento del PIB, mostrando así una disminución porcentual de 1.3 puntos respecto al año anterior (4.9), como se muestra en la siguiente gráfica:



B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS PARAESTATALES

El segundo tipo de ingresos públicos federales son los ingresos de organismos y empresas paraestatales. Estos representan alrededor del 6.1 por ciento del PIB y están conformados por todos aquellos organismos descentralizados y empresas paraestatales del gobierno mexicano que obtienen ingresos por su actividad como empresa con personalidad jurídica propia y por las aportaciones de seguridad social.



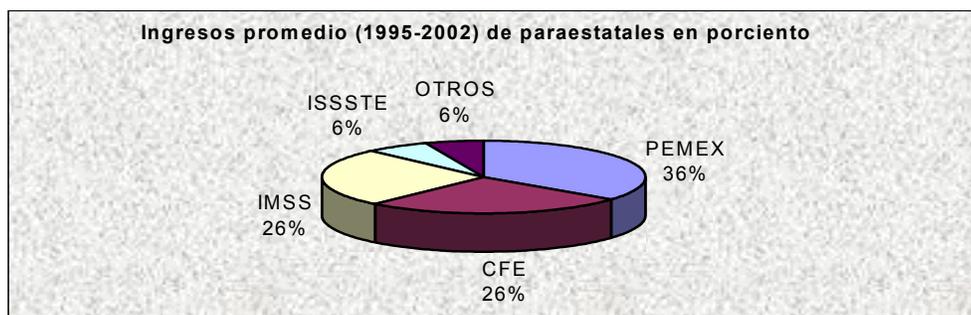
Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas.

De esta forma, los ingresos propios de los organismos paraestatales representan el 75 por ciento y las aportaciones de seguridad social representan el 25 de los ingresos de esos organismos descentralizados y paraestatales.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas

Para explicar esto más detalladamente, se muestran las cuatro empresas y organismos paraestatales más importantes del Estado, así como su participación en términos porcentuales.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas

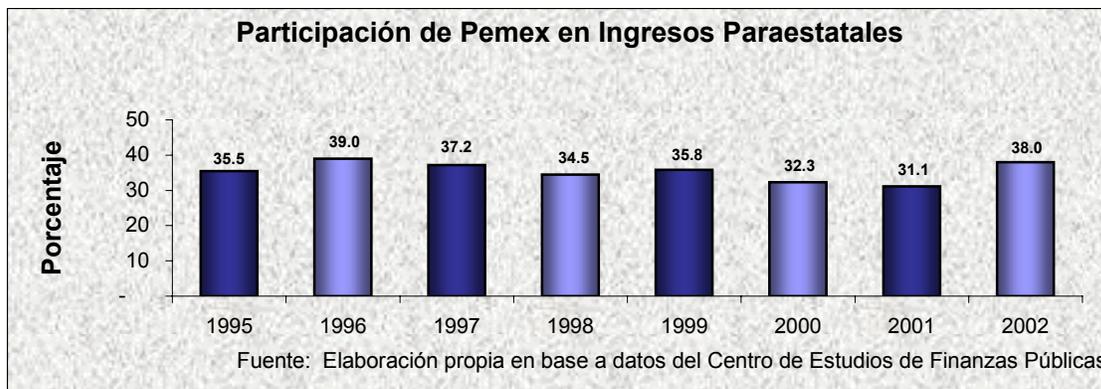
1. Ingresos Propios de Organismos y Empresas

1.1. Petróleos Mexicanos (PEMEX)

PEMEX es la empresa más grande de México y una de las diez más grandes del mundo, tanto en términos de activos como de ingresos. Con base en el nivel de reservas y su capacidad de extracción y refinación, se encuentra entre las cinco compañías petroleras más importantes en el ámbito internacional.

Las actividades de PEMEX abarcan la exploración y explotación de hidrocarburos, así como la producción, almacenamiento, distribución y comercialización de productos petrolíferos y petroquímicos.⁴⁷

Sus ingresos como organismo, representan el 38 por ciento de los ingresos totales de las Paraestatales, con un monto cercano a los 144,000.00 millones de pesos. En términos del PIB, para el año 2002 representó el 2.3 por ciento. Sin embargo, considerando los impuestos y derechos que se derivan de la explotación y venta de petróleo, el total representa aproximadamente el 30 por ciento del total de los ingresos de la Federación⁴⁸.



1.2. Comisión Federal de Electricidad (CFE)

Es la empresa que genera, transmite, distribuye y comercializa energía eléctrica para 20.4 millones de clientes, lo que representa casi 80 millones de mexicanos. Uno de sus objetivos es ofrecer servicios de excelencia a los clientes, garantizando altos índices de calidad en todos sus procesos.

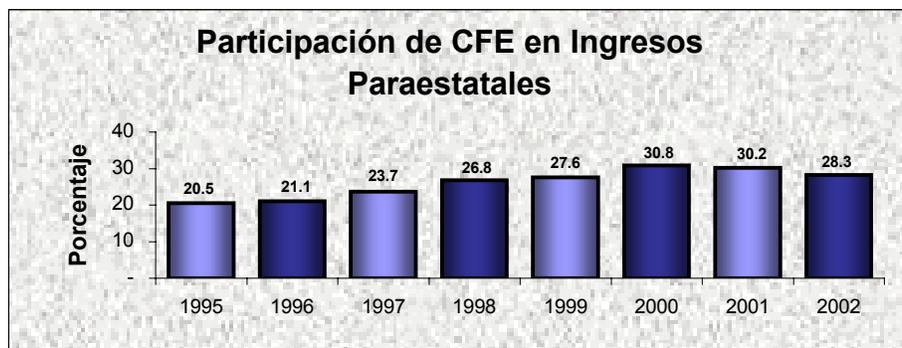
La CFE ofrece el servicio de energía eléctrica en la mayor parte del país, con excepción del Distrito Federal y algunas poblaciones cercanas a éste, donde el servicio está a cargo de Luz y Fuerza del Centro.⁴⁹

⁴⁷ Dirección en Internet: <http://www.pemex.gob.mx>

⁴⁸ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2002.

⁴⁹ Dirección en Internet: <http://www.cfe.gob.mx>

Es el segundo organismo en importancia, ya que contribuye (según datos de 2002), con el 28.3 por ciento del total de los ingresos paraestatales y con el 1.7 por ciento del PIB.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudios de Finanzas

2. Aportaciones de Seguridad Social

A las Aportaciones a la Seguridad Social también se les ha denominado Contribuciones de origen gremial o profesional, porque son los recursos necesarios para cubrir las prestaciones en dinero, las prestaciones en especie y los gastos administrativos del seguro de enfermedades y maternidad, que se obtienen de las cuotas que están obligados a cubrir los patrones y los trabajadores o demás sujetos, como las contribuciones que otorga el Estado.

Es decir, las Aportaciones a la Seguridad Social también corresponden a los recursos con los que el Estado contribuye a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, con una compensación por los servicios de seguridad social que reciben los sujetos beneficiados por aseguramiento de parte de organismos paraestatales.

Por tanto, las Aportaciones a la Seguridad Social comprenden las cuotas obrero patronales, los recargos y los capitales constitutivos a favor del Instituto Mexicano del

Seguro Social (IMSS), del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), el Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA) y los Sistemas de Ahorro para el Retiro (SAR). Por su importancia sólo se hará referencia a dos organismos paraestatales, el ISSSTE y el IMSS.

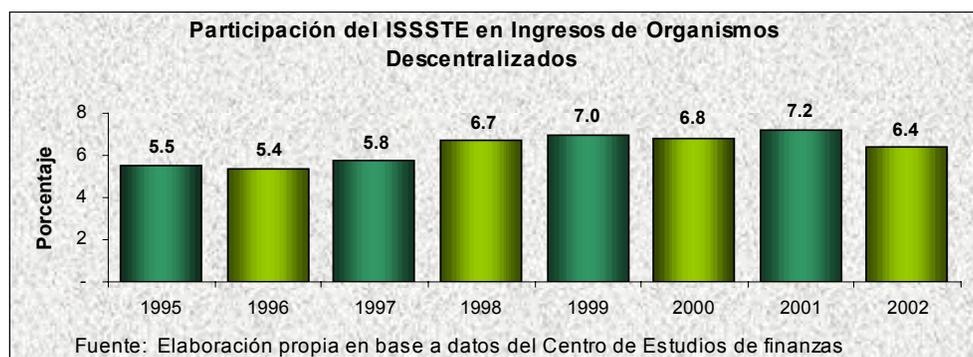
2.1. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE)

El ISSSTE proporciona asistencia social a cerca de ocho y medio millones de habitantes del país, lo que significa que uno de cada diez mexicanos es atendido por la Institución.

El ISSSTE, de acuerdo a su Ley, cubre tanto atención médica, como prestaciones sociales, culturales y económicas, extendiendo estos beneficios a los familiares de los trabajadores y pensionados. Las personas protegidas por el Instituto comprenden a trabajadores al servicio de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, trabajadores de Organismos Públicos que por Ley o por acuerdo del Ejecutivo Federal sean incorporados al régimen, así como a los pensionistas de dichos Organismos.⁵⁰

Los ingresos de este Instituto, sólo representa el 0.4 por ciento del PIB y contribuye con el 6.4 por ciento de los ingresos paraestatales.

⁵⁰ Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en Internet. <http://www.issste.gob.mx>



2.2. Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)

Es el organismo encargado de otorgar a los trabajadores mexicanos, y a sus familias, la protección suficiente y oportuna ante contingencias tales como enfermedades, invalidez, cesantía avanzada y vejez. Simultáneamente, el Instituto actúa como uno de los mecanismos más eficaces para redistribuir la riqueza social y contribuye así a la consecución de la justicia social en el país.



Sus ingresos como organismo independiente, los obtiene de las Aportaciones de Seguridad Social. (Véase gráfica). El Instituto obtiene ingresos propios del 1.69 por ciento, el cual representa el 0.1 por ciento del PIB, aunque si sumamos los ingresos

por aportaciones, recibe el 26 por ciento de los ingresos de Organismos y Empresas paraestatales, lo cual representa el 1.6 por ciento del PIB.

C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS

Este apartado de ingresos comprende los rubros de endeudamiento neto del gobierno federal, interno y externo, menos los superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo.

Los ingresos derivados de financiamiento también incluye otros financiamientos, como el diferimiento de pagos.

D. INGRESOS MUNICIPALES Y ESTATALES

El esquema que opera en la actualidad tiene su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la Ley de Coordinación Fiscal –este último ordenamiento es el fundamento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal– las cuales establecen claramente las atribuciones fiscales de la Federación, los estados y los municipios a través de diversos mecanismos de coordinación⁵¹.

1. División de las Facultades Tributarias⁵²

En la Constitución Mexicana se encuentran claramente determinadas las facultades tributarias para los diferentes niveles de gobierno, las cuales se presentan en el siguiente cuadro:

⁵¹ Eduardo Bonilla Herzog, *op. cit.*

⁵² Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República (IILSEN), “Federalismo Fiscal en México”, Agosto de 2001.

De la Federación
<p>⇒ El Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y para establecer contribuciones especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, y producción y consumo de cerveza.</p> <p>Las entidades federativas participan en el rendimiento de tales contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijan el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica. <i>(Artículo 73, fracción VII y fracción XXIX, inciso 5 subincisos a, b, c, d, e, f y g Constitucional)</i></p> <p>⇒ Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional. <i>(Artículo 131 Constitucional)</i></p>
De los Estados
<p>⇒ Los estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión: Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. <i>(Artículo 118, fracción I Constitucional)</i></p> <p>⇒ Los estados no pueden en ningún caso: gravar el tránsito de personas o cosas que atreviesen su territorio; prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida del territorio, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía; y/o expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. <i>(Artículo 117, fracción IV, V, VI, VII Constitucional)</i></p> <p>⇒ Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.</p> <p>Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. <i>(Artículo 115, fracción IV Constitucional)</i></p>

De los Municipios

- ⇒ Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
- a. Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.
Los municipios podrán celebrar convenios con el estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.
 - b. Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.
 - c. Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.
- Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles. *(Artículo 115, fracción IV Constitucional)*

En materia tributaria nos encontramos que, en nuestro país, el gobierno federal posee una concentración muy elevada de facultades tributarias. Por lo tanto, la mayor parte de los ingresos de los estados y municipios provienen de las participaciones y aportaciones federales, a través del Sistema de Coordinación Fiscal.⁵³

En la actualidad todos los estados están adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), esto ha implicado que los estados y municipios renuncien a muchas de las atribuciones tributarias con las que antes contaban, pero a cambio reciben participaciones y aportaciones federales; además, existen dos reservas: Reserva de Contingencias y la Reserva de Compensación.

En la práctica, las participaciones se consideran como transferencias no condicionadas, mientras que las aportaciones han sido destinadas a fines específicos. A través del actual esquema de Coordinación Fiscal se logró incrementar los recursos destinados a estados y municipios, aunque lo anterior fue

⁵³ Las participaciones y aportaciones federales a los estados y municipios, en algunos casos representan más del 90% de su ingreso ordinario.

posible básicamente debido a las transferencias que realiza la Federación, ya que los ingresos propios se han reducido en gran medida.

Los ingresos estatales propios se componen fundamentalmente por:

- ⇒ Impuesto sobre nóminas.
- ⇒ Impuesto sobre uso y tenencia⁵⁴.
- ⇒ Impuesto sobre alojamiento en Hoteles.
- ⇒ Impuestos sobre loterías.
- ⇒ Impuesto sobre transferencia de propiedad.
- ⇒ Derechos sobre registro público de la propiedad y el comercio.
- ⇒ Derechos sobre servicios catastrales.
- ⇒ Derechos de registro civil.
- ⇒ Derechos sobre certificaciones y legalizaciones.
- ⇒ Derechos sobre los servicios administrativos que presten las dependencias del gobierno del estado.

Por su parte, los ingresos propios municipales se componen fundamentalmente por:

- ⇒ Impuesto predial.
- ⇒ Impuesto sobre adquisiciones de inmuebles.
- ⇒ Impuesto sobre fraccionamientos.
- ⇒ Impuestos sobre anuncios en la vía pública.
- ⇒ Licencias para giros comerciales o industriales.
- ⇒ Derechos sobre agua potable y drenaje.
- ⇒ Licencias.
- ⇒ Derechos de estacionamientos en vías públicas.
- ⇒ Pavimentación.
- ⇒ Alumbramiento.
- ⇒ Recargos.

⁵⁴ Automóviles con más de 10 años de antigüedad.

⇒ Multas.

En la actualidad existen muchas críticas sobre la incapacidad de los estados y municipios para cobrar y administrar sus propios ingresos, por lo cual en varias ocasiones han tenido que delegar sus atribuciones.

Los estados y municipios presentan severas deficiencias en su administración tributaria; ello se refleja claramente en sus niveles de recaudación, que los obliga a depender en gran medida de las transferencias federales –el 80 por ciento de sus ingresos provienen de las transferencias–. Si se compara con los países miembros de la OCDE se puede ver claramente la diferencia, ya que los ingresos promedio de los gobiernos locales son del 19 por ciento del total nacional y 9 por ciento del PIB, mientras que para México, éstos son 6 y 0.5 por ciento respectivamente.⁵⁵

En el ámbito municipal se observa que los problemas todavía son mayores, debido a que la capacitación del personal de gobierno es mínima, lo cual deriva en diversas fallas, tales como la mala administración de los recursos, corrupción, falta de planeación, etc., por lo que se requiere de reformas que corrijan tales problemas.

2. La Descentralización Fiscal

El problema de cómo elevar el monto de ingresos tributarios no implica revisar solamente la estructura del sistema de recaudación fiscal mexicano y conocer sus deficiencias, sino también en la forma como se recaudan los impuestos, para después centrarse en la distribución del ingreso.

Para lograr tales fines, es necesario revisar no sólo los impuestos estatales y municipales, sino también las acciones de descentralización fiscal en México, pues no se trata de un simple problema pecuniario, sino de un asunto relativo al sistema de distribución de competencias, facultades y atribuciones entre los diversos órdenes

⁵⁵ “Los ingresos estatales y municipales”, en Internet: <http://www.bancomer.com.mx/economica/prop/finedo.pdf>

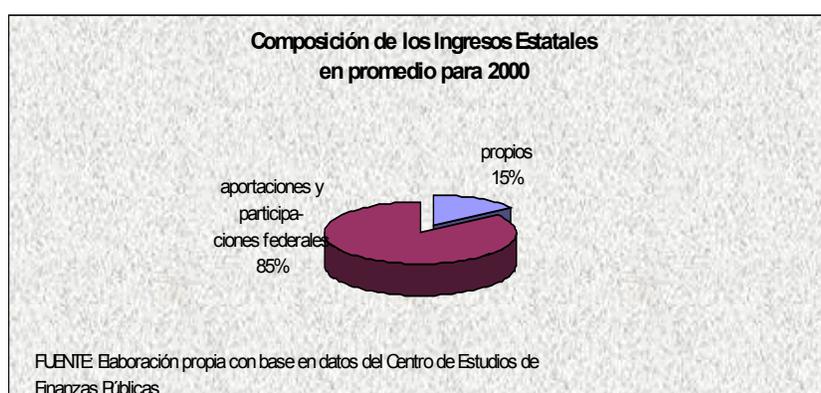
de gobierno; es decir, es un problema que implica estudiar el tema del federalismo, sobre todo en el ámbito fiscal.

De hecho, la baja recaudación fiscal no sólo se debe a la evasión y elusión, sino también de la manera en que están distribuidas las responsabilidades de gasto y cobro de impuestos entre los niveles de gobierno.

Precisamente por ello, existen varias alternativas que pudieran ser viables para el país, las cuales se vislumbran al revisar los modelos democráticos de federalismo que combinan cuatro principios generales:

1. Redistribución de funciones y responsabilidades de gobierno, donde se distribuye de los órdenes locales hacia el centro, y no a la inversa, como ocurre en el sistema de recaudación fiscal de Estados Unidos.
2. Compensación, donde se busca resarcir y equilibrar las diferencias entre los grados de desarrollo económico y social de los integrantes del pacto federal.
3. Coordinación, donde se establecen relaciones intergubernamentales de cooperación, concurrencia y solidaridad, a fin de que la acción de los diferentes niveles de gobierno fortalezca la unidad del Estado, y no su fragmentación o parálisis.
4. Participación ciudadana, donde la sociedad civil y los electores intervienen bajo alguna modalidad en el diseño, instrumentación, evaluación y rendición de cuentas de las políticas públicas federalistas orientadas a satisfacer de manera oportuna, eficiente y razonable las demandas ciudadanas.

De los cuatro principios básicos de los modelos democráticos de federalismo, el que goza de mayor recomendación entre los diferentes sectores (social, político, económico, académico, etc.) es el primero, que se refiere a la redistribución de facultades para lograr un mayor control de lo que se recauda –distribuyendo el ingreso de los órdenes locales hacia el centro–, ya que en la actualidad el promedio de ingresos propios de las entidades federativas es muy bajo, como se observa en la siguiente gráfica:



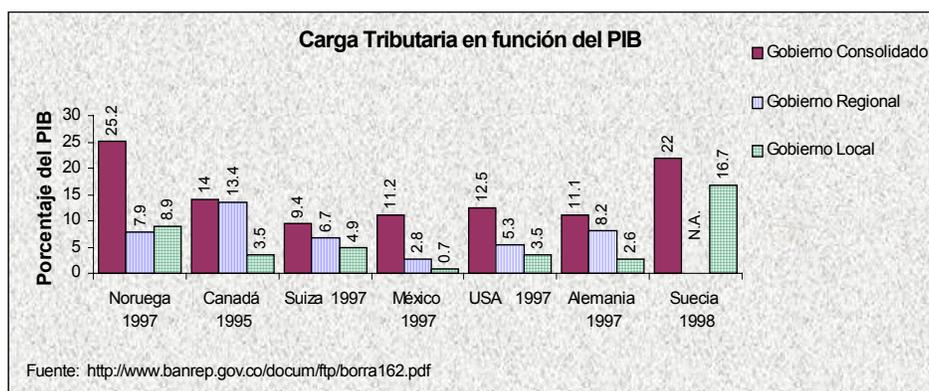
Con base en dichos principios, una reforma contra el centralismo fiscal debe contemplar no sólo la desconcentración del gasto público (tal como se ha venido haciendo con las reformas de los últimos 25 años), sino ante todo la descentralización de las fuentes de ingreso, el crédito público y el patrimonio de los órdenes de gobierno.

Si bien es cierto que la *Ley de Coordinación Fiscal* comenzó a dotar de armonía a los sistemas tributarios federal y estatales, dando uniformidad a la aplicación de contribuciones y a la coordinación con todos los estados en materia de impuestos federales sobre ingresos mercantiles; del impuesto sobre la renta; del ingreso global de las empresas, de causantes menores, intermedios y con base especial de tributación; del impuesto especial sobre embasamiento de bebidas alcohólicas; y del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles y camiones,⁵⁶ también es cierto que

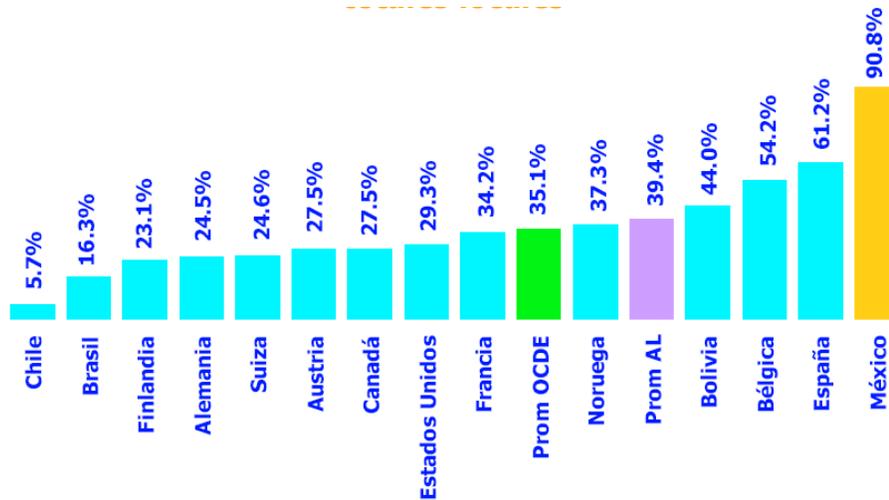
⁵⁶ Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). “La descentralización fiscal en México”, XV Seminario de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile, 27 al 30 de enero del 2003

se deben estudiar las diferentes propuestas en torno al tema del federalismo fiscal, porque el actual *sistema de coordinación fiscal* no solamente ha sido demasiado cuestionado, sino que sigue siendo centralista y se aleja de la tendencia internacional que consiste en dotar de mayores facultades a los gobiernos locales y regionales, al tiempo que el gobierno central disminuye su presencia impositiva.

Por ejemplo, mientras el promedio de los ingresos tributarios de los gobiernos locales respecto al total nacional en América Latina es de 14 por ciento, de 18 por ciento en los países de la OCDE, de 32 por ciento en los Estados Unidos y de 50 por ciento en Canadá, en nuestro país es de apenas 5 por ciento, como puede apreciarse en la siguiente gráfica:



**TRANSFERENCIAS EN EFECTIVO COMO PORCENTAJE
DE LOS INGRESOS TOTALES LOCALES**



FUENTE: SHCP, citado en David Colmenares Páramo. "Ingresos municipales: Realidades y perspectivas del federalismo fiscal en México", FEMICA-BID, Antigua Guatemala, Guatemala, diciembre 12 de 2002

NOTA: En el caso de México las transferencias consideradas no tienen rendición de cuentas. Los datos corresponden a 1999.

Tal descentralización constituye una premisa fundamental para fortalecer los ingresos propios de las entidades federativas, de manera que puedan obtener mayores ingresos tributarios nacionales que coadyuven a satisfacer sus necesidades de gasto y disminuyan la dependencia que estos tienen de las transferencias federales.

Por eso es necesario definir las potestades tributarias propias del ámbito local (entidades federativas y municipios); los retos de la descentralización fiscal; y las diferentes perspectivas que reconocen la necesidad de aumentar el nivel de ingresos en los tres ámbitos de gobierno, a fin de hacer frente a las presiones del gasto.

III. MODELOS DE RECAUDACIÓN TRIBUARIA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

A. EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS⁵⁷

En la segunda mitad de los años ochenta se observó la ruptura del paradigma fiscal que había sido la base de los sistemas impositivos en los países industriales avanzados desde que terminó la Segunda Guerra Mundial, e incluso antes en algunos casos.

Ese paradigma, que tuvo su origen más reciente en la política económica keynesiana y la necesidad de financiar la construcción del Estado de Bienestar, se basaba en el predominio del principio de equidad sobre cualquier otro y sus corolarios, eran los siguientes: tributación con base en la capacidad de pago, progresividad y preferencia por los impuestos directos en lugar de los indirectos.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) constituía el eje del sistema por su potencia recaudatoria y carácter de estabilizador automático.

El ascenso o consolidación de gobiernos conservadores en Estados Unidos y el Reino Unido, así como el renacimiento de las ideologías vinculadas a esa práctica política, terminaron por dar una salida al problema fiscal que, a partir del impulso Thatcher-Reagan, se plasmó en las reformas de los años ochenta –el Reino Unido

⁵⁷ *Cfr.* Julián Arévalo y Teodoro Córdón. “Reflexión sobre los sistemas impositivos Iberoamericanos”, Instituto de Estudios Fiscales, citado en: Raúl Junquera Varela. “Sistemas tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica”, Grupo de Trabajo de Relaciones Internacionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Enero 2001.

en 1984, seguida de U.S.A. en 1986– y en los primeros años de los noventa, afectando a numerosos países de distintos niveles de desarrollo.

Desde la segunda mitad de la década de los ochenta, hasta la actualidad, los países miembros de la OCDE, así como la mayoría de los países en desarrollo y las economías en transición, pusieron en práctica reformas profundas en sus sistemas tributarios.

En cuanto a la estructura del cuadro tributario, ésta ha permanecido sin mayores variaciones a lo largo del proceso reformista. Sin embargo, los reajustes comenzaron a darse –aunque no homogéneos– en la importancia relativa a las diferentes figuras impositivas, con una ligera tendencia al aumento de la imposición indirecta sobre el consumo, basada en la implantación universal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyas alícuotas tendieron a aumentar a lo largo de la década.

Las principales aportaciones de la reforma fiscal de los ochenta, en los países industriales avanzados, se han enfocado, primeramente, en lo que podría calificarse de saneamiento y simplificación de los distintos impuestos, y de la gestión tributaria, sobre todo en el impuesto que grava la renta: reducción de tipos marginales, simplificación de tarifas, revisión y reducción de gastos fiscales y ampliación de las bases imponibles. En este último caso, a través de la sujeción al impuesto de rendimientos en especie, pagos por desempleo y supresión de deducciones y compensaciones, entre otras.

Al mismo tiempo, se ha formalizado la ruptura del carácter sintético del IRPF, tendiendo a independizarse de la tarifa general los rendimientos y ganancias de capital, que pasan a tributar en régimen de tarifa única, con una significativa reducción de la carga fiscal que pudiera corresponderles por aplicación de la tarifa general. De cualquier manera, la brecha abierta por las rentas del capital, se ha seguido por otros rendimientos, como los de actividades económicas.

El resultado de este proceso de reformas en los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en ningún caso puede calificarse de revolucionario, al contrario, la presión fiscal⁵⁸ global se ha mantenido, con ligeras diferencias, en todos los países. Sólo Suecia, y en menor medida Noruega, el Reino Unido, Australia y Bélgica, entre los miembros de la OCDE, han tenido decrementos significativos entrados los años noventa.

A pesar de lo anterior, se trata de reformas fiscales que en su mayoría han resuelto los equilibrios internos con un esquema presupuestariamente compensado; de manera que las sucesivas reducciones de las tarifas que se practican en la imposición directa, han encontrado siempre contrapartida en un conjunto de medidas (extensión de bases gravables, eliminación de exenciones, bonificaciones, deducciones, incremento de la imposición indirecta, etc.) capaces de contrarrestar las pérdidas recaudatorias ocasionadas.

Dichos equilibrios internos se han dado principalmente en lo que se refiere a la equidad horizontal en los Sistemas Fiscales y la neutralidad de los impuestos, así como con una presencia mayor de las contribuciones sobre productos, bienes y operaciones, en perjuicio de las que gravan a las personas y las rentas.

Algunas de las características básicas de reformas fiscales aplicadas por los países de la OCDE durante el período 1980 a 2000 son las siguientes⁵⁹:

- ⇒ Reducción de las tarifas en los impuestos indirectos.
- ⇒ Preferencia por impuestos menos altos y más anchos.
- ⇒ Intensificación de los Impuestos sobre los Bienes y Productos.
- ⇒ Reducción de los Impuestos sobre las Personas y Rentas.

⁵⁸ La presión fiscal o tributaria se refiere a lo que representa la recaudación como porcentaje del PIB. Si la recaudación por ingresos al consumo representa una mayor proporción sobre el PIB que la de los impuestos sobre la renta, significa que los consumidores soportan más presión tributaria que las empresas.

⁵⁹ Informe de la Comisión de Expertos nombrados por el PSOE para elaborar una propuesta sobre la reforma del IRPF. “Una alternativa fiscal para España”, 10 de mayo de 2002, en Internet: http://www.datadiar.com/actual/reformairpf/informeexpertos_irpf.pdf

⇒ Preocupación por mantener la suficiencia financiera del sistema.

Las modernas reformas fiscales en los países de la OCDE han comenzado a tener un mayor impulso con la generalización de un esquema o Modelo Tributario denominado “Modelo Extensivo”, el cual se basa, fundamentalmente, en la reducción de tarifas y extensión de las bases. A partir de su aplicación (años ochenta), vino un periodo de estabilidad para los sistemas impositivos, con cambios estructurales poco importantes y limitadas variaciones en las participaciones impositivas y en la presión fiscal total.

Pero, a partir de la década de los noventa, diversos factores comenzaron a alterar dicha estabilidad impositiva. La principal de estas influencias ha sido ejercida por efecto de la competencia fiscal internacional, como consecuencia de la globalización económica, la cual ha implicado un proceso de apertura comercial; y de multiplicación de las operaciones mercantiles⁶⁰.

Además, el desarrollo de la economía cibernética comenzó a generar problemas importantes de seguridad fiscal, multiplicando las operaciones transfronterizas y limitando la soberanía fiscal de las administraciones tributarias, pues se empezaron a ocultar conocimientos de algunas referencias básicas, como: sujeto pasivo, residencia fiscal, etc.⁶¹

Por tanto, el cambio de paradigma fiscal, a partir de los ochenta ha alcanzado a los principios básicos de los Sistemas Fiscales. A la cabeza se sitúan ahora los de neutralidad, equidad horizontal y eficiencia económica, con un nuevo énfasis en el fomento y movilización del ahorro. Detrás de este cambio de principios, que ha supuesto el abandono en la práctica del principio de equidad vertical, late el escepticismo, fundado o utilizado como argumento ideológico acerca de la capacidad

⁶⁰ Alberto Gago Rodríguez y Fidel Picos Sánchez. “Modelo dual de IRPF y equidad: Nuevas consideraciones”, Universidad de Vigo, octubre 2002, p. 2

⁶¹ *Ibid.*

redistributiva de la política fiscal, por el lado de los ingresos, a favor de los grupos sociales más desfavorecidos.

Las medidas adoptadas por los distintos países han sido tan parecidas, que se ha producido una clara convergencia de los sistemas fiscales vigentes. Analizadas por Alvarez Villamarín, del Río Otero y Gago Rodríguez en una comunicación presentada al V Encuentro de Economía Pública, celebrado en Valencia en 1998, estos autores defienden que, frente a los cuatro Modelos Tributarios existentes hasta 1980 – anglosajón, escandinavo, latino y centroeuropeo⁶²– hoy en día sólo podría hablarse de dos, anglosajón y “general”, ya que el proceso de convergencia no ha terminado todavía.

A pesar de que el ambiente fiscal en el que han tenido que moverse los sistemas tributarios durante los últimos años está siendo influido por muchos factores, diversos investigadores en el ramo hacendario concuerdan en que la evolución de los

⁶² **El Modelo Anglosajón:** Es un modelo de financiación local que se basa en el Impuesto sobre la Propiedad Inmueble, con cuotas muy elevadas.

El Modelo Nórdico Europeo: El elemento principal de financiación local proviene de un Impuesto Sobre la renta, establecido como recargo sobre la cuota del Impuesto Central.

El Modelo Germánico o Continental: Fue implantado en Alemania y Austria, donde el peso de la financiación local proviene de la participación de uno o varios de los grandes impuestos del Estado: Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, impuesto sobre el valor añadido, etc.

El Modelo Latino: La financiación local se apoya en varios impuestos propios, a la vez que se contempla la posibilidad de la participación en tributos de otras Administraciones. Concretamente en España dentro de los ingresos impositivos, el peso porcentual de las distintas figuras es el siguiente:

- ⇒ 16.75% IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles), el hecho imponible es la propiedad urbana y rústica.
- ⇒ 6.87% IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas), el hecho imponible es el mero ejercicio de actividades económicas, a partir de indicadores estándar (elementos tributarios) y con amplia autonomía de decisión para los gobiernos locales.
- ⇒ 5.30% IVTM (Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica), el hecho imponible es la propiedad de vehículos.

Estos tres impuestos son de carácter obligatorio para los municipios y están obligados a exigirlos a sus ciudadanos, según lo señale la Ley de Haciendas Locales.

- ⇒ 3.96% ICO (Impuesto sobre Construcciones y Obras), el hecho imponible lo constituyen las obras que se realizan por los ciudadanos, empresas y entidades en el término municipal.
- ⇒ 2.80% Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, conocido como impuesto de plusvalía.

Estos dos últimos son patentativos de los municipios. Los cinco impuestos referidos, junto con las tasas y precios públicos, son establecidos por cada municipio para sufragar servicios públicos de suministro y distribución de agua potable, red de saneamiento, recogida de residuos sólidos y basuras, servicios sociales, etc.; además, cabe señalar que más del 50% de la financiación de los municipios proviene de la participación en los ingresos del Estado, de las Comunidades Autónomas e ingresos patrimoniales.

sistemas fiscales, sólo en el caso de los países de la OCDE, se ha organizado en tres Modelo Tributarios básicos:

1. *El Modelo Extensivo*, que ha sido el dominante durante los últimos 15 años y se ha aplicado en los países industrializados, como Estados Unidos y actualmente España.
2. *El Modelo de Reforma Fiscal Verde*, que introdujo la imposición ambiental, y ha sido aplicado por la mayoría de los países Europeos y de la OCDE, como: Suecia, Alemania, Gran Bretaña, Dinamarca, Holanda, Finlandia y Noruega.
3. *El Modelo Dual*, que ha surgido en respuesta a los retos de la globalización y la competencia fiscal internacional, y ha sido aplicado principalmente por Suecia.

1. Modelo Extensivo

Desde que Estados Unidos y el Reino Unido pusieron en práctica procesos reformistas intensos en el bienio 1984-1986, prácticamente todos los países avanzados han modificado su sistema fiscal siguiendo pautas parecidas, en una especie de "*efecto dominó*" que ocupó un lugar muy destacado en las agendas políticas de aquellos años y que ha tenido continuidad durante la década de los noventa. En general, estos cambios han seguido un modelo uniforme, el denominado Modelo Extensivo, esquema compensatorio que se ha convertido en la fórmula dominante, sobre todo en el ámbito de los países avanzados⁶³.

Los países que lo aplicaron en la década de los ochenta, han mantenido sus sistemas fiscales estables (durante los noventa) y aquellos que no habían asimilado sus características, las han estado aplicando durante los últimos años, empleando sus pautas con gran fidelidad.

⁶³ Los países que han aplicado desde el 2001 el Modelo Extensivo, han sido: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido y Suecia. (Cfr. "Informe de la Comisión de Expertos...", *op. cit.*)

Las medidas que se toman en el Modelo Extensivo son la reducción de las tasas marginales máximas del IRPF y de las tasas estándar del Impuesto de Sociedades (IS), destacando la neutralidad recaudatoria; además, deben extenderse las bases imponibles, eliminar los tratamientos preferenciales, reducir los incentivos, reducir el número de tramos y tasas en la tarifa del IRPF, e incrementar las tasas mínimas del IVA.

De acuerdo con Julio Segura⁶⁴, el Modelo Extensivo se caracteriza por las siguientes reformas fiscales⁶⁵:

- ⇒ En los impuestos directos se reducen los tramos y tipos marginales máximos, y se eliminan los tratamientos preferentes e incentivos fiscales.
- ⇒ En los impuestos indirectos, se amplía la base gravable y se fortalece el IVA.

El resultado final de su aplicación no ha sido una reducción de la presión tributaria, sino su mantenimiento o incluso aumento –como puede apreciarse en el siguiente cuadro– así como un cambio en la estructura de los ingresos públicos en contra de los impuestos directos y a favor de los indirectos⁶⁶.

⁶⁴ Julio Segura es *Catedrático de Análisis Económico en la U. Complutense y Consejero del Banco de España*, publicó: “El sector público en las economías de mercado. ¿Qué hemos aprendido a fines del siglo XX?”, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 2000.

⁶⁵ Alejandro Estruch Manjón. “Estado de bienestar, desigualdad y redistribución: algunos datos e ideas en el cambio de siglo”, Universidad de Barcelona, en Internet: http://www.ub.es/graap/WP0801_Estruch.pdf

⁶⁶ *Ibid.*

Aumento de la Presión Tributaria con la aplicación del Modelo Extensivo (1980 - 1996)	
PAÍS	PORCENTAJE
España	9.9
Estados Unidos	1.0
Finlandia	9.6
Italia	10.9
Japón	3.1
Nueva Zelanda	5.2
Portugal	8.6
Suecia	1.0

FUENTE: Alejandro Estruch Manjón. "Estado de bienestar, desigualdad y redistribución: algunos datos e ideas en el cambio de siglo", Universidad de Barcelona, en Internet: http://www.ub.es/graap/WP0801_Estruch.pdf

2. Modelo de Reforma Fiscal Verde

Este modelo se considera como la Segunda Fase del Modelo Extensivo y tiene como objetivo seguir con las reducciones en las tasas impositivas más elevadas. La Primera Fase del Modelo Extensivo, descrita anteriormente, tenía limitadas medidas de extensión de bases gravables y de eliminación de excepciones⁶⁷.

Este modelo de reforma, además de ser coherente con los principios fiscales dominantes, (impuestos indirectos, aplicados sobre productos y consumos, sin preocupación por la equidad vertical y con aplicación relativamente sencilla), puede generar beneficios adicionales que serían incluso superiores a los obtenidos con la receta de la primera fase, ya que a las ganancias de eficiencia derivadas de las nuevas reducciones en las tasas máximas, podrían adicionarse otras ganancias de naturaleza estrictamente ambiental, derivadas del carácter corrector de los impuestos ambientales⁶⁸.

Por lo tanto, los impuestos ambientales pasan a convertirse en actores principales de los cambios tributarios, asumiendo un papel central en la alteración de los equilibrios

⁶⁷ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez. "Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas", Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, en Internet: <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>

⁶⁸ *Ibid.*

impositivos en el mismo sentido –aunque con mayor intensidad– que el Modelo Extensivo en su primera fase.

El Modelo de Reforma Fiscal Verde constituye una variante que cuenta detrás con la aprobación institucional de la Unión Europea y con la experiencia acumulada por un número importante de países avanzados que decidieron utilizar tales propuestas reformistas durante la década de los noventa⁶⁹.

El modelo ha predominado en los países nórdicos durante la primera mitad de los noventa y, a partir de 1996, en otros países como Alemania, Italia y el Reino Unido⁷⁰. Algunas de las políticas a aplicar con la Reforma Verde son:

- ⇒ Reducción de las tasas marginales máximas del IRPF.
- ⇒ Adaptación e incremento de tasas específicas de los impuestos especiales vigentes.
- ⇒ Incorporación de los nuevos impuestos ambientales: Impuesto sobre Energía, Impuesto sobre el Transporte o el Impuesto sobre la Contaminación.

La mayoría de los países que han llevado a cabo el Modelo Verde, han centrado siempre importancia a un impuesto genérico y potente de base energética (Impuesto sobre Hidrocarburos), que se completa con diferentes impuestos específicos sobre residuos, fertilizantes, pesticidas, etc. Las variantes que admite esta solución son de naturaleza exclusivamente técnica y tienen que ver con la situación de partida de la tributación energética en cada país⁷¹.

⁶⁹ Alberto Gago Rodríguez, *op. cit.*

⁷⁰ Los países que han incorporado a su sistema fiscal impuestos ambientales, pero sin formar parte de una propuesta fiscal de reforma verde, son: Bélgica, Estados Unidos y Suiza. Y los que han incorporado impuestos como parte de una propuesta global de Reforma Fiscal Verde, son: Alemania, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega y Suecia. (Cfr. Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez, *op. cit.*)

⁷¹ Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*

Este carácter central de los impuestos energéticos es imprescindible para cualquier modelo por dos motivos: porque sitúa en el ámbito del consumo energético los compromisos asumidos por los países comunitarios en el *Protocolo de Kyoto*; y porque los energéticos son los únicos impuestos ambientales con potencia recaudatoria para posibilitar el trueque que propone la Reforma Fiscal Verde⁷².

De esta manera, un tributo se considera ambiental si tiene capacidad para alterar las conductas de los agentes en un sentido favorable al medio ambiente y desde el lado del ingreso⁷³.

El hecho de que casi todos los países de la OCDE hayan incorporado los impuestos ambientales a sus Sistemas Fiscales, pero no siempre en conexión con una estrategia reformista general, se debe posiblemente a la desconfianza de poder asumir riesgos con un nuevo sistema fiscal más profundo⁷⁴.

Con el Modelo de Reforma Fiscal Verde, la imposición ambiental asume la función de enfrentar nuevas reducciones de tasas máximas realizadas en los impuestos sobre la renta, incluyendo el IRPF, el IS y las cotizaciones sociales, todo ello en un marco de neutralidad presupuestaria.

3. Modelo Dual

El modelo consiste en reformar el IRPF, siguiendo tres objetivos básicos que han tomado como patrón países como, Suecia, Noruega, Finlandia y Holanda⁷⁵:

1. Aligerar la tributación de las rentas del capital y utilizar los impuestos directos como un medio para asegurar recaudación y captar nuevas bases gravables en un marco internacional fuertemente competitivo.

⁷² Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*

⁷³ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez, *op. cit.*

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ Bélgica, Irlanda, Portugal e Italia sólo han aplicado las tarifas proporcionales del Modelo Dual.

2. Mantener la eficiencia y la reducción de las tarifas de los impuestos.
3. Simplificar al máximo la estructura de los actuales impuestos sobre la renta, recurriendo a fórmulas proporcionales (un solo tramo – una sola tasa), combinadas con tarifas progresivas de estructura simple.

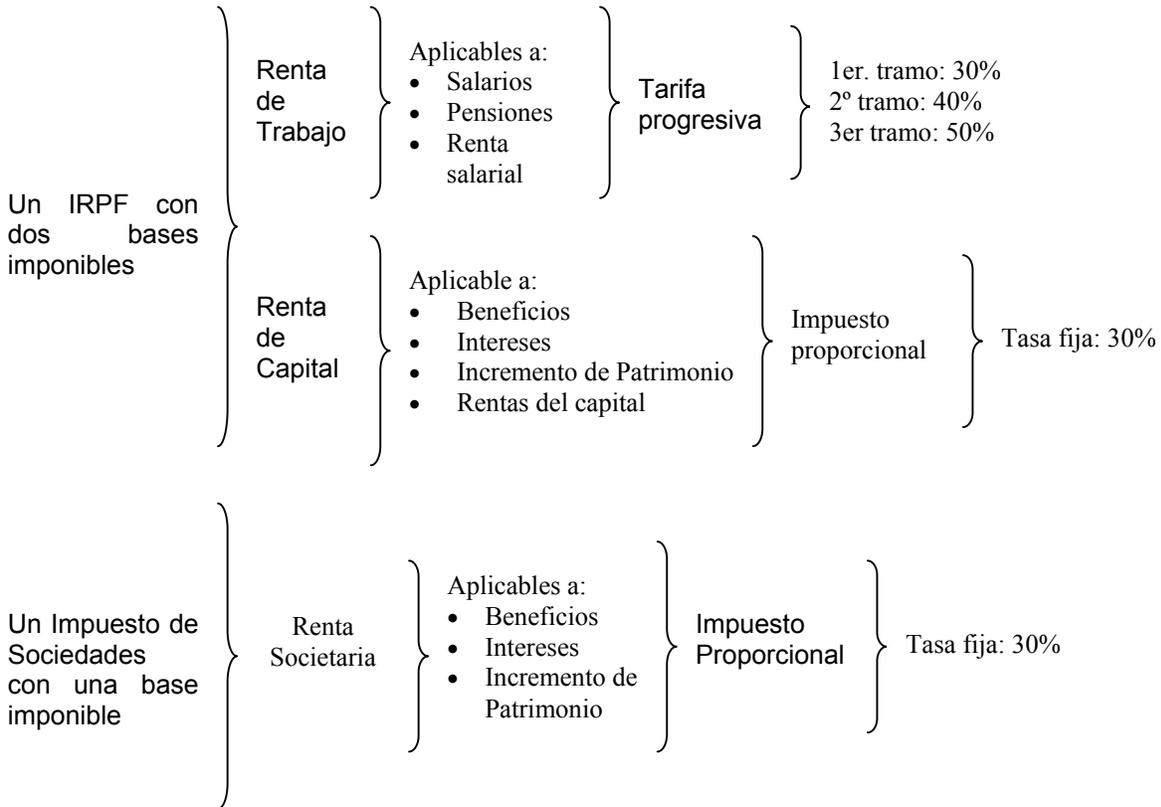
Estos objetivos pueden concretarse en tres criterios de diseño tributario:

1. Separar las rentas sometidas en dos grupos o bases: Rentas del trabajo (sueldos y salarios, rentas laborales en especie, pensiones, beneficios sociales y parte de los beneficios de las actividades económicas atribuibles al trabajo de sus titulares) y rentas del capital (parte de los beneficios de actividades económicas atribuibles al capital, dividendos, alquileres, intereses e incrementos patrimoniales).
2. Aplicar a estas bases tratamientos diferenciados: A la base de las rentas del capital, una tasa fija; a la base de los rendimientos del trabajo, una tarifa reducida de 2 ó 3 tramos y una tasa marginal máxima mayor que la aplicada a las rentas del capital.
3. En la versión estándar de este modelo, todas las rentas del capital se tratan por igual en el IRPF.

El siguiente esquema ilustra con un ejemplo el Modelo Dual estándar⁷⁶ con sus características técnicas:

⁷⁶ El Modelo Dual puede aplicarse en su forma pura o estándar y encubierta. La diferencia entre las dos formas consiste en que la tributación de las rentas del capital en los modelos duales puros, suele ser mayor que en muchos de los modelos encubiertos, pues en este último sólo determinadas rentas del capital reciben un tratamiento diferenciado. En el modelo puro, el tipo fijo aplicado sobre la base que afecta a la renta del capital en el IRPF, se hace coincidir con el tipo estándar del IS. Ambos modelos, a su vez, coinciden con el tipo marginal mínimo aplicado sobre la base salarial.

Funcionamiento de la Imposición sobre la Renta en un Modelo Dual



FUENTE: Alberto Gago Rodríguez y Fidel Picos Sánchez. "Modelo dual de IRPF y equidad: Nuevas consideraciones", Universidad de Vigo, octubre 2002, p.5

La característica más relevante del impuesto dual es que no todos los ingresos se gravan de la misma forma, porque mientras las rentas del trabajo tributan a tasas marginales progresivas, las rentas del capital lo hacen a una tasa proporcional reducida. Además, la tasa única que grava las rentas de capital coincide con la tasa proporcional del Impuesto sobre Sociedades⁷⁷.

⁷⁷ José María Durán Cabré. "Impuesto lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de simulación", Universidad de Barcelona, Departamento de Economía Política y Hacienda Pública, Barcelona, en Internet: <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/dual.pdf>

El impuesto dual, a diferencia del impuesto lineal,⁷⁸ rompe con la idea tradicional de fijar impuestos globales sobre la renta que graven por igual todas las rentas⁷⁹. Cabe señalar que las características de este impuesto no se han comenzado a aplicar con puntualidad en ningún país, aunque en Europa existen varios países que recientemente han efectuado reformas en sus impuestos personales sobre la renta y en apariencia hacen pensar que se están aproximando al Modelo de Impuesto Dual, aunque la mayoría de ellos se aleja notablemente⁸⁰.

B. OTRAS VARIANTES DE REFORMA TRIBUTARIA

Aparte de los Modelos Tributarios que han sido las tendencias seguidas internacionalmente desde 1980 por la Unión Europea (UE), en los últimos 15 años se han dado otras recomendaciones de parte de ésta y del sector académico. Estas últimas se han presentado a manera de Ideas de Reforma Radical a los Sistemas Fiscales.

Dichas ideas radicales se basan, esencialmente, en los principios de eficiencia, equidad y sencillez administrativa que han sido la inspiración de muchas reformas fiscales llevadas a cabo en los países de la OCDE. Algunas ideas tienen el rasgo común de mantener una base sin deducciones y beneficios fiscales.

Entre las recomendaciones de la UE y el sector académico se encuentran las siguientes:

⁷⁸ En el impuesto lineal toda la renta de los individuos se integra en una única base imponible. (*Cfr., Ibid.*)

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ Instituto de Estudios Fiscales. “Informe para la reforma del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”, Comisión para la reforma del IRPF, Madrid, 3 de abril 2002, en Internet: http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/LibrossBlancos/libroblanco2002_IRPF.pdf

1. Recomendaciones de la OCDE.
2. Variante Hall Rabushka (Flax Tax o impuesto sobre el consumo).
3. Impuesto Lineal sobre la Renta.
4. Variante Atkinson (renta básica universal).
5. La Curva de Laffer.

1. Recomendaciones de la OCDE

Las recomendaciones de la OCDE, en materia de reforma fiscal, no definen de manera directa un modelo óptimo, y tampoco aconsejan a los países miembros una propuesta cerrada de cambio fiscal para los próximos años. Sin embargo, esta Organización ha sido tradicionalmente mucho más precisa. Las medidas que recomienda son:

- ⇒ Asumir la suficiencia financiera del Estado, de manera que se consiga un resultado presupuestario neutro.
- ⇒ Reforzar los objetivos de neutralidad de los Sistemas Fiscales, lo que es consistente con una mayor equidad horizontal.

Es decir, la aplicación de tales recomendaciones implica los siguientes cambios a los Sistemas Fiscales⁸¹:

1. Reducir la presión fiscal ejercida sobre las rentas salariales por medio de las cotizaciones sociales, evaluando las consecuencias de un Impuesto Salarial.
2. Eliminar privilegios fiscales y disminuir el uso de incentivos a determinadas fórmulas de ahorro (vivienda, planes de pensiones), a fin de lograr equidad, neutralidad y eficiencia en el sistema.

⁸¹ Se tienen datos de que las recomendaciones de la OCDE fueron aplicadas entre los países avanzados y, sobre todo, recientemente en España (*Cfr.* Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*)

3. Incrementar el peso de la Imposición sobre el Valor Agregado y sobre consumos específicos. La aplicación del IVA debe ser más uniforme y extensa, y debe limitarse la aplicación de tasas reducidas o nulas.
4. Incorporar nuevos impuestos ambientales. Como hemos visto, la inclusión de estas figuras en el marco de la Reforma Fiscal Verde puede permitir la reducción del costo fiscal del trabajo.
5. Mayor papel del Impuesto sobre la Propiedad, actualmente con un peso limitado en el ámbito internacional. Este cambio puede realizarse con una combinación de incremento de tasas y mejoras en la definición de registros y valores. Estratégicamente es un elemento reformista importante, puesto que permite compensar la reducción de carga fiscal sobre el trabajo y mejorar los niveles de equidad del sistema.
6. Mayor nivel de neutralidad en los impuestos empresariales para favorecer el financiamiento con capital propio y evitar la doble imposición de los beneficios repartidos.
7. Realizar cambios institucionales que promuevan la cooperación internacional, con la finalidad, sobre todo, de asegurar el intercambio de información, necesario para someter a gravamen las rentas del capital financiero y evitar los tratamientos preferenciales para no residentes.

2. Variante Hall Rabushka (*Flax Tax* o impuesto sobre el consumo)

Esta idea se desarrolló a partir de 1983 para el caso de Estados Unidos,⁸² y se trata de un Impuesto sobre el Consumo o el Gasto, similar a un Impuesto sobre el Valor

⁸² También la han desarrollado países como Reino Unido y Suecia (*Cfr.* Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit*)

Agregado, con una importante modificación que permite su personalización y la consiguiente introducción de un cierto grado de progresividad.

El IRPF y el IS actuales se sustituyen por dos nuevos impuestos. En primer lugar, bajo el *Flat Tax* –en adelante FT– las empresas pagan un impuesto a tasa única que en la propuesta de Hall y Rabushka es igual al 19 por ciento sobre la diferencia entre las ventas totales y las adquisiciones de todo tipo de bienes y servicios intermedios, como en un Impuesto sobre el Valor Agregado que se recauda por el método de sustracción.

La diferencia con un Impuesto sobre el Valor Agregado es que el FT permite también a las empresas deducir los salarios, aunque no las remuneraciones en especie.

Los salarios y las pensiones se gravan, independientemente, a la misma tasa impositiva única de las empresas para introducir un mínimo personal y familiar, de manera que los individuos de bajos ingresos queden exentos al menos de este componente personal del FT. Así, todas las demás deducciones de los actuales IRPF –por vivienda, donaciones, etc.– y las complicaciones que introducen los rendimientos en especie, quedarían eliminadas.

En cuanto al IS, el impuesto sobre empresas del FT es radicalmente distinto del IRPF, ya que por un lado todas las empresas, y no sólo las sociedades mercantiles, están obligadas a cumplirlo; y por otro, la base gravable es muy distinta de la del IS actual.

Para comprender las consecuencias distributivas del FT, es preciso entender bien las diferencias entre la incidencia de este impuesto y la del Impuesto sobre la Renta habitual. La mejor forma de aproximarse al problema, consiste en ligar el impuesto a las fuentes de renta; de esta manera, puede verificarse que la base de cualquier Impuesto sobre el Consumo, incluye los salarios y las mercancías acumuladas (*stock* de capital) existentes en el momento de su introducción.

Las políticas a seguir en la implantación de la Variante Hall Rabushka o *Flax Tax* pueden resumirse como se muestra a continuación:

VARIANTE HALL- RABUSHKA⁸³
<p>⇒ Sustitución de los actuales IRPF e IS por dos nuevos impuestos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Un impuesto sobre sueldos, salarios y pensiones a tasa fija del 19%.• Un impuesto sobre sociedades, aplicado según un criterio de gasto, que gravaría todo el resto de rentas a la misma tasa fija del 19%, utilizando una fórmula tipo valor añadido de cálculo (ventas, menos salarios y compras).

Finalmente, las ventajas a favor de esta idea de reforma, que ha tenido un eco notable en algunos ámbitos políticos de Estados Unidos, consisten en lo siguiente:

- ⇒ En el terreno de la eficiencia, como todo Impuesto al Consumo, el FT suprime por completo los desincentivos al ahorro y la inversión, eliminando de raíz las dificultades tanto del gravamen de las rentas de capital y las ganancias patrimoniales en el IRPF, como la estimación de la depreciación del capital físico en el IS que deben afrontar estos impuestos en la situación actual.
- ⇒ El FT conlleva una simplificación sustancial; por ejemplo, el hecho de que el Impuesto sobre Salarios y Pensiones quepa en una tarjeta postal se ha utilizado publicitariamente al máximo por los defensores de este esquema.

3. Impuesto Lineal sobre la Renta

En el impuesto lineal toda la renta de las personas se integra en una única base gravable, o bien, con una tasa única y un mínimo exento elevado. Este impuesto puede ser visto como una variante del Modelo Extensivo llevado a sus últimas consecuencias, ya que la reducción progresiva de los impuestos en el Modelo

⁸³ Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*

Extensivo, con reducciones sucesivas de tasas y tramos, conduce de manera natural al impuesto lineal.⁸⁴

De hecho, los fundamentos de esta propuesta, introducida por autores, como Lagares (1985); González-Páramo (1986); o Fuentes Quintana (1987), tienen que ver, fundamentalmente, con los aspectos de eficiencia, equidad horizontal y sencillez administrativa que fueron la inspiración de la reforma fiscal en los países de la OCDE⁸⁵.

El valor del impuesto lineal único puede variar según las circunstancias personales y familiares del contribuyente; es decir, se establece una definición extensiva de renta y se eliminan todos los tratamientos especiales a fin de evitar distorsiones, simplificar el impuesto y mejorar la equidad horizontal en la recaudación.

El impuesto lineal se puede resumir de la siguiente manera:

IMPUESTO LINEAL SOBRE LA RENTA⁸⁶
⇒ Drástica simplificación del actual IRPF que incluye: <ul style="list-style-type: none">• Base imponible y tasa de gravamen único.• Mínimo exento elevado y variable según circunstancias personales y familiares.• Eliminación de todo tipo de deducciones.

Las ventajas de este impuesto consisten en que facilita la política de retenciones y resuelven en gran medida los problemas asociados a la interacción en una tarifa progresiva; además existen rentas irregulares y corrección inflacionaria.

Igualmente, al proponer una base única se evitan las discriminaciones de tratamiento, la ineficiencia por falta de neutralidad y se sitúa al sistema en buena

⁸⁴ Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ *Ibid.*

posición para abordar la evasión fiscal protegida bajo determinadas fórmulas jurídicas.

En cuanto a los inconvenientes, este modelo se enfrenta a una difícil elección entre una tasa fija no demasiado elevada y los niveles existentes de progresividad y suficiencia financiera. Por ello, es bastante frecuente que en su diseño se recurra a fórmulas mixtas, con un tramo básico muy amplio y una tasa complementaria para las rentas más altas.

4. Variante Atkinson (renta básica universal)

La idea de la Variante Atkinson, propuesta desde 1995, es semejante al Impuesto Lineal, pues propone fijar una renta básica universal para combinar el Impuesto sobre la Renta tradicional, pero con una única tasa fija, y una base limpia por completo de deducciones, exenciones y reducciones de todo tipo. Es decir, se fijaría un sistema de renta básica que, en conjunto, vendría a sustituir al actual IRPF y las cotizaciones sociales –por un lado– y al sistema de beneficios y prestaciones sociales –que incluye las pensiones, el subsidio de desempleo y otras ayudas familiares– por el otro.

Así, al asociar el mecanismo de renta universal a la idea de una tasa única, la Variante Atkinson aprovecha las ventajas de simplicidad que se incrementan por dos vías: por la desaparición de las cotizaciones sociales y muchas fórmulas de protección social y por la eliminación de los procedimientos de prueba asociados al disfrute de esa protección.

Como el académico Atkinson subraya, la implantación de la renta básica favorece a los sectores menos beneficiados por el Estado, como: las mujeres que, por dedicarse a las tareas del hogar, no participan o participan sólo parcialmente en el mercado de trabajo; los jóvenes en busca del primer empleo que representan una proporción muy importante de la población activa en paro, o con empleos temporales que apenas les permiten disfrutar de los beneficios existentes, y los trabajadores con salarios bajos

pero ligeramente por encima de los mínimos exigidos para acceder a numerosas prestaciones sociales.

En todo caso, en términos de equidad el esquema genera ciertos resultados negativos que consisten en lo siguiente:

- ⇒ La renta básica provoca que exista evidencia empírica sólida sobre el papel que la renta no salarial ejerce sobre la probabilidad de no participar en el mercado de trabajo y sobre las horas trabajadas, tanto para las mujeres como para los jóvenes de ambos sexos que residen en el hogar paterno.
- ⇒ Las tasas únicas son muy elevadas; por ejemplo, Parker (1989) calcula que de 1985 a 1986 en el Reino Unido, para financiar una renta básica de 65 libras semanales para adultos y 20 para menores, fue necesario implantar una tasa impositiva que oscilara entre el 68 y el 86 por ciento.

Contrariamente, los niveles de protección se consideran mínimos con la aplicación de una renta básica en las sociedades actuales, ya que cualesquiera que sean sus demás inconvenientes, esta idea parece difícilmente financiable.

La Variante Atkinson puede resumirse de la siguiente manera:

VARIANTE ATKINSON⁸⁷

- ⇒ Sustitución de los actuales IRPF y Cotizaciones Sociales por un nuevo Impuesto Lineal, con base única y tasa fija.
- ⇒ Sustitución del sistema actual de beneficios, incluyendo desempleo, pensiones y beneficios fiscales del IRPF, por una “Renta Básica Garantizada” de carácter universal e independiente de la situación personal del contribuyente.

⁸⁷ Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*

5. La Curva de Laffer⁸⁸

Esta recomendación de Dr. Arthur Laffer⁸⁹ se basa en la siguiente experiencia de Estados Unidos y Alemania Occidental: “al reducir las tasas de impuestos, se aumentan los ingresos fiscales y también aumenta la proporción de impuestos pagados por los ciudadanos más ricos”.

Otro beneficio de esas reducciones de tasas de impuestos es que se activa la economía mediante más inversiones y la creación de empleos y riqueza. Como resultado, gana el gobierno al percibir más ingresos fiscales y también ganan los consumidores y los productores.

La Curva Laffer, concluye lo siguiente: Si una tasa de impuesto de cero por ciento resulta en cero ingresos fiscales, y lo mismo pasa con una tasa del cien por ciento, entonces la tasa de impuestos que resultará en la mayor recaudación fiscal, está entre cero por ciento y cien por ciento, e implica una tasa óptima. De esto se deduce que una tasa mayor que la óptima resultaría en menos ingresos fiscales. Así que en cualquier economía es posible que las tasas de impuestos sean demasiado altas, pero si las autoridades desean recaudar más ingresos, deben bajar las tasas de impuestos.

Estados Unidos fue uno de los países que constató el planteamiento de Laffer, ya que en este país hubo tres períodos de gobierno en los que se implantaron reducciones significativas de impuestos que produjeron una alza en los ingresos fiscales, especialmente en lo que respecta a las recaudaciones de parte de los contribuyentes más ricos.

Otro dato que confirma todo lo anterior es que en 1989, cuando la máxima tasa de impuestos sobre la renta fue del 28 por ciento, los ingresos fiscales totales como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) fueron de 19.2 por ciento, es decir,

⁸⁸ Dirección en Internet: <http://www.libertario.org/posiciones/actualidad/laffer.htm>

⁸⁹ Fue reconocido por la revista *Time* del 29 de marzo de 1999 como parte de "Las grandes mentes del siglo" por inventar la Curva Laffer.

similares a 1996 (19.1 por ciento) cuando la máxima tasa de impuestos sobre la renta fue del 39.6 por ciento.

Cabe señalar que el enfoque tradicional de los gobiernos para cobrar más impuestos a los ricos falla estrepitosamente con el postulado de Laffer, porque de acuerdo con la recomendación, los contribuyentes más ricos son más sensibles a las tasas altas de impuestos, pues ellos no sólo pueden contratar a los mejores abogados, contadores y planificadores financieros, sino que reciben la mayoría de sus ingresos mediante dividendos, intereses, ganancias de capital y otras fuentes empresariales, ya que dependen de su salario mucho menos que otras clases económicas. Por eso, se sugiere que si las tarifas de los impuestos bajan, la recaudación aumenta.

Dos han sido las principales objeciones a la Curva Laffer:

1. Los críticos señalan que en los años noventa los presidentes de Estados Unidos, George Bush y Bill Clinton, aumentaron las mayores tasas marginales de impuestos, de un 28 a un 39.6 por ciento, y aún así subieron las recaudaciones fiscales, lo que parece contradecir la idea de que el aumento de tasas de impuestos es dañino económicamente. Pero de acuerdo con Laffer, el impacto adverso de esos aumentos de tasas fue más que neutralizado por los efectos positivos de la reducción en la inflación, reducción significativa en aranceles y una reducción en las tasas de impuestos sobre las ganancias de capital.
2. Otros críticos aseguran que la reducción de tasas de impuestos en la administración de Reagan no resolvió el problema del déficit fiscal. Pero de acuerdo con Laffer, la Curva no promete obligar a los políticos electos a abstenerse de aumentar el gasto público, ya que si en tiempos electorales se redujeran las tasas de impuestos, los ingresos fiscales subirían considerablemente, pero ello no ocurrirá mientras se siga aumentando el gasto público todavía más.

La Curva Laffer también señala que si bajan las tasas de impuestos, se provoca un cambio en el comportamiento económico de la gente, se estimula el crecimiento económico, e incluso se atraen más (no menos) ingresos fiscales.

Además, dado que actualmente vivimos en una era de capitales globales instantáneamente volátiles, si los países tienen tasas de impuesto más bajas, se atraen las inversiones extranjeras, y con esa infusión de capital se crean empleos y se mejora la productividad de un país.

El mismo Laffer señala que el problema que algunas personas tienen con la Curva, es que confunden cuestiones de economía, con consideraciones políticas, pues tienen fuertes razones para desear altas tasas de impuestos a las rentas de los ricos, con la idea de que pagaran más, porque ganan más dinero. Es decir, quieren evitar que los ricos ganen más dinero, aun si los ingresos fiscales bajan y la economía resulta ser menos productiva de lo que pudiera ser. De acuerdo con Arthur Laffer, estas personas no creen que las tasas de impuestos sobre los ricos jamás sean demasiado altas.

Ante esto, Laffer señala que no hay forma de debatir con esa forma de pensar, la cual es una manifestación de envidia, pues la reducción de las tasas de impuestos ha demostrado ser un excelente antídoto contra las depresiones económicas.

Inclusive, los beneficios que traería la puesta en práctica de las recomendaciones de la Curva de Laffer, serían los siguientes:

- ⇒ Incrementa la recaudación.
- ⇒ Incrementa la proporción de impuestos que pagan los ricos.
- ⇒ Se activa la economía, porque se atraen más inversiones nacionales y/o extranjeras. Además, se crean empleos, se incrementa la productividad y, por consiguiente, la riqueza del país.

Por tanto, Laffer asegura que la Curva no se involucra con los temas de la envidia y la redistribución de ingresos, sino solo con la cuestión de cómo tener la economía más saludable produciendo el máximo ingreso fiscal. Por lo cual, la Curva se ha convertido en una bandera para las corrientes defensoras del liberalismo económico que propone la disminución de las tasas impositivas.

C. EJEMPLOS DE APLICACIÓN DE LOS MODELOS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y SUS INGRESOS FISCALES

Para este apartado se describe el Modelo o Variante de Recaudación y el sistema fiscal de países, como Argentina, Brasil, Estados Unidos, España, Suecia, Francia y Japón, que tienen una recaudación tributaria mayor que la de México. Incluso, Suecia y Francia son los países que más impuestos recaudan dentro del ámbito internacional, como puede apreciarse en el siguiente cuadro:

RECAUDACIÓN COMO PORCENTAJE DEL PIB: PRESIÓN TRIBUTARIA⁹⁰

País	Recaudación total
Suecia	52.5
Francia	45.2
Italia	42.7
Polonia	37.9
Canadá	37.4
Reino Unido	37.2
Alemania	37.0
OCDE	37.0
Nueva Zelanda	35.2
Suiza	35.1
España	34.2 (16.8% del PIB en 2001)
Irlanda	32.2
Turquía	29.9
Australia	28.9
Estados Unidos	28.6 (29.6% del PIB en 2000)
Japón	28.4 (57.6% del PIB en 2002)
Brasil	34.4 (2001)
Chile	14.8 (1997)
México	10.5 (13% del PIB en 2002)
Argentina	8.7 (2002)

Nota: Los datos para los países que no tienen especificado el año, corresponden a 1998.

Fuente: OECD Statistics, Ministério da Fazenda (Brasil) y Ministerio de Economía de la Nación (Argentina). Obtenido de Carala de Simone. "La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional", en Internet: <http://www.cambiocultural.com.ar/investigacion/impuestos.htm>

⁹⁰ La *Presión Tributaria* significa cuánto representa la recaudación como porcentaje del PIB. En la tabla, se observa que la presión tributaria aumenta con el grado de desarrollo de un país. Por ejemplo, si la recaudación por ingresos al consumo representa una mayor proporción sobre el PIB, que la de los impuestos sobre la renta, quiere decir que los consumidores soportan más presión tributaria que las empresas. (Cfr. dirección en Internet: <http://www.cambiocultural.com.ar/investigacion/impuestos2.htm>)

1. América del Sur

En primera instancia, Argentina y Brasil –como países representativos de América Latina– no han seguido Modelos Tributarios reconocidos en el ámbito internacional, pero cuentan con regímenes simplificados de tributación para los pequeños contribuyentes, que les han permitido obtener una recaudación mayor que la de México. Incluso dichos regímenes tienen una presencia muy importante en los Sistemas Fiscales de los países del área⁹¹.

Otros regímenes existentes en América Latina son el Tributo Único en Paraguay y el denominado RUS y el RER en Perú. El denominado RISE y el RIS son proyectos de implantación de regímenes simplificados de tributación que piensan implantar en el futuro países como Ecuador y Colombia, respectivamente⁹².

En cualquier caso, los regímenes que se describen enseguida (el Monotributo de Argentina y el Simple de Brasil) solamente son algunos factores que reflejan la gran heterogeneidad en los niveles de tributación característicos de América Latina, los cuales dejan ver, entre otros factores, la eficacia de los sistemas impositivos, a pesar del tamaño de sus gobiernos, su población y el ingreso per cápita de los mismos⁹³.

1.1. El Régimen de Monotributo en Argentina⁹⁴

Este régimen entró en vigor hace apenas tres años (1º de abril de 2000) e integra los impuestos a las ganancias, al valor agregado y el sistema previsional (Seguridad Social). Considera pequeños contribuyentes a las personas físicas que ejercen oficios o son titulares de empresas o explotaciones unipersonales. Sus ingresos brutos en el año inmediato anterior deben ser inferiores a los 144.000 pesos, no superando determinados parámetros en las variables que se establecen (determinadas magnitudes físicas y precio unitario de las operaciones).

⁹¹ Julián Arévalo y Teodoro Cordón, *op. cit.*

⁹² *Ibid.*

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ *Ibid.*

El régimen se aplica, dentro de determinados requisitos, a personas físicas integrantes de sociedades civiles o comerciales irregulares. Se incluyen los profesionistas, pero siempre que el monto de sus ingresos no supere el límite de 36,000 pesos al año.

El ingreso bruto se define en la Ley 24.977 de 1998, como el ingreso producido por las ventas, obras, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena, excluidas aquellas que se hubieran cancelado.

Se trata de un régimen voluntario en donde los sujetos pasivos optan por inscribirse en él o no, el cual ha creado un Impuesto Integrado que sustituyó a otros, como: el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado (este último con determinadas excepciones).

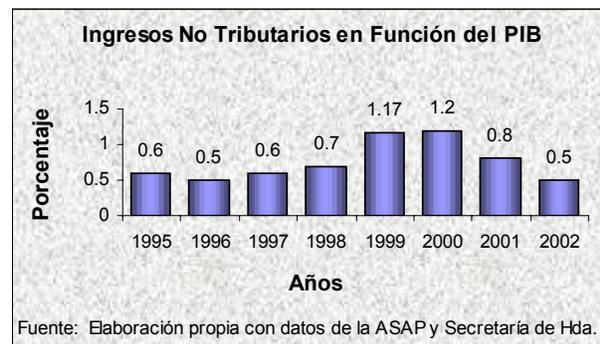
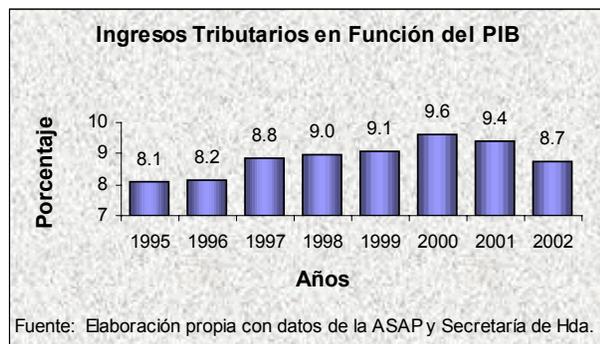
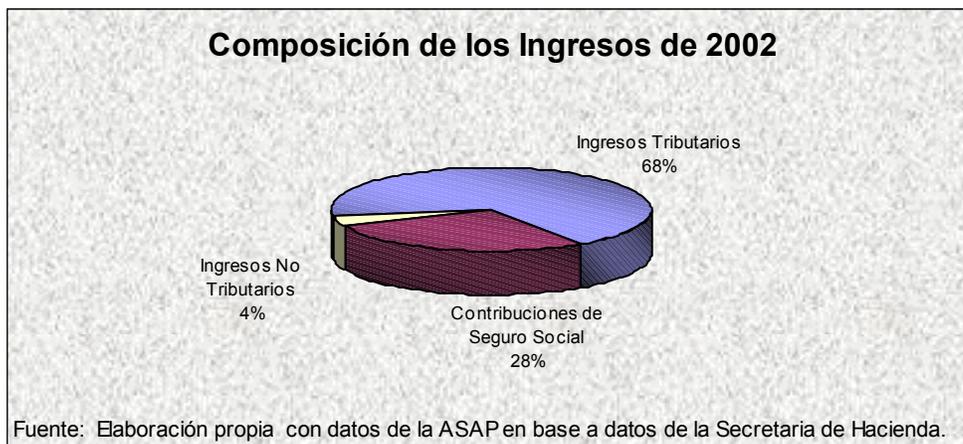
También se han eliminado los aportes previsionales (Seguridad Social) al alza y las exclusiones vistas en cuanto a la naturaleza de la actividad, manteniendo solamente la referente a profesionistas que superen el volumen de ingresos establecido para poder incluirse en el régimen.

Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal argentino son los siguientes⁹⁵:

ARGENTINA	
PIB (miles de millones de Dls.)	265.6
PIB PER CÁPITA (en Dls.)	6,940 (2001)
POBLACIÓN	36,223,947 (censo 2001)

⁹⁵ A partir de aquí, los datos en su mayoría corresponden al 2002. En caso de no ser así, entre paréntesis se indica el año correspondiente.

En el año 2002, la recaudación tributaria de Argentina fue de 50,475.9 millones de pesos. Dicho monto equivale al 8.7% del Producto Interno Bruto (PIB), el nivel más bajo de presión tributaria desde 1996. La composición de los ingresos en el 2002 fue de la siguiente manera:

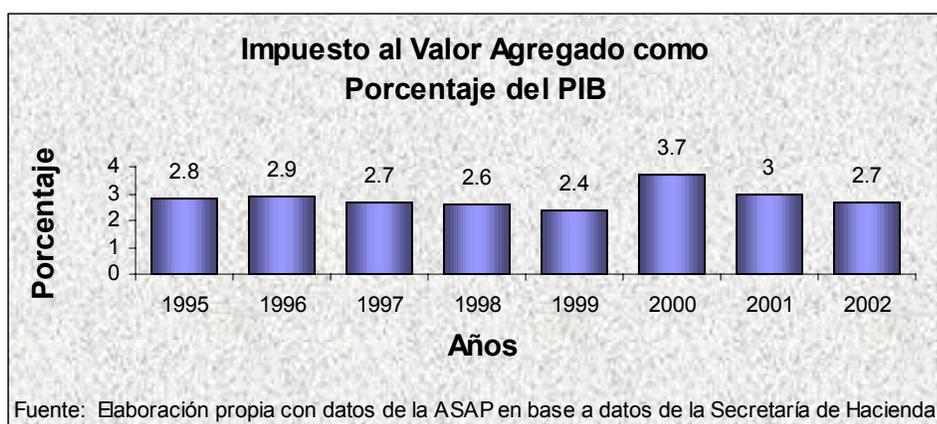
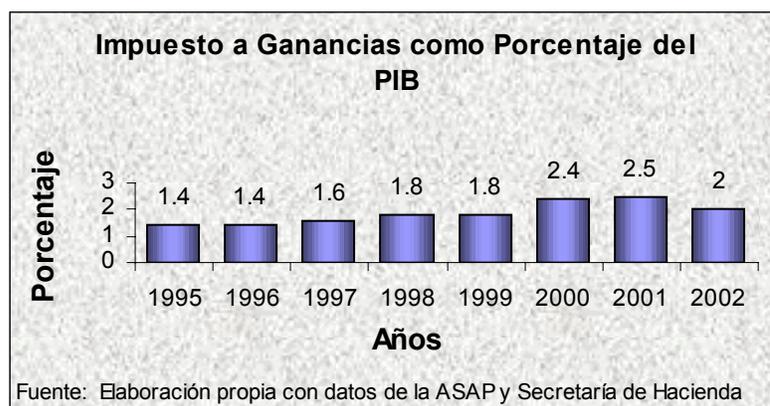


Los diferentes impuestos que integran el Sistema Tributario de Argentina, son:

- ⇒ Impuesto a las Ganancias (Renta).
- ⇒ Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- ⇒ Impuesto sobre Bienes Personales.
- ⇒ Monotributo: régimen simplificado para pequeños contribuyentes.
- ⇒ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- ⇒ Internos (impuestos selectivos al consumo sobre tabacos, seguros, automotores y motores gasóleo, entre otros).

- ⇒ Impuesto adicional de emergencia sobre cigarrillos.
- ⇒ Impuesto de emergencia sobre automotores, motocicletas, motos, embarcaciones y aeronaves.
- ⇒ Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural.
- ⇒ Recursos Aduaneros
- ⇒ Aportes y contribuciones a la Seguridad Social

El porcentaje que el Impuesto sobre las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado representan sobre el PIB nacional, es el siguiente:



La composición de la recaudación tributaria es la siguiente:



1.2. El Régimen Tributario Simple en Brasil⁹⁶

Es un régimen opcional para las pequeñas y microempresas, cuyos ingresos brutos anuales sean inferiores a aproximadamente 666,000 dólares. Está establecido a nivel Federal, aunque se contempla la posibilidad de incluir tributos de los estados y municipios a través de los respectivos convenios entre los gobiernos.

Incluye los siguientes impuestos y contribuciones:

- ⇒ Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas.
- ⇒ Impuesto sobre Productos Industrializados.
- ⇒ Contribución al Impuesto Nacional a la Seguridad Social (INSS, sólo la parte patronal).
- ⇒ Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL).
- ⇒ Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS).
- ⇒ Contribución Programa Integración Social (PIS/PASEP).

El Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS estatal) y el Impuesto Sobre Servicios (ISS municipal) suelen ser incluidos a través de convenios,

⁹⁶ Julián Arévalo y Teodoro Cordón, *op. cit.*

aunque prácticamente no se ha producido ninguno con los estados y una cifra poco significativa con los municipios.

La legislación nos dice que se considera microempresa, a las que tienen un volumen anual de facturación inferior a 120,000 Reales, y cuando el volumen está entre 120,000 y 1,200,000 Reales anuales, se considera microempresa.

El pago incluye la contribución a la seguridad social que tiene que pagar el empresario por sus trabajadores, la cual se efectúa con carácter mensual a través de una declaración (DARF-SIMPLES).

El régimen establece ocho categorías de contribuyentes en función de los siguientes parámetros: ingresos brutos, superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida anualmente y precio unitario de las ventas o prestaciones de servicios. El monto a ingresar por categoría se determina en la legislación correspondiente, la cual regula los supuestos de inicio de las actividades, y la forma, plazo y condiciones de pago.

Con la normatividad tributaria se regulan una serie de exclusiones: superación de límites en cuanto a ingresos brutos, magnitudes físicas o precio unitario de las operaciones, desarrollo de una serie de actividades (por ejemplo, corretaje de títulos, alquiler o administración de inmuebles o valores mobiliarios y cambio), y otros supuestos, como tener más de una explotación y/o actividad comprendida en el régimen.

En cuanto a obligaciones formales, el contribuyente deberá exigir, emitir y entregar factura por las operaciones que realice. Con respecto al IVA, las adquisiciones no generan crédito fiscal. Además, existe una tabla de tarifas y unas disposiciones específicas para el sector agropecuario.

El régimen también incluye una cuota fija por contribuciones a la Seguridad Social, que incluye la cuota del trabajador autónomo, como la correspondiente a los trabajadores dependientes.

Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal brasileño son los siguientes⁹⁷:

BRASIL	
PIB (miles de millones de Dlls.)	587.0
PIB PER CÁPITA (en Dlls.)	3,070 (2001)
POBLACIÓN	175.2 millones (2001)

En el año 2002, los ingresos tributarios de Brasil fueron de 16.100 millones de Reales, lo cual representa un 78 por ciento de los ingresos totales. Sólo el 22 por ciento corresponde a los ingresos no tributarios, como puede apreciarse en la siguiente gráfica:



De diferentes impuestos que integran el Sistema Tributario de Brasil, el Impuesto sobre la Renta es el más importante, pues tienen una alícuota del 25 por ciento sobre la ganancia imponible.

⁹⁷ A partir de aquí, los datos que se presentan corresponden en su mayoría al año 2002. En caso de no ser así, entre paréntesis se indica el año correspondiente.

UNIÓN
- IMPUESTO A LA RENTA
- IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS
- IMPUESTO A LAS OPERACIONES FINANCIERAS
- IMPUESTO SOBRE COMERCIO EXTERIOR
- IMPUESTO TERRITORIAL RURAL
- TASAS FEDERALES
- CONTRIBUCIONES PARA LA SEGURIDAD SOCIAL
- CONTRIBUCIONES PARA EL FINANCIAMIENTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL (COFINS)
- CONTRIBUCIONES PROVISIONALES SOBRE LAS TRANSFERENCIAS FINANCIERAS (CPMF)
- CONTRIBUCIONES SOBRE GANANCIA NETA
- PROGRAMA DE FORMACIÓN DEL PATRIMONIO DEL FUNCIONAMIENTO PÚBLICO (PASEP)
- CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL PÚBLICA
- OTRAS CONTRIBUCIONES SOCIALES
- CONTRIBUCIONES ECONÓMICAS
- SALARIO EDUCACIÓN
ESTADOS
- IMPUESTO SOBRE LA CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS Y SERVICIOS (ICMS)
- IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)
- IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN – <i>Causa mortis</i> – Y DONACIONES (ITCD)
- TASAS
- PREVID. ESTATAL
- OTROS (AIR, ICM, ETC.)
MUNICIPIOS
- IMPUESTO SOBRE SERVICIOS (ISS)
- IMPUESTO A LA PROPIEDAD PREDIAL Y TERRITORIAL URBANA (IPTU)
- IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN – <i>inter vivos</i> – DE BIENES INMUEBLES (ITBI)
- TASAS
- PREVID. MUNICIPAL
- OTROS TRIBUTOS

FUENTE: *Secretaría de la Reserva Federal de Brasil*



La recaudación de los ingresos tributarios por nivel de gobierno y la distribución de la misma después de las transferencias, es como se muestra en las siguientes gráficas:



Una vez distribuidos los ingresos tributarios entre los distintos órdenes de gobierno, el porcentaje que representan del PIB es el siguiente:



2. América del Norte

Estados Unidos es el país que ha implantado en su sistema fiscal varios Modelos y Recomendaciones Tributarias de la OCDE, como: el Modelo Extensivo, las recomendaciones de la Curva de Laffer y algunos impuestos ambientales. Estos últimos sin implantar la propuesta global de Reforma Fiscal Verde, como a continuación se expone:

2.1. La Curva Laffer en Estados Unidos⁹⁸

En el siglo veinte Estados Unidos tuvo tres episodios de reducciones significativas de impuestos que constatan la aplicación de la recomendación de la Curva Laffer:

- ⇒ En los años veinte, bajo las administraciones de los Presidentes Harding y Coolidge.
- ⇒ En los años sesenta, con el Presidente Kennedy.
- ⇒ En los años ochenta, bajo el mandato del Presidente Reagan.

En cada caso, los adversarios de las reducciones en las tasas pronosticaron que bajarían los ingresos fiscales y se beneficiarían los ricos; pero en cambio, los ingresos fiscales subieron, especialmente las recaudaciones entre el 1 por ciento más rico de los contribuyentes.

La reducción de Harding-Coolidge bajó la tasa más alta del impuesto sobre la renta, de un 73 por ciento en 1921, al 25 por ciento en 1925. Entre 1923 y 1928 las recaudaciones fiscales reales casi se duplicaron, mientras la economía se activó sustancialmente, creciendo a un promedio anual del 6 por ciento entre 1921 y 1929.

Conforme las tasas de impuestos fueron recortadas en casi dos terceras partes, la porción de impuestos pagados por quienes ganaban más de 50,000 dólares anuales (que eran los más ricos en esa época), subió de un 44 por ciento en 1921 cuando la

tasa era del 73 por ciento, a un 78 por ciento de las recaudaciones totales en 1925, cuando la tasa era del 25 por ciento. Ningún aumento de impuestos en la historia jamás le extrajo tantos impuestos a los ricos.

El plan de Kennedy bajó las tasas máximas de impuestos de un 91 por ciento a un 70 por ciento. Cuando estos recortes entraron en vigencia, los ingresos fiscales subieron en más del 50 por ciento entre 1963 y 1968. Aun más llamativo fue el impacto en la distribución de los impuestos pagados. Los estadounidenses que entonces ganaban más de 50,000 dólares anuales aumentaron su porción de impuestos pagados de un 12 por ciento del total en 1963 a casi 15 por ciento en 1966.

En 1981 Reagan firmó una ley que redujo las tasas de impuestos en un 30 por ciento. La recaudación fiscal aumentó 52 billones de dólares anuales con la reducción de tasas en los años ochenta, contra solo un aumento de 35 billones de dólares por año después de los aumentos de tasas en los años setenta. Y de nuevo, a pesar de la reducción de las tasas de impuestos, los ricos pagaron una cantidad mayor del total.

De hecho, el uno por ciento más rico pagó el 17.6 por ciento del total de impuestos en 1981 cuando la tasa más alta era del 70 por ciento, pero subió al pagar el 27.5 por ciento del total en 1988, cuando la tasa de impuestos bajó al 28 por ciento. La cantidad de las recaudaciones totales pagadas por los más ricos, el 0.1 por ciento más rico del país, se duplicó, subiendo de un 7 por ciento al 14 por ciento.

⁹⁸ La Curva Laffer. “Subamos la recaudación fiscal bajando la tasa de impuestos”, en Internet: <http://www.libertario.org/posiciones/actualidad/laffer.htm>

2.2. El Modelo Extensivo y los impuestos ambientales en Estados Unidos⁹⁹

La experiencia reformista estadounidense asumió en 1986 el Modelo Extensivo, definiendo así el canon fiscal para el resto de los países avanzados. Con ligeras variaciones, la solución adoptada entonces correspondió a una versión de dos tramos en IRPF, con tasas marginales máximas por debajo del 40 por ciento y una máxima extensión de bases, que se ha mantenido vigente, en medio de una notable estabilidad fiscal.

El Modelo Extensivo dio pauta a que se comenzaran a aplicar recientemente los impuestos ambientales en Estados Unidos y, en particular, de un impuesto genérico sobre la energía.

Tradicionalmente, la política ambiental estadounidense ha tenido carácter regulatorio. Durante las dos últimas décadas, el conjunto de impuestos ambientales se ha enriquecido con instrumentos económicos, en particular, con diversas experiencias de creación de mercados y de permisos de contaminación.

Es decir, los impuestos ambientales apenas han tenido presencia en este país, probablemente limitados por una cultura fiscal completamente opuesta al uso de este tipo de mecanismos.

Con todo, en 1990 el primer gobierno demócrata del Presidente Clinton sometió a debate la incorporación al sistema fiscal estadounidense, de un nuevo impuesto sobre la energía, de base amplia y perfil preferentemente ambiental. Su diseño estaba basado en las BTU (*British Thermal Unit*) –unidad de medida que sirve para representar el contenido energético de cada combustible y para calcular la base gravable–; sobre esta base, se proponía la aplicación de un tipo específico (dólares/BTU), variable según el tipo de combustible.

⁹⁹ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez. “Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes de propuestas, Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, en Internet: <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>

En el diseño inicial, la sujeción estaba definida de manera muy amplia, incluyendo petróleo, carbón, gas natural, energía nuclear y energía hidroeléctrica. La vida de este impuesto ambiental fue corta y desafortunada, ya que la iniciativa quedó reducida a dos nuevos impuestos especiales –sobre CFCs y sobre vehículos de alto consumo– y a un paquete de beneficios fiscales, incorporados en la *National Energy Policy Act* (NEPA) de 1992, destinados a estimular el ahorro energético y el empleo de energías renovables en los hábitos de familias y empresas.

Esta política de incentivos fiscales se vio reforzada con el tiempo. Su tipología actualizada figura como propuesta presupuestaria para el periodo 2001-2005 en la denominada *Climate Change Technology Initiative* (CCTI), y puede ser resumida de la siguiente manera:

CONSTRUCCIÓN Y EQUIPAMIENTO:
<ul style="list-style-type: none">- Deducción en cuota del 20% del precio de adquisición de nuevas viviendas con equipamientos energético - eficientes.- Deducción en cuota del 20% del precio de adquisición de diverso equipamiento energético-eficiente en casas y edificios.- Deducción en cuota del 15% sobre el costo de adquisición e instalación de sistemas de energía solar.- Amortización acelerada para instalaciones de distribución de energía.
TRANSPORTE:
<ul style="list-style-type: none">- Deducción en cuota del 10% del precio de adquisición de vehículos eléctricos.- Deducción en cuota de una cantidad fija (hasta 3,000 dólares) por la adquisición de este tipo de vehículos.
ENERGÍAS RENOVABLES:
<ul style="list-style-type: none">- Deducción en cuota por el establecimiento de sistemas de generación de energía eólica (1,5 cts. de dólar / kw/h).- Deducción en cuota por el establecimiento de sistemas de generación de energía por biomasa (1,5 cts. de dólar kw/h).- Deducción en cuota por los sistemas de aprovechamiento energético del gas generado en los depósitos de residuos al aire libre.

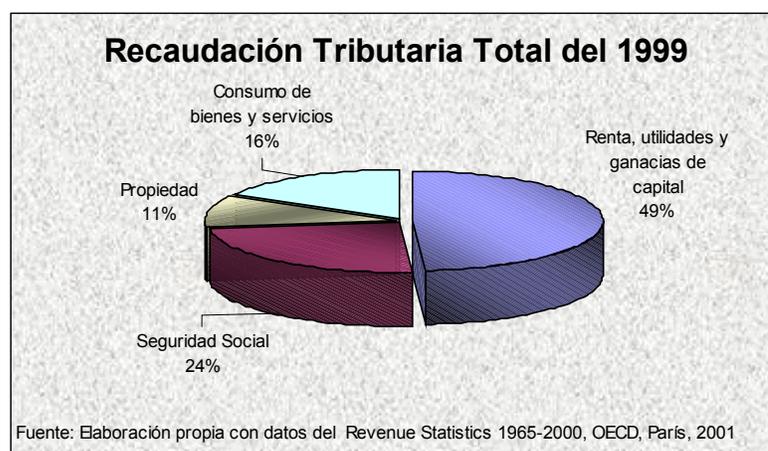
FUENTE: *Energy Information Administration (2000). Obtenido en Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez. "Imposición ambiental y reforma fiscal verde : Tendencias recientes y análisis de propuestas", Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, en Internet: <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>*

Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal estadounidense son los siguientes¹⁰⁰:

ESTADOS UNIDOS	
PIB (miles de millones de Dlls.)	10,171.400 (2001)
PIB PER CÁPITA (en Dlls.)	34,280 (2001)
POBLACIÓN	276.059.000 (enero 2001)

Los Estados Unidos tienen una economía de bajos impuestos si la comparamos con los países que conforman la OCDE. La recaudación tributaria total representa apenas el 30 por ciento del presupuesto total de ingresos.

Los ingresos tributarios más importantes son los que se refieren a la renta, a las utilidades y ganancias de capital (49%); en segundo lugar de importancia están los impuestos a la seguridad social (24%); y en tercer y cuarto lugar, los impuestos al consumo de bienes y servicios (16%) y a la propiedad (11%), respectivamente, como puede apreciarse en la siguiente gráfica:



Si se traza en una gráfica el porcentaje de rentas, utilidades y ganancias de capital en función del PIB y, para efectos de comparación, también se traza el porcentaje de

¹⁰⁰ A partir de aquí los datos corresponden a los años 1999 y 2000. En caso de no ser así, entre paréntesis se indica el año correspondiente.

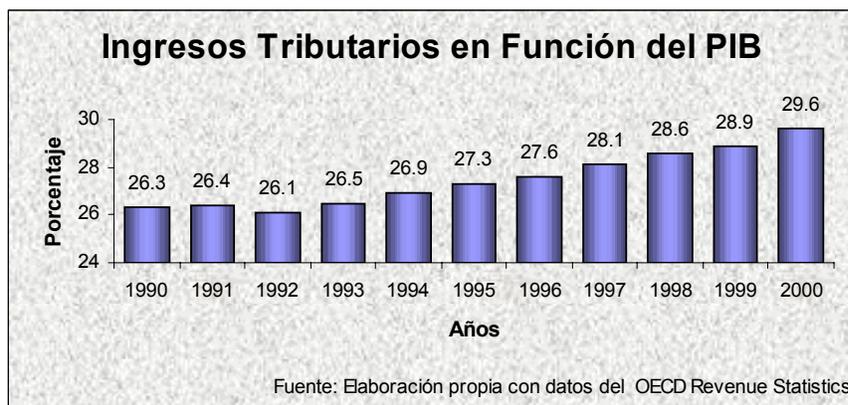
impuesto al consumo con relación al PIB, se observa que es mínimo el porcentaje que se recauda con respecto al consumo de bienes y servicios (Véase gráfica).



Las contribuciones a la seguridad social y los impuestos a los ingresos personales son los más elevados y se destinan principalmente a educación. Contrariamente, Estados Unidos es el único país de la OCDE que tiene impuestos bajos en gasolina, alcohol y tabaco.

Además, dado que existe un nivel bajo de impuestos y el sistema actual es complejo, se está contemplando aumentar su eficacia. Sin embargo, en el 2001 las reformas a los impuestos redujeron en una cuarta parte la captación de ingresos para el Presupuesto de Ingresos, ya que se asegura que los cambios introducidos no están formando parte de una reforma fiscal integral¹⁰¹. Solamente desde 1993 hasta el 2000 se había venido registrando un aumento en los ingresos tributarios del país, como puede observarse enseguida:

¹⁰¹ OECD in Washington Newsletter, núm. 33, abril 2002, en Internet: <http://www.oecdwash.org/NEWS/LOCAL/oecdinwash2002.htm>



Actualmente se está proponiendo en el Congreso de los Estados Unidos que se reforme en dos sentidos, para evitar las anomalías del sistema fiscal. Primero, simplificar el Impuesto sobre la Renta, y segundo, bajar la renta al consumo para aumentar inicialmente la renta de los grupos más ricos, aumentando a la vez los salarios.

En lo que se refiere a la recaudación impositiva por nivel de gobierno, en los Estados Unidos, los estados establecen y recaudan el impuesto a las ventas (*sales tax*), mientras que el gobierno recibe el impuesto a los ingresos (*income tax*) recaudado por los estados. Por su parte, los condados funcionan con impuestos menores tales como el impuesto a la propiedad (*property tax*).

En suma, sólo con dos impuestos, cada nivel de gobierno financia más del 80 por ciento de sus recursos (81% del gobierno federal, el 83% de los estados, y el 88% de los recursos comunales).

3. Europa

España es otro ejemplo de país que ha aplicado varias modificaciones tributarias en su sistema fiscal con la implantación del Modelo Extensivo, las Recomendaciones de la OCDE y el Modelo de Reforma Fiscal Verde.

Además, existen otros ejemplos: el caso de Suecia, que ha aplicado el Modelo Dual y el Modelo de Reforma Fiscal Verde como parte de una propuesta global de reforma; y el caso de Francia, que también aplicó el Modelo Dual, tal y como se hace referencia a continuación.

3.1. Recomendaciones de la OCDE en el caso de España¹⁰²

España aplicó las Recomendaciones de la OCDE en su sistema fiscal, pero tuvo serios inconvenientes. En un diagnóstico reciente aplicado al caso del sistema fiscal español, se detectaron problemas similares a los aparecidos, en general, en todos los sistemas fiscales avanzados, tales como:

- ⇒ Distorsiones y falta de neutralidad y equidad horizontal, causadas por los beneficios fiscales concedidos a ciertas formas de ahorro, especialmente a la vivienda.
- ⇒ Multiplicidad de tasas y sistemas aplicados en la tributación empresarial, junto con dificultades asociadas a la financiación territorial.

Las medidas que la OCDE aplicó al respecto, fueron las siguientes:

- a) Continuidad de la reforma extensiva en la imposición sobre la renta. La extensión de las bases, a través de la eliminación de beneficios fiscales y una lucha más intensa contra el fraude fiscal, que permitirían reducir las tasas marginales máximas y mejorar la eficiencia del sistema.
- b) Reducción de los tratamientos preferenciales de ciertas formas de inversión, en particular para la vivienda, por razones de neutralidad, pero también para mejorar la distribución de la carga fiscal.

¹⁰² Alberto Gago Rodríguez, Labandeira y Rodríguez, *op. cit.*

- c) Eliminar las diferencias en la tributación de las ganancias de capital según periodos de tenencia, sometiéndolas uniformemente a la misma tasa fija, y sustituyendo el actual sistema de módulos por un procedimiento de estimación directa basado en normas contables, a fin de mantener la neutralidad del IRPF.

- d) Reajustar el peso de los impuestos para reducir el costo fiscal del trabajo. La disminución de las cotizaciones sociales debería acompañarse de cambios en su estructura liquidatoria, eliminando techos y mínimos, y siendo compensada con nuevas aportaciones de la imposición indirecta.

- e) Introducir impuestos ambientales para generar nuevas posibilidades recaudatorias que permitan financiar algunas de las medidas anteriores. Por ello, la reforma deberá plantearse como objetivo la reducción de las emisiones de gases que causan el efecto invernadero, lo que implica la definición de la imposición energética para reflejar el contenido de carbono de los diferentes combustibles.

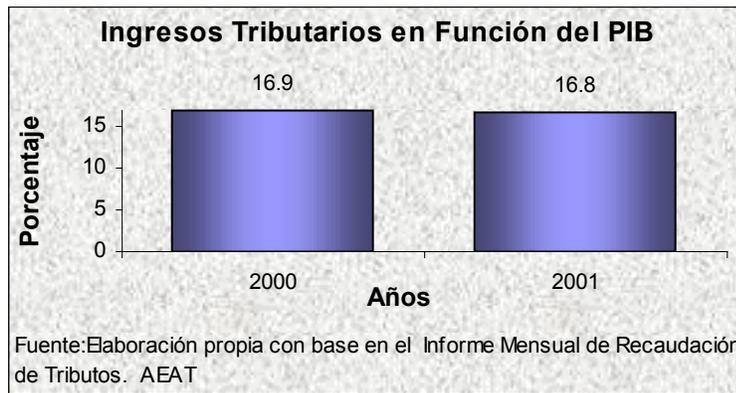
Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal español son los siguientes¹⁰³:

ESPAÑA	
PIB (miles de millones de Dls.)	651, 641 millones de euros (6.9%)
PIB PER CÁPITA (en Dls.)	14,300
POBLACIÓN	40,038,000 habitantes

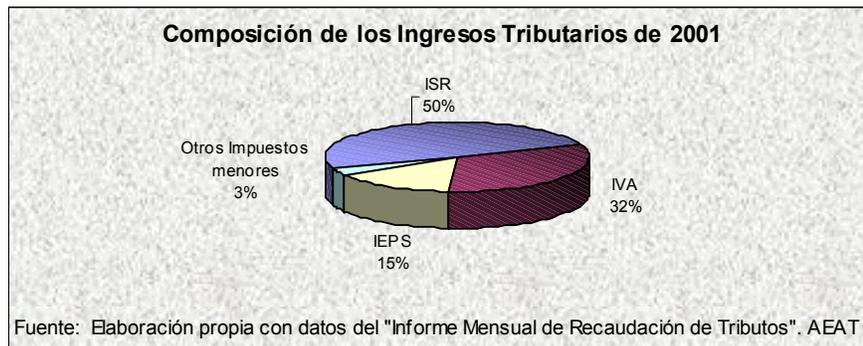
La recaudación tributaria en España ascendió a 109,358 millones de Euros en 2001, cifra que registró un leve incremento respecto al año anterior con relación al

¹⁰³ A partir de aquí los datos corresponden al año 2001, en caso de no ser así, entre paréntesis se indica el año correspondiente.

porcentaje del PIB. En términos brutos, la recaudación total aumentó un 7.2 por ciento. Tal evolución de los ingresos tributarios brutos homogéneos en 2001 ha sido el reflejo de un conjunto de causas económicas favorables que se presentaron en dicho país¹⁰⁴: crecimiento del PIB nominal, aumento en la recaudación del IRPF (10.1% en 2001) y del IVA de Importación (3.3% en 2001) y un crecimiento en el número de empleos, como puede apreciarse en las gráficas siguientes:



La composición de los ingresos tributarios es la siguiente:



El sistema fiscal español está integrado por numerosos tributos, cuya titularidad corresponde a diversos niveles territoriales, ya sea Estado Central, Comunidades Autónomas y Entidades o Corporaciones Locales, según corresponda. La recaudación tributaria, con relación a los impuestos, se conforma como se muestra

¹⁰⁴ Agencia Tributaria. "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2001", Servicio de Auditoría Interna, en Internet: <http://www.aeat.es/>

en el cuadro, correspondiente a la Administración Central el 53 por ciento, a las Comunidades Autónomas el 35 por ciento y a las Corporaciones Locales o Ayuntamientos el 12 por ciento.

SISTEMA ESTATAL
A. - DIRECTOS
SOBRE LA RENTA:
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
Retenciones del Trabajo
Retenciones de capital
Retenciones de arrendamientos
Retenciones sobre fondos de inversión
Pagos Fraccionados de IRPF
Cuota diferencial neta de IRPF
- Impuestos sobre Sociedades (IS)
Pagos Fraccionados IS
Cuota diferencial neta IS
- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)
SOBRE EL CAPITAL:
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

B.- INDIRECTOS

SOBRE EL TRÁFICO CIVIL DE BIENES:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITPAJD

SOBRE EL CONSUMO:

- IVA: Grava la entrega de bienes y servicios de empresarios y profesionales, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias. Es decir, existen dos divisiones:

IVA Importaciones

IVA Operaciones Interiores

- *Impuestos especiales*: Impuestos sobre consumos específicos como:

Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

Impuesto sobre hidrocarburos

Impuesto sobre cerveza

Impuesto sobre las labores del tabaco

Impuesto especial sobre la electricidad

Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

Impuesto sobre Primas de Seguros.

- *Sobre el tráfico exterior*: es la Renta de Aduanas o Impuestos Aduaneros. Recoge la imposición sobre la importación y exportación de bienes.

SISTEMA AUTONÓMICO¹⁰⁵

A. RÉGIMEN GENERAL

Tributos cedidos por el Estado: Pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas los siguientes tributos.

- a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 33%.
- b. Impuesto sobre el Patrimonio.
- c. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- e. Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial y un límite máximo del 35%.
- f. Los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, con carácter parcial y un límite máximo del 40%, de cada uno de ellos.
- g. El Impuesto sobre la Electricidad.
- h. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- i. Los Tributos sobre el Juego.
- j. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

¹⁰⁵ La Constitución no establece un sistema cerrado de financiación de las Comunidades Autónomas, sólo se limita a enumerar los recursos de los que se nutren las Haciendas Autonómicas, como los tributos cedidos y los propios.

Tributos propios de las Comunidades Autónomas: Deben tener algunas consideraciones:

- Evitar supuestos de doble imposición.
- Evitar la exportación fiscal.
- Preservar la unidad del mercado interior, prohibiendo aquellos tributos que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías.

Hasta ahora, la actuación fiscal real de las Comunidades Autónomas se ha centrado fundamentalmente en el gravamen sobre el juego y la imposición medioambiental.

B. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONCIERTO (País Vasco) Y CONVENIO (Navarra)

- IRPF
- Sociedades
- IVA
- Patrimonio
- Sucesiones y donaciones
- Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
- Tasas sobre juego:
 1. Especial s/ alcohol y bebidas derivadas
 2. Especial s/ cerveza
 3. Especial s/ productos intermedios
 4. Especial s/ determinados medios de transporte
 5. Especial s/ electricidad
 6. Especial s/ hidrocarburos
 7. Especial s/ tabaco
 8. Impuesto s/ primas seguros

SISTEMA LOCAL¹⁰⁶

A. IMPUESTOS OBLIGATORIOS

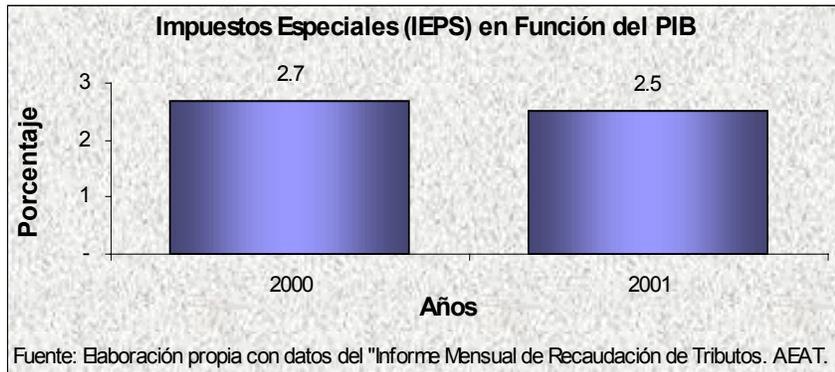
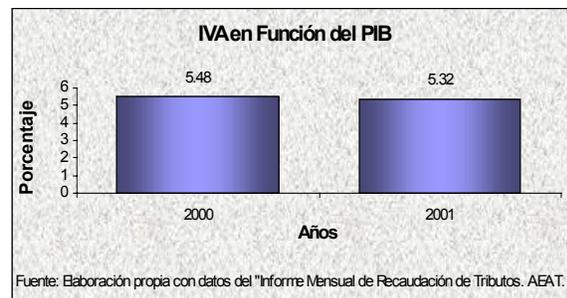
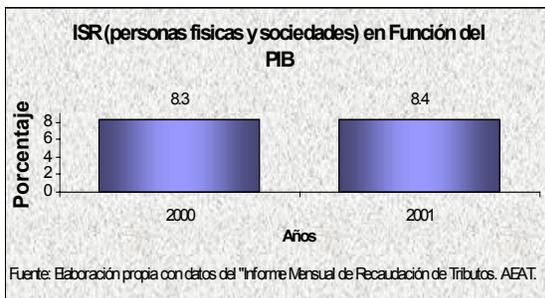
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI (Propiedad inmobiliaria)
- Impuesto sobre Actividades Económicas, IAE
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, IVTM.

B. IMPUESTOS OPTATIVOS

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ICIO.
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, IVTNU.
- Impuestos sobre Gastos Suntuarios

¹⁰⁶ Las corporaciones locales no tienen poder de legislar, por lo que no pueden establecer tributos. Podrán hacerlo pero no en sentido propio, pues vienen establecidos sus principios y líneas generales en leyes estatales o territoriales.

La tarifa del Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas se encuentra en una escala del 18 por ciento, como tasa mínima, y un máximo de 48 por ciento; la tasa general del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es del 35 por ciento. Al igual que ocurre con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto al Valor Agregado, la mayoría de las operaciones se grava con el 16 por ciento. A continuación se exponen los porcentajes que, con respecto al PIB, representa el ISR, el IVA y el IEPS:

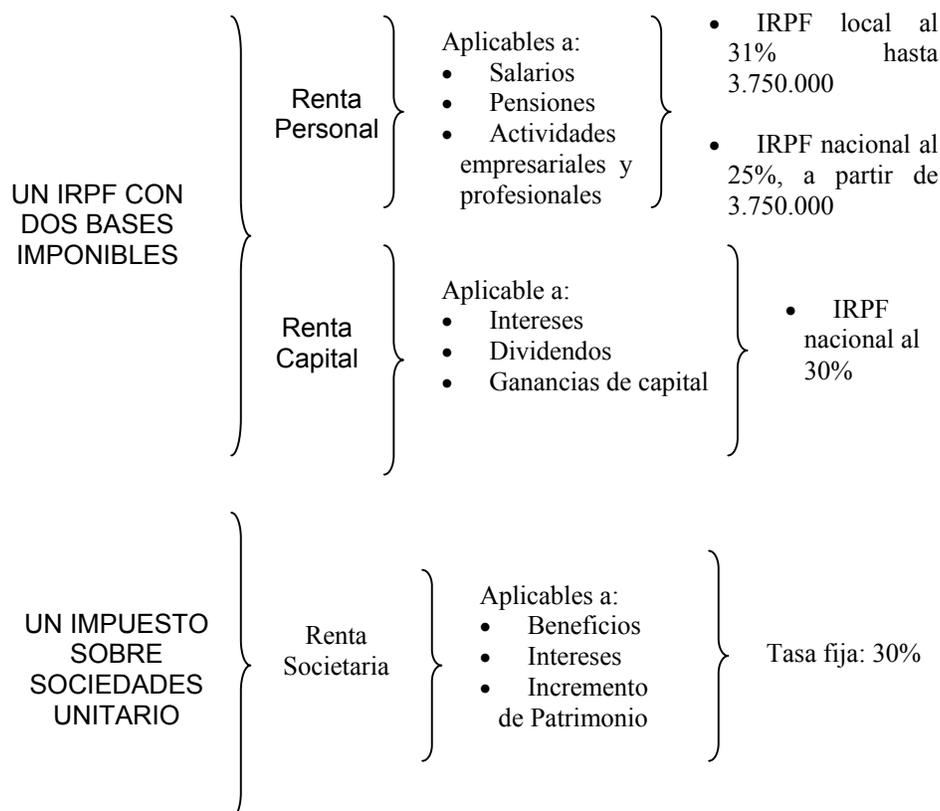


3.2. El Modelo Dual en Suecia¹⁰⁷

Suecia aplicó en 1991 la opción más próxima al Modelo Dual en su versión estándar, a fin de terminar con un periodo de tasas marginales muy elevadas en la imposición personal. La aplicación del modelo consistió en dividir el IRPF en dos bases, igualar las tasas fijas aplicadas a las rentas de capital y las rentas societarias, y aplicar una tarifa simple de dos tramos a la renta personal.

La particularidad de esta estructura residió en la afectación de las distintas cuotas según niveles de gobierno, reflejando de esta forma la importancia del nivel local, típica de los países nórdicos. El Modelo Dual se estructuró como se muestra en el siguiente esquema:

La experiencia sueca en la aplicación del Modelo Dual



FUENTE: Informe de la Comisión de Expertos nombrados por el PSOE para elaborar una propuesta sobre la reforma del IRPF. “Una alternativa fiscal para España”, 10 de mayo de 2002, en Internet: http://www.datadiar.com/actual/reformairpf/informeexpertos_irpf.pdf

¹⁰⁷ Informe de la Comisión de Expertos..., *op. cit.*

A pesar de los esfuerzos, el sistema llegó a presentar importantes deducciones y exenciones que creaban serias dudas sobre la auténtica progresividad del mismo.

En la actualidad, el Impuesto sobre la Renta sueco, es un impuesto dual muy próximo al modelo puro y ha mantenido sus rasgos básicos a lo largo de la década de los noventa. El Impuesto sobre Sociedades es del 28 por ciento, los rendimientos del capital se gravan al 30 por ciento y los dividendos no cuentan –desde 1995– con ningún sistema de atenuación o anulación de la doble imposición económica, pero tales dividendos quedan exentos parcialmente del IRPF, en su base especial, en el caso de que procedan de pequeñas y medianas empresas. Los rendimientos del trabajo se gravan mediante tarifa progresiva que va desde el 31 al 56 por ciento¹⁰⁸.

3.3. El Modelo de Reforma Fiscal Verde en Suecia¹⁰⁹

Suecia aplicó la Reforma Fiscal Verde –en adelante RFV– en 1988, con la creación de la *Commission of Environmental Charges*, como parte de una estrategia muy ambiciosa de transformación del sistema fiscal vigente. Esta Comisión publicó su informe final en 1989 y el proyecto de reforma fiscal fue aprobado por el Parlamento en 1990, entrando en vigor en 1991¹¹⁰.

En esencia, la reforma fiscal sueca de 1991 respondió a un esquema compensatorio típico, con sustitución de imposición directa por imposición ambiental, en un marco de neutralidad recaudatoria.

En primer lugar, la imposición sobre la renta fue transformada, con cambios importantes en su estructura y una fuerte reducción tarifarias¹¹¹. La compensación

¹⁰⁸ Instituto de Estudios Fiscales, *op. cit.*

¹⁰⁹ Alberto Gago Rodríguez, Labandeira y Rodríguez, *op. cit.*

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ La reducción tarifaria en la imposición sobre la renta fue muy importante y se concretó siguiendo las pautas del Modelo Dual, dividiendo el IRPF en dos bases imponibles: Renta Personal (salarios, pensiones, rentas empresariales y profesionales), sometida a una tarifa progresiva de dos tramos (tramo local del 31%, hasta 3.750.000 ptas., y tramo nacional del, 25% a partir de esa cantidad); y Renta del Capital (dividendos, intereses, ganancias de capital), sometida a un tipo fijo del 30%, coincidente con el tipo fijo aplicado por el Impuesto sobre Sociedades. (*Cfr. Ibid.*)

recaudatoria contó con medidas como la extensión de bases impositivas, típica de un Modelo Extensivo, y el incremento en los tipos del IVA, pero resaltando la incorporación, al sistema fiscal, de una amplia cesta de impuestos ambientales.

Así, en un plazo de dos años se establecieron doce nuevos impuestos, incluyendo como figuras más destacadas los impuestos sobre las emisiones de CO₂ y SO₂, pero también sobre fertilizantes, pesticidas, tráfico aéreo y baterías, principalmente.

PRINCIPALES IMPUESTOS AMBIENTALES EN SUECIA (1996)
 (En pesetas) (Tipo de cambio utilizado en la conversión: 1sek = 19,86 ptas.)

CLASE DE IMPUESTO	TIPO IMPOSITIVO
Impuesto sobre consumo de electricidad	General : 1,8 ptas./kwh Industria : 0
Impuesto energético sobre combustibles fósiles (Impuesto sobre emisiones de CO ₂)	General : 7,3 ptas./kg. CO ₂ emitido Industria : bonificación del 75%
Impuesto sobre emisiones de SO ₂	General : 596 ptas./kg. de SO ₂ emitido
Impuesto sobre producción de electricidad	Energía hidráulica : 0,8 ptas./kwh Energía nuclear : 0,2 ptas./kwh
Impuesto sobre nitrógeno en fertilizantes	General : 35,6 ptas./kgN.
Impuesto sobre pesticidas	General : 397 ptas./kg. sustancia activa
Impuesto sobre el tráfico aéreo interno (No se aplica desde 1997)	19,86 ptas./l.CO ₂ 238,3 ptas./kg. Hicrocarbonos 238,3 ptas./Nox
Tasa sobre emisiones de Nox	794,4 ptas./kg.NoX (combustión a gran escala)
Tasa sobre baterías	Plomo : 794,4 ptas./batería Alcalinas : 456,8 ptas./kg.alk Cadmio : 421,5 ptas./kg.nicd
Tasa sobre coches usados	25.818 ptas./coche

FUENTE: Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez, op. cit.

Los impuestos ambientales suecos se diseñaron –como en otros países– sobre la cantidad de contaminantes, dada la dificultad para definir impuestos puros sobre emisiones. Por eso, el impuesto sobre CO₂ se aplica sobre petróleo y sus derivados –carbón y gas natural– a tasa variable según el contenido de CO₂.

El impuesto sobre SO₂ somete el uso de combustibles derivados del petróleo, carbón y turba, a tasas variables, también según contenido de azufre. La tasa sobre NO_x se aplica sobre las plantas de combustión a gran escala, con un sistema de medición

individualizado que debe instalar cada una de ellas en función de su respectiva eficiencia energética y, por lo tanto, de su capacidad de innovación en tecnología limpia.

En conjunto, la potencia recaudatoria es muy importante, pues se llegaron a ampliar considerablemente las posibilidades para extender esta reforma fiscal en el país. Los nuevos impuestos ambientales suecos cumplieron la restricción presupuestaria con suficiencia, llegando a aportar, como ilustra el siguiente cuadro, por encima del billón de pesetas de ingresos adicionales.

RECAUDACIÓN OBTENIDA POR IMPUESTOS AMBIENTALES EN SUECIA (1996)

(En millones de pesetas) (Tipo de cambio para realizar la conversión: 1 sek = 19,86 ptas.)

CLASES DE IMPUESTOS Y TASAS	RECAUDACIÓN
Impuestos energéticos sobre combustibles fósiles	472.072
Impuesto de CO ₂ sobre combustibles fósiles	256.194
Impuesto sobre SO ₂	3.773
Impuesto sobre consumo de electricidad	124.146
Impuesto sobre la producción de energía hidroeléctrica	26.970
Impuesto sobre la producción de energía nuclear	18.271
Impuesto sobre el tráfico aéreo interno	3.813
TOTAL IMPUESTOS ENERGÉTICOS	886.968
Impuesto sobre las ventas de vehículos	27.208
Impuesto sobre vehículos	98.228
TOTAL IMPUESTOS SOBRE VEHÍCULOS	125.436
Impuesto sobre fertilizantes y pesticidas	6.296
Impuesto sobre gravel	2.105
Impuesto sobre Nox	0
Tasa sobre baterías	576
Tasa sobre vehículos usados	0
TOTAL IMPUESTOS Y TASAS AMBIENTALES	1.013.696
PORCENTAJE DE PIB	3,2%
PORCENTAJE DE INGRESOS	6%

FUENTE: Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez, op. cit.

El proceso reformista sueco tuvo otro aspecto destacado en 1995, con la creación de la *Swedish Green Tax Commission* (SGTC en adelante) o Comisión Parlamentaria,

integrada por representantes de los diversos partidos políticos, pero también por expertos de diversas instituciones, sindicatos, patrones y universidades.

La principal tarea que se le asignó fue la evaluación de los instrumentos económicos hasta ese momento utilizados en la política ambiental sueca y, en particular, la incidencia (sobre medioambiente, competitividad, empleo, eficiencia en la asignación de recursos y recaudación) de los impuestos ambientales aplicados desde 1991.

Después de un intenso trabajo, sobre todo empírico, la SGTC presentó su informe final en enero de 1997, en el que no se defendió ninguna reforma fiscal específica, pero sí algunos principios generales para guiar el futuro de la política en esta área. Se recomendaron los siguientes aspectos:

- ⇒ Tratar de hacer “más verde” el sistema fiscal vigente.
- ⇒ Cuidar los aspectos de competitividad, ya que tiene una economía abierta en la que sus iniciativas pueden provocar problemas de deslocalización, dando un mal ejemplo a otros países sobre la manera de definir una política ambiental efectiva.
- ⇒ Buscar amplios acuerdos internacionales, tanto en el ámbito de la cooperación de los estados nórdicos, como en el seno de la Unión Europea. En materia de investigación y desarrollo de energías alternativas.
- ⇒ Valorar los potenciales efectos de la reforma fiscal verde sobre inversión, crecimiento y equidad para respaldar la realización de cambios graduales, con medidas fiscales que aborden la compensación de los impactos distributivos más negativos.

- ⇒ Para las rentas adicionales recaudadas por los impuestos ambientales se recomendó el uso selectivo, con prioridad, para las reducciones impositivas con un mayor impacto positivo sobre el empleo.

Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal sueco son los siguientes¹¹²:

SUECIA	
PIB (millones de Dlls.)	186.960 (2000)
PIB PER CÁPITA (en Dlls.)	25,400 (2001)
POBLACIÓN	8,875,053 (2001)

Suecia tiene desde 1998 el mayor porcentaje de recaudación tributaria total con respecto al PIB (52.5%) y de recaudación por concepto de rentas, utilidades y ganancias de capital (21.2%). Sin embargo, su recaudación por concepto de impuestos al consumo, y bienes y servicios, se encuentra en un término estándar, ya que tan sólo representa el 4.2 por ciento con respecto al PIB.

Lo anterior se debe, en gran parte, al elevado ingreso per cápita en Suecia (25,400 dólares en el 2001) que supera la media de los actuales 15 miembros de la Unión Europea, así como a su situación económica favorable, que desde mediados de la década pasada ha experimentado grandes cambios que dejan ver un crecimiento alto: el empleo sube, al tiempo que cae el nivel de desempleo; la inflación se mantiene baja; y la balanza por cuenta corriente, como las finanzas públicas, se mantiene en superávit¹¹³.

Las explicaciones del favorable desarrollo actual de Suecia son: el saneamiento de presupuestos, la política de inflación baja, la creación de nuevas empresas, así como el surgimiento de una industria líder mundial en el campo de las telecomunicaciones.

¹¹² A partir de aquí los datos corresponden al año 1998. En caso de no ser así, entre paréntesis se indica el año correspondiente.

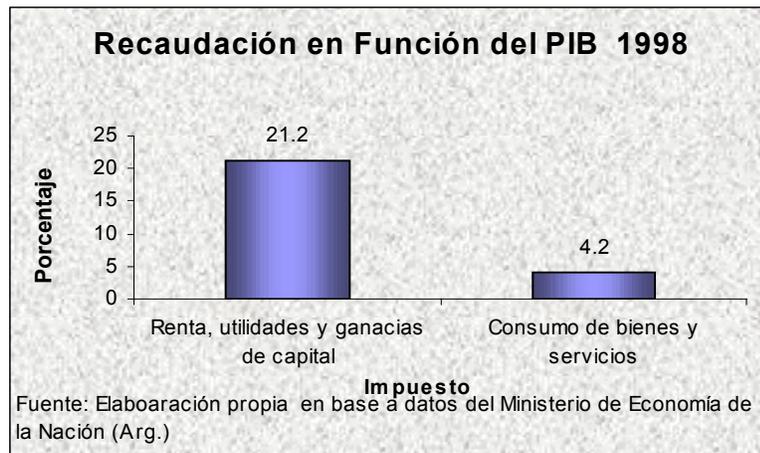
¹¹³ Instituto Sueco, "Información sobre Suecia", mayo 2001, en Internet. <http://www.ssi.se/docs/infosweden/spansica/di1r.pdf>

Durante 1998, la recaudación tributaria total de Suecia y los ingresos tributarios con relación al PIB, se conformaron de la siguiente manera:



El régimen fiscal sueco incluye numerosos impuestos directos e indirectos, así como otras cargas. Los impuestos directos más importantes son el Impuesto sobre la Renta Nacional y Local, y el Impuesto Nacional sobre el Capital (Véase gráfica). Además, existen tres categorías de renta:

- ⇒ Rendimiento del trabajo.
- ⇒ Rendimiento de la actividad empresarial.
- ⇒ Rendimiento del capital.



La renta imponible se calcula por separado para cada categoría de ingresos, sumando los ingresos netos del trabajo y de la actividad empresarial que se haya percibido durante el ejercicio fiscal (que coincide con el año natural). De ese total pueden deducirse primas de sistemas privados de jubilación, algunos gastos de mantenimiento y una cantidad básica determinada, a fin de obtener su renta imponible a efectos de los impuestos nacionales y municipales¹¹⁴.

Las personas físicas pagan el Impuesto sobre la Renta, principalmente a la administración local, sólo si los ingresos de la persona rebasan las 209.100 Coronas. También se debe pagar el Impuesto Nacional sobre la Renta, con una tasa del 25 por ciento. Por su parte, el Impuesto Local sobre la Renta es proporcional, su tasa media es del 31 por ciento¹¹⁵.

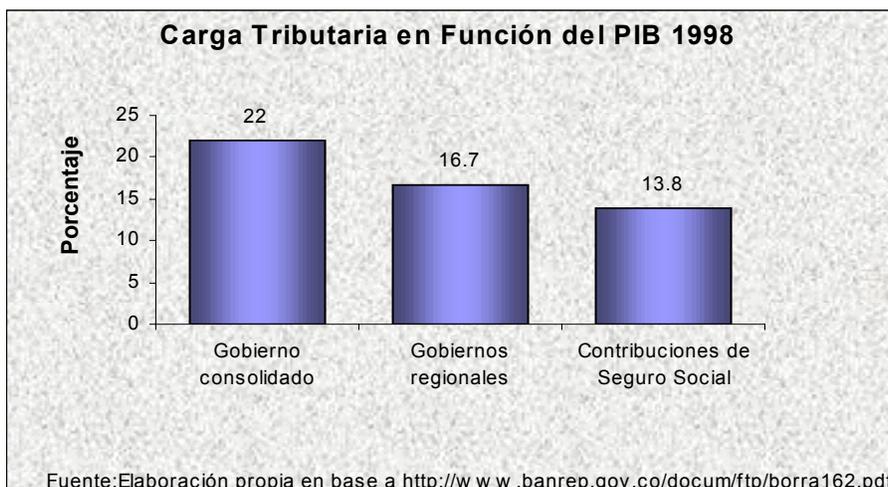
El Impuesto sobre la Renta también grava el subsidio de desempleo, las pensiones y otras fuentes similares de ingresos¹¹⁶.

La composición de la recaudación –en función del PIB, por nivel de gobierno–, es como se muestra en la gráfica:

¹¹⁴ “Diálogo con los ciudadanos: Suecia”, en Internet: <http://www.europa.eu.int/scadplus/citizens/es/se/1080.htm>

¹¹⁵ *Ibid.*

¹¹⁶ *Ibid.*



3.4. El Modelo Dual en Francia¹¹⁷

Francia mantiene en la actualidad un tratamiento diferente para ciertas categorías de rendimientos, lo que en algunos casos implica que no se incluyan esos rendimientos dentro del cálculo de la base del Impuesto.

A tales efectos la normativa tributaria francesa comienza por distinguir toda una serie de categorías de rendimientos que, a efectos de su cómputo en el Impuesto Personal sobre la Renta, se calculan de manera separada, para luego integrarse en la base del impuesto. Esa base gravable está sujeta a la escala progresiva de gravamen, que va desde el 7.5 al 52.75 por ciento, previa aplicación del conocido sistema del "cociente familiar".

En cuanto a los rendimientos que reciben un tratamiento diferenciado y que, en consecuencia, no se integran en la base general del impuesto, hay que destacar los siguientes:

- ⇒ *Dividendos e intereses.*- El tipo del Impuesto sobre Sociedades en Francia es del 33 por ciento y no existe deducción por doble imposición

¹¹⁷ Instituto de Estudios Fiscales, *op. cit.*

económica de los dividendos. Los dividendos e intereses se integran en la base gravable general y están sometidos a la escala general de gravamen del impuesto. No obstante, los primeros 1,220 Euros percibidos en concepto de dividendo de acciones de compañías francesas están exentos (2.440 Euros en caso de matrimonio). Igualmente están exentos los intereses de determinadas cuentas de ahorro cualificadas como tales y respecto de las cuales ya se ha abonado previamente por el contribuyente un impuesto que oscila entre el 25 y el 45 por ciento, ganancias patrimoniales derivadas de inversiones en activos financieros.

Varias son las situaciones que se pueden distinguir con la aplicación del Modelo Dual en Francia:

- ⇒ Las ganancias obtenidas por la transmisión de acciones, cotizadas o no, bonos y los fondos mobiliarios, están sometidas a una tasa de gravamen fija del 16 por ciento, a la que se le suma el gravamen, que comprende una contribución social del 7.5 por ciento y un impuesto para financiar la reducción del déficit del 0.5 por ciento, además de un recargo adicional del 2 por ciento. De manera que si su importe total supera los 7.623 Euros durante el año, el gravamen final máximo al que están sometidas es del 26 por ciento.

- ⇒ Si el importe de las ganancias obtenidas por la transmisión de acciones, cotizadas o no cotizadas, no supera los 7.623 Euros durante el año, el total de las ganancias se consideran exentas de impuestos. No obstante, si la participación del accionista en el capital de la compañía es superior al 25 por ciento, la ganancia se grava con el 16 por ciento.

En cuanto a las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles o sociedades inmobiliarias, son dos las situaciones diferenciadas que se pueden distinguir con la aplicación del Modelo Dual:

- ⇒ Ganancias derivadas de bienes que hayan permanecido por un periodo de hasta dos años en el patrimonio del contribuyente, que están gravadas de acuerdo con la escala general del impuesto.

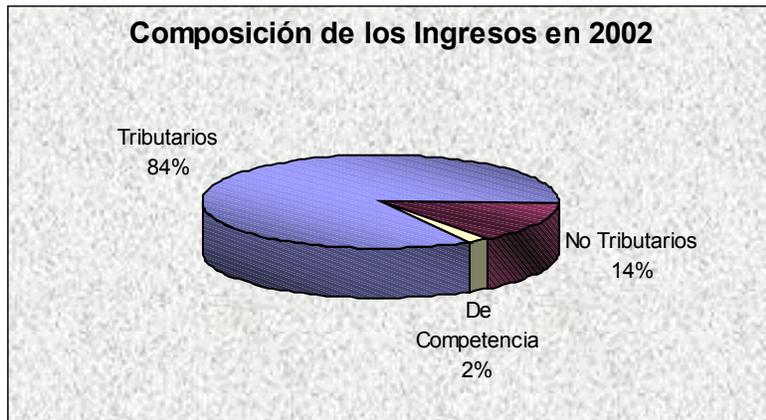
- ⇒ Ganancias derivadas de bienes que hayan permanecido por un periodo superior a dos años en el patrimonio del contribuyente, que se calculan por la diferencia entre el precio de venta y el de adquisición actualizado, para tener en cuenta la inflación. Estas ganancias, así calculadas, se reducirán en un cinco por ciento cada año que exceda el dos por ciento desde que el bien se haya incorporado al patrimonio del contribuyente. Para amortiguar el efecto de la escala progresiva, se procede al cálculo de la cuota del impuesto en dos situaciones diferentes, la primera tomando la base ordinaria del impuesto y, la segunda, tomando la base ordinaria del Impuesto más la quinta parte de la ganancia a largo plazo. La diferencia entre ambas cantidades se multiplica por cinco y se le añade a la base ordinaria del Impuesto para calcular la cuota definitiva.

Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal francés son los siguientes¹¹⁸:

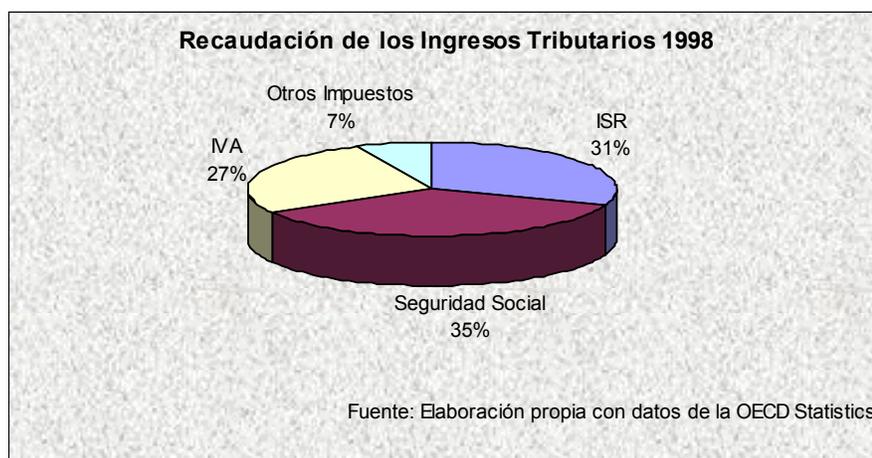
FRANCIA	
PIB (miles de millones de Dlls.)	1,426.9
PIB PER CÁPITA (en Dlls.)	22,730 (2001)
POBLACIÓN	61.4 millones (2001)

¹¹⁸ A partir de aquí los datos corresponden al año 1998 y 2002. En caso de no ser así, entre paréntesis se indica el año correspondiente.

En el año 2002 los ingresos totales del gobierno sumaron los 227,470 millones de Euros, de los cuales, 240,220 millones (84%) correspondieron a ingresos tributarios, y 32,760 millones (14%) a ingresos no tributarios. La composición de los mismos fue la siguiente:

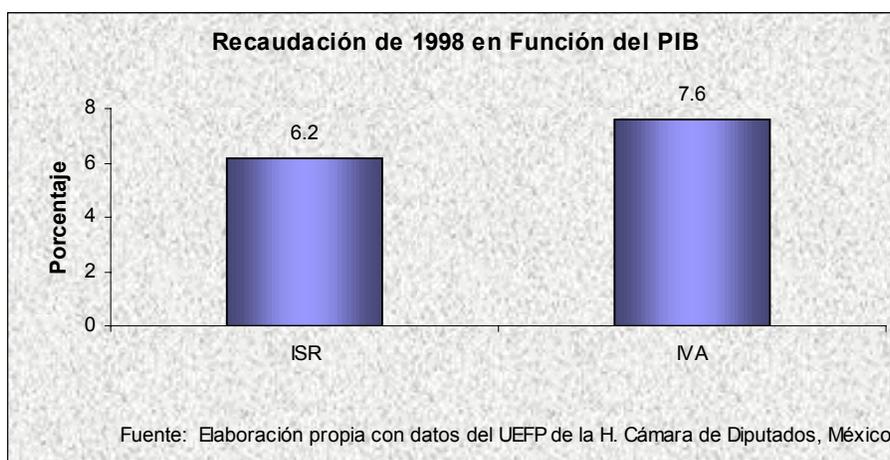


Los principales impuestos en Francia son: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado (Véase gráfica). En el sistema fiscal francés están sujetos al Impuesto sobre la Renta las personas que tienen su domicilio en Francia, las que desarrollan una actividad profesional en ese país y las que tienen como centro de interés económico a Francia.



El Impuesto sobre la Renta no es deducido del salario por el empresario. Por lo general, el trabajador abona el impuesto en dos plazos durante el año fiscal y cada uno de los pagos equivale a un tercio de la suma abonada el año precedente en

concepto de Impuesto sobre la Renta. La definición de la renta es amplia e incluye todas las prestaciones –en metálico o en especie– puestas a disposición del trabajador por el empresario. Las tarifas del Impuesto sobre la renta son de hasta 54 por ciento si se gana más de 291.270 francos al año.



Todos los niveles de gobierno de Francia participan en la venta de bienes raíces habitacionales. La Autoridad Central con 2.6%; las Comunas y los Departamentos recaudan aumentos de 1.2 y 1.6%, respectivamente; y cada Región puede agregar un aumento de entre 1 y 1.6%.

Las mayores fuentes de ingresos para los Departamentos, las Comunas y las Regiones provienen de los impuestos reales. La proporción en los ingresos totales de los Departamentos asciende al 20 por ciento; la de las Comunas al 60 por ciento, y la de las Regiones al 20 por ciento.

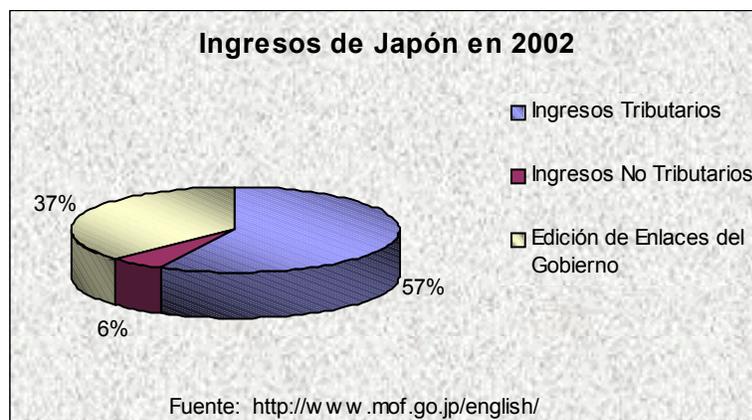
4. Asia

4.1. Modelo Tributario de Japón¹¹⁹

Algunos datos que sirven como base para analizar el sistema fiscal japonés son los siguientes:

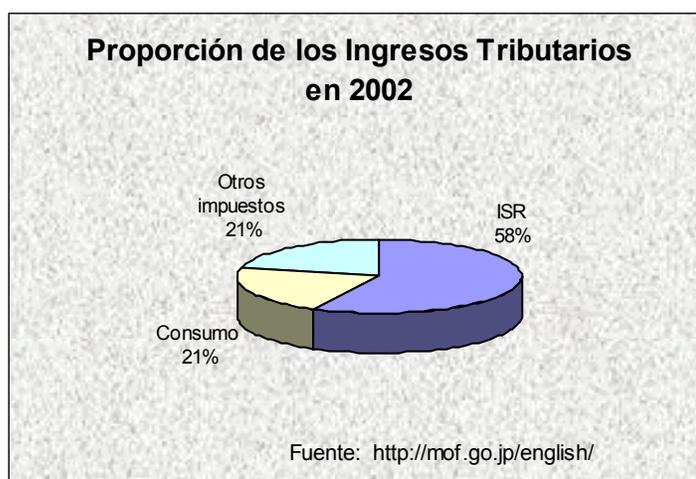
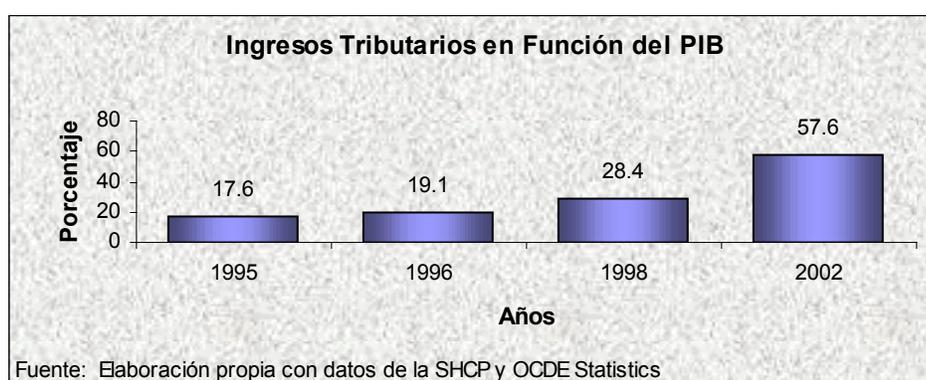
JAPÓN	
PIB (miles de millones de Dlls.)	4,055.0
PIB PER CÁPITA (en Dlls.)	35,610 (2001)
POBLACIÓN	138.3 millones (2001)

Japón ocupa el lugar número 15 en la recaudación tributaria mundial como porcentaje del PIB (1998). Su porcentaje de recaudación total es de 28.4 por ciento (1998). Aproximadamente el 60 por ciento de los ingresos totales del gobierno provienen de impuestos (réditos de cuenta); es decir, sólo 30 trillones de yenes (37%) son ingresos provenientes de cuestiones de bono del Estado. Para el 2002 el total de ingresos fue de 81,230.0 billones de yenes, de los cuales sólo el 57.6 por ciento (46,816.0 billones de yenes) correspondieron a ingresos tributarios y el seis por ciento (4,414.0 billones de yenes) a ingresos no tributarios, como a continuación se indica:



¹¹⁹ La información corresponde al año 1998 y 2002. En caso de que sea de otro año, se indica entre paréntesis.

Los impuestos se clasifican en directos (*chokusetsu-zei*) e indirectos (*kansetsu-zei*), pero existe una excesiva dependencia de los impuestos directos como fuente recaudadora. En el presupuesto, la tendencia es que el tipo del Impuesto sobre el Consumo se eleva paulatina y progresivamente para sanear la situación deficitaria de la Hacienda. Desde el primero de abril de 1997 se ha venido elevando del 3 al 5 por ciento. En las siguientes gráficas puede apreciarse el aumento de los ingresos tributarios y la proporción de los mismos en el 2002.



Los impuestos (*zeikin*) varían según el ente recaudador. En total son 14 impuestos Nacionales (*kokuzei*), 10 Provinciales o de las Prefecturas (*todofuken-zei*) y 8 municipales (*shichoson-zei*), divididos en cuatro categorías¹²⁰:

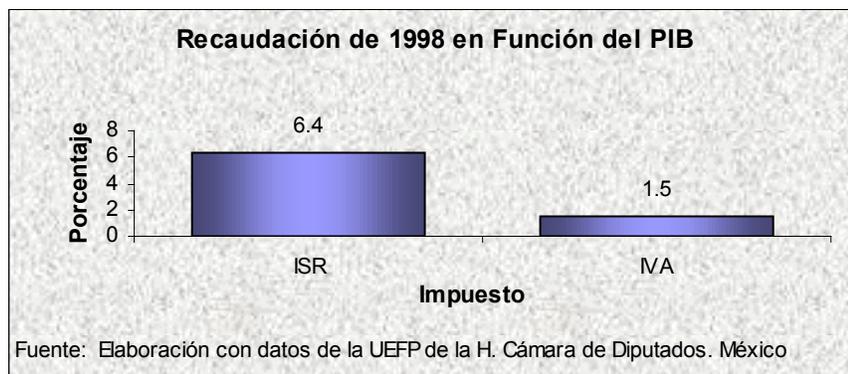
¹²⁰ Aproximadamente son 47 prefecturas y 3,400 municipios que se incluyen dentro de los Impuestos Locales. (Cfr. Informe País _Japón_ (Difusión Pública), Oficina Económica y Comercial de España en Tokio. Embajada de España en Tokio, agosto 2001, p. 56 y 57, en Internet: <http://www.mcx.es/tokio/es/paginas/Informacion/informepais/Informe%20País%202001.pdf>)

- ⇒ Los impuestos relacionados a la renta.
- ⇒ Los impuestos al consumo.
- ⇒ Los impuestos a las propiedades.
- ⇒ Los impuestos a las transacciones comerciales.

El más importante es el Impuesto a la Renta (*shotoku-zei*), que habitualmente la empresa descuenta directamente del salario del trabajador; luego está el Impuesto a las Personas Jurídicas o Empresas (*hojin-zei*), y el Impuesto a la Actividad Empresarial (*yigyo-zei*). Con base en estos impuestos, las Provincias y los municipios facturan, tanto a los particulares como a las empresas, el Impuesto a la Residencia, que habitualmente se conoce como *yuminzei*.

El Impuesto al Consumo también es uno de los impuestos más importante, ya que por cada compra en un almacén se cobra el 5% del Impuesto al Consumo o al Valor Agregado (IVA –*shoohi-zei*–); después están los impuestos específicos que gravan las bebidas alcohólicas, el cigarro, el combustible, las tarifas aduaneras, etc.

Los impuestos nacionales que destacan por su importancia recaudadora, son el Impuesto sobre la Renta de Personas, del cual se recauda el 25.7 por ciento del ingreso impositivo nacional; el Impuesto sobre Sociedades, del que se recauda el 18.8 por ciento del ingreso impositivo nacional; el Impuesto sobre Sucesiones del que se recauda el 3.4 por ciento del ingreso impositivo nacional; y el Impuesto sobre el Consumo del que se recauda el 7.9 por ciento del ingreso impositivo nacional.



Dentro de los impuestos locales más importantes destacan los Impuestos sobre la Renta y los Beneficios, que se aplican a las personas y empresas residentes en Prefecturas y Municipios, y los Impuestos sobre Propiedad (tenencia de tierra, automóviles, etc.). Dentro del ámbito local, los porcentajes de algunos de los impuestos que contribuyen con una mayor recaudación, son los siguientes:

Impuestos de Prefecturas	
Impuesto al Comercio	32.7% del total del ingreso impositivo de la Prefectura.
Impuesto a la Prefectura por Habitante	32.6% del total del ingreso impositivo de la Prefectura.
Impuestos Municipales	
Impuesto Municipal por Habitante	44.9% del ingreso impositivo Municipal.
Impuesto a los Bienes Raíces	42.2% del ingreso impositivo Municipal.

La recaudación se compone de la siguiente manera:

Impuestos Nacionales:	67%
Impuestos Locales:	22.6%
Impuestos de Asignación Local:	10.4%

Los impuestos recaudados se destinan en mayor medida al pago de la deuda interna (21.7% en 2002) incluyendo los intereses, y a las Provincias y Municipios (en forma de subsidios, obras públicas, etc.) con el 20 por ciento en el 2002, el resto a educación, salud, gastos militares de defensa o para ayuda económica. Es decir, los recursos de acuerdo al nivel de gobierno se distribuyen asignando el 80 por ciento a la Nación y el 20 por ciento a las localidades.

IV. PROPUESTAS DE REFORMA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN FISCAL

El tema de la reforma fiscal se ha convertido en prioridad nacional, pues es de suma importancia elevar la recaudación fiscal, ya que sin recursos el país no cumple con buena parte de sus funciones gubernamentales. De los ingresos públicos depende el desarrollo de un país, el obstáculo o posibilidad de ahorro, la inversión, el gasto, la competitividad de la economía, así como la redistribución del ingreso nacional, pues marca directrices generales en los niveles de equidad de una sociedad.

Por tal motivo, diversos grupos políticos, legisladores, investigadores e interesados en el tema, han planteado diversas iniciativas, propuestas y opiniones referentes al tema de la recaudación fiscal en México, que son de gran importancia para no perder de vista el horizonte reformista que se quiere en el ámbito fiscal y tener una base que permita estudiar, diseñar y operar políticas tributarias más eficientes, a partir de opiniones variadas y amplios consensos.

Las diferentes propuestas se han clasificado en dos grandes grupos: el primero, se refiere a las iniciativas de reforma legislativa presentadas al Congreso de la Unión, y el segundo, alude a las propuestas y opiniones que han sido expresadas a través de los medios masivos de comunicación, por diversos sectores interesados en el tema.

A.- INICIATIVAS

Las iniciativas que se encuentran pendientes de dictamen desde el 28 de enero de 2002 hasta el 14 de abril de 2003, se refieren principalmente a modificaciones específicas a las tasas impositivas, a la creación de algún impuesto o a la descentralización de facultades fiscales; es decir, no se refieren a una reforma integral al sistema fiscal, sino más bien a modificaciones específicas de una parte del sistema fiscal. Entre las más importantes, destacan las siguientes:

- ⇒ Establecer cuatro tasas del IVA, del 0, 10, 15 y 20%, a fin de distribuirlo progresivamente.
- ⇒ Establecer permanentemente la tasa de cero por ciento al agua potable.
- ⇒ Crear el Impuesto Sobre Transacciones Efectuadas en el Sistema de Pagos y el Impuesto Sobre Transacciones efectuadas en el Sistema de Pagos.
- ⇒ Desaparecer el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pues su recaudación total es demasiado baja, corresponde al 1.6%; así como
- ⇒ Otorgar nuevas facultades a los estados y municipios, para que puedan gravar el consumo o los bienes inmuebles.
- ⇒ Otorgar mayores estímulos a los contribuyentes.
- ⇒ Eliminar el impuesto a las aguas minerales y naturales gasificadas.
- ⇒ Exentar del ISR a los bienes inmuebles rematados o adjudicados.
- ⇒ Exentar del pago de impuestos a la Importación de Mercancías, efectuadas por personas físicas o morales.
- ⇒ Eliminar el requisito de las cédulas fiscales.

En los siguientes cuadros, se presentan un resumen de cada una de las iniciativas pendientes en la Cámara de Diputados y Senadores, desde septiembre de 2001 hasta la fecha, de las cuales se indica la fecha en que fueron presentadas, el nombre del funcionario o partidos político que la presentó, un resumen del objetivo de la iniciativa y los artículos que se pretenden reformar:

INICIATIVAS PENDIENTES EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS

INICIATIVA PRESENTADA EL 28 DE ENERO DE 2002

Iniciativa de Decreto suscrita por el Dip. Uuc-Kib Espadas Ancona, del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: La iniciativa propone reducir en un 5% las tasas del Impuesto al Valor Agregado y dar facultad a las entidades federativas para gravar, hasta en un 5%, los actos o actividades que se encuentren gravados con el IVA en tasas distintas a 0%.

La reducción del IVA y el posible establecimiento de impuestos estatales al consumo se realizaría en forma gradual, en razón de un punto porcentual anual entre 2003 y 2007, de modo tal, que la suma de estos impuestos sea idéntica a la correspondiente tasa del IVA actualmente en vigor, y que el decremento en el cobro del IVA, por parte de la Federación, se alcance en cinco años.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Se reforman los artículos 1, 2, 4, 41, adiciona un artículo 43 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y se deroga la fracción X del séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.

INICIATIVA PRESENTADA EL 10 DE SEPTIEMBRE DE 2002

Iniciativa con Proyecto de Decreto, Presentada por el Dip. Ney González Sánchez, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone otorgar a los ayuntamientos, la facultad de gravar sobre los ingresos por enajenación de bienes inmuebles dentro de su territorio.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Se deroga el Título Cuarto, Capítulo IV, artículos 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153 y 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para otorgar a los ayuntamientos la facultad de gravar sobre los ingresos por enajenación de bienes inmuebles.

INICIATIVA PRESENTADA EL 31 DE OCTUBRE DE 2002

Iniciativa de reformas, presentada por la Dip. Genoveva Domínguez Rodríguez, del Grupo Parlamentario del PRD.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: La Iniciativa busca integrar a la Recaudación Federal Participable, la totalidad de los ingresos públicos, excluyendo únicamente los provenientes de desincorporaciones y venta de activos, ello con el fin de dotar a los municipios, entidades federativas y a la Federación, de los recursos y facultades necesarias para hacer de las finanzas públicas un verdadero instrumento que impulse el desarrollo de todas las regiones del país.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículo 2º de la Ley de Coordinación Fiscal.

INICIATIVA PRESENTADA EL 12 DE NOVIEMBRE DE 2002

Iniciativa de reformas, presentada por el Dip. Rogaciano Morales Reyes, del Grupo Parlamentario del PRD.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: La Iniciativa propone que, para llevar a cabo un proceso permanente y descentralizador de facultades y potestades en el aspecto tributario y recaudatorio, se reduzca la tasa del IVA, del 15 al 13%, otorgándole facultad a las entidades federativas de establecer un impuesto local al consumo del 2%.

También se propone el incremento del Fondo General de Participaciones al 24% de la Recaudación Federal Participable.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 2º, 25 y 46 de la Ley de Coordinación Fiscal y se adicionan a esta última los artículos 47, 48 y 49.

INICIATIVA PRESENTADA EL 21 DE NOVIEMBRE DE 2002

Iniciativa que reforma, presentada por la Dip. Adela del Carmen Graniel Campos el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende brindar medidas de apoyo e incentivos a los micro y pequeños empresarios, a fin de que no se vean afectados por las difíciles e inestables condiciones económicas del país.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reforma el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, para que se otorguen estímulos fiscales a los pequeños y medianos empresarios.

INICIATIVA PRESENTADA EL 26 DE NOVIEMBRE DE 2002

Iniciativa con Proyecto de Decreto presentada por el Sen. César Camacho Quiroz, del Grupo Parlamentario del PRI, en la Cámara de Senadores.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Tiene como objeto dotar a cada órgano de la autoridad que le corresponda, constituir los organismos en materia de coordinación hacendaria; establecer las aportaciones federales y los fines a que serán destinadas por las entidades federativas.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Modificar los artículos 1, 25, 33 y 444 de la Ley de Coordinación Fiscal; y adicionar el Capítulo VI.

INICIATIVA PRESENTADA EL 28 DE NOVIEMBRE DE 2002

Iniciativa con proyecto de decreto presentada por el Sen. Adalberto Madero Quiroga, del Grupo Parlamentario del PAN en la Cámara de Senadores.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone crear el artículo 222, como estímulo fiscal, a fin de permitir que quien contrate a personas con capacidades diferentes, pueda disminuir de su impuesto sobre la renta, el veinte por ciento de la cantidad que por concepto de sueldo liquidó a su empleado discapacitado, siempre y cuando el patrón esté cumpliendo con todas sus obligaciones.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Se crea el artículo 222 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

INICIATIVA PRESENTADA EL 03 DE DICIEMBRE DE 2002

Iniciativa de Ley que establece el Impuesto sobre Transacciones Efectuadas en el Sistema de Pagos. Presentada por el Dip. Eduardo Andrade Sánchez, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Sugiere la aplicación de un impuesto mínimo a las transacciones que se realizan en el Sistema de Pagos, que permitiría una recaudación anual equivalente a medio punto del Producto Interno Bruto.

INICIATIVA PRESENTADA EL 05 DE DICIEMBRE DE 2002

Iniciativa de Decreto Presentada por la Sen. Martha Sofía Tamayo Morales, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone la creación de un artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para establecer de manera permanente la aplicación de tasa cero para el suministro de agua para los usuarios del servicio doméstico.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Se adiciona el artículo 2-A a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en materia de agua potable.

INICIATIVA PRESENTADA EL 12 DE DICIEMBRE DE 2002

Iniciativa presentada por la Dip. Maricela Sánchez Cortés, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone otorgar un estímulo fiscal a los contribuyentes que contraten madres solteras.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículo 219 Bis. a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para otorgar estímulos fiscales a las empresas que contraten madres solteras.

INICIATIVA PRESENTADA EL 20 DE DICIEMBRE DE 2002

Congreso del Estado de Chihuahua.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende que los bienes inmuebles rematados o adjudicados, dentro de un juicio laboral, estén exentos de pagar ISR.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Inciso c), fracción XV del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

INICIATIVA PRESENTADA EL 27 DE DICIEMBRE DE 2002

Iniciativa con proyecto de decreto suscrita por el Dip. Uuc-Kib Espadas Ancona, del Grupo Parlamentario del PRD.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende restablecer, por la vía de la Ley, la tasa 0 a la venta de revistas.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reformar el inciso i) de la fracción I del artículo 2-A, y la fracción III, del artículo 9, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

INICIATIVA PRESENTADA EL 08 DE ENERO DE 2003

Iniciativa con proyecto de decreto, presentada por el Dip. Uuc-Kib Espadas Ancona, del Grupo Parlamentario del PRD.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Iniciativa en materia de exención a creaciones intelectuales.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reforma el artículo 109, fracción XXVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

INICIATIVA PRESENTADA EL 22 DE ENERO DE 2003

Iniciativa de Decreto, presentada por el Dip. Salvador Cosío Gaona, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende, con la modificación de esta fracción, incrementar el porcentaje del consumo en restaurantes, derivado de la deducción del 50% en el pago del impuesto correspondiente.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reforma el Artículo 32, fracción XX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para incrementar el porcentaje deducible en el pago del gravamen por consumos en restaurantes.

INICIATIVA PRESENTADA EL 29 DE ENERO DE 2003

Iniciativa de Decreto, presentada por el Dip. Salvador Cosío Gaona, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende que se derogue este impuesto a las aguas minerales y naturales gasificadas.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículo 2º inciso I, paréntesis G, de la Ley del Impuesto Especial de Productos y Servicios, que reforma diversos artículos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para eliminar el impuesto especial a las aguas minerales y naturales gasificadas.

INICIATIVA PRESENTADA EL 14 DE FEBRERO DE 2003

Iniciativa de Decreto, presentada por el Congreso del Estado de Guerrero.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone que los Congresos Estatales cuenten con la facultad de expedir leyes que reglamenten la administración, aplicación y distribución de los recursos transferidos del Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social Municipal, por parte de los municipios.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Adicionar un párrafo al artículo 35 de la Ley de Coordinación Fiscal.

INICIATIVA PRESENTADA EL 26 DE FEBRERO DE 2003

Proyecto de Decreto, presentada por el Dip. Salvador Cosío Gaona, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Sugiere que se regrese, al 3% original, la tasa de este impuesto, a fin de que las empresas no soporten la carga económica que el Estado tenía.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Deroga el artículo tercero transitorio del decreto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, para reducir su tasa a 3%.

INICIATIVA PRESENTADA EL 20 DE MARZO DE 2003

Iniciativa con Proyecto de Decreto, propone Sen. Adalberto Madero Quiroga, del Grupo Parlamentario del PAN en la Cámara de Senadores.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende dar un trato igualitario, justo y equitativo a los contribuyentes editores de libros, revistas y periódicos, ya que, al no señalar con claridad cuáles son los parámetros para la calificación de “científica” a alguna publicación, se tiene que tratar por igual a dichos contribuyentes.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículos 2-A y 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se deroga el vigésimo quinto transitorio del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003.

INICIATIVA PRESENTADA EL 27 DE MARZO DE 2003

Iniciativa con Proyecto de Decreto, presentada por el Sen. Alberto Miguel Martínez Mireles, del Grupo Parlamentario del PAN en la Cámara de Senadores.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende desaparecer el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, considerando que representa un porcentaje muy bajo con respecto a la recaudación total (1.6%) y además tiene un alto índice de evasión (32%). Busca también disminuir el costo fiscal de los automóviles y generar beneficios ambientales, al fomentar la adquisición de vehículos de modelos recientes.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículo Único: Se abroga la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

INICIATIVA PRESENTADA EL 08 DE ABRIL DEL 2003

Iniciativa de Decreto, presentada por el Dip. Salvador Cosío Gaona, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Considera que el impuesto a los polvos que utilizan edulcorantes artificiales va a tener un mínimo efecto recaudatorio, el cual además se verá reducido por la mayor inversión en programas de salud y atención a diabéticos y obesos.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Artículo 2º, fracción I, inciso G, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, a fin de eliminar el gravamen a los polvos para preparar bebidas saborizadas.

INICIATIVA PRESENTADA EL 14 DE ABRIL DE 2003

Iniciativa con Proyecto de Decreto, Presentada por el Dip. César Alejandro Monraz Sustaita, del Grupo Parlamentario del PAN.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Se propone la exención del impuesto a la importación de vehículos que sean destinados exclusivamente al transporte de personas con discapacidad diferente de la motriz, siempre que el vehículo se facture a nombre de dicha persona.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Que reforma el artículo 61 de la Ley Aduanera, para exentar del impuesto respectivo la importación de vehículos por discapacitados.

INICIATIVAS PENDIENTES EN LA CÁMARA DE SENADORES

INICIATIVA PRESENTADA EL 16 DE OCTUBRE DE 2001

Iniciativa con Proyecto de Decreto propuesta por el Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: La iniciativa propone establecer cuatro tasas de IVA del 0, 10, 15 y 20%, ello para que la carga de este impuesto se distribuya de manera progresiva entre los distintos sectores de la población, al mismo tiempo que se logre un incremento en la recaudación.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reformar, adicionar y derogar diversos artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

INICIATIVA PRESENTADA EL 16 DE OCTUBRE DE 2001

Iniciativa que contiene proyecto de Decreto propuesta por integrantes del Grupo Parlamentario del PRD.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone mantener la tasa máxima del ISR en un 40% y, al mismo tiempo, modificar la progresividad de las tasas para hacerlo más equitativo; para fomentar a la micro, pequeña y mediana empresa, se propone una tarifa progresiva única, fundamentalmente en los artículos 80-A, 141-A y 141-B; la derogación del Sistema de CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, que hoy permite no acumular este ingreso a las personas físicas) en concreto de los artículos 124 y 124-A; respecto a las empresas morales se propone la eliminación del régimen de consolidación de los grupos empresariales.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reformar diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

INICIATIVA PRESENTADA EL 12 DE JUNIO DE 2002

Iniciativa con Proyecto de Decreto presentada por el Sen. José Natividad González Parás, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Propone reformas a diversos artículos de la Ley del ISR y del IVA, los cuales afectan a la Industria Editorial del país, a fin de estimular la lectura como parte importante del proceso de mejoramiento de los niveles de educación y cultura de los mexicanos.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reforma y adiciona diversos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

INICIATIVA PRESENTADA EN 2002

Iniciativa de Ley propuesta por el Sen. Emilio Gamboa Patrón, del Grupo Parlamentario del PRI.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Plantea reformas constitucionales para regular el procedimiento de aprobación de ingresos y egresos federales y para establecer las bases constitucionales de un nuevo federalismo fiscal. En cuanto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, propone cambios en cuanto a los pagos provisionales de las personas morales, el plazo para reunir los requisitos de las deducciones, los requisitos para la deducción de viáticos, la deducción de la PTU, deducciones en inversiones en automóviles, obligación de declarar ingresos exentos, exenciones no reportadas y requisitos para acreditar las cantidades entregadas por crédito al salario. Con respecto a las reformas al Código Fiscal de la Federación considera, entre otras, las siguientes: Eliminación del requisito de la cédula fiscal; hay adecuaciones respecto a la asociación en participación y a los derechos fiscales, a multas, a recursos de revocación, a garantía de interés fiscal, etc.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Se adiciona la fracción XXXI al Art. 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones, tanto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como del Código Fiscal de la Federación.

INICIATIVA PRESENTADA EL 19 DE SEPTIEMBRE DE 2002

Proyecto de Decreto de la Sen. Verónica Velasco Rodríguez, del Grupo Parlamentario del PVEM.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: La iniciativa propone que la enajenación e instalación de equipos para conversión a consumo de gas natural como combustible, no sólo en el medio de transportes, sino en todo aquel que pudiera aplicarse, sea gravada con la tasa del 0% del IVA, para así prevenir y controlar la contaminación ambiental.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Fracciones I y II del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

INICIATIVA PRESENTADA EL 14 DE NOVIEMBRE DE 2002

Iniciativa propuesta por el Sen. Roberto Pérez de Alva Blanco, del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende establecer la figura de la exención del pago de impuestos a la importación de mercancías efectuada por personas físicas (maestros, padres de familia o terceros interesados) o morales, que por su naturaleza, características, composición, uso o función, puedan destinarse, o sean susceptibles de hacerlo, a la enseñanza que imparten las diversas Instituciones de Educación Pública del país.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Ley Aduanera, Art. 61, fracción XVIII; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 25, fracción IX.

INICIATIVA PRESENTADA EL 8 DE ABRIL DE 2003

Proyecto de decreto propuesto por el Sen. Ricardo Alaniz Posada, del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional.

OBJETIVO DE LA INICIATIVA: Pretende promover la contratación adultos mayores de 45 años para incorporarlos a la planta productiva mexicana, otorgando un estímulo fiscal a los contratantes.

ARTÍCULOS A REFORMAR: Reforma el artículo 222 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

B.- OTRAS PROPUESTAS Y OPINIONES

No existen numerosas propuestas integrales acerca del aumento de la recaudación fiscal, pero las que se han vertido son muy heterogéneas y corresponden a comentarios del sector gubernamental, del sector privado y del sector académico, las cuales en general, se pueden resumir en cinco temas: modificaciones a los impuestos, a todo el sistema fiscal, a la administración tributaria, al Federalismo y al Presupuesto de Egresos, las cuales se refieren a los siguientes cambios:

1. Modificaciones a los impuestos:

- ⇒ Establecer cuatro tasas de IVA, del 0, 10, 15 y 20%, a fin de distribuirlo progresivamente.
- ⇒ Fijar tarifas progresivas al ISR, ampliar su base tributaria, o bien, establecer una tasa máxima del 40%.
- ⇒ Otorgar mayores estímulos fiscales a los contribuyentes.
- ⇒ Eliminar el impuesto a las ganancias, al ahorro y a la inversión.

2. Modificaciones a todo el sistema fiscal:

- ⇒ Revisar todo el esquema fiscal para conocer los impuestos necesarios y que fundamenten siempre la equidad.
- ⇒ Establecer solamente cinco impuestos en todo el sistema impositivo: el ISR, el IVA, el IEPS, los Impuestos a la Propiedad Mobiliaria e Inmobiliaria, y el Impuesto al Comercio Exterior.
- ⇒ Ampliar la base de contribuyentes y eliminar exenciones fiscales.
- ⇒ Que la base del sistema impositivo sea el Impuesto al Consumo.

3. Modificaciones a la administración tributaria:

- ⇒ Otorgar mayores facilidades a los contribuyentes.
- ⇒ Mejorar el sistema del SAT.

4. Modificaciones Constitucionales que fortalezcan el Federalismo:

- ⇒ Ampliar las facultades tributarias de los distintos órdenes de gobierno, para que los estados y municipios tengan nuevos impuestos y fijen sus propias tasas, como el impuesto al tabaco, a la gasolina, a los automóviles nuevos, a la venta de bienes y servicios y a los bienes inmuebles.
- ⇒ Crear un modelo viable de Federalismo Hacendario.
- ⇒ Sustituir la Ley de Coordinación Fiscal por un nuevo Sistema de Coordinación Hacendaria.

5. Modificaciones para planear, ordenar y transparentar los ingresos y gastos:

- ⇒ Revisar las operaciones del rescate bancario, deuda pública interna y externa, el sistema de pensiones y los mecanismos de transferencia de recursos públicos del IPAB.
- ⇒ Promover en el ámbito internacional, junto con los demás deudores, un nuevo acuerdo global sobre la deuda externa de los países en desarrollo, que incluya principios como la corresponsabilidad, la ampliación de los plazos de pago y la fijación del pago de intereses de acuerdo a la capacidad de cada país.

Dada la importancia de las propuestas antes mencionadas, en los siguientes cuadros se presenta un resumen de cada una, señalando la fuente, la fecha y el nombre de la

persona que emitió la propuesta, las cuales fueron recopiladas desde enero de 2001 hasta el 25 de julio de 2003:

PROPUESTA DE ENERO DEL 2001

FUENTE: Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). "Reforma tributaria y rediseño del federalismo fiscal. Reflexiones sobre el sistema tributario mexicano y el papel de la reforma fiscal".

ITAM

PROPUESTA: Consideran que cualquier sistema tributario debe evaluarse en términos de seis criterios básicos:

1. *Eficiencia:* Para permitir a la sociedad alcanzar su máximo potencial al no alterar artificialmente la elección de las alternativas óptimas de empleo e inversión.
2. *Equidad:* Para otorgar una distribución equitativa y transparente de la carga, pues la inequidad introduce distorsiones importantes en el mercado de trabajo y abre posibilidades de elusión fiscal.
3. *Productividad:* Para alcanzar una recaudación compatible con las necesidades de gasto y el peso de los pasivos.
4. *Calidad de gobierno:* Para alcanzar un sistema tributario que conduzca a la rendición de cuentas.
5. *Simpleza:* Para alcanzar el mínimo costo de cumplimiento para el contribuyente y seguridad jurídica dada la recaudación.
6. *Efectividad Administrativa:* Para aplicar efectivamente las funciones de recaudación y fiscalización.

PROPUESTA DE ENERO DE 2001

FUENTE: Cfr. Dr. Arturo M. Fernández (coord.). "Una agenda para las Finanzas Públicas en México", ITAM, cap. 4, p.25 y ss.

*Recopilación de propuestas por Gustavo Merino.
Director del ITAM.*

PROPUESTA:

- Esclarecer las responsabilidades de cada orden de gobierno y definir las bien, para esclarecer la rendición de cuentas y hacer específicas las políticas públicas.
- Reformar los programas de gasto bipartita para que respondan mejor a las necesidades regionales, promoviendo una mayor participación local en los proyectos.
- Reformar los servicios y procesos de descentralización, a fin de mejorar la calidad y cobertura de los servicios, bajo el principio de que las autoridades locales cuentan con mayor información y capacidad de respuesta a las necesidades y preferencias ciudadanas.
- Otorgar a los estados la posibilidad de establecer impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas, tabacos labrados, gasolina y diesel, de manera adicional a los impuestos federales por el mismo concepto; pero que los estados puedan determinar las tasas impositivas.
- Otorgar a los estados la facultad de establecer un impuesto voluntario a la venta de bienes y servicios al consumidor final. Este impuesto se acompañaría de un crédito fiscal para los consumidores sobre el IVA federal y una reducción proporcional de las participaciones federales; además, la base del impuesto a las ventas finales sería la misma que la del IVA federal. Es decir, se aplicará sobre la venta de bienes y servicios y se gravaría de manera adicional al IVA federal, reduciéndose la tasa de este impuesto al 12%, aplicado de manera generalizada, se podría establecer una tasa generalizada del IVA del 10%.
- Transferir a los estados el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN), dejándoles la libertad de determinar la tasa, pues se trata de un impuesto relativamente sencillo de administrar
- Establecer criterios objetivos y transparentes para determinar el monto y la distribución de recursos federales transferidos a estados y municipios, cambiando la distribución de los recursos del Ramo 33 de manera congruente con dichos criterios. Los criterios se pueden relacionar con medidas de efectividad en la prestación de servicios, indicadores de necesidad y rezago en el servicio en cuestión relativo a otros estados y en el esfuerzo fiscal realizado por las entidades con recursos propios....

- Fortalecer la recaudación municipal, en materia del impuesto predial, actualizar el sistema catastral, fomentar el uso de derechos para cobrar a los que se beneficien de los servicios, o imponer gravámenes con base en plebiscitos.
- Utilizar mecanismos de mercado e involucrar al sector privado en la prestación de ciertos servicios públicos, a fin de ampliar el rendimiento y la cobertura de los servicios públicos, liberando con este procedimiento, recursos valiosos para otros fines prioritarios, y reduciendo la dependencia de las transferencias federales. Se asegura que este punto la experiencia internacional ha sido positiva.
- Evitar rescatar a gobiernos estatales y municipales endeudados en exceso o que demuestren falta de responsabilidad fiscal, para lo cual se requiere de mayor transparencia en el gasto.
- Reformar las instituciones del Federalismo, para otorgar mayor representatividad a los gobiernos estatales en las decisiones del gobierno federal; por ejemplo: otorgar al Senado mayores facultades en materia presupuestal y que en él mismo, la representación de los estados se base en la igualdad, desapareciendo o sustituyendo los escaños de los Senadores de partido y los de primera minoría; revisar las atribuciones y estructura de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales y la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales; eliminar la regla de no reelección a nivel municipal; entre otras.

PROPUESTA DEL 02 DE MAYO DE 2001

FUENTE: *Cfr. Comisión Nacional de Asuntos Tributarios. “Propuesta de modificaciones a la reforma hacendaria”.*

COPARMEX

PROPUESTA: Las propuestas de la COPARMEX con respecto a la recaudación, fueron las siguientes: eliminar las exenciones, otorgar estímulos fiscales a todos los contribuyentes, sobre todo a las exportaciones, ampliar la base de contribuyentes, incorporara a la economía formal al sector informal e incluso tomar medidas contra el contrabando, si se incrementa el IVA que sea en 12% y que se den subsidios reales a la medicina para que las clases medias no sean las más afectadas, y descentralizar las facultades recaudatorias a los estados.

PROPUESTA DE MAYO-JUNIO DE 2001

FUENTE: *Revista Trabajadores #24 (UOM).*

Partido de la Revolución Democrática.

Propuesta alternativa a la Reforma Fiscal.

PROPUESTA: La propuesta del PRD destaca que existen serios inconvenientes en la política fiscal, como la baja recaudación de impuestos, su ineficacia, su complejidad, su centralismo, su falta de equidad, el desperdicio de los recursos de PEMEX, y la distribución del ingreso tan polarizada, porque no se cumple con la función redistributiva.

Por ello, proponen que para evitar que los pocos recursos del gobierno se gasten erróneamente, debe considerarse una reforma que comprenda cuatro aspectos sustanciales: ingresos, gasto, deuda y fiscalización, que incluirían los siguientes reformas:

- Eliminación de Regímenes Especiales y Tratos Preferenciales.
- Gravar las ganancias en la Bolsa de Valores de los capitales especulativos.
- Fijar una tarifa progresiva de ISR a personas físicas, hasta una tasa máxima de 35%, acumulando todas las fuentes de ingreso.
- Otorgar mayores facilidades a los contribuyentes.
- Establecer una cuenta única para el IVA e ISR.
- Elevar el porcentaje destinado a los Fondos de Participaciones y Aportaciones y diseñar una nueva fórmula de distribución.

– Revisión integral del proceso de descentralización-federalización, para revisar las potestades tributarias de los estados y redefinir el Pacto Federal.

– Dejar de asumir el pago de la deuda privada a cargo del erario público, así como revisar las operaciones de rescate financiero a los bancos y a las carreteras concesionadas.

– Promover en el ámbito internacional, junto con los demás deudores, un nuevo acuerdo global sobre la deuda externa de los países en desarrollo, que incluya principios como la corresponsabilidad, la ampliación de los plazos de pago, la fijación del pago de intereses de acuerdo a la capacidad de pago de cada país.

– Revisar el sistema de pensiones y los mecanismos de transferencia de recursos públicos al IPAB, para reducir su alto costo para el fisco y reorientar estos fondos sociales a la inversión productiva y de beneficio social.

– Atenuar el carácter regresivo del IVA y de los demás impuestos indirectos, pero mantener tasa cero en alimentos y medicinas, ya que consideran que si se generaliza el IVA permitiendo que las tasas sean uniformes, sin establecer un balance de costo-beneficio –en términos económicos y sociales– se provoca una disminución en la capacidad de compra de amplios estratos sociales, en rubros que son elementales para la sobrevivencia. Es decir, proponen que haya IVA pero con tasas diferenciales; por ejemplo, aplicar tasas más altas a un amplio rubro de bienes suntuarios, como se aplica en muchos países desarrollados. Incluso mencionan que así lo manifiesta la experiencia internacional, la cual constata que un patrón uniforme en las tasas no funciona, porque debe haber una amplia red de protección social exentada del IVA o con bajas tasas para una serie de productos sensibles, como son: alimentos, medicamentos, servicios médicos y asistenciales, entre otros.

PROPUESTA DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Marcelo Giugalle.

Economista del Banco Mundial en México.

PROPUESTA: Plantea que la reforma fiscal se debe concretar en la eliminación de exenciones y privilegios fiscales (para incrementar a 3.5% la recaudación con respecto al PIB), tales como: alimentos, medicinas, agua potable, libros, periódicos y publicaciones; así como aumentar la transparencia en el manejo de los recursos públicos.

PROPUESTA DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Eduardo Loría.

Profesor de Economía de la UNAM.

PROPUESTA: Propone ampliar la base tributaria (ISR) para incorporar nuevos contribuyentes, ampliar la recaudación del IVA en 10% en lo que se refiere a ingresos del trabajo, y reducir el gasto en consumo e inversión del gobierno.

PROPUESTA DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión*

Banco Mundial

PROPUESTA: Apoya la propuesta de reforma tributaria impulsada por el gobierno federal argumentando que, un país como éste no puede sobrevivir con una recaudación que apenas representa 11 puntos del PIB, por lo que proponen ampliar la base gravable y eliminar las exenciones.

PROPUESTA DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Benédicte Larre.

Directora de Estudios sobre México, de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

PROPUESTA: Destaca que para realizar una reforma de manera integral, es necesario eliminar los regímenes especiales de exención (privilegios) para todo tipo de sectores, pero principalmente para los grandes corporativos y multinacionales, lo cual incrementaría la recaudación del país.

PROPUESTA DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Banamex y BBV-Bancomer.

PROPUESTA: Elaboraron un informe en el cual proponen que los Legisladores desaparezcan la tasa cero a alimentos y medicinas, porque consideran que estas medidas sólo benefician a las clases media y alta del país, y que incluso, el subsidio implícito del IVA beneficia a quienes más consumen; por ejemplo, el 20% más rico de la población se beneficia con el 42% de ese subsidio, en tanto que, el 20% más pobre se queda con el 6% del beneficio.

PROPUESTA DEL 18 DE JUNIO DE 2002

FUENTE: *Grupo del Banco Mundial. Dirección Subregional para Colombia y México.*

Proyecto de Desarrollo Institucional de la Administración Tributaria.

PROPUESTA: Este Proyecto propone respaldar uno de los principales objetivos de la nueva Estrategia de Asistencia para el País (EAP) del Banco Mundial elaborada hace cinco años con el gobierno federal, los estados y municipios en México. Está orientado al fortalecimiento del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el perfeccionamiento de los servicios a los clientes, el mejoramiento de la coordinación de la precisión y facilidad de uso de las bases de datos, lo que permitirá una recaudación de impuestos y auditoría más eficaz por el SAT. Se propone que al ser una organización más eficiente –el SAT–, reducirá los costos de operación como proporción de los ingresos tributarios. Se menciona que ya hay un préstamo de \$52 millones de parte del Banco de México, que respaldará el Proyecto.

PROPUESTA DEL 07 DE AGOSTO DE 2002

FUENTE: *Unomasuno en Internet.*

Eduardo Villareal Martínez.

Ex director general de Asuntos Fiscales de la SHCP.

PROPUESTA: Señala que el Congreso está en posibilidades de discutir un modelo tributario diferente para recaudar mayores recursos, pues asegura que tan sólo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la evasión es de alrededor de 40 por ciento.

Considera que es necesario revisar todo el esquema fiscal para conocer los impuestos necesarios, pero sobre todo, para hacer más equitativo el sistema de tributación, ya que todo el peso recae sobre el contribuyente cautivo, quien no podría resistir mayor carga fiscal. Además, lejos de pensar en elevar los gravámenes, se debe ampliar la base de contribuyentes.

PROPUESTA DE FEBRERO DE 2002

FUENTE: *Cfr. Alejo Muñoz Manzo. "México y la reforma fiscal integral. Realidad y carencias", Revista Contaduría Pública, febrero de 2002, en imcp.org.mx*

Alejo Muñoz Manzo

Contador Público del área fiscal de Mancera Ernst & Young

PROPUESTA: Su propuesta consiste en estimular la inversión, las deducciones y la reducción progresiva de la tasa impositiva máxima para personas físicas y morales, a fin de estimular la actividad productiva que permite recaudar recursos de una mayor actividad económica y se refleje un avance en materia de competitividad tributaria. Además, asegura que se requiere crear impuestos indirectos, sin incrementar necesariamente la carga fiscal. En este sentido, propone que la homologación de la tasa del IVA podría ser viable y contribuiría a reducir la presión fiscal que repercute sobre los contribuyentes cautivos, sector empresarial formal y asalariados.

Contrariamente, propone la eliminación de los impuestos emergentes y adicionales, los cuales asegura que atentan contra los principios de universalidad, al gravar únicamente ciertos sectores; así como la eliminación de la reciente reforma en materia del impuesto sustitutivo al crédito al salario, a través del cual el gobierno federal deja de subsidiar dicho crédito, traspasando este costo a las empresas.

PROPUESTA DE ENERO-FEBRERO DE 2002

FUENTE: *Astudillo Moya, Marcela. "Algunas consideraciones sobre la nueva hacienda pública distributiva", Momento Económico, núm. 119, pp. 18-23*

Marcela Astudillo Moya.

Investigadora Titular del Instituto de Investigaciones Económicas de la UNAM.

PROPUESTA: Considera que si realmente se quiere hacer una reforma hacendaria, es indispensable atacar primero el problema de la evasión fiscal, simplificando las leyes y la administración fiscal y tomando medidas que realmente transparenten el gasto público. Ello, porque considera a la propuesta del Ejecutivo como regresiva, toda vez que se fundamenta en el incremento de impuestos al consumo, los cuales son impuestos indirectos, trasladables y que, por tanto, afectan en mayor medida a las clases de más bajos ingresos y sólo beneficia a las grandes empresas corporativas, debilitando al Estado.

Además, menciona que en la propuesta del Ejecutivo se encuentra ausente el tema de la distribución de los impuestos entre la Federación, los estados y municipios.

PROPUESTA DE ENERO-FEBRERO DE 2002

FUENTE: *Astudillo Moya, Marcela. "Algunas consideraciones sobre la nueva hacienda pública distributiva", Momento Económico, núm. 119, pp. 18-23*

Marcela Astudillo Moya.

Investigadora Titular del Instituto de Investigaciones Económicas de la UNAM.

PROPUESTA: Considera que si realmente se quiere hacer una reforma hacendaria, es indispensable atacar primero el problema de la evasión fiscal, simplificando las leyes y la administración fiscal y tomando medidas que realmente transparenten el gasto público. Ello, porque considera a la propuesta del Ejecutivo como regresiva, toda vez que se fundamenta en el incremento de impuestos al consumo, los cuales son impuestos indirectos, trasladables y que, por tanto, afectan en mayor medida a las clases de más bajos ingresos y sólo beneficia a las grandes empresas corporativas, debilitando al Estado.

Además, menciona que en la propuesta del Ejecutivo se encuentra ausente el tema de la distribución de los impuestos entre la Federación, los estados y municipios.

PROPUESTA DEL 5 DE MAYO DE 2003

FUENTE: *Agencia Interamericana de Prensa Económica (AIPE).*

Richard Rahn.

Presidente de la Directiva de Novecon Financial.

PROPUESTA: Ante la propuesta de Bush de gravar al 100% los ingresos por intereses devengados, dividendos y ganancias de capital, para pasarles todo ese dinero a los pobres, Rahn señala que con esa propuesta, los ricos venderían sus acciones y bonos, no invertirían, y el gobierno dejaría de recaudar el dinero que pensaba redistribuir; además, sin ahorros, las empresas existentes quebrarían por falta de incentivos, y todo el mundo empobrecería. Por tanto, propone que se haga lo contrario, es decir, que se eliminen todos los impuestos a las ganancias de las empresas, a los dividendos e intereses devengados, lo mismo que a las ganancias de capital, para que los incentivos para ahorrar e invertir, se disparen y se facilite la creación de nuevas empresas, empleos, etc.

PROPUESTA DEL 5 DE MAYO DE 2003

FUENTE: *Agencia Interamericana de Prensa Económica (AIPE).*

Robert Lucas.

Premio Nobel de Economía.

PROPUESTA: “Lo que más ayuda al bienestar de la gente, año tras año, es la eliminación de los impuestos al ahorro y a las inversiones. Incluso los gobiernos podrían aumentar la recaudación total bajo un sistema impositivo basado en el consumo”.

PROPUESTA DEL 17 DE JUNIO DE 2003

FUENTE: *La Crónica en Internet.*

Fauzi Hamdan Amad.

Senador por el Partido Acción Nacional.

PROPUESTA: Señaló que con la reforma efectuada el año pasado en materia fiscal sólo se avanzó muy poco, porque falta incluir el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Su propuesta es eliminar ciertas exenciones fiscales sin que se afecte al consumidor final y poner una tasa de cinco por ciento al IVA, a fin de obtener ingresos adicionales por 50 mil millones de pesos al año.

PROPUESTA DEL 25 DE JULIO DE 2003

FUENTE: *CONAGO.*

Ricardo Monreal Ávila.

Gobernador de Zacatecas.

PROPUESTA: Propone crear un modelo viable de Federalismo Hacendario, que tome en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) *Redistribución de potestades tributarias.* Que la Federación establezca las competencias fiscales y las descentralice de manera viable. Es decir, que el IVA sea definido y administrado por el gobierno federal, quien lo distribuya proporcionalmente entre los estados, de acuerdo a su participación en la recaudación nacional (de esta forma, el producto del IVA es fundamentalmente para los estados); y que establezca un impuesto a “ventas minoristas”, con una tasa del 2 al 3 por ciento de la venta final, que sea administrado totalmente por los estados. El ISR, los impuestos al comercio exterior y a la producción de bienes y servicios, serían de administración y usufructo directo del gobierno federal. El impuesto predial se reservaría a los municipios y tendría un rendimiento mínimo (4 al 6%), establecido constitucionalmente. Por último, se crearía un Fondo de Compensación para los estados con menor desarrollo relativo al promedio nacional.

- b) *Simplificación fiscal.* La redistribución anterior implica la simplificación del sistema impositivo mexicano, mediante la sustitución de aproximadamente 600 leyes impositivas que actualmente existen en los tres niveles de gobierno, para establecer sólo cinco impuestos: el impuesto sobre la renta (ISR); impuesto al consumo (IVA y ventas minoristas); impuesto a la producción y servicios; impuesto a la propiedad inmobiliaria y mobiliaria; impuesto al comercio exterior. Los impuestos a la renta, al comercio exterior y a la producción serían establecidos por el gobierno federal; el impuesto al consumo se administraría de manera coordinada por la Federación y los estados; mientras que el impuesto a la propiedad sería facultad exclusiva de estados y municipios. Sólo los tres primeros impuestos entrarían a un esquema de coordinación fiscal con criterios preferentemente redistributivos (60%) y resarcitorios (40%).
- c) *Eliminación de regímenes preferenciales de tributación.* Reactivar el régimen de contribuyentes menores, para que paguen sus impuestos federales mediante mecanismos simplificados como la “cuota fija”.
- d) *Eliminación de las siguientes prohibiciones constitucionales absolutas a los estados:* Asociarse con otras entidades federativas mexicanas; contraer obligaciones o empréstitos con gobiernos, sociedades o particulares extranjeros destinados a inversiones públicas productivas; gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama o en forma distinta, ya que éstas actividades podrían ser emprendidas por los estados, previa autorización del Congreso de la Unión y de las legislaturas locales (sobre todo, en materia crediticia, a fin de evitar el sobreendeudamiento y la indisciplina de las fianzas estatales).
- e) *Fortalecimiento de los mecanismos que propicien el cumplimiento oportuno y voluntario de los contribuyentes.* Ampliar los mecanismos de defensa de los ciudadanos contribuyentes frente al “poder fiscal” de los distintos órdenes de gobierno. Fomentar desde el sistema educativo una cultura cívica fiscal.
- f) *Construcción de un nuevo sistema de coordinación hacendaria,* a fin de garantizar la transparencia y certidumbre en la asignación de recursos, que asegure a las entidades federativas disponer de mayores recursos que los actuales y la constitucionalización de criterios compensatorios y redistributivos. Estos lineamientos pueden quedar asentados en una Ley de Coordinación Hacendaria, que reemplazaría a la actual Ley de Coordinación Fiscal.

Dentro de la diversidad de opiniones, también se ofrece a continuación un resumen de cada una, las cuales fueron recopiladas desde el 27 de diciembre de 2001 hasta el 17 de junio de 2003:

OPINIÓN DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

David Colmenares Páramo.

Ex presidente del Colegio Nacional de Economistas.

OPINIÓN: Comentó que es necesaria la reforma tributaria, para: “combatir los rezago en materia de gasto público, incluido el social, el peso presupuestal de los rescates bancarios y carretero, la evasión y elusión fiscal, la extrema dependencia de los ingresos petroleros, el fenómeno de la economía informal, la insuficiente atención a la pequeña y mediana empresa, y las crisis de los estados y municipios”.

OPINIÓN DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Eduardo Loría.

Profesor de Economía de la UNAM.

OPINIÓN: Señaló que los ingresos corrientes provenientes de los impuestos son inadecuados para las necesidades de una comunidad dinámica, con rápido crecimiento de población y necesidad de desarrollo acelerado, ya que, además, existe una creciente desigualdad entre los estratos de ingresos que junto con el carácter regresivo del sistema impositivo actual amenaza con minar el edificio social.

OPINIÓN DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Diego Petersen Farah.

Subdirector del Diario Público de Guadalajara.

OPINIÓN: Afirma que el IVA es equitativo por ser parejo, directo y proporcional al consumo, pero no es justo. Contrariamente, el ISR sí, porque es proporcional a los ingresos y propicia redistribución de la riqueza, sólo que es difícil de cobrar.

Por ello, argumenta que no está a favor de la reforma tributaria que ha propuesto el Ejecutivo, porque se carga sobre la clase media y la personas de bajos ingresos, pues asegura que si una persona que gana 2 mil pesos al mes gasta al menos 50% de su ingreso en alimentos y medicinas básicas: 1 mil pesos. El nuevo esquema del IVA significa que para este individuo, el costo de vida sería 150 pesos más caro. En cambio, si esta inscrito en el padrón de los pobres, recibirá un subsidio directo de 71 centavos por persona. Si se trata de una unidad familiar de cinco miembros, recibiría 106.50 pesos al mes. Así de simple: el costo de la reforma para esta familia sería de 43.5 pesos.

En el otro extremo, un alto ejecutivo con un sueldo de 160 mil pesos mensuales y una familia de cinco miembros que destina 10 mil pesos al mes en alimentos y medicinas. El impacto será de 1 500 pesos mensuales por pago de IVA. Al mes siguiente de entrada en vigor la ley, este Ejecutivo tendrá 4 603 pesos más por la reducción del ISR. Si esta persona tiene a sus cinco hijos en escuelas privadas a un costo promedio de 2 mil pesos por persona pagaría 1 500 pesos más por concepto de colegiaturas. La familia, además, consume algunos libros que antes no pagaban IVA y se le van en ello 100 pesos más. Al final del mes tendrá aproximadamente 1 mil pesos de superávit en su cuenta. Por esta razón Diego Petersen, concluye que la equidad planteada por la reforma es una forma de injusticia.

OPINIÓN DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Julio Boltviniv.

OPINIÓN: El efecto de eliminar las exenciones y tasa cero en el cobro del IVA será devastador, ya que la homologación del IVA significaría para el 10% de la población más pobre del país, una pérdida del 12% en la capacidad adquisitiva de su ingreso; además, se incrementaría el número de pobres en cuatro millones –pasarían de 71 a 75 millones–.

Sostiene que la reforma tributaria traería dos tipos pérdidas a los grupos vulnerables del país, puesto que, los mecanismos compensatorios no atenuarían el efecto negativo del incremento en el precio de alimentos, medicinas y todos los productos exentos.

El primer tipo de pérdida, porque el pago mensual de 108 pesos sólo incluye a los pobres del medio rural (que son atendidos por Progresá) y no a los del ámbito urbano, donde el efecto del incremento en el IVA será más devastador. Explicó que los pobres en el medio urbano no cuentan con la posibilidad del autoconsumo como ocurre en el ámbito rural. Además, los pobres que habitan en ciudades sufrirían del impuesto en alimentos y en transporte.

El segundo tipo de pérdida, está relacionado con la reducción de la tasa máxima del ISR, un gravamen que se aplica a salarios de la población y ganancias de los empresarios. La iniciativa gubernamental establece que con 500 mil pesos de ingreso anual (41 mil 666 pesos al mes) un asalariado estaría en el supuesto de la tasa máxima, es decir, pagaría un ISR de 32 por ciento. Esos salarios son los de un Director General y de un empleado medio de una empresa, entonces con la propuesta, un ingreso de ese nivel pagaría la misma tasa impositiva que el multimillonario Carlos Slim por sus ganancias.

OPINIÓN DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2001

FUENTE: *Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.*

Mario Di Costanzo.

Asesor económico de El Barzón.

OPINIÓN: Afirmó que de elevar los impuestos, el gobierno sólo usaría los recursos para cubrir los huecos de su deuda interna y beneficiar a sus círculos de prestamistas; mientras que, los grandes grupos empresariales seguirán evadiendo impuestos.

Estimó que los recursos que se otorgaron en el 2001 al Instituto para la Protección al Ahorro Bancario (IPAB), ascendieron a 60 mil millones de pesos, lo que representó el 46 por ciento; es decir, proporcional a la recaudación adicional que el gobierno federal pretende obtener a través de la reforma fiscal que elimina la tasa cero para el IVA.

OPINIÓN DEL 07 DE JULIO DE 2002

FUENTE: *El Universal en Internet.*

Luis Manuel Pérez de Acha.

Analista Fiscal.

OPINIÓN: Comentó que para definir un mecanismo que le permita al Estado mexicano allegarse de recursos, es necesario analizar y debatir sobre las diversas etapas de las que se integra la gestión financiera.

OPINIÓN DEL 07 AGOSTO DE 2002

FUENTE: *Unomasuno en Internet.*

Especialista en materia fiscal.

OPINIÓN: Coincidieron en que para mantener el interés de inversionistas extranjeros en México, es necesario crear un nuevo modelo tributario que aumente la recaudación y evite la inequidad.

OPINIÓN DEL 10 DE DICIEMBRE DE 2002

FUENTE: *Agencia Interamericana de Prensa Económica (AIPE).*

Alan Reynolds.

Académico Titular del Cato Institute.

OPINIÓN: En uno de sus artículos publicados, se encarga de demostrar la tesis de que menos impuestos se traducen en un crecimiento económico, es decir, un Estado grande, con elevados gastos y elevados impuestos, deprime la economía de un país. En este sentido, comenta que los impuestos que más daño causan, son los que menores ingresos generan.

OPINIÓN DEL 5 DE MAYO DEL 2003

FUENTE: *Milenio en Internet.*

Marco Provencio.

Articulista de Milenio.

OPINIÓN: La debilidad fiscal del Estado mexicano no está en función únicamente del escaso monto de recursos disponibles para atender las necesidades en materia de gasto e inversión pública, sino que también resulta de los procedimientos de discusión presupuestal vigentes, y principalmente, porque se ha venido utilizando la riqueza petrolera de manera improductiva, pues su uso debiera destinarse a gastos de inversión y no al sostenimiento de consumos recurrentes.

OPINIÓN DEL 22 DE ABRIL DE 2003

FUENTE: *Grupo del Banco Mundial.*

Oliver Lafourcade.

Director del Banco Mundial para México, Colombia y Venezuela.

OPINIÓN: Con el anuncio del Banco Mundial referente a la aprobación de dos préstamos para México, por un total de US\$355.04 millones, que servirán para la primera etapa de la reforma fiscal, Oliver Lafourcade anunció que, estos préstamos sustentarán el sólido programa de reformas fiscales y reorganización del gobierno, ya que si México cuenta con mayores ingresos tributarios, podrá invertir más en salud, educación e infraestructura y, a su vez, reducir la pobreza.

También señaló que estos recursos, apoyarán reformas clave a los impuestos sobre utilidades de las empresas y sobre la renta de las personas, los cuales otorgarán equidad al sistema y mantendrán la estabilidad macroeconómica. Además, indicó que la supresión de varias exenciones y categorías tributarias eliminará distorsiones, reducirá la evasión de impuestos y mejorará el cumplimiento oportuno de los contribuyentes corporativos e individuales, por lo que se espera aumentar los ingresos tributarios de 11.4% a 12.3% con respecto al PIB.

OPINIÓN DE 17 DE JUNIO DE 2003

FUENTE: *La Crónica en Internet.*

Senadores del PAN y del PRI.

OPINIÓN: Coincidieron en que es necesario llevar a cabo otra reforma fiscal que dé al país más recursos, pero difirieron en cuanto a establecer el IVA de manera generalizada.

CONSIDERACIONES FINALES

Elevar la recaudación fiscal en México implica, indudablemente, emprender un amplio proceso de reformas, que van desde adecuaciones y mejoras en el diseño del sistema, hasta una presencia fiscal efectiva y cambios que consoliden el Federalismo Fiscal. Es decir, una reforma fiscal integral debe ser gradual, sobre todo si se observan las repercusiones y el rechazo social.

La recaudación fiscal actualmente es insuficiente para cubrir los gastos del gobierno y no permite realizar las inversiones que tanto requiere el país –dadas las condiciones económicas y sociales presentes–. En los últimos veinte años la recaudación tributaria, con relación al PIB, ha sido muy limitada, ya que desde 1980 (13.3%), hasta el año 2002 (13.0), se ha mantenido casi en el mismo nivel, aunque registrando mayores caídas en 1985 (9.4%), 1995 (9.3%), 1996 (8.9%) y 1997 (9.8%).

Los niveles de recaudación en la mayoría de los países de la OCDE, tanto de Europa (Francia, Alemania e Inglaterra), como de Latinoamérica (Chile y Brasil), y también de nuestros socios comerciales del Norte (Canadá y Estados Unidos) son muy superiores al nuestro, encontrándose algunos casos con una recaudación de más del doble que la de México.

En este contexto, también surgen otros serios inconvenientes del sistema fiscal, pues el hecho de que uno de sus principales conceptos de recaudación sean los recursos derivados de la venta y la explotación petrolera –representando aproximadamente el 30% en el 2002–, nos permite pensar que bajo un eficiente esquema de recaudación esos recursos podrían considerarse como ingresos extraordinarios y destinarse a

inversiones estratégicas para determinados rubros que requiera el desarrollo del país; sin embargo, dicha industria se encuentra sujeta a cargas fiscales excesivas, con lo que se ha descuidado la reinversión y su capitalización; además el depender de los recursos petroleros, pone en riesgo la asignación del presupuesto, debido a las fluctuaciones de su precio.

Como se ha comentado en distintos apartados de este trabajo, los bajos niveles de recaudación en México tienen varias causas, entre las cuales destacan:

- ⇒ Evasión y elusión.
- ⇒ Economía informal.
- ⇒ Sistema impositivo complicado y numerosos impuestos.
- ⇒ Doble imposición.
- ⇒ Regímenes especiales de tributación.
- ⇒ Trámites fiscales complejos.
- ⇒ Elevado costo administrativo para la recaudación.

Es por ello que, para afrontar los problemas que limitan la recaudación, se deben atender las tendencias de cambio registradas en el mundo, las cuales a pesar de no ser la panacea a los problemas tributarios, sí son una guía que vale la pena analizar y tomar en cuenta al momento de decidir acerca de una reforma tributaria.

Es decir, no se trata de adoptar determinado modelo o tendencia, pero sí de tomar en cuenta ciertas generalidades importantes, sobre todo las de países con igual desarrollo económico y político que México. Las tendencias de cambio que se consideran de mayor relevancia para analizar y tomar en cuenta al momento de sugerir reformas, son las siguientes:

- ⇒ Reducción de las tarifas y simplificación de algunos impuestos.
- ⇒ Preferencia por impuestos menos altos y más anchos.

- ⇒ Eliminación de los privilegios fiscales, como exenciones, bonificaciones y deducciones.
- ⇒ Ampliar la base gravable de los impuestos indirectos, pues se asegura que siendo todos consumidores, necesariamente quien más gasta, más paga.
- ⇒ Incluir impuestos ambientales.

No debemos olvidar que también han surgido diversas iniciativas, propuestas y opiniones del sector gubernamental, privado y académico, que son reflejo de la urgencia y las implicaciones de una reforma integral al sistema fiscal y de los posibles primeros pasos que habrían de darse. Los cambios que se proponen son muy variados y se pueden resumir en cinco puntos:

1. Modificaciones a los impuestos:

- ⇒ Establecer cuatro tasas de IVA, del 0, 10, 15 y 20%, a fin de distribuirlo progresivamente.
- ⇒ Fijar tarifas progresivas al ISR, ampliar su base tributaria, o bien, establecer una tasa máxima del 40%.
- ⇒ Otorgar mayores estímulos fiscales a los contribuyentes.
- ⇒ Eliminar el impuesto a las ganancias, al ahorro y a la inversión.
- ⇒ Crear el Impuesto Sobre Transacciones Efectuadas en el Sistema de Pagos.
- ⇒ Desaparecer el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pues la recaudación total de este impuesto es demasiado baja (1.6%).

2. Modificaciones a todo el sistema fiscal:

- ⇒ Revisar todo el esquema fiscal para conocer los impuestos necesarios y que fundamenten siempre la equidad.

- ⇒ Establecer solamente cinco impuestos en todo el sistema impositivo: el ISR, el IVA, el IEPS, los Impuestos a la Propiedad Mobiliaria e Inmobiliaria, y el Impuesto al Comercio Exterior.
- ⇒ Ampliar la base de contribuyentes y eliminar exenciones fiscales.
- ⇒ Que la base del sistema impositivo sea el Impuesto al Consumo.

3. Modificaciones a la administración tributaria:

- ⇒ Otorgar mayores facilidades a los contribuyentes.
- ⇒ Eliminar el requisito de las cédulas fiscales.
- ⇒ Mejorar el sistema del SAT.

4. Modificaciones Constitucionales que fortalezcan el Federalismo:

- ⇒ Ampliar las facultades tributarias de los distintos órdenes de gobierno, para que los estados y municipios tengan nuevos impuestos y fijen sus propias tasas, como el impuesto al tabaco, a la gasolina, a los automóviles nuevos, a la venta de bienes y servicios y a los bienes inmuebles.
- ⇒ Crear un modelo viable de Federalismo Hacendario.
- ⇒ Sustituir la Ley de Coordinación Fiscal por un nuevo Sistema de Coordinación Hacendaria.
- ⇒ Modificar el procedimiento de aprobación de ingresos y egresos federales, para fortalecer el Federalismo Fiscal.

5. Modificaciones para planear, ordenar y transparentar los ingresos y gastos:

- ⇒ Revisar las operaciones del rescate bancario, deuda pública interna y externa, el sistema de pensiones y los mecanismos de transferencia de recursos públicos del IPAB.
- ⇒ Promover en el ámbito internacional, junto con los demás deudores, un nuevo acuerdo global sobre la deuda externa de los países en desarrollo,

que incluya principios como la corresponsabilidad, la ampliación de los plazos de pago y la fijación del pago de intereses de acuerdo a la capacidad de cada país.

Ante la diversidad de opiniones, propuestas y tendencias de reforma fiscal, podemos resumir que para remediar la escasa recaudación, no se puede pensar únicamente en una salida simple, como el incremento de las tasas o tarifas impositivas, sabiendo que la tendencia internacional es disminuir las cargas fiscales, en aras de ser más competitivos; además de que traería efectos económicos negativos, como el deterioro en los ingresos de la población económicamente activa, con sus consecuentes costos políticos.

Es así, que México se encuentra ante el gran reto de superar los niveles de recaudación logrados hasta la fecha, para alcanzar el promedio de los países de la OCDE, pero sin afectar la ya deteriorada economía de los mexicanos y sin quedar fuera de la competitividad mundial.

DOCUMENTOS CONSULTADOS

1. DIRECCIONES EN INTERNET:

- ⇒ "Estructura de los Ingresos Federales en México", en Internet:
http://www.cdhcu.gob.mx/bibliot/publica/inveyana/econycom/reportes/index_3htm
- ⇒ "¿De donde viene el dinero del gobierno?", 1991, en Internet:
<http://www.cide.com.mx>
- ⇒ "Crónica Gráfica de los Impuestos en México. Siglos XVI-XX", en Internet:
<http://www.sat.gob.mx/AGJI/acac97/introcronica.htm>
- ⇒ "Diálogo con los ciudadanos: Suecia", en Internet:
<http://www.europa.eu.int/scadplus/citizens/es/se/1080.htm>
- ⇒ "Los ingresos estatales y municipales", en Internet:
<http://www.bancomer.com.mx/economica/prop/finedo.pdf>
- ⇒ "OECD in Washington Newsletter", núm. 33, abril 2002, en Internet:
<http://www.oecdwash.org/NEWS/LOCAL/oecdinwash2002.htm>
- ⇒ "Problemas estructurales del sistema tributario en México", en Internet:
<http://www.cddhcu.gob.mx/bibliot/publica/inveyana/econycom/reportes/reftribu/2problem.htm>
- ⇒ Agencia Tributaria. "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2001", Servicio de Auditoría Interna, en Internet: <http://www.aeat.es/>
- ⇒ Antecedentes de Roma, en Internet:
<http://www.readysoft.es/flags/indice1.htm>
- ⇒ Ávalos, Isabel. "Globalización y Sistemas Tributarios", en Internet:
http://www.congreso.gob.pe/biblio/arti_12.htm
- ⇒ Bettinger, Herbert. "El sistema fiscal mexicano", 1991, en Internet:
<http://www.cidac.org/libroscidac/mexico-cambio/Cap.9.pdf>

- ⇒ Durán Cabré, José María. “Impuesto lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de simulación”, Universidad de Barcelona, Departamento de Economía Política y Hacienda Pública, Barcelona, en Internet: <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/dual.pdf>
- ⇒ Eduardo Bonilla, Herzog. “Evolución del sistema tributario mexicano”, Facultad de Economía de la UNAM, 2002, en Internet: <http://www.herzog.economia.unam.mx/secss/TesisFE/BonillaLI/cap3.pdf>
- ⇒ Elizondo Mayer-Serra, Carlos. “Diapositiva”, Economía Política del sistema tributario en México, en Internet: http://www.transparencia.gob.mx/docs/capacitacion/Sistema_Tributario.pdf
- ⇒ *Energy Information Administration* (2000). Obtenido en Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez. “Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas”, Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, en Internet: <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>
- ⇒ Estruch Manjón, Alejandro. “Estado de bienestar, desigualdad y redistribución: algunos datos e ideas en el cambio de siglo”, Universidad de Barcelona, en Internet: http://www.ub.es/graap/WP0801_Estruch.pdf
- ⇒ Gago Rodríguez, Alberto; Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel. “Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas”, Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, en Internet: <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>
- ⇒ Informe de la Comisión de Expertos nombrados por el PSOE para elaborar una propuesta sobre la reforma del IRPF. “Una alternativa fiscal para España”, 10 de mayo de 2002, en Internet: http://www.datadiar.com/actual/reformairpf/informeexpertos_irpf.pdf
- ⇒ Informe País _–Japón– (Difusión Pública), Oficina Económica y Comercial de España en Tokio. Embajada de España en Tokio, agosto 2001, p. 56 y

- 57, en Internet:
<http://www.mcx.es/tokio/es/paginas/Informacion/informepais/Informe%20Pais%202001.pdf>)
- ⇒ Instituto de Estudios Fiscales. “Informe para la reforma del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”, Comisión para la reforma del IRPF, Madrid, 3 de abril 2002, en Internet:
http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/LibrossBlancos/libroblanco2002_IRP F.pdf
- ⇒ Instituto Sueco, “Información sobre Suecia”, mayo 2001, en Internet:
<http://www.si.se/docs/infosweden/spansica/di1r.pdf>
- ⇒ La Curva Laffer. “Subamos la recaudación fiscal bajando la tasa de impuestos”, en Internet:
<http://www.libertario.org/posiciones/actualidad/laffer.htm>
- ⇒ OECD Statistics, Ministério da Fazenda (Brasil) y Ministerio de Economía de la Nación (Argentina). Obtenido de Carala de Simone. “La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional”, en Internet:
<http://www.cambiocultural.com.ar/investigacion/impuestos.htm>
- ⇒ Otero, Sergio. “Estudio sobre Sistemas Tributarios Fiscales”, en Internet:
<http://www.monografias.com/trabajos/sistributarios/shtml>
- ⇒ Uckmar, Víctor. “La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación”, en <http://www.uckmar.com/opinion/index.htm>

2. DOCUMENTOS:

- ⇒ “¿De dónde viene el dinero del gobierno?”, 2002, Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE)
- ⇒ “Número de contribuyentes activos”, en Administración General de Estudios Tributarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT).
- ⇒ Arévalo, Julián y Cordón, Teodoro. “Reflexión sobre los sistemas impositivos Iberoamericanos”, Instituto de Estudios Fiscales.
- ⇒ Arriaga Conchas, Enrique: *Finanzas públicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, 1996.

- ⇒ Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados. “Estadísticas históricas. Ingresos del gobierno federal de 1980-2002”.
- ⇒ Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE), “Los impuestos en México. ¿Quién los paga y cómo?”, 1991
- ⇒ Colmenares Páramo, David. “Ingresos municipales: Realidades y perspectivas del federalismo fiscal en México”, *FEMICA-BID*, Antigua Guatemala, Guatemala, 12 de diciembre de 2002.
- ⇒ *COPARMEX* y *Comisión Nacional de Asuntos Tributarios*. “Propuesta de modificaciones a la reforma hacendaria”, 02 de mayo de 2001.
- ⇒ Dr. M. Fernández, Arturo (coord.). “Una agenda para las Finanzas Públicas en México”, *ITAM*, enero de 2001.
- ⇒ Gago Rodríguez, Alberto y Picos Sánchez, Fidel. “Modelo dual de IRPF y equidad: Nuevas consideraciones”, Universidad de Vigo, octubre 2002.
- ⇒ Giugalle, Marcelo. “Publicaciones de la Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión”, 27 de diciembre de 2001.
- ⇒ Grupo del Banco Mundial y Dirección Subregional para Colombia y México. “Proyecto de Desarrollo Institucional de la Administración Tributaria”, 18 de junio de 2002.
- ⇒ Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República (IILSEN), “Federalismo Fiscal en México”, Agosto de 2001.
- ⇒ Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). “La descentralización fiscal en México”, XV Seminario de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile, 27 al 30 de enero del 2003
- ⇒ Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). “Reforma tributaria y rediseño del federalismo fiscal. Reflexiones sobre el sistema tributario mexicano y el papel de la reforma fiscal”, 2001.
- ⇒ Junquera Varela, Raúl. “Sistemas tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica”, Grupo de Trabajo de Relaciones Internacionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Enero 2001.
- ⇒ Monreal Ávila, Ricardo. “Informe de la CONAGO”, 25 de julio de 2003
- ⇒ Retchkiman, 1977

- ⇒ *Secretaría de la Reserva Federal de Brasil*. “Carga tributaria en Brasil”, 2001.
- ⇒ Segura, Julio. “El sector público en las economías de mercado. ¿Qué hemos aprendido a fines del siglo XX?”, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 2000.

3. LEYES:

- ⇒ Código Fiscal de la Federación del 2003, Editorial ISEF, versión cosida.
- ⇒ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2003.
- ⇒ Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de 2003.
- ⇒ Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de 2003, Editorial ISEF, versión cosida.
- ⇒ Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- ⇒ Presupuesto de Egresos de la Federación de 2003.

4. OTROS SITIOS CONSULTADOS EN INTERNET:

- ⇒ <http://mof.go.jp/english/>
- ⇒ <http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra162.pdf>
- ⇒ <http://www.bibliojuridica.org.mx>
- ⇒ <http://www.camaradediputados.gob.mx/>
- ⇒ <http://www.cambiocultural.com.ar/investigacion/impuestos2.htm>
- ⇒ <http://www.cfe.gob.mx>
- ⇒ <http://www.europa.eu.int/scadplus/citizens/es/uk/1080.htm>
- ⇒ <http://www.libertario.org/posiciones/actualidad/laffer.htm>
- ⇒ <http://www.mercosur.org.uy/espanol/sinf/varios/INDICEMAC.HTM>
- ⇒ <http://www.monografias.com/trabajos/sistributarios/sistributarios/shtml>
- ⇒ <http://www.pemex.gob.mx>
- ⇒ <http://www.senado.gob.mx>
- ⇒ <http://www.shcp.gob.mx>

5. REVISTAS Y PERIÓDICOS:

- ⇒ Astudillo, Marcela. *Revista Momento Económico*, núm. 119, México, 2002, p. 19.

- ⇒ *El Universal* en Internet, 07 de julio de 2002.
- ⇒ *La Crónica* en Internet, 17 de junio de 2003.
- ⇒ *Milenio* en Internet, 5 de mayo del 2003.
- ⇒ Muñoz Manzo, Alejo. “México y la reforma fiscal integral. Realidad y carencias”, *Revista Contaduría Pública*, febrero de 2002, en imcp.org.mx
- ⇒ Partido de la Revolución Democrática. “Propuesta alternativa a la Reforma Fiscal”, *Revista Trabajadores #24 (UOM)*, mayo-junio de 2001.
- ⇒ *Unomasuno* en Internet, 07 de agosto de 2002.