



UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLAS DE HIDALGO



FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS

TESIS PROFESIONAL:

COMPARATIVO DEL SISTEMA FINANCIERO Y FISCAL
MEXICANO CON LOS PAISES DE LA OCDE PARA
DETERMINAR LA EFICIENCIA DE RECAUDACION EN BASE
AL PIB

QUE PRESENTA:

ROBERTO MANRIQUEZ LOPEZ

PARA OBTENER EL GRADO DE LICENCIADO EN
CONTADURIA

ASESOR:

DR. CUAUHTEMOC GUERRERO DAVALOS

MORELIA, MICHOACAN, JUNIO DE 2018

INDICE

Agradecimiento.....	6
I. Resumen.....	7
II. Abstract.....	8
III. Introducción.....	9
IV. Planteamiento del Problema.....	10
a) Justificación.....	10
b) Objetivo general.....	10
c) Hipótesis.....	10
d) Metodología.....	11
1. Historia del Impuesto.....	12
1.1. Civilización Egipcia.....	12
1.2. Civilización Griega.....	13
1.3. Civilización Romana	14
1.4. En la Época de Jesús de Nazaret.....	15
1.5. Impuestos en la Edad Media.....	16
1.6. Antecedentes de los Impuestos en México.....	18
1.6.1. México en la Colonia.....	18
1.6.2. El Sistema Tributario del Gobierno en el México Borbónico.....	19
1.6.3. El Fisco del Virreinato en la Republica (1770-1830).....	22
1.6.4. El Sistema Fiscal Después de la Independencia.....	23
1.6.5. EL Fisco Durante el Porfiriato y la Revolución.....	25
2. Finanzas Publicas.....	26
2.1. Derecho Financiero.....	26
2.2. Actividad Financiera del Estado.....	27
2.3. Derecho Fiscal.....	27
2.4. Ramas en que se Divide el Derecho Fiscal.....	28
2.5. Servicios Públicos.....	29
2.5.1. Economía Pública y Privada (Semejanzas y Diferencias).....	29
2.6. Los Ingresos del Estado.....	30
2.7. Presupuestos: Ingresos y Egresos.....	31
2.7.1. Análisis de la Definición de Impuestos	31
2.7.2. Teorías que Tratan de Fijar la Naturaleza de los Impuestos.....	34
2.8. Definición de Derechos.....	36
2.9. Diferencia entre Impuestos y Derechos.....	37
2.10. Definición de Productos.....	38
2.11. Definición de Aprovechamientos.....	38
2.12. Finalidad de los Impuestos	38
2.13. Fundamentos Constitucionales del Derecho Fiscal Mexicano.....	39
2.14. Principios Jurídicos de los Impuestos.....	40
2.14.1. Principio de Generalidad.....	40
2.14.2. Principio de Obligatoriedad.....	41
2.14.3. Principio de Vinculacion con el Gasto Publico (Constitucional).....	42

2.14.4.	Principio de Proporcionalidad (Constitucional).....	43
2.14.5.	Principio de Equidad constitucional (Constitucional).....	44
2.14.6.	Principio de Legalidad (Constitucional).....	44
2.14.7.	Principio de Certidumbre (Ordinario).....	45
2.14.8.	Principio de Comodidad (Ordinario).....	45
2.14.9.	Principio de Economía (Ordinario).....	45
2.14.10.	Principio de Simplicidad (Ordinario).....	45
2.14.11.	Principio de Claridad (Ordinario).....	46
2.15.	Las Garantías Individuales y el Derecho Fiscal.....	46
2.16.	Principios Fiscales Generales.....	49
2.17.	Facultades Constitucionales para establecer Impuestos.....	50
2.18.	Fuentes del Derecho Fiscal.....	51
2.19.	Interpretación de Normas Fiscales	57
2.20.	Interpretación de las Leyes (Sistemas).....	58
2.21.	Interpretación de Nuestro Derecho Positivo Fiscal.....	59
2.22.	Supletoriedad de Normas en Nuestro Derecho Fiscal.....	60
2.23.	Clasificación de los Impuestos.....	60
2.24.	Los Efectos de los Impuestos.....	63
2.25.	La Estructura de la Relación Jurídica Tributaria.....	68
2.26.	Otros Elementos Constitutivos de los Impuestos	73
2.27.	Importancia del Domicilio en el Derecho Tributario.....	76
2.27.1.	Domicilio Convencional.....	77
2.28.	Procedimiento Tributario.....	81
2.28.1.	Nacimiento de Crédito Fiscal.....	81
2.28.2.	Exigibilidad del Crédito Fiscal.....	82
2.28.3.	Determinación del Crédito Fiscal.....	83
2.28.4.	Forma de Extinción de los Créditos Fiscales.....	84
2.28.5.	Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	89
3.	Comparación del Sistema Financiero y Fiscal Mexicano con los Países de la OCDE.....	91
3.1.	Misión de la OCDE.....	91
3.2.	El Trabajo de la OCDE con los países Miembros.....	91
3.3.	Miembros de la OCDE.....	91
3.4.	Los Dispositivos Institucionales de la Administración Tributaria.....	92
3.5.	El Organismo de Administración Tributaria como Institución.....	95
3.6.	Grado de Autonomía de los Organismos de Administración Tributaria.....	100
3.7.	Ámbito de las Responsabilidades de los Organismos de Administración Tributaria.....	102
3.7.1.	Organismos Uniforme para la Recaudación de Impuestos Directos e Indirectos.....	102
3.7.2.	La Recaudación de las Cotizaciones a los Seguros Sociales.....	103
3.7.3.	Administración de las Aduanas.....	106
3.7.4.	Otras Funciones de Naturaleza Distinta a la Tributaria.....	107
3.8.	Disposiciones de Gobierno Especiales.....	107
3.8.1.	Consejos Rectores y Consultivos.....	108
3.8.2.	Control Externo/Independiente del Sistema de Administración Tributaria.....	112
3.9.	Gestión de Reclamaciones y Supervisión.....	114
3.10.	Evolución de las Estructuras Organizativas de las Administrativas Tributarias.....	125

3.11.	Ejemplos por Países de la Estructura Organizativa de Alto Nivel.....	128
3.12.	Características Comunes a los Grandes Contribuyentes	150
3.13.	Criterios Utilizados por las Administraciones Tributarias para Identificar a los Grandes Contribuyentes.....	153
3.14.	Características Comunes o Importantes de las Unidades de Grandes Contribuyentes.....	154
3.15.	Estructura Impositiva.....	188
3.16.	¿Reforma Legal o Esfuerzo Administrativo?.....	194
3.17.	Gasto Publico.....	194
3.18.	Análisis de la Experiencia Internacional.....	210

Índice de Gráficas

3.1.	Evolución de los ingresos Totales del Sector Publico.....	159
3.2.	Carga Fiscal Total en la OCDE.....	161
3.3.	Carga Fiscal Total: Desglose para México.....	162
3.4.	Distribución de la Carga Fiscal Total en la OCDE.....	163
3.5.	Producto Interno Bruto per Capital y Carga Fiscal Total en la OCDE.....	164
3.6.	Coeficiente Gini y Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000.....	164
3.7.	Carga Fiscal Total en América Latina.....	165
3.8.	Distribución de la Carga Fiscal Total en América Latina.....	166
3.9.	Producto Interno Bruto per Capital y Carga Fiscal Total en la OCDE.....	167
3.10.	Carga Fiscal Total en América Latina.....	167
3.11.	Distribución de la Carga Fiscal Total en América Latina.....	168
3.12.	Impuesto Sobre la Renta en la OCDE.....	169
3.13.	Distribución de la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta en la OCDE.....	170
3.14.	Impuestos Generales al Consumo en la OCDE.....	171
3.15.	Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales de la OCDE.....	172
3.16.	Impuestos Generales al Consumo.....	173
3.17.	Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales al Consumo en América Latina...174	
3.18.	Comparación Internacional de las Tasas Generales del IVA en la OCDE.....	175
3.19.	Comparación Internacional de las Tasas Generales del IVA en América Latina.....	176
3.20.	Impuesto al Valor Agregado: Tasas y Exenciones.....	177
3.21.	Productividad del Impuesto al Valor Agregado en la OCDE.....	181

3.22. Recaudación (%del PIB) por punto de Tasa.....	181
3.23. Productividad del Impuesto al Valor Agregado en América Latina.....	182
3.24. Recaudación (% del PIB) por Punto de Tasa.....	183
3.25. Impuestos a Bienes y Servicios Específicos en la OCDE.....	184
3.26. Estructura de la Carga Fiscal Total en la OCDE.....	185
3.27. Tendencia Internacional de la Razón de Impuestos al Ingreso entre Impuestos Generales al Consumo en la OCDE: Distribuciones 1990 y 2000.....	186
3.28. Producto Interno Bruto per Cápita y Razón de Impuestos al Ingreso sobre Impuestos al Consumo General en la OCDE.....	187
3.29. Tendencia Internacional de la Razón de Impuestos Específicos a Bienes y Servicios entre Impuestos Generales al Consumo en la OCDE.....	188
3.30. Recaudación por Nivel de Gobierno.....	191
3.31. Composición Porcentual de la Recaudación por Nivel de Gobierno.....	192
3.32. Razón de la Recaudación Federal o Central entre la Suma de la Recaudación Estatal y Local..	193
3.33. Gasto del Sector Público Consolidado, 1990-2002 (% del PIB).....	196
3.34. Gasto Total del Gobierno Central en la OCDE y América Latina.....	197
3.35. Gasto Público en Educación en la OCDE.....	199
3.36. Gasto Público en Educación en Países en Desarrollo.....	200
3.37. Gasto Público Social en la OCDE.....	201
3.38. Gasto Público en Beneficio para la Vejez, Discapacidad y Supervivencia en la OCDE.....	203
3.39. Gasto Público en Beneficio por Enfermedad y Riesgo Laboral en la OCDE.....	204
3.40. Gasto Público en Beneficios Familiares en la OCDE.....	206
3.41. Gasto Público en Beneficios al Desempleo y en Programas Laborales en la OCDE.....	207
3.42. Gasto Público en Beneficios para la Vivienda y para Otras Contingencias en la OCDE.....	209
V. Conclusiones.....	213
VI. Bibliografía.....	216
VII. Apéndice.....	220

Agradecimiento

Escribo estas líneas al finalizar un trabajo arduo y lleno de dificultades, como lo es una tesis que me servirá para alcanzar el grado de Licenciatura. Sin embargo, esto no hubiera sido posible sin la ayuda de Dios, y de las instituciones que me permitieron llegar a un feliz término. Es por ello, que para mí es un verdadero placer mostrar un agradecimiento a todas las personas que estuvieron apoyándome en todo momento.

Debo expresar de forma especial la gratitud que siento hacia el Dr. Cuauhtémoc Guerrero Dávalos por brindarme su amistad y asesoría para la elaboración de este proyecto que tanto esfuerzo invertimos.

De la misma forma agradecer al motor que hace que mi mundo funcione de forma adecuada, a la personita que me da la fuerza de seguir adelante y recordarme que no me puedo dar el lujo de mirar hacia atrás, a mi Hijo, que sin su presencia mi vida fuera totalmente deferente, pero no me imagino una sin él.

También a la compañera de vida que he elegido para que este con migo en las buenas y en las malas, a mi esposa, que me ha acompañado ya desde hace muchos ayeres y quiero que lo siga haciendo en un fututo.

Y sobre todo a esos pilares que me mantuvieron firme en todo momento, a mis padres, que me han guiado y ayudado en todo momento sin ponerme condición alguna, a ellos que les debo la vida primero y después todo lo que soy.

En general a todas las personas que pusieron su granito de arena en la culminación de este nivel en mi vida, ya que son muchas las personas que me han brindado su mano para yo poder seguir avanzando, sin ustedes no fuera posible dar este paso tan importante en mi vida.

Gracias, gracias y que dios lo bendiga.

I. Resumen

En la historia de la humanidad, los impuestos han sido de gran importancia, ya que se tiene registro de que en diferentes partes del mundo se cobraban. Los impuestos no siempre eran monetarios, en concreto los egipcios que no tenían una moneda de cambio, por lo cual este pago era directamente pagado en especie o trabajo.

Los impuestos en México son de suma importancia país, debido a que son la segunda causa de ingresos de mayor valor respecto del PIB, su tratamiento debería ser de conocimiento general, saber porque se causa, y donde termina la obligación del pago.

Comparando a México logramos obtener un panorama en el cual no se nota un crecimiento, ya que somos uno de los países con el menor desarrollo en la OCDE, esto se debe a que somos uno de los países que menos recaudación tiene en la organización con respecto del PIB. Y también somos un país en el que los gastos para lograr un crecimiento se están aplicando de una forma errónea.

Palabras clave: Impuestos, desarrollo, ingresos, gastos y organizaciones.

II. Abstract

In the history of mankind, taxes have been of great importance, since there is a record that in different parts of the world they were charged. Taxes were not always monetary, specifically Egyptians who did not have a currency, so this payment was directly paid in kind or work.

Taxes in Mexico are very important country, because they are the second cause of higher value income with respect to GDP, its treatment should be general knowledge, know why it is caused, and where the payment obligation ends.

Comparing to Mexico, we managed to obtain a panorama in which we do not see a growth, since we are one of the countries with the lowest development in the OECD, this is because we are one of the countries with the least revenue in the organization with respect to of GDP. And we are also a country in which the expenses to achieve growth are being applied in the wrong way.

III. Introducción.

Este trabajo tiene como objetivo mostrar un comparativo de indicadores tributarios inherentes a México respecto a los obtenidos de los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), debido a que es necesario mostrar el nivel que tiene México en dicha organización. Es decir, los ciudadanos Mexicanos debemos de conocer cuál es nuestro verdadero potencial en materia tributaria; debemos de responder a cuestiones como que tan productivo es México en la recaudación respecto al PIB; responder también a cuestiones de eficiencia recaudatoria, gasto a la educación, gasto en vivienda, gasto en investigación, entre otros; para tener información sobre qué tipo de políticas públicas es necesario implementar para avanzar como país.

En este trabajo se muestra en su primera parte los antecedentes de los impuestos en el mundo, con la intención de dar un panorama más amplio de los impuestos como un indicador de la capacidad económica de los países.

IV. Planteamiento del Problema

Desde que México se inscribió en la Organización para el Desarrollo Económico (OCDE), se ha hecho notar que no se están haciendo las cosas de manera correcta, teniendo como punto de comparación a estas organizaciones, ya que uno de los motivos para su creación fue el ayudar a sus miembros a mejorar en los ámbitos de estudio de la OCDE, compartir su experiencia y dar a conocer los procedimientos a países que les funcionaba una acción.

Bajo este concepto, me parece de suma importancia el descubrir porque México forma parte de esta organización si no los está tomando como un modelo de desarrollo.

a) Justificación

El propósito fundamental de este trabajo de investigación será hacer una comparativa de los integrantes de la OCDE, para destacar qué lugar ocupa México en cuanto a la recaudación de los impuestos basándonos en el PIB. Ya que la Recaudación es acción netamente del Gobierno para poder tener finanzas sanas y van de la mano con la aplicación de ellos para el desarrollo del país.

b) Objetivo General

Será el estudio para la comparación de los rubros más importantes de la OCDE en base a la efectividad en la recaudación de los impuestos en base al PIB, analizando el comportamiento de la obtención de los ingresos.

c) Hipótesis

La importancia recaudación de impuestos es la más baja respecto al PIB de los países miembros de la OCDE, por lo cual nuestro país es el que menos desarrollado de esta organización teniendo los ingresos por recaudación más bajos de los demás integrantes. Así como una aplicación muy diferente a la que tienen sus compañeros de la organización.

d) Metodología.

Esta es una investigación documental y descriptiva, que ha tenido como fuente los reportes oficiales de la OCDE, en cuento los números de sus miembros y comparando a México con datos que han surgido de América Latina.

1.-Historia del Impuesto

Desde las primeras civilizaciones que se han conocido a través de la historia, comenzaron a relacionarse a través de los oficios que sus ancestros les transmitían de generación en generación de tal manera intercambiaban sus productos y servicios con los demás individuos, y así hasta lograr una sociedad, en la cual dependen unos de otros para una mejor subsistencia.

Pero en la mayoría de las sociedades, tanto actuales como antiguas, han sobresalido grupos de individuos que han ansiado el poder, por lo cual han utilizado el camino de los impuestos o tributos, pero este a través de la fuerza, la violencia, la conquista, la guerra o la intimidación, y así apoderarse de la riqueza que producen los demás.

Debido a lo anterior, se expone de una forma breve como las civilizaciones antiguas más conocidas quienes concebían lo que era una contribución hasta convertirse en un impuesto más que un tributo, provocó la destrucción de estas grandes sociedades, que en un principio eran un ejemplo para la humanidad. Todo esto debido al deseo de unos cuantos por tener las mayores riquezas y poderío.

1.1.Civilización Egipcia

Nuestro trabajo de investigación se destacan las aportaciones de Tristán (2003) quien de manera concreta, que la civilización egipcia es uno de los referentes más emblemáticos debido a que muchas construcciones; reflejo de su poderío fueron producto del trabajo de esclavos. Se considera que Egipto es el mejor ejemplo de cómo la centralización y acaparamiento del poder sin límite por un grupo de gobernante, más que buscar un bien común para sus pobladores fue un beneficio para una minoría.

Este excesivo poder puede ser traducido a través de la construcción de las famosas pirámides de Egipto, consideradas como un monumento Universal, lo cual llevo a sacrificar la vida de miles de seres humanos y los recursos escasos de su país.

Egipto, tenía una tributación centralizada. Por lo cual el agricultor pagaba por sus cosechas, el ganadero por sus rebaños, el artesano por sus obras, el pescador por la pesca y el cazador por la caza. En esta época aún no se inventaba el dinero, por lo que los impuestos eran pagados con productos o trabajo. Más aún, esta civilización utilizo figuras de animales hechas de barro como equivalente al dinero para realizar actos de comercio o trueque

Los gobiernos antiguos tanto de Egipto como los de la región Mesopotámica, el de Asiría y el de Persa, basaron la riqueza de sus cortes de acuerdo a sus riquezas personales y obtenían que crecieran estas con los tributos o botines de los pueblos vencidos y los impuestos en especie o servicios personales que prestaban los miembros de la sociedad a la minoría del gobierno.

1.2.Civilización Griega

Al comienzo de la civilización griega el pago de los impuestos por parte de los ciudadanos al gobierno era considerado una ofensa. Quienes gobernaban Grecia vivían de su patrimonio privado y una forma que había para obtener esos recursos, eran las contribuciones voluntarias de los ciudadanos al gobierno a los que se les llamaba liturgias. La única obligación que tenían los ciudadanos en un principio era la de cumplir con el servicio militar, ya que de esta forma el gobierno no tenía que erogar sus recursos para mantener un ejército, comparándolo con la actualidad es uno de los gastos con mayor relevancia en cualquier presupuesto de un país.

Estas contribuciones voluntarias se utilizaron para construir barcos y edificios públicos, y también para el pago de fiestas religiosas. Ya que esto fue en los primeros tiempos de esta civilización.

Para los ciudadanos griegos el ser un hombre libre no empataba con el estar sujeto al pago de impuestos en contra de su voluntad, los impuestos personales directos van en contra de la dignidad y libertad.

Los únicos impuestos que eran aceptados fueron algunos indirectos, como aduanales y de mercado.

Pero en Grecia pasa esa época, y después surgen los impuestos personales, no como una necesidad para el bien común, sino como resultado de conflictos bélicos, que a excepción de la defensa, más que nada eran causadas por gobernantes que deseaban tener un mayor poderío y riquezas de otros individuos o pueblos.

Debido a estas ambiciones y por consecuencia la creación de impuestos a sus ciudadanos, fue causa de la destrucción del amor y preocupación hacia su ciudad.

1.3.Civilización Romana

Roma al igual que Grecia se entendía que lo impuestos directos eran una humillación para sus pobladores, y que la contribución en servicio militar y de su trabajo a la construcción de edificios públicos, eran las únicas cargas del pueblo romano.

Se considera que el estado romano es el mejor ejemplo histórico en el cual un estado pone como cargo a su pueblo el peso de sus gastos con el fin de no gravar a sus ciudadanos o reducir deberes fiscales. Sin embargo, los cesares entendieron demasiado tarde que esta política tributaria aumentada con los excesivos gastos de sus cortes, llevarían a su imperio a la ruina, para lo cual intentaron frenarlo con reformas fiscales. Pero estas reformas fueron impuestas en vísperas de un cambio político en el que Roma pasaba de ser un pueblo conquistador a un Estado vencido.

1.4.En la época de Jesús de Nazaret

En aquella época en la que Jerusalén era gobernado por el imperio romano, ya estaba tributando esta población con impuestos tanto directos como indirectos. Por lo cual la historia marca una pauta en la vida de Jesús de Nazaret, en lo tocante al pago de impuestos, y que muchos consideran que la evasión de este a las contribuciones fue la causa de su muerte.

Existía un impuesto que le resulto muy injusto a Jesús, que era el pagar el tributo, que era la porción del trabajo humano expresado en dinero en nombre de Dios a una institución que ya no tenía su esencia religiosa, ya que se había convertido en un objeto de uso del gobierno, en la época de Herodes, y allegarse de riqueza para una minoría, es por lo tanto una cuestión inmoral, pues por obtener beneficios propios y dejar de hacer el bien común.

Había impuestos indirectos los cuales gravaban las transacciones comerciales a los productos que entraban y salían, tanto de la Provincia como de las ciudades.

Entre los impuestos directos que habían, eran dos, el pago del impuesto al patrimonio de carácter territorial, según las propiedades de cada familia, y el impuesto personal, que afectaba a cada individuo siendo prescindidos de la cuantía de sus bienes.

Jesús de Nazaret, como judío que era, estaba en contra de quienes abusaban de su pueblo, debido a que los impuestos tenían como fin primero el mantener la corte y el ejército de Cesar Liborio y luego a los habitantes de Roma exentos de todo tributo como ciudadanos romanos que eran, sino eran nobles terratenientes, pertenecían a alguna casta militar, a la burocracia o de plano eran parásitos sociales que disfrutaban un nivel de vida muy lujoso y consumían excesivamente artículos suntuarios de importación. De este modo, Jesús considero inmoral por injusta la tributación a Roma.

Esa actitud de Jesús en contra del Templo y el Estado romano, expresadas en desprecio por los impuestos, se revirtieron en contra suya en su pasión, específicamente a los juicios por los que fue sometido.

1.5. Impuestos en la Edad Media

En la Edad Media, no se conocían los impuestos con el nombre que hoy los conocemos. En esta época era muy común las "donaciones" hechas por los príncipes, verdaderas u otorgadas bajo la presión moral de amenazas. Eran también frecuentes las prestaciones en especie o pagadas en menor proporción en dinero, a las que se les podría hallar cierta equivalencia con algunas tasas actuales, Como las portuarias, el tránsito de los puentes, derecho de tránsito por ciertas rutas en los caminos, etc.

En esta época existían las "regalías", que eran formas de contribución obligadas, por usar o gozar de bienes o de beneficios que derivan del aprovechamiento del patrimonio del Soberano y del ejercicio mismo de la Soberanía del príncipe. Entre las "regalías" se encontraban las presentaciones de carácter obligatorio que se hacían a los príncipes de ciertos casos determinados, como en la guerra, los acontecimientos reales de cierta importancia, tales como las bodas de los herederos reales, el acto de armar caballeros a los mismos y otras que imponían ceremoniales costosos.

En el siglo XVIII, encontramos las llamadas "accisas" que eran un sistema de impuestos que se aplicaban generalmente en concurrencia con las capacitaciones y los impuestos territoriales industriales, gravando algunas subsistencias, bebidas y toda clase de productos o mercaderías sujetas al tráfico.

En el año de 1798 aparece el impuesto típico de Inglaterra el "income-tax", creado por William Pitt. A dicho impuesto se le dio el carácter de transitorio, destinado a cubrir las necesidades de la guerra con Francia. Se agravaron las utilidades con una tasa proporcional elevada, que obligaba entregar un tanto por ciento igual a los que obtenían bajos, medianos o

grandes ingresos. Como todos los impuestos, este provoco una ola de protestas y por su unánime impopularidad se derogo y se volvió a implantar en cuatro distintas ocasiones de carácter permanente.

El verdadero acierto del "income-tax", se debe a la creación de las tasas progresivas en la época del primer Ministro David Lloyd George, con las cuales se obligó a tributar más a quienes más utilidades obtuvieran, esta es la forma en la que se contribuye en el país para las personas físicas, tomando ejemplo del modelo income-tax, a mi punto de vista es la forma de pago de impuestos muy justa, pero también, invita al pago de impuestos de los pequeños empresarios.

Para concluir este breve análisis sobre la evolución de los impuestos, veremos el resumen que hace el Maestro Salvador Oria, tomando como base para las características de cada época dos elementos.

- 1).- El grado de coacción material o jurídica, de fuerza o violencia que ejerce la autoridad (jefe de tribu, señor feudal, monarca absoluto, monarca constitucional, presidente de una república).
- 2).- El grado de intervención que tiene el pueblo como Soberano por acción directa o por representación, en la existencia de un sistema impositivo o fiscal.

De esta manera, resulta la siguiente clasificación

A. Época de la coacción (tiempo primitivo, periodo feudal, despotismo monárquico y dictadura bárbara.

B. Periodo de las convenciones, iniciado en el feudalismo, primero bajo la fricción de las "donaciones" hechas por los contribuyentes y luego por los arreglos realizados entre los contribuyentes y las autoridades comunales. Se llama precisamente de las convenciones porque real o fingidamente los gravámenes se aplicaban mediante previo entendimiento y

aparentes negociaciones o contratos. Este periodo es precursor de aquel en que aparece el principio de soberanía ejercido por el pueblo y la nueva personalidad del contribuyente, y por último,

C. Periodo Constitucional en el que, de acuerdo con las normas establecidas por Asambleas o Cuerpos Deliberatorios, previas a una sanción del impuesto, se crea y ordena por las leyes y regularmente.

1.6. ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

1.6.1. MÉXICO COLONIAL

En el México colonial con el afán de recaudar y la dificultad en reformar, el tributo indígena en la colonia era una capitación o impuesto personal que a partir de la disolución de las encomienda, la corona percibió de cada varón originario de sus colonias americanas entre los 18 y los 50 años de edad.

La eficacia de la recaudación estuvo muy ligada al control real que se estableció sobre la población, al depender directamente de la numeración de los tributarios y de la capacidad para exigir el pago correspondiente.

Las primeras disposiciones coloniales datan del periodo 1530-1550, con las tasaciones del tributo establecidas por la corona, después de 1550 cuando se estableció el primer programa de reformas: a la política de recuperar paulatinamente las encomienda entregada, se sumó la de reducir los diferentes pagos en especie a una tasa en dinero y maíz, una diferenciación precisa del tributo por entregar a las autoridades indígenas y a las españolas, la igualación de tributos y de tributarios, la creación de cajas de comunidad y registros anuales de fianzas de los pueblos.

En 1570 existían 155 alcaldías mayores en la Nueva España que enteraran 326,403 siete tomines de fusco. Este tributo era recibido parte en dinero y parte en especies, rematados en pública almoneda.

Estarían exentos de pagar el impuesto los caciques y sus primogénitos, los alcaldes, cantores y sacristanes de reducción, los discapacitados para el trabajo, los menores de 18 y mayores de 50 años y las mujeres de cualquier edad.

Otro acto importante realizado antes de finales del siglo XVI fue la creación en 1597 de la Contaduría General de Tributos y Azogues. En 1595 el virrey de la Nueva España había dictado las primeras ordenanzas para el arreglo de este ramo, mandando a su contador que llevase libros en donde se asentarían individualmente las tasaciones de todos los pueblos hechos por individuos comisionados para este fin y rectificadas por la Real Audiencia.

1.6.2. El sistema Tributaria del Gobierno Colonial en el México Borbónico.

El sistema fiscal del México colonial es considerado como una estructura compleja que se construyó a lo largo de tres centurias, con cambios trascendentes realizados en la segunda mitad del Siglo XVIII, conocidos como las reformas borbónicas, impulsando un incremento notable en los ingresos de la administración virreinal. Esto no solo trajo como consecuencia el cubrir el conjunto de gastos administrativos y militares locales sino que también exportar un creciente volumen de recursos fiscales a otras partes del imperio español.

El éxito en la administración del imperio radicaba en la eficacia de la maquinaria tributaria de las colonias hispanoamericanas y especialmente de la Nueva España, como lo señala Herbert Klein que decía que hacia 1800, los residentes del México borbónico pagaban 70% más impuestos per cápita que los españoles en la metrópoli.

La administración del virreinato de la Nueva España debe de entenderse como colonia, es decir, siendo una parte clave de una maquinaria fiscal transatlántica bien integrada por ello la lógica imperial fue mucho más allá de la más restringida lógica nacional de la administración fiscal y financiera.

Tras la multiplicación de las guerras entre los poderes europeos en la segunda mitad del Siglo XVIII entre Inglaterra, Francia y España llevó a un marcado incremento en los costos de mantenimiento de las administraciones navales y coloniales.

La estructura fiscal compleja del Siglo XVIII en México, se debe comprender basándose en los datos de las cuentas consolidadas de ingresos del gobierno virreinal en 1795-1799. Donde cuatro fuentes proporcionaron la mayor parte del ingreso del tesoro real en la Nueva España, los cuales son:

- Tributo recogido de todos los jefes de familia de los pueblos indios en donde la tasa era de dos pesos plata a pagar anualmente por cada tributario, recayendo sobre el campesino indio que cultivaban su propia tierra y ocasionalmente sobre campesinos que trabajaban en las haciendas.
- Recaudación de impuestos mineros el cual se consideraba de mayor importancia el diezmo minero, gravamen del 10%. Se cobraba en la Casa de Moneda de la Ciudad de México a donde se llevaba la plata para ser acuñada.
- Impuestos sobre el comercio eran gravámenes sobre las transacciones mercantiles, como de cábalas e impuestos sobre las bebidas alcohólicas locales (pulques) del 24%.
- Monopolio del Tabaco establecido en la Nueva España en 1767 que era la fuente más importante de los ingresos de la administración colonial donde proporcionaba un 30% de los ingresos. Era una compañía imperial considerada

como la más grande de su tipo en el mundo del Siglo XVIII.

Esta monarquía universal del antiguo régimen español funcionaba con base en varios principios básicos. Principio básico y secular en donde la mayor parte posible de gastos deberá cubrirse in situ con ingresos tributarios locales, recolectados en el ámbito regional y acumulados en una caja real local en donde alguno de estos principios eran³:

- Nueva España.- en una estructura fiscal trilateral donde se realizaban transferencias en el interior del virreinato entre las 24 tesorerías, por ejemplo, ciertas cajas regionales como las de Veracruz y Yucatán eran responsables del pago de una parte sustancial de los gastos militares de cajas regionales que tenían ingresos tributarios escasos.
- Transferencias de Fondos fiscales de una colonial a otra conocidas como situados, por ejemplo, el virreinato de la Nueva España proporcionaba subsidios fiscales para las filipinas.
- México borbónico era una fuente de recursos Fiscales para la metrópoli en donde las remesas fiscales sostenían al imperio español.

La categoría de alguno de estos gastos eran: Los salarios de los empleados y contadores fiscales, funcionarios de más alto rango de la administración virreinal, salario para los trabajadores y empleados del monopolio del tabaco, materias primas y papel para la fábrica de tabaco; Cubrir compromisos militares, salario de soldados y oficiales del ejército virreinal, provisiones y equipo militar, pensiones; Gastos avales y militares servicios para el mantenimiento del gobierno colonial en la Nueva España, con esto se podría ver que existía un superávit fiscal que se remitía al exterior.

Durante el Siglo XVIII el gobierno Colonial de la Nueva España no tuvo que recurrir al endeudamiento, ya que no sufrió déficit, como lo estaban sufriendo otros países.

El México borbónico a fines de la centuria por las demandas externas que se incrementaban, los egresos fueron sobrepasando a los ingresos ordinarios, y esto trajo como consecuencia la creación de Fondos extraordinarios que eran obtenidos entre la población mexicana. Este nuevo fondo no era voluntario y no figuraban como deuda. Dentro de los más importantes estaban considerados los donativos que obligaban a cada residente del virreinato a pagar una contribución, las tasas se fijaban de acuerdo con distinciones raciales o étnicas, estos donativos eran exigidos durante las guerras y en tiempo de crisis agrarias y epidemias.

La iglesia también contribuía con aportaciones de conventos y monasterios, obispos y consejeros catedráticos e incluso del Real Fisco de la Inquisición.

1.6.3. El fisco del Virreinato a la República (1770-1830)

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

Es la etapa en la que reformó una gran parte de la administración del imperio español en los planos administrativo, fiscal y militar. En el caso de la Nueva España, fueron dos renglones importantes el establecimiento de las intendencias y las reformas fiscales en este periodo.

La más llamativa innovación tributaria borbónica fue el establecimiento del monopolio del tabaco en Nueva España en 1767, convirtiéndose hacia finales del periodo colonial en la fuente más importante de ingresos de la Real Hacienda virreinal; basta referir que

proporcionaba casi 30% de sus ingresos brutos, y que la enorme fábrica estatal de tabaco en la ciudad de México empleaba hacia 1800 más de 10,000 trabajadores.

Es innegable que en esta etapa, 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 elevados 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; en ella se estableció una nueva jurisdicción política, similar a la de los Estados Unidos, por lo que el gobierno federal de México coexistía con los gobiernos estatales y locales, cada uno gravando diferentes objetos; sin embargo no existía una delimitación a cada nivel de gobierno de qué y cuánto gravar cada uno.

1.6.4. 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

estadunidense 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 peajes. Los primeros esfuerzos para abolir las alcabalas en 1835 fracasaron, ya que 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.

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 y el de los perros y caballos en 1853, impuesta en una de las once administraciones 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), lo que generó las condiciones para una corrupción crónica de los servidores públicos. Por otra parte, los ejércitos eran débiles (en parte por falta de recursos) razón quizás por la que no pudieron combatir eficazmente a los invasores en 1847 y de 1862 a 1863, provocando la pérdida de territorios estatales valiosos.

1.6.5. El fisco durante el Porfiriato y la revolución

A partir del porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento A partir del porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en el decenio de 1870, mismas que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit en las cuentas públicas.

El plan de reformas fiscales fue ideado desde 1867 por el ministro Matías Romero, pero tardó en ponerse en marcha. Dicho plan 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. 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 alcabalas, el incremento del timbre, el impuesto sobre cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales.

No obstante que el Decreto del 8 de enero de 1885, 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. Cabe señalar que los municipios fueron los más perjudicados al desaparecer las alcabalas. Sin embargo, si bien los ingresos fiscales federales aumentaron, seguían dependiendo fundamentalmente de dos gravámenes, aduanas y timbre, los cuales producían más del 60% 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, aun cuando tuvo que dedicar la mayor parte de los mismos al gasto militar.

En conclusión la historia ha demostrado que desde entonces las clases dominantes llevaron a cabo acciones militares para recaudar fondos para la realización de proyectos civiles, militares y hasta personales. No obstante habrá que recordar a Confucio quien fue recaudador de impuestos hace más de 2600 años y que aportó una máxima que establece: “si el príncipe exige impuestos justos, le serán pagados amante de la justicia”

2. FINANZAS PÚBLICAS (CONCEPTO)

Es el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales. Es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales.

La palabra FINANZA significa todo lo que tiene relación con la moneda o transacciones en moneda.

2.1. Derecho Financiero

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos; en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales; y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha

actividad se entablen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad económica tanto del Estado como de cualquier organismo público.

2.2.Actividad Financiera del Estado

El Estado requiere de la realización de diversas actividades para cumplir con sus finalidades. De acuerdo con su estructura a través del poder ejecutivo desarrolla complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales. Por estas causas decimos que la actividad financiera del Estado, conoce tres momentos fundamentales.

1. El de la obtención de los ingresos: los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo: los diversos tipos de tributos o por institutos mixtos, la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.
2. La gestión o manejo de los recursos obtenidos, la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.
3. La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variables actividades y gestiones que el Estado moderno se a echado a costas.

La actividad financiera del Estado cubre diversos aspectos, tales como: económico, político, jurídico y sociológico.

2.3.Derecho Fiscal. (Concepto)

Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales; a las resoluciones jurídicas principales y accesorias que se

establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento; a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o municipios con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos.

2.4. Ramas en que se Divide el Derecho Fiscal.

El derecho fiscal mantiene una división en función a sus relaciones con otras ramas del derecho, así tenemos la división siguiente:

1. **DERECHO FISCAL SUSTANTIVO:** Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias lógicamente regula la relación que en el anverso tienen el carácter de crédito fiscal y en el reverso tienen el carácter de obligación tributaria.

El derecho fiscal sustantivo está condicionado al principio de legalidad, es decir, sólo existe cuando lo contiene una ley.

2. **DERECHO FISCAL FORMAL O ADMINISTRATIVO:** Es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los impuestos y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.
3. **DERECHO CONSTITUCIONAL FISCAL:** Es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan al poder fiscal del Estado, así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales. Significa que el Derecho Constitucional determina los límites temporales y espaciales en que se ejercen los

poderes fiscales, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes.

4. **DERECHO FISCAL PROCESAL:** Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes.
5. **DERECHO PENAL FISCAL:** Es el conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos que pueden cometerse en materia fiscal, estos ilícitos pueden ser delitos o simples infracciones.
6. **DERECHO FISCAL INTERNACIONAL:** Está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

2.5 Servicios Públicos

Es una actividad técnica que de manera general, uniforme, regular y continua realiza el Estado por sí o a través de los particulares concesionados, conforme a las disposiciones legales que la regulan, para la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

2.5.1 Economía Pública y Privada (Semejanzas y Diferencias)

1. **SEMEJANZAS.** Existen grandes puntos de contacto entre ellas, porque se norman por principios generales que son aplicables por igual a una y otra; en efecto, tanto en la economía pública como en la privada existe una relación de interdependencia entre los ingresos y los gastos, y tanto en una como en otra, debe procurarse obtener la mayor utilidad posible de la inversión que se haga; es decir, que los gastos deben realizarse dentro de las más estrictas normas de aprovechamiento de las cantidades invertidas y de honestidad.

2. DIFERENCIAS: La economía pública obtiene sus ingresos fundamentalmente de los impuestos. La economía privada obtiene sus ingresos del esfuerzo personal de los individuos, de la explotación de su capital o de la combinación de ambas.

En la economía pública, la inversión principal se realiza en primer lugar en provecho, no del Estado mismo, sino de sus miembros y, en segundo lugar, la inversión tiene por objeto principalmente la prestación de servicios públicos generales, por lo que no hay una relación visible y precisa entre la necesidad individual de los miembros del Estado y la satisfacción que proporciona la inversión hecha por la Entidad pública: Defensa Nacional, Seguridad Pública, Alumbrado Público, Pavimentación de Calles, Creación de Jardines, etc. En la economía privada, las inversiones se realizan para obtener la satisfacción de determinadas necesidades concretas, de modo que existe una relación visible y precisa entre el gasto hecho y la satisfacción lograda.

La economía pública no necesita ahorrar para hacer frente a situaciones imprevistas, pues el Estado está siempre en la posibilidad de obtener ingresos extraordinarios, ya sea a través de impuestos que tengan ese carácter o bien por la emisión de empréstitos. La economía privada necesita ahorrar para hacer frente a situaciones imprevistas.

2.6 Los Ingresos del Estado.

Los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos:

1. ORDINARIOS: Son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.
 - a. Impuestos
 - b. Derechos
 - c. Productos
 - d. Aprovechamientos

2. EXTRAORDINARIOS: Son aquellos que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.
 - a. Impuestos Extraordinarios
 - b. Derechos Extraordinarios
 - c. Empréstitos
 - d. Emisión de Moneda.
 - e. Expropiación
 - f. Servicios Personales.
 - g. Contribuciones.

2.7 Presupuestos: Ingresos y Egresos

PRESUPUESTO DEL ESTADO: Previsión de los ingresos y gastos públicos para un ejercicio anual, autorizado en la forma constitucionalmente predeterminada.

2.7.1 Análisis de la Definición de Impuestos

Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

Dicha definición presenta los siguientes elementos:

1. **PRESTACIÓN:** Todo impuesto implica una prestación. En Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer. En Derecho Fiscal, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

En consecuencia, resulta perfectamente válido afirmar que todo impuesto entraña una relación eminentemente unilateral, porque a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Conforme lo narrado estamos en posibilidad de colegir, que al establecer que los impuestos constituyen "una prestación", está haciendo referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, el que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimiento, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

2. **PRESTACIÓN EN DINERO O EN ESPECIE:** Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda de curso legal en la República Mexicana, o sea en Pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se efectúa mediante la entrega de bienes distinto de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.
3. **PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA:** Se refiere a que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra constitución.
4. **LEY DE CARÁCTER GENERAL:** Los impuestos deben estar previstos en normas jurídicas de carácter general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas. Cuando decimos que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no estamos con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia ley se consigne como el correspondiente hecho generador de impuesto.

5. **PRINCIPIOS DE OBLIGATORIEDAD:** El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficios colectivos, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten el aludido procedimiento económico-coactivo

El párrafo segundo del artículo 22 Constitucional, dispone textualmente: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, . . . para el pago de impuestos. . . "

En otras palabras, cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

6. **LOS IMPUESTOS ESTÁN A CARGO DE PERSONAS FÍSICAS O MORALES:** Todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación.
7. **VINCULACIÓN ENTRE IMPUESTOS Y GASTOS PÚBLICOS:** El propósito fundamental que debe perseguirse con la recaudación impositiva, es precisamente la de destinarlos a gastos públicos; porque en la medida en que el Estado destina el

producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel u oportuno de los impuestos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 establece: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo..."

Se afirma terminantemente que esta definición es totalmente inadecuada para explicar lo que dentro del contexto jurídico-constitucional del Derecho Fiscal, debe entenderse por impuestos. En el precepto legal transcrito se omite lo siguiente: indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los Contribuyentes, es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

2.7.2 Teorías que Tratan de Fijar la Naturaleza de los Impuestos

Son cinco las teorías más sobresalientes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son las siguientes:

1. **TEORÍA DE LA EQUIVALENCIA:** Para esta teoría el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Se considera inexacta, porque no

todo el rendimiento de los impuestos sirve para cubrir los servicios públicos prestados por el Estado, pues cuando menos una parte, sirve para cubrir otros gastos que el Estado debe hacer que no son de servicio público; existen actividades realizadas por el Estado que son opuestas al de servicio público, pero deben ser cubiertas por los rendimientos de los impuestos, como las guerras; ordinariamente el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto y hay servicios que se prestan a los que no pagan impuestos Ejemplo: inválidos, niños, enfermos, ancianos, que viven de la asistencia pública por su misma situación personal.

2. **TEORÍA DEL SEGURO:** Para esta teoría el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. Se considera inexacta, porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; además de que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeñísima parte de los presupuestos, porque grandes cantidades están destinadas a obra pública, salubridad, educación, etc. En ningún caso ha actuado en Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona.
3. **TEORÍA DEL CAPITAL NACIONAL:** Para esta teoría, el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. Se estima inexacta, porque la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades que se obtienen, en forma fundamental, de los impuestos
4. **TEORÍA DEL SACRIFICIO:** El impuesto es un sacrificio, que debe ser lo menor posible, está en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción. Esta teoría se considera acertada, porque el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, medible, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el

impuesto y el Estado al establecer el impuesto, deberá tomar en cuenta esta situación para que ese sacrificio sea el menor posible.

5. TEORÍA DE EHEBERG: El impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Sostiene que se debe considerar como un deber tributario o un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general. No se considera acertada.

2.8 Definición de Derechos

Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible.

Dicha definición presenta los elementos siguientes:

1. Los derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe el Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica. Los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas. Ejemplo: cuando el propietario de una casa cubre los respectivos derechos por consumo de agua potable, ese tributo no va a ser utilizado para la satisfacción de necesidades colectivas en general, sino para sufragar precisamente el costo del suministro domiciliario de agua.
2. Los derechos son establecidos por el Poder Público, o sea, por el Estado, conforme a la Ley, ningún derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra consignado en una norma jurídica aplicable al caso de que se trate.
3. El último elemento de la definición consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los Derechos que recaude. Dicho destino debe ser el de

sufragar el costo de los Servicios Públicos particulares divisibles. Por ello, cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quien individualmente resulte beneficiado.

2.9 Diferencias entre Impuestos y Derechos

Las principales diferencia son las siguientes:

1. El impuesto deriva de un acto de Soberanía del Estado, constituye una imposición que da origen a una relación eminentemente unilateral entre el Fisco y el Causante. Por el contrario, los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público que lo va a beneficiar de manera directa y específica. Los Derechos generan una relación de tipo bilateral.
2. Los impuestos implican una prestación, es decir, una obligación de dar, los derechos constituyen una contraprestación u obligación recíproca.
3. Los impuestos se fijan sobre una parte proporcional del ingreso, utilidad o rendimiento que el contribuyente obtiene como consecuencia de la realización de determinadas actividades económicas. Los Derechos se establecen en función del costo del Servicio Público particular divisible que se preste.
4. Los impuestos se causan debido a que el sujeto pasivo, al llevar a cabo sus actividades económicas, se coloca dentro de la hipótesis o supuesto normativo establecido en la ley impositiva, el cobro de los Derechos se origina en un acto de voluntad de dicho sujeto pasivo que solicita de la Administración Pública la prestación de un servicio que lo beneficia de manera directa y específica.
5. Los impuestos se destinan a sufragar el costo de servicios públicos generales indivisibles, el producto o rendimiento de los Derechos, se destina a cubrir el costo de los servicios públicos particulares indivisibles.

2.10 Definición de Productos.

Son productos 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.

2.11 Definición de Aprovechamiento.

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

2.12 Finalidad de los Impuestos

Los impuestos tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones. El fin de los impuestos no puede ser otro que cubrir los gastos públicos; pero ¿Es éste el único fin que pueden tener los impuestos?

En teoría, existen dos soluciones fundamentales que corresponden a los dos pensamientos políticos dominantes. La Liberal-Manchesteriana, que niega que los impuestos puedan tener otra finalidad que la puramente fiscal. La otra solución considera que el impuesto no solamente tiene un fin financiero, sino que, su fuerza enorme, puede ser aplicada a finalidades diversas, como la distribución de la fortuna en forma más equitativa.

En realidad no puede negarse que los impuesto constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas.

En referencia a los fines de los impuestos pueden distinguirse los casos siguientes:

1. Los impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.
2. Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales. Es decir, no es el tributo en sí el que persigue un fin extraoficial, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.
3. Los impuestos que persiguen fines fiscales y extra fiscales al mismo tiempo. Ejemplo: los impuesto sobre alcoholes, aguardientes, aguamiel y productos de su fermentación, se rebajó las cuotas del impuesto sobre alcoholes desnaturalizados, para fomentar la producción y pueda ser empleado en las diversas ramas de la industria.
4. Impuestos que sólo persiguen fines extra fiscales. El legislador sabe que al establecer el impuesto, se obligará a los afectados a desarrollar determinada actividad o a dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto, de manera que estos impuestos el fisco no percibe ingreso alguno. Ejemplo: cuando se establecen impuestos aduanales tan altos que no se realizan las operaciones gravadas; en estos casos lo que se pretende es prohibir la introducción al País o la salida de determinada clase de mercancías y no que el fisco obtenga recursos que de antemano sabe que no percibirá.

2.13 Fundamentos Constitucionales del Derecho Fiscal Mexicano

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos u respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres inconstitucionales y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley suprema consagra.

La constitución es indistintamente calificada como "Ley Fundamental" y como Ley Suprema", porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo

Derecho Positivo representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional.

Nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la independencia nacional, han procurado estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos.

El artículo 31 De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estatuye: "Son obligaciones de los mexicanos...IV.- Contribuir para los gastos públicos, así, de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..."

2.14 Principios Jurídicos de los Impuestos

Los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Pueden clasificarse en dos categorías: CONSTITUCIONALES (son aquellos que están establecidos en la Constitución), y ORDINARIOS (son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado).

2.14.1 Principio de Generalidad. (Constitutional).

Se afirma que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca.

El principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, solo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

El principio de generalidad no significa que todos deben pagar los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, que a la letra dice "son obligaciones de los mexicanos...". Tal encabezado genera el planteamiento de una interrogante ¿significa dicha disposición, que los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, no deben pagar ningún tributo al Estado Mexicano? La respuesta es NO, porque el sujeto pasivo de un tributo o contribución puede ser cualquier persona física o moral, nacional o extranjera, que lleve a cabo el correspondiente hecho generador.

2.14.2 Principio de Obligatoriedad.

Conforme a la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la federación, de las entidades federativas y de los municipios constituye una obligación ciudadana de carácter público.

El cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio el Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta de caridad sino una cuestión de vital interés público. De ahí que la hacienda pública está autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa.

Se afirma que el cobro de un tributo o contribución exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución, esto significa que ha transcurrido el plazo que la ley

concede para su pago sin que el causante efectuó el mismo trae como consecuencia que el fisco inicia en contra del contribuyente el llamado Procedimiento Económico Coactivo, el que, si no se paga el tributo adeudado en el plazo que marca la ley fiscal respectiva, puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más accesorios, recargos, multas y gastos de ejecución.

Atento a lo anterior, podemos colegir que la constitución, al mismo tiempo que estatuye el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

2.14.3 Principio de Vinculación con el Gasto Público (Constitucional).

La fracción IV del artículo 31 constitucional señala en su parte inicial: Son obligaciones de los Mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos..."

Los ingresos tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus gobernados, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

Para evitar posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno, que haga un uso indebido de sus aportaciones. En esencia, este tercer principio constitucional establece una importante obligación a cargo del estado, el cual solo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude; de lo contrario la Administración Pública de que se trate quedara automáticamente colocada al margen de la Constitución.

2.14.4 Principio de Proporcionalidad (Constitucional)

El artículo 31 constitucional, indica "Son obligaciones de los mexicanos: IV contribuir para los gastos públicos,... de la manera proporcional...".

En materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

El principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes tributarias y la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Resumiendo podemos concluir que de una correcta interpretación de la fracción IV del artículo 31 constitucional, el principio de Proporcionalidad se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

1. La capacidad económica de los ciudadanos a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha actividad.
2. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
3. Las fuentes de riquezas disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean solo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

2.14.5 Principio de Equidad (Constitucional).

El artículo 31 Constitucional en su fracción IV, determina: "Son obligaciones de los mexicanos... IV.-...Contribuir para los gastos públicos,... y equitativa..."

La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias.

Que un tributo se a equitativo, significa: que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Por lo tanto, la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

2.14.6 principio de Legalidad (constitucional)

El artículo 31 constitucional en su fracción IV establece: "Son obligaciones de los mexicanos:... IV.- Contribuir para los gastos públicos,... que dispongan las leyes".

Nuestra Ley suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "Piedra angular" de la disciplina, expresada a través del célebre aforismo latino "*null um tributum sine lege*"

(No puede existir ningún tributo valido sin una ley que le de origen)

la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretender utilizar el derecho que

el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos victimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

2.14.7 Principio de Certidumbre (Ordinario)

Significa que el impuesto debe ser fijo, entendiendo como tal que el impuesto no pueda ser arbitrario y por lo mismo requiere que el contribuyente lo conozca previamente.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa grabación algún presente o propina.

2.14.8 Principio de Comodidad (Ordinario)

Significa que el impuesto debe estructurarse de tal manera que se recaude en formas y épocas más oportunas.

2.14.9 Principio de Economía (ordinario)

Consiste en que se recaude sea realmente favorable para el Fisco. Es decir, que el costo de la recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el estado en el ejercicio de sus atribuciones.

2.14.10 Principio de Simplicidad. (Ordinario)

Consiste en que para el pago de las contribuciones se debe seguir un proceso sencillo que permita el acceso a toda persona que sea obligada.

2.14.11 Principio de Claridad (Ordinario)

Este principio recomienda que las leyes estén tan explícitas que cualquiera pueda entenderlas y por lo mismo cumplirlas.

2.15 Las Garantías Individuales y el Derecho Fiscal

Se identifican las garantías constitucionales con las individuales consignadas en los primeros dos artículos de la constitución y se les define como "los derechos subjetivos públicos, declarados en esas normas legales".

Conforme a este tópico encontramos principios que se derivan de los artículos constitucionales que señalan las garantías individuales, a saber:

- **LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA DEL ESTADO NO DEBE IMPEDIR O COARTAR EL EJERCICIO DE LOS DERECHOS INDIVIDUALES RECONOCIDOS POR LA CONSTITUCIÓN.**

El párrafo primero del artículo 5º constitucional, establece, "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...".

Nótese que los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos, pero es la propia constitución, la que impone la obligación de pagar impuestos de manera que su cobro en tanto se haga dentro de los lineamientos generales que la Constitución ha señalado, no significa violación alguna a este precepto; pero si se establece un impuesto sobre determinada actividad, tan oneroso o molesto que haga imposible su ejercicio, tal gravamen será violatorio de esta garantía constitucional.

- **LAS LEYES TRIBUTARIAS NO DEBEN GRAVAR A UNA O VARIAS PERSONAS INDIVIDUALMENTE DETERMINADAS. EL GRAVAMEN SE DEBE ESTABLECER EN TAL FORMA QUE CUALQUIER PERSONA CUYA SITUACIÓN COINCIDA CON LA SEÑALADA COMO HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL DEBE SER SUJETO DEL IMPUESTO.**

El artículo 13 Constitucional estatuye: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas...".

La ley de impuestos puede gravar determinado producto que solo e elaborado por uno o por cierto número de fabricantes, o referirse a ciertas cuantías de rentas o capitales, sin violar el principio de generalidad y sin ser por lo mismo privativa, siempre que concurra con otras gravámenes que graven a los otros grupos sociales que por sus términos, sea posible aplicarla a cualquiera persona que se encuentre dentro de la situación que esta ley señale como hecho generador del crédito fiscal y que a hechos generadores iguales correspondan créditos iguales.

- **LAS LEYES TRIBUTARIAS NO DEBEN TENER EFECTOS RETROACTIVOS.**

El Artículo 14 constitucional determina "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...".

Las leyes impositivas solo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva. Es decir, se refiere al principio de que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia.

- **LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA FISCAL, SE DEBEN DICTAR POR ESCRITO, POR LA AUTORIDAD COMPETENTE Y CON EXPRESIÓN DE LOS FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO**

EN QUE SE BASEN, LOS QUE SE HARÁN DEL CONOCIMIENTO DE LOS INTERESADOS.

El artículo 16 constitucional señala, "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...".

Tanto el Tribunal Fiscal de la Federación, como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han protegido a los particulares en aquellos casos en los que la autoridad ha dejado de cumplir con los requisitos referidos.

El Artículo 16 significa, por tanto, la delimitación de un área jurídica, dentro de la cual los derechos individuales han de ser respetados.

El Artículo 17 Constitucional entre otras cosas dispone: "... quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales... Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil".

El precepto que comentamos contiene una prohibición para que se cobren costas judiciales, quedando así eliminando, en nuestro medio jurídico, este renglón tributario. ¿Puede imponerse prisión como castigo el incumplimiento de las obligaciones tributarias? Respuesta: Si es posible castigar en esta forma las infracciones a las leyes tributarias. Ejemplo: en materia aduanal, se considera como delito y se castiga con pena corporal el contrabando, que no es en esencia, sino un procedimiento para eludir el pago de los impuestos de importación o exportación.

- **LOS IMPUESTO COMO REGLA GENERAL, NO DEBEN ABSOLVER EL CAPITAL DE LOS PARTICULARES: SIN EMBARGO, EN CASO NECESARIO PODRÁ HACERSE ASÍ, SIN QUE SEAN CONSIDERADOS COMO CONFISCATORIOS.**

El artículo 22 constitucional, estatuye: "Quedan prohibidas las penas de mutilación... la multa excesiva, la confiscación de bienes... no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas..."

El artículo 28 constitucional, indica: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos... y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes..."

La interpretación que podemos llamar tradicional, es en el sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concedida a título particular-individual, pero no las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general. Sin embargo, las exenciones que por diversas razones sociales, económicas, etc., se conceden a ciertas categorías de personas, como Cooperativas, Industrias nuevas, etc., creemos que sí son contrarias al texto constitucional.

2.16 Principios Fiscales Generales

Existen otros principios jurídicos que no están establecidos en la Ley Fundamental, sino en leyes ordinarias, y a los que llamas principios jurídicos ordinarios de los impuestos, porque aun cuando no tienen la fijeza de los estatuidos por la Constitución, sí rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como Sujeto, Objeto, Cuotas, forma de recaudación, sanciones, e integran con las normas constitucionales, el Derecho Tributario.

Podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias: la Ley de ingresos, las Leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

- **LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN:** Expedida por el Congreso de la Unión cada año, y no contiene sino una enumeración de los ingresos que puede percibir la misma Federación dentro de cada ejercicio fiscal.

- **LEYES Y DEMÁS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS DE CADA UNO DE LOS RENGLONES DE INGRESOS:** En las leyes se establecen los elementos esenciales del impuesto: Sujeto, Objeto, Cuota,, Forma de Pago, Época de Pago, procedimiento para la determinación del Crédito Fiscal, sanciones, recursos del causante contra las violaciones de la Ley. Generalmente se expide un reglamento por el Ejecutivo, con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación, y demás las circulares y demás disposiciones necesarias para su mejor cumplimiento
- **EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:** Contiene normas de derecho positivo, las más avanzadas en cuanto a los principios de las ciencias de las finanzas en materia tributaria. La expedición del Código Fiscal y la creación del Tribunal Fiscal, son dos acontecimientos jurídicos de gran trascendencia, que colocan a nuestro país entre los más avanzados en esta materia.

2.17 Facultades Constitucionales para Establecer Impuestos

El artículo 73 de la Constitución General de la República, señala: "El Congreso tiene facultad... VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto..."

El artículo 74 de la Constitución General de la República, sostiene: "Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:... IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuanta Pública del año anterior..."

La elaboración de la Ley de Ingresos y de las demás de carácter tributario, corresponde a las Dos Cámaras. Pero se deben estudiar y aprobar primero en la Cámara de Diputados, como lo determina el artículo 72 Constitucional, inciso H) que afirma: "... La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados..."

2.18 Fuentes del Derecho Fiscal

Son fuentes del derecho fiscal, aquellos actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia de dicho derecho: FUENTES FORMALES:

- **LA CONSTITUCIÓN:** Es el ordenamiento fundamental y supremo del Estado que:
 - Establece su forma y la de su gobierno
 - Crea y estructura sus órganos primarios.
 - Proclama los principios políticos y socioeconómicos sobre los que se basan la organización y teología estatal.
 - Regula sustantivamente y controla adjetivamente el poder público del Estado en beneficio de los gobernados.

La llamada Carta Magna aparece como la Fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra dicha disciplina.

En la Ley Suprema encontramos consignados los principios rectores del orden jurídico-fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario.

El artículo 133 constitucional estatuye: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión..."

- **TRATADOS INTERNACIONALES:** Los tratados internacionales se definen como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más sujetos de Derecho Internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes.

Los tratados internacionales están encaminados a distribuir en forma más equitativa los gravámenes entre los Estados firmantes, logrando así que los contribuyentes de cada País no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

Nótese que como consecuencia de la política de apertura comercial que nuestro País ha seguido en los últimos años u de la aprobación y entrada en vigor con fecha 1º de Enero de 1994, del Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá, ha sido necesario alentar la inversión y las garantías de seguridad jurídica para los extranjeros que lleven a cabo transacciones comerciales en México. De ahí que se hayan celebrado estos Tratados Internacionales, que como tales se convierten en una fuente fundamental sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, puesto que en los términos del Artículo 133 de nuestra Carta Magna, alcanza el rango de Ley Constitucional, que debe ser aplicada de manera preferente y a pesar de las disposiciones en contrario que pueda hacer en las Constituciones o leyes de las Entidades Federativas.

- **LEY ORDINARIA:** La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

Se entiende por ley al acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas, abstractas, impersonales, coercitivas y generales.

A continuación haremos referencia al Proceso Legislativo de creación de las normas jurídico-tributarias:

- **INICIATIVA:** De acuerdo con lo que establece el artículo 71 constitucional, el derecho de iniciar leyes compete: Al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y a las Legislaturas de los Estados. Consecuentemente, las iniciativas de leyes fiscales pueden provenir

indistintamente de cuales quiera de estos tres órganos de poder, a los que por su naturaleza y funciones se les supone vivamente interesados en los problemas económicos del país.

- **DISCUSIÓN:** Una vez que el proyecto de Ley tributaria es presentado ante la Cámara de Diputados por quienes están investidos del poder de iniciativa, se inicia el llamado debate camaral, que puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del período de sesiones en el que se haya dado a conocer.

La discusión no es más que el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.

- **APROBACIÓN:** Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de Ley. La aprobación puede ser total o parcial.
- **SANCIÓN:** Se da este nombre a la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. La sanción debe ser posterior a la aprobación del proyecto por las Cámaras.

El Presidente de la República puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso (derecho de veto)

- **PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN:** La promulgación y publicación constituyen los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo da a conocer a la Ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo. Algunos distinguen entre PROMULGACIÓN (que se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada) y PUBLICACIÓN (que viene a ser el hecho material de insertar en el Diario Oficial de la Federación los textos, tanto de la Ley en sí como del decreto de promulgación, con objeto de puedan ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor).

- **EL REFRENDO DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO:** El artículo 92 constitucional, establece: "Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos".

Se afirma que el refrendo ministerial forma parte integrante del proceso legislativo, toda vez que si las leyes se promulgan por medio de un decreto presidencial, es evidente que tal decreto debe llevar la firma del "Secretario del Despacho, encargado del ramo" al que la ley promulgada corresponda, ya que, en caso contrario, no existirá obligación alguna de obedecerla.

También se sostiene que los decretos presidenciales de promulgación de leyes fiscales deben contar, como mínimo, con la firma del Secretario de Hacienda y Crédito Público, puesto que es el funcionario de esta jerarquía que más estrechamente se encuentra vinculado con la problemática tributaria.

- **INICIACIÓN Y DURACIÓN DE LA VIGENCIA DE LA LEY TRIBUTARIA:** Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas por el Diario Oficial de la Federación, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas. Sin embargo, la prudencia y las normas más elementales de buen gobierno aconsejan dejar que trascurra un cierto lapso entre la publicación y la iniciación de la vigencia, a fin de que las mismas puedan ser estudiadas, analizadas y ponderadas por sus destinatarios y por la ciudadanía en general.

De nuestro orden jurídico, dos son los sistemas que se siguen en lo tocante a la iniciación de vigencia de leyes y consecuentemente de plazos para la **BACATIO-LEGIS**: El sucesivo y el sincrónico. Nuestro Código Fiscal Federal se inclina por el sistema sincrónico, al disponer en

el artículo 7 que: "Las leyes fiscales entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el "Diario Oficial de la Federación", salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Se afirma que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año.

- **DECRETO DELEGADO:** El decreto delegado se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso; en estos casos el origen de la autorización se encuentra directamente en la Constitución. En cuanto a la materia fiscal, se encuentra en el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución Federal, un caso específico de delegación de facultades por virtud del cual el Ejecutivo puede ser capacitado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, con el fin de regular la economía nacional.
- Decreto es una decisión de un órgano del Estado que crea situaciones jurídicas concretas o individuales y que requiere de cierta formalidad (publicidad), a efecto de que sea conocido por aquellos a quienes va dirigido.
- **DECRETO LEY:** En el decreto ley, el congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades legislativas. Esta situación podría presentarse en el caso previsto por el artículo 29 Constitucional, según el cual el Ejecutivo puede suspender las garantías individuales a raíz de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquier otro motivo que ponga a la sociedad en grave peligro. En estas circunstancias, el Congreso concede la autorización necesaria para que el Ejecutivo haga frente a la situación.
- **REGLAMENTO:** El reglamento se define como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Podemos afirmar que los reglamentos administrativos constituyen una relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la Ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de legalidad tributaria.

- **LA JURISPRUDENCIA:** La doctrina tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento.

La Doctrina en sí no es una fuente formal del Derecho Fiscal, por cuanto no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, no las opiniones de los especialistas, por respetables y prestigiados que sean, poseen fuerza obligatoria alguna para las autoridades hacendarias, los causantes o los órganos jurisdiccionales competentes. Sin embargo, puede llegar a operar como fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona las existentes, así como en el Juzgado, cuyas resoluciones sientan Jurisprudencia.

- **LAS CIRCULARES:** Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos.

Las circulares a pesar de que provengan de "funcionarios fiscales facultados debidamente", carecen de eficacia jurídica, y por ende, no pueden convertirse en fuente de derechos y obligaciones para los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Las circulares a pesar de su exagerada proliferación, no forman parte de los procesos de manifestación de las normas jurídico-fiscales, ni contienen disposiciones de observancia obligatoria para los contribuyentes.

El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación estatuye: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias, el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el "Diario Oficial de la Federación".

- **LA COSTUMBRE:** Ha sido definida como la observación constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, determina: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto..."

Conforme al dispositivo transcrito, podemos colegir con claridad que las contribuciones se rigen, de manera exclusiva, por normas jurídicas, sin que se admita la posible aplicación supletoria de la Costumbre, ya que en defecto de las leyes hacendarías especiales, deberá recurrirse únicamente al Código Fiscal. Por consiguiente, preciso es desechar de plano cualquier posible aplicación de la costumbre como proceso de integración o como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano.

2.19 Interpretación de las Normas Fiscales

La labor de interpretar las leyes fiscales, es decir, la función de determinar en qué casos las mismas no son aplicables a los gobernados, representa una actividad sumamente delicada, ya que de la forma como se ejerza dependerá en gran medida que, por una parte, no se grave a los causantes con cargas económicas indebidas y que por la otra, no se prive al Estado de los

recursos económicos que imperiosamente necesita para sufragar el costo de los servicios públicos y demás actividades de interés general. La función interpretativa de la Ley tributaria permite la consecución de la justicia fiscal, armonizando en la práctica los postulados constitucionales de proporcionalidad y equidad.

2.20 Interpretación de las Leyes (Sistemas).

La interpretación de las leyes consiste en una labor que lleva a cabo cualquier persona interesada en desentrañar su contenido para poderlas aplicar a determinados casos o situaciones concretas y específicas.

La constante evolución de la ciencia y técnica del Derecho ha dado lugar a la estructuración de diversos sistemas interpretativos, los que, a pesar de utilizar variados criterios, tienen como finalidad única penetrar el sentido de las normas jurídicas para permitir su aplicación.

- **MÉTODO DE INTERPRETACIÓN LITERAL:** Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto.

En virtud del principio de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 constitucionales, este método reviste una gran importancia, puesto que no podrá cobrarse un impuesto que no esté establecido en la ley.

- **MÉTODO DE INTERPRETACIÓN LÓGICO-CONCEPTUAL:** Este método no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico, trata de descubrir el verdadero sentido de la norma jurídica.
- **MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA:** Conforme a este sistema, para desentrañar la verdadera significación de una disposición normativa, no se atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el

legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto, se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base en dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación.

- **MÉTODO DE INTERPRETACIÓN A CONTRARIO SENSU:** Este método parte de un supuesto de carácter esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene. Constituye una técnica jurídica bastante correcta que coadyuva a descubrir el significado de determinadas normas jurídicas. Se le objeta que sea un método de aplicación sumamente limitado, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma jurídica a interpretar admita una situación a contrario y que además dicha situación se presente en la realidad.
- **MÉTODO DE INTERPRETACIÓN ANALÓGICA:** Consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una Ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha Ley. Es un sistema que presenta desventajas porque es totalmente subjetivo, porque su utilización depende del criterio de quien vaya a aplicar la Ley, en consecuencia carece de un punto de referencia objetivo, que es el requisito esencial para que un método de interpretación legal resulte justo y adecuado.
- **MÉTODO DE INTERPRETACIÓN EXACTA:** Consiste en que una norma jurídica sólo es aplicable a un caso concreto cuando el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente dentro de la hipótesis prevista.

Este método requiere de manera imperiosa que exista una exacta adecuación entre lo que sucede en la realidad y lo que la ley dispone.

2.21 Interpretación en Nuestro Derecho Positivo Fiscal

MÉTODO DE INTERPRETACIÓN ESTRICTA: El método de interpretación estricta de las normas fiscales, consiste en aplicar las normas jurídicas tributarias, atendiendo

fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, indica: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Conforme al precepto transcrito, estamos en posibilidad de concluir que el Derecho Tributario posee su propio método de interpretación legal.

2.22 Supletoriedad de las Normas en Nuestro Derecho Fiscal.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo segundo, establece: "...Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

Esto nos lleva a establecer que si la norma jurídico-tributaria contiene omisiones o lagunas de carácter sustantivo, deberá recurrirse al Código Civil, para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en Materia Federal; si el fin que persigue la norma de que se trate, es de carácter procesal, entonces deberá aplicarse supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles; y así sucesivamente.

2.23 Clasificación de los Impuestos

El estudio de la clasificación de los Tributos o contribuciones constituye, en esencia, una forma de apreciar las diversas categorías de tributos que, en un momento dado, puede llegar a contemplar la legislación hacendaría, en función de la variedad de fuentes gravables que suele ofrecer la economía del país.

1.- IMPUESTOS FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES

- FEDERALES: Son impuestos Federales, porque es la Federación la que está facultada para cobrarlos.
- ESTATALES: Son impuestos Estatales, porque es el Estado – Entidad Federativa el que está facultado para cobrarlos.
- MUNICIPALES: Son impuestos Municipales, porque es el Municipio, el que está encargado de cobrarlos.

Esta clasificación se obtiene de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que señala a los tres como sujetos activos de la obligación tributaria.

2.- IMPUESTOS EN ESPECIE Y EN DINERO

- EN ESPECIE: Son impuestos en especie aquellos que se permite cubrir con un bien distinto al numerario (efectivo)
- EN DINERO: son impuestos en dinero aquellos que se pagan con monedas de curso legal.

3.- IMPUESTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.

- ORDINARIOS: Son aquellos que se perciben regularmente repitiéndose en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido.
- EXTRAORDINARIOS: Son aquellos que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.

4.- IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.

- REALES: Son aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona

(Física o Moral) y una cosa o un bien. Se les llama reales debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad.

- PERSONALES: Son aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, Comercio, Agricultura, Ganadería, Pesca, Ejercicio de Profesiones. Etc.), a las que se encuentren dedicados e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

5.- IMPUESTOS PROPORCIONALES Y PROGRESIVOS.

- PROPORCIONALES. Son los que mantienen una constante relación entre la base y la cuantía del impuesto.
- PROGRESIVOS. Son aquellos en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta.

6.- CLASIFICACIÓN MODERNA DE LOS IMPUESTOS.

- IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS. Esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que le prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo cuyo típico ejemplo está representado por el controvertido Impuesto al Valor Agregado.
- IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA. Son aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Consideran, con justa razón, que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no solo se ajustan al principio de

Proporcionalidad, sino que no producen, por regla general, los efectos inflacionarios que son características de los impuestos sobre mercancías y servicios.

Dentro de nuestro derecho fiscal destaca como un Impuesto a la riqueza el impuesto sobre la Renta.

2.24 Los Efectos de los Impuestos

El pago de los impuestos es un hecho que produce, dentro del campo económico, una serie de efectos que en muchos casos no se pueden prever, los principales efectos son los siguientes:

1.- **LA REPERCUSIÓN.** La repercusión del Impuesto es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son.

- **LA PERCUSIÓN:** Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo. La percusión del Impuesto se presenta cuando el causante gravado por el Legislador ocurre a pagarlo.
- **LA TRASLACIÓN.** Es el hecho de pasar la carga del Impuesto a otra u otras personas.
- **LA INCIDENCIA.** Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del Impuesto. También se dice que es el fenómeno pro medio del cual la carga tributaria recae sobre un individuo que generalmente es el consumidor final.

2.- **LA DIFUSIÓN.** Esta se genera cuando el impuesto comienza a trascender en toda una sociedad de una manera lenta y constante, en muy variadas fluctuaciones.

Dicho fenómeno se presenta cuando una persona que ha sido incidida por un impuesto (Persona que ha pagado realmente el impuesto) sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitara sus consumos y dejara de adquirir determinados artículos o comprara menor calidad, con lo que provocara una disminución de los ingresos de sus proveedores estas, a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitaran sus consumos y así sucesivamente el pago del impuesto afectara, por este procedimiento, una serie de personas no vinculadas directamente por el pago, pero que sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo.

3.- DIFERENCIA ENTRE LA REPERCUSIÓN Y LA DIFUSIÓN.

- La Repercusión puede presentarse o no, en cambio la Difusión siempre se presenta, porque suponiendo que el impuesto no pueda ser trasladado, la persona que lo paga, el sujeto, sufrirá la disminución de su poder adquisitivo e iniciara un proceso de difusión del impuesto.
- Al Efectuarse la Repercusión, el Poder adquisitivo del sujeto del impuesto queda intacto, en tanto que al iniciarse la Difusión, todos los poderes adquisitivos de las personas que tienen relación con otras, a partir del que fue incidido por el impuesto disminuyen.

4.- LA UTILIZACIÓN DEL DESGRAVAMIENTO. Se presenta cuando por la supresión de un impuesto se rompe el equilibrio económico establecido; este fenómeno se presenta, porque así como hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

5.- LA ABSORCIÓN. Este fenómeno puede suscitarse cuando al establecerse un impuesto, el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga, pero procura aumentar su producción o

disminuir su capital y trabajo empleados, o bien consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento

6.- **LA AMORTIZACIÓN.** Este fenómeno surge cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión establece, casa, terreno, etc. La cosa baja de valor por que se amortiza el importe del impuesto.

7.- **LA CAPITALIZACIÓN.** Este caso se suscita cuando un impuesto en lugar de producir una pérdida del valor de un bien, el nuevo propietario paga el valor original y toda la carga tributaria que tiene acumulada el bien.

8.- **LA EVASIÓN.** Consiste en eludir el pago del impuesto. Nadie lo cubre. También existe evasión fiscal en los casos en que una persona infringiendo la ley, deja de pagar el "Todo" o parte de un impuesto que está obligado. La Evasión Fiscal se presenta en dos formas:

- **EVASIÓN LEGAL.** Consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no esta dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre importación de determinada mercancía deja de importarla; habrá evasión por que se ha dejado de pagar el impuesto.
- **EVASIÓN ILEGAL.** Se presenta cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de la normas legales, como por ejemplo: El contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc.

9.- **MEDIDAS PARA EVITAR LA EVASIÓN O FRAUDE AL FISCO.** Las medidas que pueden tomarse para evitar la evasión a los fraudes al fisco son las siguientes:

- De control del Impuesto
- Para interesar a los Agentes Fiscales en el cobro del impuesto
- Para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria
- Penas contra los defraudadores
- Procedimientos rápidos de ejecución

- Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal
- Penas para los que inciden una negativa colectiva para pagar impuesto.

10.- LA CONCURRENCIA DE IMPUESTO. En los estados Federales y concretamente en los Estados Unidos Mexicanos, se presenta la doble imposición porque concurren, gravando la misma fuente, tres entidades que tienen capacidad para cobrar impuestos es decir, tres sujetos activos que son: La Federación, Las Entidades Federativas y los Municipios; los dos primeros tienen órganos legislativos con el poder suficiente para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir su presupuesto y solo los Municipios dependen de las legislaturas de las entidades Federativas que son las que fijan por medio de Leyes los arbitrios Municipales.

11.- LA DOBLE TRIBUTACION NACIONAL. La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos ya los establezca una misma Entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.

Una misma Entidad impositiva (Federación, Entidades Federativas o Municipio), establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente. Tal es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta que grava a las sociedades que explotan negocios comerciales, industriales, agrícolas o pesqueros y separadamente a los socios que integran esas mismas sociedades. En México se grava tanto a la sociedad como a sus miembros separadamente.

La regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrara en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un País.

Sin duda que la doble tributación rompe con cualquier principio o noción de justicia y por ello, a pesar de que se sostenga en contrario no podemos dejar de adherirnos a la opinión de quienes la juzgan como francamente inconstitucional.

Cabe agregar que la S.C.J.N. ha sostenido en relación con el problema que nos ocupa, tesis contradictorias, si bien últimamente se ha inclinado por considerar que la doble tributación no es violatoria de precepto constitucional alguno.

12.- LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. La doble Tributación Internacional se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. La doble Tributación Internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial.

El problema de la doble imposición por parte de estados Soberanos se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él, por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes esta es lo que se llama *Sujeción Personal*. Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio etc. Esto es lo que se llama Sujeción Real.

Las operaciones de compraventa, transferencia de Tecnología y Financiamiento, adecuadas de un país a otro, van a implicar un doble pago de impuestos a la exportación e Importación, sobre lamenta al valor Agregado y sobre Capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión y en algunos casos se vuelve inexistente.

El día 1º de enero de 1994 entro en vigor el tratado Internacional de Libre Comercio entre México, estados Unidos y Canadá, que modifica sustancialmente la posición de nuestro país en los mercados internacionales, al convertirlo en miembro de una de las zonas de Libre Comercio más importantes del mundo, por tanto debe otorgar Seguridad Jurídica a los inversionistas extranjeros que deseen operar en México al amparo del propio Tratado.

Los tratados Internacionales celebrados por México para evitar la doble Tributación, constituyen una parte sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, toda vez que por mandato constitucional poseen el carácter de "Ley Suprema de toda la unión" y como tal se aplican con preferencia a cualquier ley Fiscal especial, Incluyendo el Código Fiscal con preferencia a cualquier, incluyendo el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

2.25 La Estructura de la Relación Jurídica Tributaria

Es común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra defendiéndolas como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Sin embargo es erróneo atribuirles el mismo significado, por cuanto que son dos conceptos distintos.

En efecto puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria. Recuérdese que entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias y sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar.

El sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones a favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

La Relación Jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley Tributaria.

1.- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Por obligación Jurídica Tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

La obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la Ley.

El artículo 6 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación establece: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

2.- SUJETOS DEL IMPUESTO. En toda relación tributaria intervienen dos sujetos un sujeto activo y un sujeto pasivo, a continuación se analizarán cada uno de ellos.

- SUJETO ACTIVO. Se afirma que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcances diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

En el orden Fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31 fracción IV. De la Constitución General de la República tres son los sujetos activos:

1. LA FEDERACIÓN. Persona Jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal. Está constituida por la unión de diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La federación aparece como la esfera de Poder supremo de la republica cuya autoridad soberana se ejerce en todo el Territorio Nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley Fundamental.

2. LOS ESTADOS O ENTIDADES FEDERATIVAS. Son las partes integrantes de la federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toda a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.
3. LOS MUNICIPIOS. Que se definen como la cedula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

Se afirma que el sujeto activo es la persona facultada por la Ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal pueden ser la Federación, los Estados y los Municipios

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de las Entidades Federativas y el Municipio solo tiene la facultad de recaudarlos.

- SUJETO PASIVO. Sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

El artículo 1º del Código fiscal de la Federación estatuye: las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Por consiguiente una persona física o una persona moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

Entonces es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc. Pero también el individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

Conforme a lo narrado estamos en posibilidad de colegir que sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes esta obligada al pago de una prestación determinada por el fisco.

4. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA RELACIÓN FISCAL. La relación tributaria conlleva obligaciones para tres categorías de persona:

a.- EL SUJETO ACTIVO. Las obligaciones del sujeto activo son de 2 clases.

- PRINCIPALES. Consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. Establecido por la Ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la Ley tributaria obliga tanto al particular como al estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la constitución como por la Ley ordinaria y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicaría al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos.

La S.C.J.N. ha dicho: "las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o derechos, sin discriminación alguna según sus atribuciones.

- SECUNDARIAS. Son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Pueden ser obligaciones de hacer (determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formar la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.) o de no hacer (abstenerse de ciertos tramites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etc.)

b.- EL SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo del impuesto puede tener 2 clases de obligaciones:

- PRINCIPAL. La obligación principal es solo una y consiste en pagar el impuesto.
- SECUNDARIAS. Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases: de hacer (presentar declaraciones llevar libros de contabilidad, llevar sistemas contables autorizados por las autoridades fiscales, llevar registros y documentación comprobatoria de los asientos, los que deberán conservarse por el termino de diez años); de no hacer (el no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes, el no omitir el entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes no llevar doble juego de libros); de tolerar (aceptar visitas domiciliarias, permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente, tolerar las medidas de control de fisco y colaborar en su ejecución, permitir la intervención de la caja

de la negociación, cuando así lo ordene la autoridad exacta para garantizar un crédito fiscal).

c.- DE LOS TERCEROS. Los terceros son aquellos sujetos que aun sin la obligación de pagar los créditos fiscales, tienen obligaciones de hacer o de permitir, coadyuvando con la autoridad fiscal en la determinación del crédito fiscal omitido.

En el Derecho Tributario Administrativo se establecen obligaciones a cargo de terceros, consistentes principalmente en proporcionar informes al fisco respecto de las operaciones gravadas que efectúen con otros contribuyentes.

2.26. Otros Elementos Constitutivos de los Impuestos

1.- OBJETO: El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

El objeto de una contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento proveniente de una actividad económica y/o cualquiera de sus facetas, que son señaladas en la norma jurídica respectiva como la determinación en cantidad líquida del tributo.

2.- UNIDAD DEL IMPUESTO: Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la Ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Ejemplo: un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta.

3.- BASE DEL IMPUESTO. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto. Ejemplo: monto de la renta percibida, número de litros producidos.

4.- CUOTA DEL IMPUESTO. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por una unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

5.- TARIFAS. Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

6.- PADRÓN TRIBUTARIO. Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante. Se utiliza para llevar el control de los sujetos de impuestos que se perciben periódicamente. Ejemplo: el impuesto Sobre la Renta. Dicha obligación se encuentra estatuida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

7.- FUNDAMENTO DEL IMPUESTO. El motivo por el que se cobran los impuestos.

8.- FUENTE DEL IMPUESTO. Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la Renta o el Capital.

9.- FUENTES PRINCIPALES DEL IMPUESTO. Son dos fuentes:

- *EL CAPITAL.* Es el conjunto de bienes de una persona, susceptibles de producir una renta (individual). Capital Nacional es el conjunto de bienes de un país, dedicados a la producción.
- *LA RENTA.* La Renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos como el ejercicio de una profesión.

DIVERSAS CLASES DE RENTAS:

- *RENDA BRUTA.* Es aquella que se considera sin deducción alguna.
- *RENDA NETA.* Es aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta.
- *RENDA LIBRE.* Es la queda al individuo después de deducir, no solo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de todas clases que pueden pesar sobre ella. En esta forma, la renta queda reducida a cero o casi cero.

- *RENTA LEGAL*. Es aquella que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la Ley.

EL DOMICILIO EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

El artículo 27 del Código Civil del Estado de Chiapas establece: *"el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de este, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle"*

El artículo 29 del Código Civil del Estado de Chiapas establece: *el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente"*.

El Domicilio de las Personas Morales se Determina:

- Por la Ley que las haya creado, reconocido o que las rijan directamente.
- Por su Escritura Constitutiva, sus estatutos o reglas de su fundación.
- En defecto de lo anterior por el lugar en que se ejerzan las principales funciones de su instituto o se haya establecido su representación legal. (Art. 31 c.c.ch.)

Se afirma que es menester aclarar que el Código civil señala como domicilio, la población, en tanto que el código fiscal se refiere al local o edificio.

El artículo 33 del Código civil Chiapaneco señala *"tanto las personas físicas como las morales tendrán derecho a designar un domicilio convencional para el cumplimiento de obligaciones determinadas"*.

En consecuencia existen tres clases de domicilio:

- a) Voluntario
- b) Legal

c) Convencional.

Para el Derecho Tributario, debe desecharse el concepto de domicilio entendido como población, porque carece de toda utilidad, y aceptarse el de domicilio como casa o local.

2.27.Importancia del Domicilio en el Derecho Tributario

El domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por las razones siguientes:

- a. El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un País, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.
- b. En los Estados Federales sirve para determinar qué entidad local y municipio tienen derecho a gravar.
- c. Sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.
- d. Para fijar que oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al estado.
- e. Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del causante.

2.28.Para los que Realizan sus Actividades Dentro de la Jurisdicción de una Oficina Hacendaria.

Domicilio Fiscal es el lugar designado por las leyes, por la autoridad o por el propio contribuyente para atender las obligaciones fiscales.

El artículo 10 del Código Fiscal del Federación determina "*se considera domicilio fiscal*"

a. tratándose de personas físicas:

- Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades y;

a. En el caso de personas morales:

- Cuando sean residentes en el País, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio
- Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, en el caso de varios establecimientos, el local en dónde se encuentre la administración principal del negocio en el País o en su defecto el que designen.

2.27.1. Domicilio Convencional.

El artículo 33 del código civil chiapaneco, señala "*tanto las personas físicas como las morales tendrán derecho a designar un domicilio convencional para el cumplimiento de obligaciones determinadas*".

El derecho tributario puede admitir el señalamiento de domicilios convencionales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este domicilio en principio solo debe admitirse para los casos contenciosos o para aquellos en que el particular hace uso de un derecho o formula alguna gestión que, aun cuando relacionada con alguna obligación tributaria no se refiera precisamente al cumplimiento de esta es decir, el domicilio convencional solo debe admitirse para las cuestiones de aspecto procesal y sus efectos se limitaran a la cuestión para la que fue señalada.

LA RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO. La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado o el bien al sucesor de esta persona. A esta responsabilidad podríamos llamarla originaria o primitiva porque es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal. En un sentido limitado puede decirse que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal, las demás personas a cuyo cargo resulte el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudoras, sino responsables

EL RESPONSABLE DEL CREDITO FISCAL Y LAS CLASES DE RESPONSABILIDAD. Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral, de acuerdo con las leyes está obligada a una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Existen cuatro clases de responsabilidad que son:

- a. Directa
- b. Sustituta

- c. Solidaria
- d. Objetiva

RESPONSABILIDAD DIRECTA. La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la señalada con la ley como hecho generador del crédito fiscal es decir, que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito puede ser el propietario o productor de la cosa, el que realiza el acto grabado. Etc., pero también puede tener este carácter el sucesor.

En esta clase de responsabilidad pueden distinguirse tres casos.

- a. cuando existe un solo responsable y en consecuencia toda la responsabilidad es de él
- b. cuando existen varios responsables directos y cada uno de ellos, es entonces, responsable por él y por los demás.
- c. Cuando se adquiere la responsabilidad directa por sucesión.

LA RESPONSABILIDAD SUSTITUTA. Es responsable por sustitución es aquel, en virtud de una disposición de la ley está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación sino porque lo conoció o paso ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente al pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, los magistrados, los notarios, retenedores, recaudadores, etc.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Es la que tiene todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.

La responsabilidad solidaria se presenta cuando una persona físico o moral nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación, de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo por disposición expresa de la ley tributaria aplicable adquiere con comitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

Es importante aclarar que nuestra Legislación Tributaria vigente, esencialmente regula dos tipos de responsabilidades o sujetos pasivos: *el causante y el responsable solidario*

La Responsabilidad Objetiva. La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insoluto el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación.

Se ha estimado conveniente introducir en nuestra legislación vigente la figura tributaria de la *responsabilidad Objetiva* debido a que el fisco corre el riesgo de ver frenado su poder recaudatorio en aquellas situaciones en las que un bien o un giro mercantil cambian de dueño y con esta figura se eliminan posibles objeciones de parte de los contribuyentes, fundadas en el hecho de que no debería obligárseles a pagar tributos generados con anterioridad a la fecha en que adquirieron sus respectivos bienes o negociaciones.

El Código Fiscal de la Federación, establece que son responsables solidarios con los contribuyentes *"los adquirentes de negociaciones respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma"*

Se critica fuertemente la introducción en nuestro medio tributario de esta figura de la responsabilidad Objetiva, incorporada además en forma indebida dentro del rubro de *"responsabilidad Solidaria"* en virtud de que convierte en sujetos pasivos obligados directos a personas que no llevaron a cabo los hechos generadores de los tributos adeudados por las negociaciones de que se trate; lo cual constituye sin lugar a dudas, un principio de injusticia, puesto que es en contra del propietario anterior a quien debería enderezarse la acción fiscal.

LA RESPONSABILIDAD POR GARANTÍA. La Responsabilidad por garantía se presenta cuando una persona física o moral voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo

pago ha quedado en suspenso en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

La figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un juicio, recurso o medio de defensa legal por la naturaleza misma de determinadas operaciones aduanales, o por la tramitación de algún beneficio fiscal.

En síntesis podemos colegir que el sujeto pasivo obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

2.28. Procedimiento Tributario

2.28.1. Nacimiento del Crédito Fiscal.

Crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación establece "*son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones de aprovechamientos o de sus accesorios incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las Leyes les dan ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena...*".

De la definición transcrita se advierte claramente que un crédito fiscal es una obligación; de ahí que la persona sometida a la soberanía del Estado debe cumplir aun en contra de su voluntad dado que así lo señala una Ley.

El Crédito Fiscal nace en el momento que la persona realiza el supuesto de Ley, esto es; cuando un individuo efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria deberá cumplir con la

obligación a que se refiere la ley. Por tal motivo las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes Fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Por consiguiente la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por a Ley.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación señala: *las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran...*"

2.28.2. Exigibilidad del crédito fiscal

La exigibilidad consiste en que el ente público titular del crédito fiscal, está legalmente facultado para compeler (obligar) al deudor el pago de la prestación.

La exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió el plazo, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se haya enterado; mientras no se avanza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

El Código Fiscal de la federación en su artículo 6° párrafo cuarto, determina: *"las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas..."* y el artículo 145: *"las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley..."*.

2.28.3. Determinación del Crédito Fiscal

La determinación del Crédito Fiscal es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular a la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Encontramos diversas clases de determinación, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- a. La que realiza el sujeto pasivo
- b. La que realiza la autoridad con la colaboración del sujeto pasivo.
- c. La determinación nace como un acuerdo entre la autoridad y el sujeto pasivo.

El artículo 6° del Código del Fiscal de la Federación señala: *"Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su acusación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

Corresponde a los contribuyentes la determinación de los contribuyentes a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes le proporcionaran información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su acusación.

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaría.

Conforme a los principales ordenamientos fiscales que forman parte de nuestro derecho fiscal positivo encontramos básicamente las siguientes tasas contributivas.

- a. **CUOTA FIJA.** Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Ejemplo: IVA.
- b. **TARIFA PROGRESIVA.** Tiene por objeto establecer tasas cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor decreciendo por el contrario cuando dicho monto resulta menor. Se considera más justo y equitativo: ejemplo. ISR.
- c. **CANTIDAD FIJA:** En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en monedas de curso legal y no como sucede en las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes. Ejemplo: Impuesto sobre uso y tenencia de vehículos.

2.28.4. Forma de Extinción de los Créditos Fiscales.

La obligación tributaria se extingue cuando se cubre los créditos fiscales que se originaron o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Se considera que 5 son las formas de extinción de los créditos fiscales.

- a. **EL PAGO.** Pago significa cumplimiento de una obligación. Por consiguiente, cuando se habla del pago de los tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica. Ejemplo: Cuando se paga un impuesto no solo se está entregando al fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (aceptación económica) sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídica – tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica (acepción jurídica). Aun cuando el pago es la forma idónea de extinguir un tributo nos encontramos con que dentro de nuestro derecho fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos.
 - 1. **PAGO LISO Y LLANO DE LO DEBIDO.** Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en

los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.

2. **PAGO DE LO INDEBIDO.** Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor a la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, por que el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así que el artículo 22 del código fiscal de la Federación en vigor contempla para esta hipótesis la figura de "*las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente...*".
3. **PAGO BAJO PROTESTA.** Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensa legales que procedan a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución.
4. **PAGO EXTEMPORANEO.** Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. En este caso, se extingue el tributo, pero con la salvedad de que esa extinción implica la entrega de aportaciones económicas accesorias por concepto de recargos y sanciones.
5. **PAGO DE ANTICIPOS.** Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del Impuesto que en definitiva le va a corresponder. Evidentemente, en este caso si se puede hablar de que existe

extinción del tributo, por lo menos en lo que corresponde a la parte proporcional cubierta mediante la entrega de cada anticipo

- b. **LA COMPENSACIÓN.** Podemos afirmar que la compensación como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el Fisco y el Contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al fisco, pero este último a su vez está obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el momento de la deuda menor.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala: *los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que están obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios... las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto... aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa... se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de Seguridad Social, contribución de Mejoras o derecho"*

- c. **LA CONDENACIÓN.** Consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas.

La condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas: la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la segunda solo procede tratándose de multas.

El artículo 39 fracción I del código Fiscal de la Federación, determina: *"el ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:*

I.- condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades cuando haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del País. Una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias...

El artículo 74 párrafo I del Código fiscal de la federación constituye (la SHCP podrá condonar las multas por inflación a las disposiciones fiscales inclusive las determinadas por el propio contribuyente para lo cual apreciara discrecionalmente las circunstancias del caso y en su caso los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción).

Con base a lo anterior colegimos que la condonación por cualquiera de las dos causas referidas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones toda vez que a través de las misas el acreedor, o sea el Fisco perdona a su deudor o sea el contribuyente el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las causas señaladas.

- d. **LA PRESCRIPCIÓN.** En materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco por el simple transcurso del tiempo mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece.

El artículo 146 del Código fiscal de la federación determina: (el crédito fiscal se extingue por prescripción en términos de cinco años... el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos, el término para que se consuma la prescripción se interrumpe por cada gestión del cobro que el acreedor notifique o haga saber del cobro o por el

reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito... los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales...)

La prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particular contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años contando a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos o de la fecha en que el pago de lo indebido se efectúa.

- e. **LA CADUCIDAD.** la caducidad se define como la perdida de algún derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca.

Dentro del contexto del derecho fiscal la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarías no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de la obligaciones fiscales determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones durante un plazo de cinco años.

La caducidad es la figura jurídica- tributaria por la cual se extingue n las facultades de comprobación determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios e imposición de sanciones que poseen las autoridades fiscales por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrado. Que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades el cual no está sujeto ni interrupción ni a suspensión; y opera la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal

- f. **DIFERENCIA ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.** La prescripción es una acción y una acepción que pueden hacer valer los contribuyentes en contra del fisco, a su vez en contra de los contribuyentes. Por el contrario la caducidad otorga una acción y una excepción exclusivamente a los contribuyentes ante el fisco.

Mientras el plazo para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este último formule respecto de la existencia del crédito, la caducidad por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión.

Mientras que el cómputo para que se consuma la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito del que se trate, el cómputo para que se consuma la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales.

- g. **LA CANCELACIÓN.** Procede que la hacienda pública cancela un crédito fiscal cuando su cobro es incobrable o incosteable se considera que un crédito es incobrable cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes e incosteable cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario proceder a su cobro. En uno u otro caso la cancelación de los créditos no libera los responsables de su obligación.

El artículo 146 del CFF. En su último párrafo indica. "*la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago.*"

2.28.5. Procedimiento Administrativo de Ejecución

Tanto la doctrina nacional como extranjera denomina a esta potestad como facultad económica coactiva mientras el CFF la regula con el nombre de Procedimiento administrativo de Ejecución.

El artículo 145 párrafo I del código Fiscal de la Federación indica: las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento Administrativo de Ejecución.

El procedimiento económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente. En contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente con sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado dentro de la ley.

El procedimiento administrativo de Ejecución no es más que uno de los tantos medios que el ordenamiento jurídico pone a su disposición de la autoridad a efecto de lograr el cumplimiento de sus actos, en virtud de la ejecutoriedad de que gozan no siendo por tanto, la esencia de dicha prerrogativa el uso de fuerza o coacción.

Para que la autoridad fiscal este jurídicamente en posibilidades de iniciar el procedimiento administrativo de Ejecución en contra de un sujeto deudor determinado, se requiere de que satisfagan al menos los siguientes requisitos que constituyen auténticos presupuestos del mismo:

- a. La existencia de una obligación de pago a cargo de sujeto determinado.
- b. Que la obligación no haya sido debidamente liquidada
- c. Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente
- d. Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter exigible.

3. Comparación del Sistema Financiero y Fiscal Mexicano con los Países de la OCDE

La política financiera en la actualidad ha jugado un papel fundamental para asentar las bases de lo que hoy constituye la estabilidad macroeconómica de México, ya que se ha producido un favorable financiamiento del gasto público y con esto ha impulsado la inversión, el empleo y el crecimiento económico. Las reformas han otorgado a México un sistema tributario eficiente por tal se muestra competitivo en el ámbito internacional. No obstante el mejoramiento del sistema tributario de México, muestra a nuestro país, como una de las naciones con menos recaudación de América Latina y el de más baja captación de ingresos públicos entre los países de la OCDE, del que nuestro país es miembro.

3.1.Mision de la OCDE

Promover políticas destinadas a:

- Alcanzar un crecimiento económico sostenible, así como estabilidad financiera y posibilidades de progreso en el nivel de vida de los países miembros, con el fin de contribuir al desarrollo económico mundial.
- Apoyar la construcción de una economía mundial sana, tanto en los países miembros, como en los países en vías de desarrollo.
- Contribuir al crecimiento del comercio mundial, de carácter multilateral y no discriminatorio.

3.2.El Trabajo de la OCDE con los Países Miembros.

- Comparten información en áreas de trabajo sensibles para los países.
- Desarrolla programas de cooperación a nivel nacional y regional.
- Asiste a los gobiernos y a los ciudadanos de los países para aprovechar los beneficios del comercio internacional y de la inversión transfronteriza.

3.3.Miembros de la OCDE

Originalmente 20 países firmaron la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el 14 de diciembre de 1960. Desde entonces, 10 países se han

sumado y se han convertido en miembros de la Organización. Los países miembros de la Organización y las fechas en que depositaron el instrumento de ratificación son:

AUSTRALIA, junio 7 de 1971. COREA, diciembre 12 de 1996.
AUSTRIA, septiembre 29 de 1961. LUXEMBURGO, diciembre 12 de 1996.
BÉLGICA, septiembre 13 de 1961. **MÉXICO, mayo 18 de 1994.**
CANADÁ, abril 10 de 1961. HOLANDA, noviembre 13 de 1961.
REPÚBLICA CHECA, diciembre 21 de 1995.
NUEVA ZELANDA, mayo 29 de 1973.
DINAMARCA, mayo 30 de 1961. NORUEGA, julio 4 de 1961.
FINLANDIA, enero 28 de 1969. POLONIA, noviembre 22 de 1996.
FRANCIA, agosto 7 de 1961. PORTUGAL, agosto 4 de 1961.
ALEMANIA, septiembre 27 de 1961.
REPÚBLICA ESLOVACA, diciembre 14 de 2000.
GRECIA, septiembre 27 de 1961. ESPAÑA, agosto 3 de 1961.
HUNGRÍA, mayo 7 de 1996. SUECIA, septiembre 28 de 1961.
ISLANDIA, junio 5 de 1961. SUIZA, septiembre 28 de 1961.
IRLANDA, agosto 17 de 1961. TURQUÍA, agosto 2 de 1961.
ITALIA, marzo 29 de 1962. REINO UNIDO, mayo 2 de 1961.
JAPÓN, abril 28 de 1964. ESTADOS UNIDOS, abril 12 de 1961.

3.4. Los Dispositivos Institucionales de la Administración Tributaria

1.- Los aspectos descritos en este capítulo sobre los dispositivos institucionales de los países encuestados son los siguientes:

- 1) El organismo de administración tributaria como institución;
- 2) El nivel de autonomía del organismo de administración tributaria;
- 3) El ámbito de responsabilidades de los organismos de administración tributaria (comprendidas las funciones distintas de las tributarias);
- 4) Regímenes especiales de gobierno (órganos rectores/asesores y organismos de supervisión independientes);

- 5) Acuerdos especiales para el control externo de los sistemas de administración tributaria; y
- 6) Acuerdos institucionales especiales para la resolución de reclamaciones planteadas por los contribuyentes.

Otros aspectos (por ej.: los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria, los marcos jurídicos y los recursos) se estudian en otros capítulos de esta publicación).

2. En prácticamente todos los países encuestados, el sistema tributario es el responsable de generar la mayor parte de la recaudación necesaria para financiar los servicios prestados por la Administración. Dado el espectro y la naturaleza de las leyes que deben administrarse, los sistemas de liquidación y autoliquidación en los que basarse y el gran número de clientes administrados, los organismos de administración tributaria precisan de las facultades y la autonomía necesarias para el desempeño de su labor de forma eficiente y efectiva. Por otro lado, deben actuar de forma justa e imparcial y su actuación debe percibirse como tal, además de estar sometidos a diversos controles y ajustes para garantizar la transparencia en su labor y la debida responsabilidad en relación con su gestión global del sistema tributario.

3. Si bien este aspecto no ha sido objeto de análisis detallado por el Comité de Asuntos Fiscales (CFA), otros organismos sí han llevado a cabo un trabajo útil para definir los rasgos y características deseables de los acuerdos institucionales adecuados para la correcta administración del sistema tributario de un país. Como ejemplo de ese trabajo el conjunto de “*Planes de actuación*”⁴ desarrollados por la Comisión (CE) para guiar a los países candidatos a la UE en el reforzamiento de sus administraciones tributarias. Los planes de actuación contienen unas pautas útiles (en términos de objetivos estratégicos e indicadores de resultados) en relación con las características deseables para un sistema institucional efectivo de administración tributaria, y se describen brevemente en el **Cuadro 1**.

Cuadro 1. Marco general de una administración tributaria: objetivos estratégicos propuestos e indicadores de resultados.

Objetivos estratégicos	Indicadores de resultados
<p>1. Garantizar a la administración tributaria un nivel adecuado de autonomía</p>	¿Se concede por ley autonomía a la administración tributaria?
	¿Existe base legislativa en la que se defina ante quién responde el responsable de la administración tributaria?
	Esta autonomía ¿queda reflejada en la estructura organizativa y en las responsabilidades operativas de la administración tributaria?
	La administración tributaria ¿tiene libertad para diseñar y llevar a la práctica su propia política operativa?
	¿Existe una descripción clara de las responsabilidades de los organismos a nivel central, regional y local?
<p>2. Las obligaciones de la administración tributaria se reflejan claramente en su misión, perspectiva y objetivos</p>	¿Están en línea los cometidos de la administración tributaria con su misión y perspectiva?
	¿Establece la administración tributaria sus propios objetivos, criterios de referencia y planifica sus actuaciones?
	¿Se hace pública la misión de la administración tributaria ante los contribuyentes y otras partes interesadas, así como ante su personal?
<p>3. La administración tributaria cuenta con su propia estructura y facultades que le permiten una actuación eficiente y efectiva</p>	La estructura de la administración tributaria ¿permite el cumplimiento de sus cometidos y obligaciones?
	La estructura organizativa de la administración tributaria ¿prevé la descentralización de responsabilidades de forma que las decisiones relativas a los contribuyentes puedan adoptarse en el nivel más adecuado?
<p>4. La administración tributaria cuenta con los recursos necesarios para aplicar y gestionar el sistema tributario</p>	La administración tributaria ¿dispone de recursos y financiación suficientes para garantizar la aplicación eficiente de sus criterios y el cumplimiento de sus funciones?

	¿Los recursos de la administración tributaria resultan del debate presupuestario basado en acuerdos de cumplimiento?
	El ciclo de planificación presupuestaria ¿abarca varios años, de manera que se permita la planificación estratégica y la reasignación de los fondos excedentarios?
5. El organismo de administración tributaria cuenta con un marco jurídico estable que garantiza una buena administración y la recaudación de los impuestos debidos	Es competencia de la administración tributaria la formulación de leyes en materia de liquidación, recaudación y de las medidas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias (dejando la responsabilidad de la formulación de otras leyes fiscales al ministerio de hacienda)?
	¿Concede la ley a la administración tributaria los poderes suficientes para que ejerza de forma eficiente todas las responsabilidades conferidas?
6. La administración tributaria es responsable , de sus actuaciones, que están sometidas a control y evaluación	¿Existe en la administración tributaria un sistema de auditoría interna?

Fuente: *Fiscal Blueprints (Planes de actuación fiscal) Comisión europea, unión fiscal y aduanera, 2007*

3.5. El organismo de administración tributaria como institución (Tabla 1)

La organización de las funciones del sector público ha variado considerablemente durante la última década. Como se señaló en el documento de trabajo del Fondo Monetario Internacional publicado en 2006...

“La reestructuración de la administración ha sido una constante durante las tres últimas décadas, los poderes públicos buscan el medio de prestar sus servicios de forma más eficiente y con menor coste para los ciudadanos. En algunos casos, las estructuras de gobierno tradicional (por ejemplo, un ministerio organizado según una arquitectura jerárquica) se han considerado demasiado rígidas para responder a las necesidades, en constante evolución, de la población y a los retos a los que se enfrenta la administración en la sociedad moderna. Si bien los cambios que ha experimentado la administración se han calificado más como “evolución que revolución”⁶, se observa la tendencia de las administraciones a transferir facultades a los organismos y autoridades designadas que intervengan en su nombre...

La administración tributaria no ha escapado totalmente a esta tendencia. Los gobiernos de los países desarrollados han buscado métodos para mejorar la prestación de sus servicios y algunos han optado por la creación de un organismo semiautónomo para lograr más fácilmente sus objetivos de mejorar la recaudación, prestar un mejor servicio a los contribuyentes y contar con opciones más flexibles de gestión de recursos humanos. Los gobiernos de los países en desarrollo comparten muchos de estos objetivos y tienen que hacer frente a otras complicaciones añadidas. Los problemas relacionados con la insuficiencia de capacidad y la necesidad de llevar a cabo reformas administrativas de envergadura, asociados a la corrupción y a la larga tradición de falta de cumplimiento, han originado una estructura distinta de la administración, obligando tanto a los encargados de la toma de decisiones como a los organismos donantes interesados, a financiar las necesarias reformas.”

Estas reestructuraciones han provocado el nacimiento de diversos dispositivos institucionales al servicio de la administración de la legislación fiscal (que pueden incluir la competencia de la recaudación de cotizaciones a seguros sociales o la administración de las aduanas). A los efectos de esta publicación, se han identificado cuatro categorías generales de dispositivos institucionales.

Estas son las siguientes:

Una única Dirección enmarcada en el Ministerio de Hacienda: las funciones de la administración tributaria son competencia de una única unidad (por ej., una Dirección) enmarcada en la estructura del ministerio de hacienda (o su equivalente).

Varias Direcciones enmarcadas en el Ministerio de Hacienda: las funciones de la administración tributaria son responsabilidad de diversas unidades (por ej., Direcciones) enmarcadas en la estructura del ministerio de hacienda.

Un organismo unificado semiautónomo: un organismo unificado semiautónomo asume las funciones de la administración tributaria, cuyo responsable depende directamente de un ministro del gobierno.

Un organismo semiautónomo unificado dotado de un consejo rector: que asume las funciones de la administración tributaria y cuyo responsable depende directamente de un

ministro del gobierno y de una junta de control o consejo de supervisión integrado por miembros externos.

24 son los países que han declarado contar con un organismo semiautónomo unificado (o, en el caso de China, un organismo independiente) responsable de la administración tributaria (y en algunos casos de la de aduanas), 8 mientras que el resto de países comunicaron la existencia de otros modelos (dotados de menos autonomía).

La diversidad institucional observada resulta, en gran medida, de las diferencias en las estructuras políticas y sistemas de administración pública de los países encuestados, así como de los modelos históricos. Las principales conclusiones extraídas de los datos facilitados son las siguientes:

Todos los países encuestados, con excepción de cuatro (Luxemburgo, Malasia, Malta y Chipre) han fusionado la administración de los impuestos directos e indirectos en un único organismo. En aquellos países en los que no se ha seguido este criterio, la administración tributaria está al cargo de diversas direcciones u organismos independientes, normalmente integradas en la estructura del ministerio de hacienda.

De los 28 países miembros de la OCDE que cuentan con un régimen separado de cotizaciones a los seguros sociales, 17 optaron por recaudar tales cotizaciones a través de un organismo de seguridad social distinto (o varios organismos), mientras que en los restantes, la recaudación de tales cotizaciones está integrada en las funciones normales desempeñadas por los organismos tributarios; en los 13 países seleccionados no pertenecientes a la OCDE, la integración es la fórmula más utilizada, habiéndola adoptado 8 de ellos.

10 países miembros de la OCDE han integrado la administración de impuestos y aduanas en un único organismo, aunque la tendencia no parece ir en este sentido. En los 13 países no pertenecientes a la OCDE esta integración de la administración de impuestos y aduanas en un único organismo se aplica en mayor grado, habiéndola adoptado 5 de ellos.

En los 28 países en los que existen organismos separados para la administración tributaria y de aduanas, 18 han adjudicado la administración de los impuestos especiales a los organismos de aduanas, no al organismo tributario.

Los organismos nacionales de administración tributaria de la mayoría de los países miembros de la OCDE son también responsables de la recaudación de los impuestos sobre bienes inmuebles (y en muchos casos también de los impuestos sobre los vehículos de tracción mecánica), mientras que en prácticamente todos los países no europeos, miembros de la OCDE, la administración de estos impuestos está conferida a organismos tributarios de administraciones de rango inferior al nacional.

La práctica consistente en crear un organismo distinto y especializado que abarca la totalidad de los impuestos (y en ocasiones las aduanas), desvinculado de la estructura interna del ministerio de hacienda (o su equivalente) y con un amplio espectro de facultades autónomas, refleja una evolución más general de la administración del sector público que en algunas ocasiones se ha denominado el modelo de “organismo ejecutivo”. En el contexto de la administración tributaria, este modelo, denominado en ocasiones el modelo de “autoridad fiscal” ha sido objeto de numerosos estudios externos por cuenta de diversas organizaciones nacionales e internacionales.

La lógica que subyace a este modelo se ha descrito en los siguientes términos:

“Los argumentos en favor del modelo del “organismo ejecutivo” están básicamente relacionados con la eficiencia y la eficacia:

- 1) Como organismo con una misión única, puede centrar todo su esfuerzo en el desempeño de un único cometido;*
- 2) Como organización autónoma, puede gestionar sus actividades como si se tratara de una empresa, libre de interferencias políticas en sus actuaciones cotidianas; y 3) liberado de las restricciones impuestas por la función pública, puede contratar, conservar (o despedir) y motivar a su personal con el fin de mejorar sus resultados”.*

El análisis de las ventajas y los inconvenientes de este cambio excede del ámbito de la presente publicación, que se limita a señalar unos pocos elementos clave, extraídos de la citada investigación:

Se han llevado a cabo numerosos estudios para evaluar si el modelo de la “autoridad competente” es pertinente o no para la administración tributaria, pero ninguno de ellos ha alcanzado conclusiones inequívocas respecto de su efecto global sobre la eficiencia y la eficacia del organismo de administración tributaria.

Como se señaló en un informe de estudio de 2005 elaborado por el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido (DFID11) y en otros informes, sobre las experiencias habidas con autoridades fiscales, se plantean una serie de dificultades prácticas en relación con la cuantificación de los beneficios resultantes de la introducción del modelo. Entre otras:

- 1) La cuantificación: la dificultad inherente a toda valoración cuantitativa del impacto de un concepto como el de la autonomía;
- 2) Los datos: las limitaciones para obtener los tipos de datos necesarios previos y posteriores a la implantación; y
- 3) La atribución/causalidad: la existencia de factores exógenos que puedan dificultar el establecimiento de la relación causal, y por tanto de atribución de una ventaja observada a una iniciativa concreta (incluyendo el modelo en sí mismo).

La puesta en práctica del modelo necesita apoyarse sobre diversas bases (por ej. la buena relación con el ministerio de hacienda, una dirección fuerte por parte de los responsables del organismo de administración tributaria y políticas adecuadas sobre recursos humanos que favorezcan los buenos resultados y la posibilidad de mejorar los negativos).

Como se señaló en el documento de trabajo del FMI, es previsible que la fuente directa de mejora de la eficiencia y la eficacia provenga del compromiso continuado de reforma de las estructuras, sistemas y procesos, en particular, la concepción de programas de servicios y ejecución bien diseñados, la correcta atribución de los recursos y la gestión

3.6. Grado de Autonomía de los Organismos de Administración Tributaria

En términos generales, la amplitud de las facultades conferidas a los organismos nacionales de administración tributaria depende de factores diversos tales como el sistema de administración y del grado de desarrollo de la práctica administrativa del sector público del país, así como el modelo institucional adoptado por la administración tributaria. Como se señaló anteriormente, un mayor nivel de autonomía entraña la posibilidad de incrementar la eficacia y eficiencia, pero en la práctica ha resultado difícil presentar pruebas claras de tales resultados.

Aproximadamente el cincuenta por ciento de los países miembros de la OCDE, han creado organismos semiautónomos, mientras que la Tabla 2 ahonda en el tipo y naturaleza de las facultades de las que disponen los organismos de administración tributaria. En la práctica esta autonomía incluye todas o algunas de las siguientes facultades o responsabilidades:

Gestión de gastos: facultad discrecional para afectar o atribuir fondos presupuestarios a las distintas funciones administrativas a fin de responder a las prioridades que surjan o varíen. En la práctica, esta facultad debe permitir al organismo de administración tributaria utilizar sus recursos con más pericia, logrando así una “mejor utilización de los fondos gastados”.

Organización y planificación: la responsabilidad de la organización interna para el desempeño de las funciones de administración tributaria, comprendidas las decisiones sobre el tamaño y la distribución geográfica de sus dependencias, y la discreción para formular e implantar planes estratégicos y operativos. En la práctica cabe esperar que el ejercicio efectivo de estas facultades permita al organismo de administración tributaria responder con más rapidez ante una modificación de circunstancias, contribuyendo así a la eficiencia y eficacia general.

Estándares de resultados: la capacidad para establecer sus propios estándares de resultados administrativos (por ej.: los objetivos respecto de los servicios al contribuyente); la utilización efectiva de esta discreción permite al personal responsable del organismo de administración tributaria fijar objetivos ambiciosos pero realistas para la mejora de resultados.

Contratación, formación y remuneración del personal: la capacidad para definir la cualificación y capacitación académica o técnica por categoría funcional de los empleados, y para contratar y despedir al personal conforme a los criterios y al procedimiento establecidos para el sector público; la capacidad para crear y desarrollar programas de formación y promoción del personal, y la capacidad de negociar las retribuciones del personal conforme a los principios o dispositivos del sector público en su conjunto. En la práctica, la utilización eficaz de estas competencias debe permitir al organismo de administración tributaria hacer un uso más eficaz de sus recursos humanos.

Tecnologías de la información: la competencia para gestionar sus propios sistemas informáticos internos, o para externalizar la prestación de dichos servicios mediante la contratación con el sector privado. Dada la ubicuidad de la tecnología en la administración tributaria, la utilización efectiva de esta facultad puede influir notablemente en los resultados organizativos en general (comprendida la capacidad de respuesta).

Interpretación del Derecho tributario: la competencia para interpretar, en forma de acuerdos, resoluciones o decisiones de índole pública o privada, cómo debe entenderse esta rama fiscal del Derecho, con sometimiento únicamente a los organismos judiciales. El ejercicio correcto de esta facultad puede, en la práctica, ayudar a los contribuyentes a entender la aplicación de la ley y su administración.

Ejecución: la capacidad ejecutoria, sin tener que elevar esta responsabilidad a otra instancia, respecto de ciertas facultades vinculadas a la aplicación de la ley (por ej., la obtención de información de contribuyentes y terceras partes, o de gravar propiedades por razón de deudas insatisfechas y de recaudar los importes debidos por contribuyentes a terceras partes). El ejercicio de esta facultad permite al organismo de administración tributaria responder con rapidez ante el incumplimiento de los contribuyentes.

Sanciones e intereses: la facultad para imponer sanciones administrativas (sanciones e intereses) por incumplimientos, y para condonarlas cuando concurren las circunstancias adecuadas. En la práctica, el ejercicio de esta facultad dota de más flexibilidad al organismo de administración tributaria en el tratamiento del incumplimiento de los contribuyentes.

Sobre la base de las respuestas recibidas las áreas en las que las autoridades de los organismos de administración tributaria tienen menos flexibilidad o autonomía están relacionadas con:

- 1) la definición y aplicación de su organización interna (7 países);
- 2) la asignación presupuestaria para responder a las prioridades nuevas o modificadas (7 países);
- 3) la capacidad de definir el número y composición de sus recursos humanos (9 países); y
- 4) la capacidad para ejercer influencia sobre el nivel de remuneración del personal o de negociarlo (13 países).

Debe hacerse notar igualmente que incluso con un mayor nivel de autonomía, los organismos de administración tributaria seguirían desarrollando su actividad en el marco de sistemas diseñados para garantizar su dependencia de áreas de administración superiores y su responsabilidad ante los ciudadanos a quienes sirven. Estos sistemas podrían consistir en la creación de consejos rectores o de gestión y unas obligaciones más amplias de responsabilidad ante los organismos de los que dependen.

3.7. Ámbito de las responsabilidades de los organismos de administración tributaria

3.7.1. Organismo Unificado para la Recaudación de Impuestos Directos e Indirectos

El caso más reciente de unificación fue la integración efectuada por el Reino Unido de su administración fiscal (*Inland Revenue*) y la de aduanas (*Customs and Excise*) en un único organismo: *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*, constituido en abril de 2005. La existencia de organismos distintos se restringe al ámbito de un pequeño número de países integrados en la *Commonwealth* (por ej. Chipre, India, Malasia y Malta). Aparentemente, el gobierno de Malta ha adoptado un principio de decisión que prevé la instauración de un organismo integrado de administración tributaria, si bien aún no se ha decidido su estructura precisa ni los plazos para su puesta en marcha.

Existe una excepción a este criterio integrado de administración tributaria. 18 países tienen conferida la gestión de los impuestos especiales al departamento de aduanas, no al organismo tributario principal.

3.7.2. La Recaudación de las Cotizaciones a los Seguros Sociales

En la gran mayoría de los países estudiados, las cotizaciones a los seguros sociales constituyen una fuente de rentas que complementan la recaudación del Estado para la financiación de determinados servicios públicos (por ejemplo, los servicios sanitarios, las prestaciones de desempleo y las pensiones).

Las cotizaciones a los seguros sociales son, consideradas individualmente, la primera fuente de recursos públicos en muchos países miembros de la OCDE, especialmente en los europeos. No obstante, las administraciones han seguido caminos distintos en lo referente a la organización institucional para su recaudación.

Los países miembros de la OCDE con regímenes independientes de seguridad social, la mayoría (unos 17) gestionan la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales a través de una o varias agencias u organismos distintos del organismo tributario principal. Los restantes 11 países miembros de la OCDE han integrado la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales en la actividad recaudadora tributaria. Fuera de los países integrantes de la OCDE se observa también esta dicotomía en el planteamiento: Chile, Chipre, Malasia y Singapur gestionan la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales a través de un organismo distinto y separado¹³, mientras que otros países como Argentina, Brasil, Bulgaria, Eslovenia, Estonia, Letonia, Rumanía y Rusia han integrado la recaudación de estas cotizaciones en la administración fiscal.

El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) no ha examinado las ventajas y desventajas de estos dos planteamientos esencialmente diferentes para la recaudación de los fondos públicos. Sin embargo, esta cuestión de los mecanismos de recaudación diferenciados para las cotizaciones a los seguros sociales y los tributos –que en la realidad se traduce en la existencia de diversos organismos de recaudación de fondos públicos- plantea cuestiones evidentes sobre la forma de coordinar con eficacia y eficiencia las actividades tendentes al cumplimiento por parte de los diversos estratos poblacionales de contribuyentes y la carga de cumplimiento adicional impuesto a las empresas al tener que tratar con dos organismos recaudatorios diferentes. Estas cuestiones fueron objeto de una reciente investigación por parte de funcionarios del Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional¹⁴ a fin de identificar las razones por las que muchos países han optado

durante la última década aproximadamente por la integración de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales en las actividades de recaudación generales (véase el Cuadro 2).

Cuadro 2: La unificación de la recaudación tributaria y de las cotizaciones a los seguros sociales

Los argumentos clave para la unificación contenidos en el documento de trabajo del FMI son los siguientes:

1) Aspectos comunes del proceso fundamental: el argumento para unificar la recaudación de los tributos y de las cotizaciones a los seguros sociales surge de los aspectos comunes a ambas recaudaciones, entre otros la necesidad: (1) de identificación y registro de los cotizantes y contribuyentes utilizando un único número de registro; (2) de contar con sistemas para recabar información en forma de declaraciones de los empleadores y de los trabajadores por cuenta propia, normalmente basadas en definiciones de renta similares; (3) de aplicar (en el caso de empleadores) las retenciones en fuente del impuesto y de las cotizaciones sobre las rentas de sus asalariados y de ingresarlas en los organismos correspondientes (normalmente a través del sistema bancario); (4) de contar con un sistema de recaudación eficaz a fin de localizar a aquellos empleadores que no presenten la declaración o que no den cuenta de los pagos; y (5) de verificar la exactitud de la información utilizando métodos modernos de auditoría basados en el riesgo.

2) Utilización eficiente de los recursos: los Estados que han pasado a integrar la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales en su actividad recaudadora tributaria han constatado a menudo que los costes marginales derivados de la ampliación de los sistemas utilizados para que la administración tributaria se haga cargo de las cotizaciones a los seguros sociales son relativamente reducidos. Este es un factor particularmente importante para aquellos países que carecen de recursos para llevar a cabo dos reformas muy similares en organismos distintos. Por ejemplo, algunos países han integrado en la administración tributaria la recaudación de pagos tan diversos como las cotizaciones a seguros para la indemnización por accidentes, cotizaciones a seguros médicos, ayudas a la infancia y el reembolso de préstamos a estudiantes. Si bien las características de cada una de estas actividades son muy diferentes, los países en cuestión han valorado la utilización de las capacidades de recaudación de la administración tributaria para reducir los costes y mejorar los niveles de recaudación.

3) Competencias fundamentales de los organismos tributarios y sociales: a lo largo del tiempo, las administraciones tributarias fueron creando sus competencias fundamentales en materia de recaudación. Hay países cuyas administraciones tributarias han demostrado haber mejorado sus niveles de recaudación respecto de los pagos del tipo de las cotizaciones sociales, o lo han hecho de forma más eficiente, cuando estas funciones les han sido transferidas desde los organismos de la seguridad social. Las administraciones tributarias cuya única misión consiste en la recaudación de los impuestos, desarrollan una estructura organizativa basada en el cumplimiento y procesos muy uniformes para el cálculo y la recaudación de los impuestos. De forma similar, los organismos de la seguridad social normalmente se organizan en torno a un objetivo clave que consiste en determinar los derechos individuales para percibir las prestaciones, y el pago eficiente de dichas prestaciones a sus beneficiarios. Igualmente desarrollan una estructura organizativa y procesos acordes con estas funciones y resulta lógico concluir que al incorporar a sus funciones la responsabilidad de la recaudación, en cierto modo ajena a su objetivo clave, se compromete tanto la eficiencia de dicha recaudación como la de la prestación de los beneficios. Es muy posible que los organismos de la seguridad social tengan resultados satisfactorios limitados al sobrepasar un cierto nivel en el cumplimiento de sus objetivos de recaudación.

4) Reducción de los costes de administración: con la atribución de la responsabilidad de la recaudación a la administración tributaria se elimina la duplicación de competencias esenciales que, de no ser así, podría darse en las áreas de proceso de datos, requerimientos de presentación de declaraciones, recaudación en período ejecutivo e inspección a los empleadores. Esta eliminación de la duplicación de funciones podría entrañar una reducción significativa de los costes que soporta la administración, permitiendo: (1) una reducción de personal y economías de escala en relación con la gestión y la formación de los recursos humanos, la reducción del número de administradores y la aplicación de sistemas comunes para la presentación y pago de las declaraciones, medidas de cumplimiento y registro y verificación de datos; (2) menores costes de infraestructura con la reducción de oficinas, redes de telecomunicaciones y funciones relacionadas; y (3) eliminación de los costes de sistemas informáticos duplicados y menores riesgos en el desarrollo y mantenimiento de los sistemas.

5) Reducción de los costes de cumplimiento para los contribuyentes y cotizantes: al atribuir la responsabilidad de la recaudación a las administraciones tributarias se pueden reducir también notablemente los costes de cumplimiento de los empleadores, con menos trabajo burocrático, resultado de modelos y sistemas de registro unificados, y programas comunes de inspección que abarcaran a la vez Renta, IVA y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como las cotizaciones a los seguros sociales basadas en la renta y en los sueldos y salarios. También se reducen los costes de cumplimiento para los contribuyentes y cotizantes con el uso, cada vez más importante, de los sistemas de pago y presentación de declaraciones a través de los dispositivos electrónicos basados en Internet. Esta simplificación puede mejorar también la exactitud de los cálculos que realizan los empleadores y, por tanto, los niveles de cumplimiento.

Fuente: Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional

Las observaciones presentadas en el Cuadro 2 plantean interesantes consideraciones para los poderes públicos y están corroboradas por los testimonios, aunque escasos, recabados de los países encuestados. Por ejemplo, en sus respuestas al cuestionario, los funcionarios del organismo nacional de administración tributaria de **Bulgaria** indicaron que en 2006 iniciaron los trabajos necesarios para integrar la recaudación de las cotizaciones sociales y de los seguros de enfermedad con la administración tributaria general (lo que conlleva la transferencia de 900 empleados desde el instituto nacional de seguridad social a la administración tributaria). En el marco de este cambio, se han simplificado las obligaciones de registro para las empresas, y los impuestos y las cotizaciones a los seguros sociales se pagan de forma unificada. La integración se presentó como un éxito que ha permitido mejorar los resultados en diversas áreas (por ej., niveles de cumplimiento voluntario, eficiencia y disminución de la corrupción).

En ese mismo sentido, los funcionarios de la administración tributaria **eslovaca** señalaron que su gobierno había aprobado en mayo de 2008 una propuesta de reforma institucional conocida como *“Concepto de reforma de las administraciones tributaria y aduanera que prevé la integración de la recaudación de los impuestos, los derechos de aduana y las cotizaciones de seguros”*. Como parte de esta propuesta, que deberá entrar en vigor progresivamente, en diversos años, y que estará sujeta a un estudio de viabilidad más detallado, se producirá una transferencia de competencias en materia de recaudación de las cotizaciones sociales desde las instituciones existentes hacia el nuevo organismo.

Los responsables de la administración tributaria de la **República Checa** comunicaron que su gobierno estaba planificando actualmente la integración de las funciones de recaudación de impuestos, derechos de aduana, y de las cotizaciones a los seguros sociales y seguros de enfermedad en un único organismo. Con esta integración esperan una reducción de los costes administrativos para el Estado y de los costes de cumplimiento para los contribuyentes. Se espera que el nuevo organismo sea más eficiente que las actuales diversas agencias independientes, especialmente en el terreno de la gestión de datos, las inspecciones fiscales, el registro y las medidas ejecutorias.

En aquellos países en los que existen dispositivos de recaudación separados, la imbricación de las competencias de los distintos organismos y de sus bases de administrados presentan

oportunidades de cooperación y asistencia mutua. En sus respuestas al cuestionario, un cierto número de países (por ej., Austria, Bélgica, Eslovaquia, España y Polonia) señalaron que, en la práctica, esta cooperación existe en distintos grados y formas (utilización de programas de control comunes, intercambio de información entre los organismos, asistencia en la recaudación en período ejecutivo de las cotizaciones impagadas y cooperación para racionalizar los procedimientos de intercambio de datos, por ejemplo).

3.7.3. Administración de las Aduanas

10 países de la OCDE han unificado las actividades de la administración tributaria y las de la administración de aduanas, agrupándolas en una estructura de gestión única (por ej. Austria, desde 2003, Dinamarca, España, Irlanda, México y Países Bajos). La República Eslovaca indicó tener un proyecto similar en curso para su puesta en ejecución en 2012. Esta tendencia la han seguido igualmente 5 de los países encuestados no integrados en la OCDE (por ej. Argentina, Letonia y Sudáfrica).

La lógica que subyace a esta integración de diferentes funciones de la administración pública parece tener su origen en una serie de factores, entre otros:

- 1) La percepción de la existencia de sinergias con los servicios de aduanas responsables de la recaudación del IVA sobre las importaciones, una fuente de renta vital en muchos países en desarrollo;
- 2) la voluntad de realizar economías de escala (por ejemplo en relación con recursos humanos y funciones de TI) y;
- 3) factores históricos asociados con la separación de la gestión de los impuestos directos e indirectos.

Más recientemente, los poderes públicos de dos grandes países integrantes de la OCDE (Canadá y el Reino Unido han decidido detraer de las funciones del organismo de administración tributaria aquellas relacionadas con la seguridad de las fronteras, en el marco de las medidas tendentes a reagrupar todas las cuestiones vinculadas a la seguridad de las fronteras en el seno de un organismo especializado en esta materia.

3.7.4. Otras funciones de naturaleza distinta a la tributaria

Muchos gobiernos han asignado a los organismos de administración tributaria funciones distintas de las inherentes, práctica que parece haberse extendido durante la última década.

Las funciones más habituales son:

- a) la recaudación de deudas distintas de las tributarias contraídas con el Estado (por ej., los préstamos para estudiantes y las prestaciones sociales pagadas en exceso);
- b) el pago de diversas prestaciones sociales a los ciudadanos, algunas de ellas integradas en elementos del sistema fiscal o cuyo pago depende de la información que obre en poder de la administración tributaria;
- c) la administración de ciertos elementos de la política pública de jubilación (por ej., los sistemas de pensiones en Australia y el dispositivo Kiwisaver en Nueva Zelanda);
- d) la gestión de ciertos elementos de política pública en materia de ayudas a la infancia; y
- e) funciones de valoración de los bienes pertenecientes al Estado (en algunos países vinculada a la gestión de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria).

3.8. Dispositivos de Gobierno Especiales

Como todos los organismos de la administración pública, los organismos de administración tributaria son responsables ante los ciudadanos a los que sirven. El marco en el que se ejerce esta responsabilidad varía en función del país y es el resultado de muy diversos factores entre los que se encuentran los mecanismos institucionales y las estructuras de administración vigentes.

En el siguiente apartado se identifican los mecanismos de gobierno vigentes que garantizan esta responsabilidad ante los ciudadanos. Se centra en ejemplos de mecanismos de control que aplican algunas administraciones tributarias.

3.8.1. Consejos Rectores y Consultivos

En siete países se ha interpuesto un organismo rector/asesor entre el organismo de administración tributaria y el ministro/departamento del gobierno pertinente, a fin de proveer asesoramiento independiente sobre el funcionamiento general del organismo de administración tributaria y sobre aspectos generales de la administración tributaria en sí. En los ejemplos que se citan a continuación, entre los integrantes de los consejos se incluyen funcionarios que no pertenecen a la administración tributaria. Si bien sus funciones específicas varían dependiendo del país, todas ellas son un órgano de control y parecen intervenir en la definición de estrategias y en la planificación, debiendo aprobar los planes operativos formales. Sin excepción, los integrantes de los consejos no intervienen en las cuestiones relativas a los asuntos fiscales de los contribuyentes concretos, ni tienen acceso a información específica sobre los contribuyentes. En un cierto número de países en los que se ha creado este dispositivo, su constitución coincidió con el establecimiento de otros nuevos dispositivos institucionales para el desarrollo de las funciones de la administración tributaria (por ej.: en Canadá, Singapur y Sudáfrica).

Teniendo en cuenta la singularidad relativa de cada uno de estos dispositivos, a continuación se expone una descripción sucinta de los vigentes en los países seleccionados:

“Canada Revenue Agency” (CRA): El Consejo Rector de la CRA se creó en 1998 a la vez que se constituyó un organismo dotado de mayor independencia, conocido entonces como *“Canada Customs and Revenue Agency” [Agencia canadiense de Administración Tributaria y Aduanas]* a fin de administrar el Derecho tributario y aduanero canadiense. El Consejo está integrado por quince miembros nombrados por el Gobernador General*, habiendo sido designados once de ellos por las provincias y territorios. El Consejo tiene la responsabilidad de supervisar la organización y la gestión de la CRA, comprendida la aplicación del “Plan de Gestión Corporativa”**, así como la gestión de las medidas relacionadas con recursos, servicios, bienes, personal y contratos. El Comisionado de la CRA, que es miembro del Consejo, es responsable de las actividades diarias de la CRA. A diferencia de los consejos de otras entidades estatales, el Consejo no interviene en todas las actividades de la CRA. En concreto, no tiene competencias sobre la administración y aplicación del Derecho, función respecto de la que la CRA es plenamente responsable ante el Ministro de Hacienda. El Consejo no tiene acceso a información confidencial sobre los contribuyentes.¹⁸

Administración tributaria finlandesa: En 2002, mediante Orden, el gobierno finlandés creó un Consejo Asesor del Organismo Tributario Nacional, con efectos desde 2003. Está compuesta por un

alto cargo del Ministerio de Hacienda, el Director General del organismo de administración tributaria, y otros seis miembros procedentes de las administraciones locales y representantes de sindicatos y asociaciones de comercio y de contribuyentes. El papel del Consejo es proporcionar pautas o asesoramiento sobre planificación estratégica, prioridades en la administración tributaria y directrices operativas. El Consejo se reúne aproximadamente seis veces al año.

“Inland Revenue Authority” de Singapur (IRAS): El Consejo del IRAS20 se constituyó en 1992, como parte de las medidas legislativas que autorizaban la creación de un nuevo organismo reglamentario con autonomía para el desarrollo de las funciones pertinentes para la administración del Derecho tributario. El Consejo está integrado por el Presidente, que es el Secretario Permanente del Ministro de Hacienda, el Comisionado del Inland Revenue y otros siete miembros (incluyendo representantes del sector público y privado). El Consejo es responsable de asegurar que el IRAS lleva a cabo su funciones eficazmente, y por lo general se reúne tres veces al año para revisar las principales medidas adoptadas por el organismo y para la aprobación de los informes financieros, el presupuesto anual y los principales proyectos de gasto.

Para el desarrollo de su cometido, el Consejo ha constituido tres comités: el Comité de personal A, el Comité interventor y el Comité de inversiones. La labor del Comité de personal A consiste en revisar las medidas fundamentales adoptadas en materia de personal. Aprueba también las designaciones de los puestos clave y la promoción y remuneración de los altos cargos en el IRAS. El Comité interventor comprueba la aplicación de los principios contables y de los controles internos y revisa la adecuación de las medidas contables y financieras del IRAS. También aprueba el plan de auditoría interna anual. El comité de inversiones fija la política de inversiones, constituye las pautas y ejerce el control sobre los fondos excedentes disponibles para inversión.

El Consejo Superior de Dirección español: que actúa como órgano de asesoramiento del presidente de la Agencia Española de Administración Tributaria y como órgano de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la propia Agencia. Está presidido por el presidente de la Agencia e integrado por el Director General, los directores departamentales y los directores de Servicios de la Agencia, el vicepresidente de Economía y Hacienda, otros directores generales del Ministerio y representantes de las Comunidades Autónomas.

- **Suecia:** como parte de las reformas más amplias habidas en el sector público, desde enero de 2008 la agencia tributaria sueca se transformó en un organismo gestionado por un Director General, que es el responsable ante el Gobierno de las actuaciones de la agencia.

Junto al Director General, se ha constituido un Consejo Asesor integrado por hasta 12 miembros. Su labor es la de control público y asesoramiento al Director General. El Consejo no tiene competencias decisorias. El Gobierno es el encargado de nombrar a sus integrantes por un período de tres años. El Consejo Asesor de la Agencia Tributaria sueca se reúne seis veces al año.

- El Consejo actual está integrado por once miembros, incluido el Director General que lo preside, el Director General (Ministerio de Hacienda), representantes de la universidad con experiencia en economía y hacienda, representantes de la industria y del comercio, consultores sobre tecnologías de la información, el Director General de otra gran agencia estatal y algunos miembros del Parlamento.

- **El Consejo del organismo de administración tributaria del Reino Unido (HM Revenue and Customs – HMRC):** la legislación origen del nuevo HMRC constituido en 2005, comprendía disposiciones para la creación de un Consejo, integrado por miembros del Comité Ejecutivo del HMRC (ExCom) y (cuatro) miembros (externos). Aunque las estructuras básicas no han cambiado desde 2005, si ha habido importantes cambios desde 2008. Entre otros cambios, se han creado tres nuevas funciones en el nivel superior del departamento; un Presidente, un Director Ejecutivo y un secretario permanente de Tributos. El Presidente preside además el Consejo del HMRC. La función clave del Consejo es ofrecer orientaciones estratégicas, aprobar los planes operativos, controlar la gestión y garantizar los más altos niveles de gobierno corporativo. El Director Ejecutivo es responsable de la buena gestión tendente a la consecución de los objetivos estratégicos. El órgano decisorio del HMRC sigue siendo el Comité Ejecutivo (ExCom), apoyado por los comités permanente y ad-hoc, más la supervisión ejercida por el Consejo. Asimismo, desde febrero de 2008 se ha creado un Comité consultivo y ejecutivo (*Executive and Advisors Committee*) para un periodo de seis meses, como soporte en esta transformación. El Comité está integrado por miembros del ExCom, los cuatro miembros del consejo que no pertenecen a la administración y otros cuatro consejeros externos adicionales.²¹

- **“Internal Revenue Service” estadounidense (IRS):** Mediante la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS de 1998, el Congreso constituyó un Consejo Supervisor del IRS integrado por nueve miembros. Es responsabilidad del Consejo supervisar la administración, gestión, desarrollo de funciones, dirección y supervisión del IRS en la

aplicación de la normativa tributaria. El Consejo se constituyó para proveer al IRS de perspectiva a largo plazo y de conocimientos expertos concretos a fin de servir mejor al público, y de satisfacer las necesidades de los contribuyentes. El Presidente de los Estados Unidos elige a siete de los miembros del Consejo, y el Senado los confirma para un plazo de cinco años. Estos miembros tienen experiencia profesional o son expertos en actividades y aspectos clave de la administración tributaria. De estos siete miembros, uno debe ser un empleado de la administración federal con dedicación exclusiva o un representante de los trabajadores del IRS. El ministro de Hacienda y el comisionado del *Internal Revenue* son también miembros del Consejo.

- El Consejo funciona en gran medida como un consejo de administración de una sociedad, aunque está adaptado específicamente al sector público. Facilita al IRS pautas y directrices a largo plazo y aplica la experiencia extraída del sector privado para evaluar los logros del IRS en la mejora de su servicio. Revisa y aprueba los planes estratégicos del IRS y sus necesidades presupuestarias, y evalúa los esfuerzos del IRS para controlar sus propios resultados. El Consejo revisa la contratación de los altos cargos del IRS y sus remuneraciones. También recomienda candidatos al Presidente para el puesto de Comisionado del IRS, y puede recomendar la sustitución de un Comisionado. El Consejo se reúne cada dos meses y realiza una sesión pública al menos una vez al año. Su ciber sitio contiene información sobre las sesiones públicas previstas. Publica un informe anual, así como informes semestrales en los que se revisan los avances del IRS en relación con la presentación telemática de las declaraciones tributarias. Puede publicar también durante todo el año otros informes sobre cuestiones específicas, por ejemplo, el presupuesto. Se puede acceder a todos los informes a través de su ciber sitio. El Congreso invita periódicamente al Consejo a comparecer. Las declaraciones se recogen en su ciber sitio y las comparencias íntegras de los declarantes en el ciber sitio del Comité del Congreso ante el que se presentaron. El Consejo distribuye notas de prensa a los medios al final de sus reuniones bimestrales con el detalle de sus actividades.

- Por imperativo legal, el Consejo no puede intervenir en actividades específicas del IRS de aplicación de la ley, comprendidas las inspecciones, actividades de recaudación o investigaciones penales. Tampoco puede intervenir en cuestiones específicas sobre

dotaciones o en la mayoría de las cuestiones sobre el personal. Tampoco desarrolla ni formula políticas tributarias en relación con la legislación en vigor o prevista.

3.8.2. Control externo/independiente del sistema de administración tributaria

En Australia y los Estados Unidos, los poderes públicos han instituido organismos especiales independientes de las agencias u organismos de administración tributaria, encargados de informar sobre el funcionamiento del sistema fiscal y, en concreto, sobre determinados aspectos de la administración tributaria. Estos organismos operan de forma separada e independiente de las instituciones nacionales de inspección que tradicionalmente controla el funcionamiento de todas las administraciones públicas. A continuación se recoge una breve descripción de estos dispositivos:

La Inspección General de Hacienda (Australia): La Inspección General de Hacienda (IGH) es un organismo independiente creado por ley en 2003 para controlar: 1) los sistemas creados por la ATO (Administración Tributaria Australiana) para la administración de la legislación tributaria; y 2) los sistemas establecidos mediante la legislación fiscal en relación con cuestiones administrativas; a los efectos de informar y hacer recomendaciones al Gobierno sobre cómo pueden mejorarse tales sistemas. Los términos de la ley que la constituyó impiden a la IGH modificar los impuestos exigidos, los tipos aplicables, así como los criterios para el acceso a reducciones o subvenciones que administre la ATO, o los importes correspondientes.

La IGH tiene como misión mejorar la aplicación del derecho tributario en beneficio de todos los contribuyentes. Tanto los particulares, como los grupos de contribuyentes, asociaciones profesionales y empresarios tienen la oportunidad de poner en conocimiento de la IGH todo problema que verse sobre cuestiones tributarias generales. La IGH se esfuerza en responder a las preocupaciones de los contribuyentes sobre los defectos en la administración del sistema al tiempo que vela por garantizar que sus recursos están destinados a aquellas áreas que generen mayor beneficio para la generalidad de los contribuyentes. Su objetivo global es identificar el modo de reducir la carga administrativa que supone para los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias.

Si bien existen otras agencias del Gobierno Federal australiano encargadas del estudio de la aplicación del sistema tributario, la IGH es la única con competencia exclusiva para llevar a cabo su revisión. Con la intención de garantizar que las revisiones se ciñen a áreas de interés fundamental, así como para evitar la duplicación de su labor con la de otros organismos, el Inspector General elabora un programa de trabajo tras efectuar consultas con: 1) los contribuyentes y sus representantes; 2) el Defensor del Pueblo, 3) la intervención general; 4) el responsable de la administración tributaria (*Commissioner of Taxation*); y 5) el Ministro de Hacienda (*Secretary of the Commonwealth Treasury*).

En el ejercicio de su labor de revisión, la IGH puede constituir subcomisiones, requerir o demandar a los funcionarios de la administración tributaria que aporten documentación o información. La ley contiene disposiciones específicas sobre la confidencialidad de la información comunicada al Inspector General. Una vez efectuada la revisión, la IGH informa directamente al gobierno. Todos los informes se publican posteriormente en los plazos fijados por la ley. La IGH entrega un informe anual de actividad al parlamento.

- **Inspección General del Tesoro para la Administración Tributaria (Estados Unidos)**²⁴: La institución del *Treasury Inspector General for Tax Administration* – TIGTA (Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria) se constituyó en enero de 1999 en el marco de la *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act - RRA 98* (Ley de Reestructuración y Reforma de la Administración Tributaria estadounidense) de 1998, con el fin de establecer un control externo sobre las actividades del *Internal Revenue Service* – IRS. Como se establecía en la RRA 98, la TIGTA asumió la mayoría de las competencias anteriormente asignadas a la antigua inspección de los servicios del IRS.

- La TIGTA está compuesta básicamente por inspectores e investigadores que desempeñan las tareas y competencias de una institución de inspección general sobre los asuntos relacionados con el IRS. La TIGTA está orgánicamente integrada en el ministerio de Hacienda (*Department of the Treasury*) aunque es independiente de este y de las restantes dependencias del Tesoro, incluida la Oficina del Inspector General del Tesoro, OIG (*Treasury Office of the Inspector General*). La TIGTA se interesa exclusivamente por la administración tributaria, mientras que la OIG del Tesoro es responsable del control de

otras oficinas del Tesoro. Las actividades de inspección e investigación de la TIGTA están planteadas para:

- 1) Fomentar la economía, la eficiencia y la eficacia en la administración del sistema tributario federal;
- 2) Detectar e impedir el fraude y los abusos en los programas y actividades del IRS;
- 3) Proteger al IRS frente tentativas externas de corromper o amenazar a sus empleados;
- 4) Revisar y hacer recomendaciones sobre la legislación vigente y propuesta y sobre la reglamentación relacionada con los programas y actividades del IRS y de la TIGTA;
- 5) Prevenir el fraude, abuso y las deficiencias en los programas y actividades del IRS; y
- 6) Informar al ministro de Hacienda y al Congreso sobre los problemas que puedan plantearse y los avances realizados para resolverlos.

3.9. Gestión de Reclamaciones y Supervisión

Los gobiernos de muchos países han creado organismos especiales (por ej. una Oficina del Defensor del Pueblo) para gestionar las reclamaciones relacionadas con las actuaciones (o la inacción) de los organismos estatales (incluidos los de la administración tributaria nacional) en el marco de sus relaciones con ciudadanos y empresas. Sin embargo, en algunos países de la OCDE se ha creado un organismo especializado en la gestión de reclamaciones planteadas por ciudadanos y empresas en relación con actuaciones concretas de la administración tributaria. A continuación se mencionan algunos ejemplos de organismos de este tipo:

El Defensor del Contribuyente (Canadá): el Defensor del Contribuyente canadiense, creado a principios de 2007, es responsable de garantizar que la administración tributaria canadiense respeta los derechos enunciados en su Carta de Derechos de los Contribuyentes²⁶ y se constituyó específicamente para:

- 1) examinar de forma imparcial e independiente las reclamaciones presentadas en relación con el servicio prestado por la administración tributaria (Canada Revenue Agency – CRA);
- 2) facilitar el acceso de los contribuyentes a los mecanismos de asistencia previstos por la CRA;

3) identificar y revisar problemas del sistema o los que surjan en relación con la prestación del servicio en el seno de la CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes; y 4) asesorar al ministro de Hacienda (Minister of National Revenue) sobre los servicios relacionados con la CRA. El Defensor del Contribuyente puede revisar cualquier servicio prestado por la CRA a iniciativa propia. Al proceder de este modo, es capaz de identificar problemas del sistema o los relacionados con la prestación del servicio por la CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes, y hacer recomendaciones a la CRA para que mejore su prestación de servicios. El Defensor del Contribuyente actúa de forma independiente y en un plano de igualdad respecto de la Dirección de la CRA, e informa directamente al ministro de Hacienda.

- **Oficina arbitral (Adjudicator's Office) del Reino Unido:** la Oficina Arbitral (OA), constituida inicialmente en 1993 para examinar las reclamaciones planteadas contra el anterior organismo de administración tributaria, examina y ayuda a resolver las reclamaciones de particulares y empresas que no están satisfechos con el modo en que han tratado su caso: 1) la HMRC, incluyendo la Oficina de Crédito Fiscal (*Tax Credit Office*) y la Agencia de Valoración (*Valuation Office Agency*); 2) el servicio encargado de insolvencias (*Insolvency Service*) y 3) la Oficina de Tutela Pública (*Public Guardianship Office*). Su intención es la de añadir valor a la gestión de reclamaciones planteadas ante estos organismos mediante su amplia difusión y utilización por los departamentos y comunidades a las que sirve, como un prestatario de garantías digno de confianza y, en los casos que corresponda, reparar los perjuicios causados, en tanto que defensor con conocimiento de causa, de la mejora de los servicios.

- Los servicios de la OA deben satisfacer las normas de calidad definidas en los “acuerdos sobre la calidad de los servicios” firmados con los responsables de la HMRC. No obstante, funciona de forma independiente y elabora un informe anual sobre sus intervenciones. En la práctica, atiende los casos relacionados con errores, retrasos injustificados, asesoramiento incompleto o erróneo, comportamiento inadecuado del personal y el ejercicio de poderes discrecionales. Sin embargo, no puede ver casos relacionados con la política de la administración o del gobierno, los asuntos que puedan examinarse en el marco de un recurso ante tribunales independientes, controversias con la Agencia de Valoración por

razón de las valoraciones efectuadas sobre las propiedades, casos que ya se hayan visto en los tribunales o que pudieran haberse considerado, reclamaciones que se hayan presentado o sigan su curso en la Oficina del Defensor Parlamentario (*Parliamentary Ombudsman*); o reclamaciones referidas al tratamiento de solicitudes otorgado por la HMRC o la Agencia de Valoración en virtud de la Ley sobre Libertad de Información de 2000 y la Ley sobre Protección de Datos de 1998, que deban remitirse al Comisionado en materia de Información (*Information Commissioner*).

• **El Defensor del Contribuyente (Taxpayer's Advocate) de los Estados Unidos**²⁸: este servicio se creó en virtud de la ley de 1996 sobre los derechos de los contribuyentes (*Taxpayer Bill of Rights 2*), en sustitución de la antigua Oficina del Defensor del Contribuyente (*Office of the Taxpayer Ombudsman*). El Defensor del Contribuyente es una organización independiente dentro del IRS (organismo nacional de administración tributaria), cuyos empleados ayudan a los contribuyentes que atraviesan una situación económica difícil, que no han podido resolver problemas tributarios a través de los canales ordinarios, o que consideran que el sistema que aplica el IRS, o la propia aplicación de dicho sistema, no funcionan como debieran. Al frente de este dispositivo está el Defensor Nacional del Contribuyente y cada estado o demarcación cuenta con al menos un Defensor local independiente del IRS que informa directamente al Defensor Nacional del Contribuyente. Los objetivos de este órgano son: proteger los derechos de los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas y reducir la carga de cumplimiento de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente representa independientemente los intereses y preocupaciones de los contribuyentes ante el IRS, lo que lleva a efecto por dos vías:

- 1) Asegurando una gestión rápida y eficaz de los problemas experimentados por los contribuyentes que no se hayan resuelto a través de los canales ordinarios; y
- 2) Identificando aquellos aspectos que incrementan la carga de cumplimiento del contribuyente o que le generan problemas, y poniéndolo en conocimiento de los responsables del IRS, planteando propuestas legislativas cuando sea necesario.

Mediante la Carta de Derechos de los Contribuyentes, el Congreso creó la Oficina del Defensor del Contribuyente y describió sus funciones:

- 1) ayudar a los contribuyentes a resolver sus problemas con la administración tributaria;
- 2) identificar las áreas respecto de las que los contribuyentes tienen problemas en su trato con el IRS;
- 3) en la medida de lo posible, proponer cambios en las prácticas administrativas del IRS para mitigar los problemas identificados; y
- 4) identificar posibles cambios legislativos que pudieran resultar adecuados para reducir tales problemas. El Defensor del Contribuyente presenta dos informes anuales ante el Congreso, uno relacionado con sus objetivos para el ejercicio fiscal y el otro sobre sus resultados en el ejercicio.

Tabla 1: Mecanismos institucionales de la administración tributaria	
PAIS	Tipo Institucional de organismo tributario
<i>1) Países OCDE</i>	
Alemania/1	Múltiples Direcciones en el seno del MH Federal y 16 MH territoriales
Australia	Organismo semiautónomo unificado
Austria	Múltiples direcciones en el seno del MH
Bélgica	Dirección única en el seno del MH
Canadá	Organismo semiautónomo unificado dotado de Consejo Rector
Corea	Organismo semiautónomo unificado
Dinamarca	Dirección única en el seno del MH
España	Organismo semiautónomo unificado
EE.UU.	Organismo semiautónomo unificado dotado de Consejo Rector
Finlandia	Organismo semiautónomo unificado
Francia	Dirección única en el seno del MH
Grecia	Múltiples direcciones en el seno del MH
Hungría	Organismo semiautónomo unificado
Irlanda	Organismo semiautónomo unificado
Islandia	Organismo semiautónomo unificado
Italia	Múltiples organismos dependientes del MH/1
Japón	Organismo semiautónomo unificado
Luxemburgo	Múltiples direcciones en el seno del MH
México	Organismo semiautónomo unificado con Consejo Rector dependiente del MH
Noruega	Organismo semiautónomo unificado
Nueva Zelanda	Organismo semiautónomo unificado
Países Bajos	Dirección única en el seno del MH
Polonia	Múltiples direcciones en el seno del MH/1
Portugal	Múltiples direcciones en el seno del MH
Reino Unido	Organismos semiautónomo unificado dotado de Consejo Rector
Rep. Checa	Dirección única en el seno del MH
Rep. Eslovaca	Organismo semiautónomo unificado

Suecia	Organismo semiautónomo unificado
Suiza	Dirección única en el seno del MH/1
Turquía	Organismo semiautónomo unificado
<i>2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE</i>	
Argentina	Organismo semiautónomo unificado dotado de Consejo Rector
Bulgaria	Organismo semiautónomo unificado dotado de Consejo Rector
Chile	Múltiples direcciones en el seno del MH/1
China	Organismo autónomo con Ministro
Chipre	Múltiples direcciones en el seno del MH/1
Eslovenia	Organismo semiautónomo unificado
Estonia	Única dirección en el seno del MH
Letonia	Organismo semiautónomo unificado
Malasia	Departamentos independientes semiautónomos para impuestos directos e indirectos /1
Malta	Múltiples direcciones en el seno del MH/1
Rumanía	Organismo semiautónomo unificado
Singapur	Organismo semiautónomo unificado dotado de Consejo Rector
Sudáfrica	Organismo semiautónomo unificado
<i>Fuentes: respuestas a los cuestionarios e informes anuales de los organismos de administración tributaria.</i>	

Fuentes: respuestas a los cuestionarios e informes anuales de los organismos de administración tributaria.

1. **Alemania:** los 16 ministerios de los estados federales (Länder) administran independientemente los impuestos principales, supeditados a la coordinación y supervisión del Ministerio de Hacienda Federal; además, la Oficina Tributaria Central (Federal), supeditada al Ministerio de Hacienda Federal, lleva a cabo ciertas funciones centralizadas; **Chile:** el Servicio de Impuestos Internos (SII) es el responsable de los procedimientos para el cumplimiento con las obligaciones tributarias, la inspección y aplicación de los impuestos nacionales. La recaudación está al cargo de la Tesorería General de la República. **Chipre, Luxemburgo y Malta:** tienen direcciones independientes para la administración de impuestos directos, indirectos y aduanas e impuestos especiales; Italia: las funciones relativas a la administración tributaria están divididas entre una serie de organismos estatales y con participación estatal: 1) *Agenzia Entrate* (Administración Tributaria – operaciones principales), 2) *Guardia di Finanza* (fraude fiscal), 3) *Agencia delle Dogane* (Aduanas – impuestos especiales e IVA sobre importaciones), 4) *Equitalia Spa* (recaudación de deudas tributarias), 5) *SOGEI* (proceso de datos) y 6) *Agenzia del Territorio* (Agencia territorial – catastro, registro de la propiedad y servicio de valoración de bienes inmuebles); **Malasia:** un departamento para los impuestos directos y otro para aduanas e impuestos especiales (encargado también del impuesto sobre las ventas); **Malta:** *Inland Revenue Department* (general) y *VAT Department* (IVA); **Polonia:** bajo la dirección común del Secretario de Estado; **Suecia:** Director General con consejo asesor con máxima capacidad decisoria; **Suiza:** la mayoría de los impuestos directos se administran a nivel infranacional (por los cantones).

PAÍS	Capacidad normativa	Condonar multas y/o intereses	Establecer / diseñar estructura interna	Asignación presupuestaria	Establecer dotaciones y composición de personal	Fijar niveles de prestación de servicios	Criterios decisivos para contratación personal	Contratar y despedir personal
Alemania/1	√	√	√	x	x	√	√	√
Australia	√	√/2	√	√	√	√	√	√
Austria	√	√	√	√	√	√	√	√
Bélgica	x/2	√/2	x	x	x	√	√	x
Canadá	√	√	√	√	√	√	√	√
Corea	√	√	√	√	x	√	√	√
Dinamarca	√	√	√	√	√	√	√	√
España	√	√	√	√	√	√	√	√
EE.UU.	√	√	√	√	√	√	√	√
Finlandia	√	√	√	√	√	√	√	√
Francia	√	√	√	√	√	√	√	√/2
Grecia	√	√	√	x	√	√	√	√
Hungría	√	√	x	√	√	√	√	√
Irlanda	√	√	√	√	√	√	√	√
Islandia	√	√	√/2	√/2	√	√	√	√/2
Italia	√	√	√	√	√	√	√	√
Japón	√	√	x	x	x	√	√	√
Luxemburgo	√	√	√	x	√	√	√	x
México	√	√	√	√	√	√	√	√
Noruega	√	√	x	√	√	√	√	√
N. Zelanda	√	√	√	√	√	√	√	√
P. Bajos	√	√	√	√	√	√	√	√
Polonia	√	√	√	√	√	√	√	√
Portugal	√	√	x	x	x	√	√	x
R. Unido	√	√	√	√	√(limitado)	√/2	√	√
Rep. Checa	√	√	√	√	√	√	√	√
Rep. Eslovaca	√	√	√	√	√	√	√	√
Suecia	√	√	√	√	√	√	√	√
Suiza	√	√	√	√	√	√	√	√
Turquía			√		√		√	

Fuente: respuestas de los países a los cuestionarios.

/1. Datos individualizados para los países que cuentan con más de un organismo tributario.

2. **Alemania:** en términos generales, los 16 ministerios federales tienen capacidad decisoria sobre su estructura interna. Las decisiones fundamentales sobre las dotaciones de personal y su composición las realizan el Estado y los Parlamentos Federales en la elaboración del presupuesto. Cada uno de los 17 ministerios puede contratar personal con las limitaciones que les establezcan sus dotaciones presupuestarias y pueden influir sobre los criterios de contratación. El despido del personal es virtualmente imposible conforme a la ley alemana sobre personal funcionario. La mayoría de los 16 ministerios estatales y el MH federal operan con sus propias tecnologías de la información; **Australia:** no en el caso de multas impuestas por un tribunal; **Bélgica:** los acuerdos previos, consultas y procedimientos similares los emite el Servicio de acuerdos previos en materia tributaria; la condonación de intereses y multas por delitos tributarios es competencia del Ministro; **Francia:** contratación mediante oposición; Islandia: sin incluir las oficinas regionales; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; **Malasia:** excepto en la creación de nuevas oficinas; **Malta:** únicamente impuestos directos; Reino Unido: los objetivos de la administración pública deben acordarse con los ministros.

En este cuadro podemos ver como los países tienen la estructura en la recaudación de impuestos, con ello se ve que aquí en México tenemos una buena capacidad normativa, y últimamente hasta pensaría yo que en exceso, y dentro de sus cobros podemos tener condonaciones para en caso de multas e intereses, tiene una estructura interna en los departamentos recaudatorios, y el personal es seleccionado de forma adecuada y acorde a las necesidades, teniendo en cuenta que puede contratar y despedir personal.

Comparando la situación de México con diversos países de mundo, observamos que Alemania comparado a nuestro país, no tiene una composición de personal en sus oficinas recaudatorias, y Bélgica no tiene una libertad de contratar y despedir al personal así como Portugal, que no tiene una estructura interna diseñada, y también Reino Unido tiene una dotación de personal limitada, y en el país esa limitación no la tiene.

Por lo tanto podemos ver es que México no tiene una limitante en la recaudación de impuestos, tiene todas las características necesarias para que puedan recaudar impuestos, y de otra forma, no se pueden quejar las oficinas de recaudación, ya que cuentan con todo lo necesario y sin limitaciones para que se hagan estas actividades.

Tabla 3: Impuestos administrados por los organismos de administración tributaria (2007)

PRINCIPALES TIPOS DE IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS NACIONALES	PAÍS	IRPF	IRS	IVA	Imp. especiales	Imp. Bienes Inmuebl.	Imp. sobre Sucesiones	Imp.
IRS								
<i>1) Países OCDE</i>	Alemania	✓	✓	✓	x	✓/1	✓	x
x	Australia /1	✓	✓	✓	✓	x	x	x
n.a.	Austria	✓	✓	✓	✓	x	✓/1	x
x	Bélgica	✓	✓	✓	✓	x	x	x
x	Canadá	✓	✓	✓	✓	x	x	x
✓/1	Corea	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓	x
x	Dinamarca /1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
x	España	✓	✓	✓	✓	x	x	✓/1
x	EE.UU.	✓	✓	n.a	✓	x	✓	x
✓	Finlandia /1	✓	✓	✓	x	✓	✓	x
✓	Francia	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓
x	Grecia	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓

x	Hungría	√	√	√	x	x	√	x
√	Irlanda/1	√	√	√	√	√	√	x
√	Islandia	√	√	√	x	x	x	x
√	Italia	√	√	√	x/1	√	√	x/1
√	Japón	√	√	√	√	x	√	x
x	Luxemburgo	√	√	√	x	x	x	√
x	México	√	√	√	√	√	x	x
x	Noruega	√	√	√	x	x	√	√
√	N. Zelanda	√	√	√	x	x	x	x
n.a.	Países Bajos	√	√	√	√	x	√	√
√	Polonia	√	√	√	√	x	√	√
x	Portugal	√	√	√	x	√	√	x
x	Reino Unido	√	√	√	√	√	√	x
√/1	R. Checa	√	√	√	x	√	√	x
x	R. Eslovaca	√	√	√/1	x	x/1	x	x
x	Suecia	√	√	√	√	√	x	x
√	Suiza	√	√	√	x	x	x	√
x	Turquía	√	√	√	√	√	√	x
x								
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE	Argentina	√	√	√	√	x	x	√
x	Bulgaria	√	√	√	x	x	x	x
√	Chile	√	√	√	√	√	√	x
x	China	√	√	√	√	√	x	√
√	Chipre/1	√	√	√	√	√	x	x
x	Eslovenia /1	√	√	√	x	√	√	x
√	Estonia	√	√	√	√	√	x	x
√	Letonia	√	√	√	√	√	x	x
√	Malasia	√	√	x	x	√	√	x
x	Malta/1	√	√	√	x	x	x	x
√	Rumanía	√	√	√	√	x	x	x
√	Singapur	√	√	√	x	√	√	x
x	Sudáfrica	√	√	√	√	x	√	x
x/1								

Fuentes: respuestas a los cuestionarios e informes anuales de los organismos de administración tributaria

contribuyentes, impuesto sobre derivados del petróleo; **Alemania:** los organismos tributarios determinan los valores de los inmuebles para el cálculo del impuesto sobre los bienes inmuebles que recaudan los municipios; **Australia:** Impuesto sobre beneficios complementarios; **Austria:** a partir del 1 de agosto de 2008 deja de aplicarse el impuesto sobre donaciones o sucesiones; **Bélgica:** los impuestos sobre apuestas y juego y las tasas sobre licencias relativas a máquinas recreativas se administran a nivel regional; **Canadá:** respecto de las cotizaciones a seguros sociales, la administración tributaria recauda las cotizaciones de desempleo y las relativas a la jubilación por cuenta de otros departamentos que se encargan de su gestión. En ciertas provincias recauda deudas no fiscales (por ej. los préstamos a estudiantes no reintegrados). En relación con otros impuestos, la administración tributaria gestiona un gran número de programas fiscales para las provincias y territorios. Véase en Anexo B en <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/dffrne/2007/rc4444-07-eng.pdf>; **Chile:** Impuesto sobre actos jurídicos documentados referidos a operaciones de préstamo/crédito. **Chipre:** la administración tributaria pública está repartida entre organismos diversos, la información tiene en cuenta los impuestos recaudados por el conjunto de ellos; **Corea:** impuesto global sobre la tenencia de bienes inmuebles introducido en 2005, el tramo superior del impuesto sobre bienes inmuebles se liquida como impuesto nacional; **Dinamarca:** Otros impuestos (FEOGA, AUDIT); **Eslovenia:** impuesto sobre los juegos de azar, impuesto sobre salarios pagados,

impuesto especial sobre ciertas asignaciones; **España:** la Agencia Estatal de Administración Tributaria colabora únicamente en algunos aspectos; **Estonia:** impuesto sobre los vehículos pesados de tracción mecánica; **Finlandia:** la gestión de los impuestos especiales y los impuestos sobre vehículos de tracción mecánica corresponde a organismos estatales independientes. La administración tributaria recauda los impuestos destinados a la iglesia; **Irlanda:** impuesto sobre actos jurídicos documentados, impuesto sobre las plusvalías e impuestos medioambientales; **Islandia:** el impuesto sobre bebidas alcohólicas nacionales, cotizaciones a los fondos para la tercera edad; **Italia:** la administración de aduanas está encargada de los impuestos especiales. Suprimido el impuesto sobre el patrimonio; **Japón:** impuesto sobre la gasolina y sobre las bebidas alcohólicas; **Letonia:** impuesto sobre loterías y juegos de azar; impuesto sobre los recursos naturales; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las direcciones de impuestos directos e IVA, existen otros impuestos (impuesto sobre las plusvalías, tasas de registro y suscripción, etc.); **México:** impuesto especial sobre productos y servicios, impuesto de cuantía fija sobre las empresas (IETU), impuesto sobre los depósitos en efectivo (IDE); **Países Bajos:** impuestos medioambientales; **Portugal:** el IVA referido a las importaciones es competencia del departamento de aduanas, otros impuestos son el impuesto sobre actos jurídicos documentados y precios públicos diversos, las cotizaciones a los seguros sociales los recauda un organismo estatal (IGFSS) dependiente del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; **Reino Unido:** cotizaciones al Seguro Social Nacional; **República Eslovaca:** el IVA sobre la importación de bienes es competencia de aduanas. Se han suprimido los impuestos sobre sucesiones y sobre la transmisión de bienes inmuebles; las tasas están siendo gradualmente suprimidas; **Sudáfrica:** recauda las aportaciones al fondo para el seguro de desempleo en nombre del Ministerio de Trabajo; **Suiza:** impuesto anticipado (sobre intereses, dividendos y rentas similares).

En este cuadro, tenemos a la vista datos muy interesantes, en primera, vemos que en todos los países listados, como son los de la OCDE y algunos no pertenecientes a la OCDE, se cuenta con un impuesto similar al ISR, que son los datos. El IVA que es otro impuesto muy común en estos países, solo en E.E. U.U. no hay un impuesto similar, ya que en los demás se cobra el impuesto que se hace de igual forma o similar. En los impuestos especiales que tiene esta tabla, México si tiene, pero esta parte es muy variado, ya que algunos de los países los tiene y otros de ellos no los tiene, este esquema es un poco más detallado.

En esta ocasión, podemos ver que México tiene los impuestos que en la mayoría de los países de la OCDE los tiene, y cuenta con impuestos especiales que pueden ayudarle a recaudar un poco más. De esta forma contamos con una base de impuestos que es muy estable para crecer económicamente, como lo ha hecho con más países que tienen la misma forma de recaudación.

Tabla 4: Funciones de naturaleza distinta a la tributaria desarrolladas por los organismos de administración tributaria					
NATURALEZA DE LAS FUNCIONES DESARROLLADAS DISTINTAS DE LAS TRIBUTARIAS	PAÍS	Legis. aduanas	Beneficios sociales	Aport. Cuidado hijos	Préstamos para estudiantes
Censos de población					
1) Países OCDE	Alemania/1	x	x	x	x
x	Australia/1	x	√	x	√
x	Austria/1	√	√	x	x
x	Bélgica/1	√	x/1	x	x
x	Canadá	x	√	x/1	x/1
x	Corea	x	√	x	x
x	Dinamarca/1	√	√	x	x
x	España	√	√/1	x	x

x	EE.UU.	x	√	x	x
x	Finlandia/1	x	x	x	x
x	Francia/1	x	x	x	x
x	Grecia	√	x	x	√
x	Hungría	x	x	x	√
x	Irlanda/1	√	√	x	x
x	Islandia/1	x	x	x	x
x	Italia	x	x	x	x
x	Japón/1	x	x	x	x
x	Luxemburgo	x	x	x	x
x	México	√	x	x	x
x	Noruega	x	x	x	x
√	N. Zelanda/1	x	√	√	√
x	Países Bajos	√	√/1	√/1	x
x	Polonia	√	x	x	x
x	Portugal	x	x	x	x
x	Reino Unido	√/1	√	x	√
x	R. Checa	x	x	√	x
x	R. Eslovaca	x	x	√/1	x
x	Suecia/1	x	x	x	x
√	Suiza	x	x	x	x
x	Turquía	x	x	x	x
x					
2) países seleccionados no pertenecientes a la OCDE	Argentina	√	x	x	x
x	Bulgaria/1	x	x	x	x
x	Chile	x	x	x	x
x	China	x	x	x	x
x	Chipre	x	x	x	x
x	Eslovenia/1	x	x	x	x
x	Estonia	√	x	x	x
x	Letonia	√	x	x	x
x	Malasia/1	x	x	x	√
x	Malta	x	x	x	x
x	Rumanía	√	x	x	x
x	Singapur/1	x	x	x	x
x	Sudáfrica/1	√	x	x	x
x					

Fuentes: respuestas a los cuestionarios e informes anuales de los organismos de administración tributaria

/1. (Las notas de pie de página pueden incluir otras funciones de naturaleza no tributaria) **Alemania:** primas a la ocupación de la vivienda por los propietarios, deducciones por inversión; **Australia:** régimen de reembolso y subvenciones respecto del Impuesto sobre el combustible, registro australiano de empresas, regímenes de jubilación, ciertos procesos integrados en los planes de protección social y del sistema de préstamos a los estudiantes; **Bélgica:** coopera directamente o a través del suministro de información con el servicio público encargado de las prestaciones sociales, ayudas por menores dependientes, los préstamos a estudiantes, etc.; entre otras actividades no tributarias se incluyen las actividades de lucha contra el terrorismo en puertos y aeropuertos; **Bulgaria:** funciones estadísticas, recauda ciertas deudas no fiscales para el presupuesto del Estado central (por ej. control de multas de tráfico); **Canadá:** menores dependientes y préstamos a estudiantes (únicamente recauda importes vencidos no pagados) valoración de la propiedad (sólo efectúa las valoraciones necesarias a los fines del impuesto sobre la renta, otros (gestión de planes humanitarios nacionales, recauda deudas en nombre de otros departamentos de la administración, distribución de las ayudas sociales federales y provinciales); **Dinamarca:** devolución exportaciones agrícolas; **Eslovenia:**

recaudación de ciertas obligaciones no fiscales; **España**: beneficios sociales (deducción aplicable a las madres trabajadoras DAMA), recaudación en período ejecutivo de deudas de otros organismos públicos; **Finlandia**: funciones estadísticas; **Francia**: gestión y contabilidad de bienes estatales y locales; **Irlanda**: el sistema nacional de ahorro patrocinado por el Estado (SSIA) se interrumpió en junio de 2007; **Islandia**: registro mercantil y supervisión de las normas contables; Japón: gestiona el sector de las bebidas alcohólicas; **Malasia**: participa en la recaudación de los préstamos concedidos para la educación superior por cuenta del Fondo Nacional de Educación Superior; **Nueva Zelanda**: gestiona el “KiwiSaver”, un plan de ahorro voluntario que se inició en julio de 2007, con la intención de fomentar el ahorro entre las rentas medias y bajas y que disfruta de diversos incentivos tales como créditos fiscales a los empleados y a los partícipes. Los fondos se invierten a través de gestores comerciales de fondos; **Países Bajos**: gestiona la vivienda social y las prestaciones sanitarias y para el cuidado de la infancia; **Reino Unido**: en 2008 la gestión de aduanas se trasladó a la *UK Border Agency*. Recopilación y comunicación de datos a la Oficina Nacional de Estadísticas para la elaboración de las estadísticas sobre el comercio de ultramar y el cálculo de la balanza de pagos del RU, la aplicación del derecho en relación con la Ley de Procedimiento Penal de 2002; **República Checa**: supervisa loterías y juegos de azar; **República Eslovaca**: gestiona las reducciones en el impuesto por razón de hijos contemplada en la ley del impuesto sobre la renta, otras funciones tales como costas judiciales, supervisión de loterías y procesamiento de datos contables; **Singapur**: órgano de reglamentación para agentes inmobiliarios y tasadores de la propiedad; **Sudáfrica**: gestiona las deducciones sobre el diesel y recauda la percepción para la mejora de la capacitación laboral por cuenta del ministerio de Trabajo.

En las gráficas que vemos anteriormente, podemos ver que tenemos una legislación aduanera, al igual que Argentina que no está dentro de los países pertenecientes de la OCDE, en los que están dentro de la OCDE, y tiene una situación parecida a la del país, es Polonia, y hay otras situaciones en la tabla como son los beneficios sociales que en el caso de México no los da, y en el caso de las aportaciones para el cuidado de los hijos y prestaciones a estudiantes, que no se utilizan en México. Dentro de los países de la OCDE, Nueva Zelanda esta al contrario de la situación de México, ya que si tiene beneficios sociales y prestaciones a estudiantes y no cuenta con una legislación aduanera.

En un comparativo con nuestro país vecino, tenemos legisladas las aduanas y ellos no, teniendo en cuenta también que no tenemos beneficios sociales en el país, pero nuestros vecinos si tienen beneficios sociales, pero a los dos países tienen una ayuda a los estudiante, en México el único estado que tiene una ayuda a los estudiantes es Michoacán, en esta situación Reino unido es de los pocos países que tienen una ayuda a estudiantes, de la misma forma que Hungría, Grecia y Australia, que últimamente está ofreciendo becas a estudiantes Mexicanos.

3.10. Evolución de las Estructuras Organizativas de las Administraciones Tributarias

Durante los últimos veinte o treinta años ha podido observarse una clara tendencia en la forma en la que han evolucionado las estructuras organizativas internas de las administraciones tributarias nacionales. En términos generales, esto ha implicado la evolución desde un modelo basado en el criterio de “tipo de impuesto” al organizado en torno a las “funciones” administrativas. En los últimos tiempos ha surgido la tendencia de aplicar un modelo basado en el “segmento de contribuyente”.

El modelo según tipo de impuesto. El primer modelo de organización utilizado por las administraciones tributarias se basó principalmente en el criterio de “tipo de impuesto”. Conforme a este modelo, departamentos multifuncionales distintos para cada impuesto, en gran medida auto-suficientes e independientes entre sí, eran los responsables de cada impuesto. Si bien este modelo sirvió a sus propósitos, terminó por revelar una serie de inconvenientes, entre ellos: (1) con la duplicación de funciones que le es inherente se mostró ineficiente y excesivamente costoso; (2) resultaba inconveniente para aquellos contribuyentes sujetos a múltiples actuaciones ante la administración tributaria (como las empresas), lo que les hacía tratar con distintos departamentos para cuestiones similares (por ej. deudas); (3) complicaba, tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes, la gestión y coordinación de las acciones de cumplimiento con las obligaciones tributarias referidas a los distintos impuestos; (4) la separación incrementaba la probabilidad de un tratamiento fiscal desigual/incoherente de los contribuyentes; (5) esta organización impedía la utilización flexible del personal cuyas competencias quedaban confinadas a un impuesto concreto; y (6) este criterio de estructuración de las operaciones fiscales fragmentaba innecesariamente la gestión del sistema tributario, complicando así la planificación y coordinación organizativas. A la luz de estos inconvenientes muchos organismos de administración tributaria decidieron reestructurar su diseño organizativo concluyendo que el modelo basado esencialmente en el criterio “funcional” sería muy útil para mejorar notablemente los resultados operativos.

El modelo funcional. En virtud de este modelo, el personal se organiza básicamente por razón de agrupaciones funcionales (por ej.: registro, contabilidad, proceso de datos, inspección, recaudación, recursos, etc.) y, por lo general, realizan su trabajo en relación con todos los impuestos. Este criterio de organización permite un mayor grado de estandarización de los procesos de trabajo entre los diferentes impuestos, simplificando así la informatización y los

mecanismos ofrecidos a los contribuyentes y, en términos generales, mejorando la eficiencia operativa. Frente al modelo según el “tipo de impuesto”, el modelo funcional ha empezado a verse como generador de numerosas ventajas y su adopción facilitó muchos avances orientados a mejorar la actividad de la administración tributaria (por ej.: una ventanilla única de información tributaria, la creación de un registro de contribuyentes único, sistemas comunes para el cálculo y el pago de impuestos y una gestión más eficaz de las funciones de inspección y recaudación de deudas). No obstante, algunas administraciones tributarias consideran que este modelo no es totalmente adecuado para el desarrollo de las actividades relacionadas con el cumplimiento en los distintos segmentos de contribuyentes, dada la diversidad de rasgos, comportamientos y actitudes frente al cumplimiento con las obligaciones tributarias que presentan.

El modelo de segmento de los contribuyentes. La evolución más reciente entre un pequeño número de países desarrollados (por ej. Estados Unidos) ha sido la de organizar las funciones de prestación de servicios y aplicación de la norma básicamente en torno a segmentos de contribuyentes (por ej.: grandes empresas, PYMES, personas físicas, etc.). La lógica que preside este modelo de organización es que cada grupo de contribuyentes tiene características y actitudes de cumplimiento con sus obligaciones tributarias distintas y, como resultado, representan riesgos distintos en relación a la recaudación. Para poder gestionar eficazmente estos riesgos, la administración tributaria necesita desarrollar y aplicar estrategias (por ej.: aclaraciones de la ley, formación de los contribuyentes, mejora de los servicios, aumento de las inspecciones previstas como objetivo) adecuadas para la singularidad de características y factores de cumplimiento que presenta cada grupo de contribuyentes. Los organismos de administración tributaria necesitan también un criterio estructurado para analizar y comprender estas cuestiones relacionadas con el cumplimiento. Los defensores de este “modelo de segmento de contribuyentes” sostienen que al agrupar las actividades funcionales esenciales en una estructura de gestión unificada y específica se incrementan las posibilidades de mejora general en los niveles de cumplimiento. Si bien este modelo de “segmento de los contribuyentes” está aún en sus primeros estadios, muchos países lo han aplicado parcialmente al crear las direcciones o unidades de grandes contribuyentes.

Fuente: comentarios basados en las conclusiones alcanzadas en varios informes del FMI y el Banco Mundial.

La Tabla 5 es una breve descripción de algunas características de los niveles estructurales superiores de los organismos de administración tributaria de los países encuestados. Como se observa claramente en la información contenida en esta tabla, las diferencias entre estructuras son notables dependiendo del país. No obstante, parece haber una coincidencia en la aplicación del modelo “funcional”: 12 de las 43 administraciones tributarias

encuestadas señalaron que el criterio funcional es el criterio de partida para estructurar su actividad, a la vez que 24 administraciones tributarias citaron la aplicación en la práctica de una combinación de criterios, entre los que se incluye el “funcional”. Como se verá también en la Tabla 5, 33 organismos de administración tributaria complementan en gran medida su estructura básicamente funcional con una unidad encargada de atender los asuntos fiscales de los grandes contribuyentes.

A continuación se exponen otras conclusiones importantes que pueden extraerse de los datos contenidos en la Tabla 5:

La gran mayoría de las administraciones tributarias (36 de 43 países) cuentan con centros especializados en el proceso de datos (por ej. el tratamiento de las declaraciones y el procesamiento de los pagos).

Todas las administraciones tributarias, con excepción de 6, tienen entre sus funciones la recaudación de las deudas tributarias. Las respuestas a los cuestionarios y el estudio de los informes anuales y otros documentos han permitido constatar que 3 países (Chile, Italia y Suecia) 29 tienen dispositivos distintos para la recaudación de las deudas en período ejecutivo.

- La gran mayoría de las administraciones tributarias encuestadas, pertenecientes a la OCDE, tienen una unidad dedicada a la investigación de los casos graves de fraude o evasión fiscal; en dos países de la OCDE este trabajo se lleva a cabo recurriendo a un organismo distinto al que se han conferido las facultades para la persecución del incumplimiento (a saber: en Italia la Guardia di Finanza y en Hungría: la Guardia fiscal y de aduanas).
- Los dispositivos institucionales para la prestación de los servicios de tecnologías de la información son muy variados en función del país, y oscilan desde la prestación por una unidad interna que desarrolla diversas funciones hasta la externalización total o parcial de estas funciones, pasando por una prestación de servicios compartidos para varios organismos pertenecientes al MH.

3.11. Ejemplos por Países de las Estructuras Organizativas de Alto Nivel

A fin de ofrecer una visión más precisa de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria, los gráficos 1 a 9 presentan ejemplos de la organización actual adoptada en una serie de países encuestados, elegidos de forma que la muestra resulte comprensiva de distintas culturas, sobre la base de las descripciones hechas en sus informes oficiales. Como se observa claramente en los ejemplos propuestos, el modelo “funcional” lidera el orden de preferencias y en algunos de estos países se complementa mediante una dirección o unidad responsable de los grandes contribuyentes (este aspecto se trata de nuevo más adelante). Las características más importantes de cada ejemplo se describen sucintamente a continuación:

- **Australia (Gráfico 1):** Este modelo se caracteriza por contar con diversas unidades correspondientes a “segmentos de contribuyentes” encargadas de las actividades vinculadas al cumplimiento con las obligaciones tributarias (tanto la prestación del servicio como el control) por los contribuyentes que integran cada uno de los segmentos. Dentro de esta estructura de actividades tendentes al cumplimiento existe también una unidad dedicada a asistir a los profesionales de la fiscalidad (que desempeñan un papel importante en el sistema tributario australiano). Cuenta también con unidades funcionales (por ej. Contacto con el cliente y Deuda) que dan soporte al trabajo realizado en todos los segmentos. La existencia de unidades especializadas en un tipo de impuesto (por ej. para el GTS, que es el impuesto equivalente al IVA en Australia, introducido en 2000) y sobre Impuestos Especiales (que ha relevado en esta función a la Administración de Aduanas desde 1998), refleja la reciente incorporación de estos impuestos al ámbito de responsabilidades de la Administración Tributaria Australiana (ATO). La ATO es una organización de gestión básicamente centralizada que no cuenta con una estructura a nivel regional.

Administraciones tributarias de Canadá, Chile y Corea (Gráficos 2, 3 y 5): Los modelos organizativos adoptados por estas autoridades fiscales, presentes igualmente en niveles de gobierno bastante elevados, son un reflejo del modelo tradicional basado en las funciones, que cuenta con una red de departamentos de gestión y coordinación a nivel regional. En el caso de Chile este modelo se complementa con una unidad dedicada a grades

contribuyentes; sin embargo, la recaudación de deudas es competencia del Ministerio de Hacienda.

Administraciones tributarias y de aduanas de España y Estonia: Los modelos descritos por estos organismos de administración tributaria, esencialmente basados en el criterio funcional, se caracterizan por la integración de las actividades aduaneras y por la existencia de una estructura de gestión regional encargada de las operaciones locales. Como se señaló en el capítulo 1, un grupo de países poco numeroso ha fusionado las actividades aduaneras y las fiscales. El modelo español se caracteriza igualmente por la existencia de una unidad especializada en los grandes contribuyentes (véanse comentarios ulteriores).

Administración tributaria y aduanera de los Países Bajos (Gráfico 6): El modelo representado por el gráfico 6, publicado por la administración tributaria y aduanera neerlandesa (DTCA) corresponde a un nivel muy alto de la administración y no rinde cuenta exacta de la singularidad de los sistemas de gestión y de la estructura de funcionamiento en la práctica. Los funcionarios neerlandeses describieron estos sistemas en los siguientes términos:

“Hace algunos años, la administración tributaria y aduanera renovó su sistema de gestión. La organización vertical y jerárquica se ha sustituido por una gestión horizontal e interdisciplinar. La base de esta organización la constituye el aprendizaje del personal a trabajar en equipos autogestionados. Los miembros del personal de dirección proporcionan las orientaciones estratégicas e intervienen como tutores. Ellos definen la orientación, establecen los marcos de actuación y los objetivos específicos, supervisan al personal, corrigen lo necesario y valoran los resultados del equipo. El personal de dirección, a su vez, forma parte de equipos de dirección entre los que se dividen las tareas. La horizontalidad se aplica a todos los niveles de la organización. Rige las relaciones entre los equipos autogestionados y los equipos de dirección, así como las relaciones entre las oficinas regionales y el equipo de dirección central de la Administración Tributaria y de Aduanas. Se ha redefinido el concepto de “control”, dotándole de significado mediante las discusiones interdisciplinarias y con la revisión de los resultados y el funcionamiento de las unidades organizativas.” (Fuente: pág. 28 del plan operativo de la DTCA – 2006/2010).

La “Her Majesty’s Revenue and Customs” (HMRC) del Reino Unido (Gráfico 8): Este modelo, introducido en enero de 2008, es el resultado de años de evolución en la estructura interna de la administración tributaria del RU que siguió a la fusión de las anteriormente independientes administraciones de imposición directa e indirecta (incluida la administración de aduanas) con la creación en 2005 de un nuevo organismo unificado de administración tributaria y aduanas. El modelo, cuya adopción está motivada en parte por la voluntad de clarificar los niveles de responsabilidad, constituye una organización matricial en la que se tienen en cuenta tanto criterios “funcionales” como de “tipo de impuesto”. En el marco de esta nueva estructura, se abandonaron también las funciones de gestión y de coordinación regionales/territoriales. El organigrama de la HMRC que se muestra en el Gráfico 8 no recoge la designación, a finales de 2008 de un director ejecutivo y un secretario permanente de tributos. En el momento de publicar este documento, aún no se había hecho público el organigrama en el que se recogían tales cambios.

El “Internal Revenue Service” (IRS) estadounidense: Al igual que en el caso de Australia, este modelo, que se presenta a un nivel muy alto del organigrama, se caracteriza por la existencia de cuatro divisiones correspondientes a los “segmentos de contribuyentes (mediana y gran empresa, pequeña empresa/autónomos, renta del trabajo por cuenta ajena e inversiones, exentos y entidades públicas) encargadas de ejercer las funciones de servicios y de realizar las actividades vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias contraídas en función de las características y exigencias del grupo de contribuyentes que corresponda. Cuenta también con una serie de unidades funcionales/especializadas que prestan servicio a todo el IRS (por ej. en materia de investigación penal). Este modelo, introducido en 2000, sustituye a una organización que se sustentaba sobre criterios funcionales para la prestación de los servicios y el desarrollo de las actividades vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sostenida por una estructura de niveles regionales de gestión y coordinación, que se abandonó con la adopción de la nueva estructura organizativa.

Aunque no se presente en este documento, la ***Administración tributaria belga*** está siendo profundamente reestructurada. En el marco de esta reforma (conocida como Proyecto Coperfin) se está procediendo a reemplazar la estructura anterior en función de “tipo de

impuesto” por otra basada fundamentalmente en tres pilares que se corresponden con “segmentos de contribuyentes” concretos (a saber: grandes contribuyentes, pequeña y mediana empresa y personas físicas) con centros de control que ejercen su función respecto de los principales impuestos (impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre la renta de personas jurídicas e IVA). Además de estos tres pilares, habrá unidades especializadas, todas ellas bajo la responsabilidad del Administrador General de Tributos y Aduanas, encargadas de la recaudación de deudas y la inspección tributaria (por ej. para casos de fraude fiscal grave), y una administración específica para aduanas e impuestos especiales.

La reestructuración ha ocurrido o está entre las prioridades de muchos otros países:

• **Bulgaria:** señaló haber puesto en marcha diversas reformas en su estructura organizativa durante los últimos años. Entre otras:

1. La creación en 2006 de un nuevo organismo de administración tributaria unificado (NRA), organizado según una estructura funcional y completada mediante una unidad especializada en grandes contribuyentes;
2. La asunción de las competencias en materia de recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales desde 2006;
3. La transferencia de las competencias relacionadas con los impuestos especiales y la administración de los impuestos locales al organismo de aduanas y a las entidades municipales respectivamente;
4. Reducción de plantilla en un 10% en 2006;
5. La transferencia de todas las actividades operativas relacionadas con los impuestos nacionales de 340 a 29 oficinas locales; y
6. La creación de un pequeño centro nacional de atención telefónica.

• Los funcionarios de la **República Checa** comunicaron que su gobierno estaba considerando la creación de una nueva agencia de administración tributaria que: 1) asumiría la responsabilidad de todas las funciones inherentes a estos organismos (impuestos, aduanas, cotizaciones a seguros sociales y de atención sanitaria); 2) integraría una nueva

unidad de grandes contribuyentes; y 3) supondría una concentración de su red de oficinas (actualmente 8 regionales y 199 locales) mediante la supresión de las más pequeñas. El objetivo de todas estas medidas es el de reducir los costes administrativos y mejorar la eficiencia.

- Los responsables de la administración *danesa* comunicaron que tenían prevista una nueva estructura organizativa en materia de tributos y aduanas, que comenzaría a funcionar a partir de enero de 2009.

- Los responsables de la administración tributaria de *Estonia* comunicaron que su organismo de administración tributaria llevaría a cabo una reforma fundamental de su estructura organizativa a partir de diciembre de 2008. Los objetivos fundamentales de la reforma son:

- 1) respetar la reducción de gasto público prevista en los presupuestos;
- 2) clarificar la estructura del organismo de administración tributaria y de las competencias de los altos cargos;
- 3) aumentar la capacidad de control de los altos cargos, reduciendo el número de niveles de dirección.

La plantilla global se reducirá en un 10%. Se espera mejorar igualmente la eficiencia operativa y la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes. La comparación que muestra el Gráfico 4 de la nueva estructura organizativa de la oficina central Estona con la estructura anterior evidencia una racionalización en los puestos de dirección.

- En *Francia*, dos grandes organismos, encargados anteriormente cada uno de ellos de una parte de la administración tributaria, se fusionaron en una dirección única, la Direction General des Finances Publiques (DGFIP). La fusión tiene como objetivo servir a los ciudadanos y a las empresas:

- 1) creando una ventanilla única para todo lo relacionado con la tributación de las personas físicas;
- 2) satisfacer mejor las necesidades de las comunidades locales; y
- 3) optimizar los resultados generales mejorando la respuesta efectiva ante el fraude fiscal, la recaudación del impuesto y la eficiencia en el servicio.

Por lo que respecta a la estructura, la nueva dirección comprende tres grandes divisiones: tributos, autoridades locales y funciones de apoyo. En el momento de redactar esta publicación, el organigrama de la división encargada de los tributos estaba en proceso de finalización.

- Los responsables de la administración tributaria **Japonesa (NTA)** comunicaron tener prevista la unificación del trabajo administrativo mediante la integración transversal de las operaciones internas y eliminando la división vertical del trabajo de la NTA (por ej. en función del tipo de impuesto) y normalizando los procesos administrativos, todo ello al amparo del recientemente revisado “*Plan de optimización operativa y de sistemas de la Administración Tributaria Nacional*”. La NTA está avanzando igualmente hacia la centralización del trabajo de asesoría tributaria y de una mayor utilización de recursos humanos ajenos a la NTA.

- En **México** desde finales de 2007, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuenta con una nueva estructura, orientada, según comunican sus responsables, a “organizar la institución sobre la base de los procesos realizados y los servicios prestados, en lugar de la estructura basada en funciones.”

- En **Nueva Zelanda** el *Inland Revenue Department* – IRD introdujo a finales de 2006 un nuevo modelo operativo mediante el que se reestructuró la prestación de los servicios. Los cambios introducidos tenían como objeto encontrar un método de organización que permitiera ejercer tanto las actividades anteriores como las nuevas, priorizar a los administrados, aprovechar sus competencias y utilizar las nuevas tecnologías.

1. Las nuevas unidades operativas son las siguientes:
2. *Customer insight* (la percepción del administrado) - permite participar a los administrados en la organización y contribuye a la identificación y comprensión de sus necesidades, así como a la búsqueda de los medios que permitan mejorar las relaciones con estos.
3. *Design* (Diseño) - ofrece al resto de la organización los servicios y medios especializados para la confección de soluciones operativas centradas en el administrado y la integración de estas nuevas iniciativas en los sistemas del IRD.

4. *Assistance* (Asistencia) - servicio integrado de relaciones con los administrados, prestado en términos de la relación coste-eficacia, que permite identificar las situaciones en las que es necesario prestar un servicio especializado personalizado, procediendo a su prestación como corresponda.
5. *Customer Operations* (Operaciones del administrado) - servicio interdepartamental que gestiona de forma eficiente los procedimientos relativos a los administrados que no requieren del contacto directo con estos; y
6. *Assurance* (Garantías) - aplicación del programa de cumplimiento del IRD, comprendida la recopilación de información, investigación, recaudación, y los servicios jurídicos y técnicos, con la intención de fomentar el cumplimiento voluntario y mantener el nivel de confianza de la comunidad en la administración tributaria.

• También se introdujeron cambios en la unidad encargada de la evacuación de consultas, acuerdos previos, etc. y de la interpretación del Derecho tributario (*Adjudication and Rulings*) que comprendieron:

- 1) El cambio de la unidad a la “*Office of The Chief Tax Counsel*” (Oficina del Jefe de Asesoría Tributaria); y
- 2) el incremento de la capacidad de control del Jefe de la Asesoría Tributaria sobre todas las cuestiones de índole jurídica y técnica del IRD.

Se espera que estos cambios permitan una cooperación más estrecha entre las unidades encargadas de la prestación de servicios y que mejoren el proceso de toma de decisiones técnicas en el conjunto de la administración tributaria.

Durante el año 2007, la Administración Tributaria *Noruega* llevó a cabo una reestructuración general de sus oficinas tanto regionales como locales y de la Dirección de Tributos. El Parlamento aprobó en 2006 esta nueva organización regional, que está en vigor desde enero de 2008, con una aplicación progresiva entre 2008 y 2009. Entre los objetivos importantes de la reforma se incluyen la mejora en la calidad y la eficiencia de los servicios, la racionalización de las estructuras y niveles de gestión (con el objetivo de reducir su personal entre un 10 y un 15%) y la consecución de un equilibrio más racional de

los recursos destinados a las funciones de prestación de servicios y de aplicación de la norma tributaria.

La nueva organización regional reagrupa muchas de las antiguas administraciones tributarias del condado y otras locales. Todas estas oficinas pasaron a integrar una única entidad formal. La organización regional se basa en el criterio funcional, con 5 funciones esenciales:

- 1) servicios al contribuyente;
- 2) Liquidación;
- 3) Inspección y servicios jurídicos;
- 4) Delito fiscal; y
- 5) Recaudación.

Las funciones de apoyo administrativo y de gestión se organizan como funciones del personal. En la Dirección de Tributos (es decir, la oficina central) todas las funciones relacionadas con la prestación de servicios internos (funciones de gestión institucional) se realizan desde un centro de servicios compartido que atiende tanto las necesidades internas como externas. Las actividades de gestión estratégica y profesional de la sede se dividen entre cuatro departamentos que solicitan servicios al centro de servicios compartido sobre la base de un diálogo con la organización regional y de acuerdos interdepartamentales.

- Los responsables de la administración de **Polonia** comunicaron que su administración está estudiando las distintas posibilidades para la creación de un organismo independiente responsable de la recaudación tributaria. El nuevo modelo organizativo probablemente influiría en la actual estructura de oficinas y cámaras fiscales, en concreto por razón de la centralización de determinadas funciones.

- Los responsables de la administración de la **República Eslovaca** comunicaron que, a partir de 2012, llevarían a cabo una reforma fundamental en la estructura de su administración tributaria. Se suprimirían los actuales 8 organismos dependientes de la Dirección de Tributos y las 101 oficinas locales para crear 8 nuevas oficinas regionales cuyas sucursales reemplazarían a las oficinas locales actuales. Se procedería a optimizar procesos específicos, la mayoría de ellos a nivel central (por ej. metodología,

administración interna, tecnologías de la información, etc.), así como mediante la concentración de actividades a nivel regional. A partir de enero de 2013 se fusionarán las administraciones fiscal y de aduanas en una única institución (la Administración Financiera de la República Eslovaca) que estará integrada por:

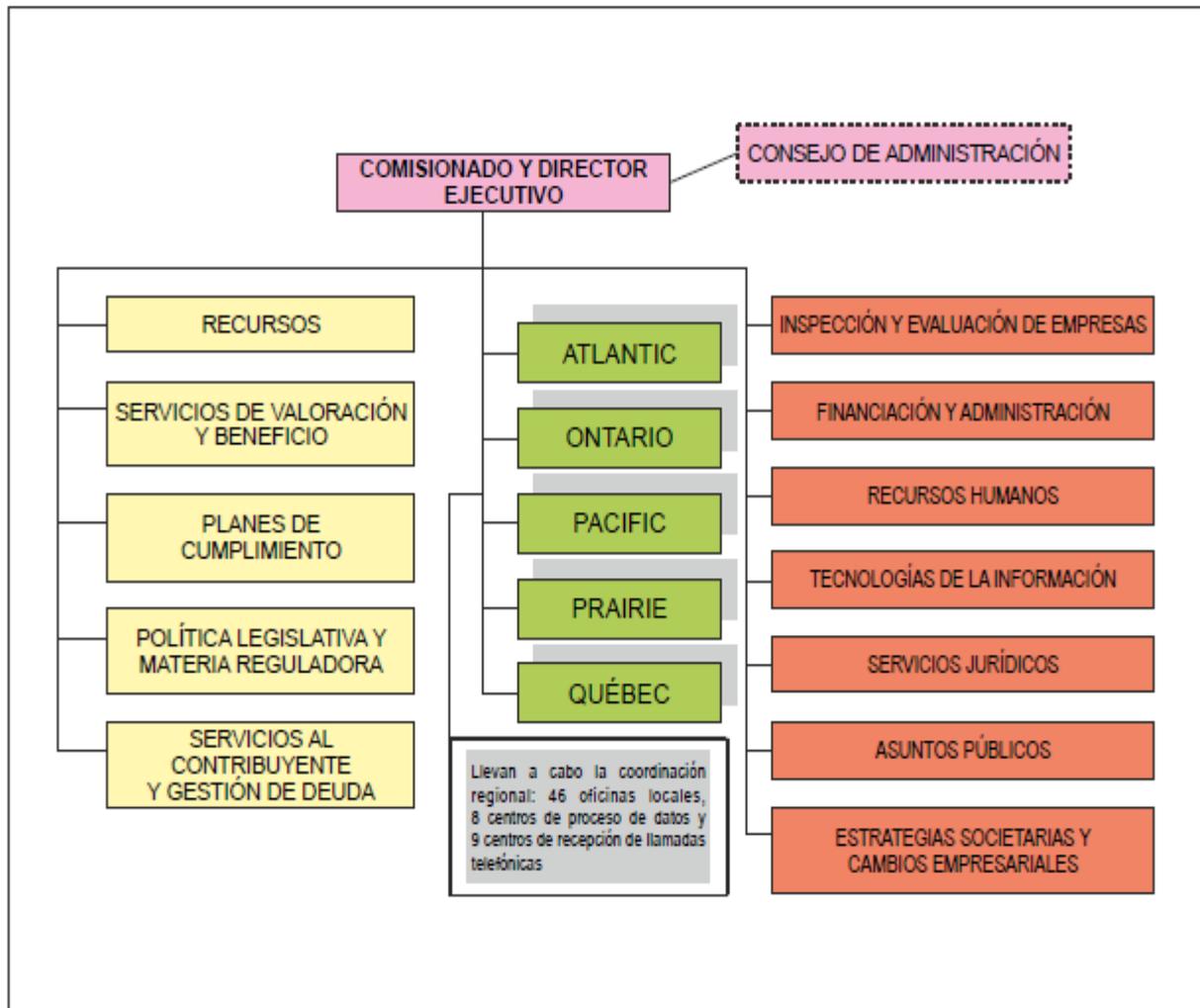
- 1) La Dirección financiera de la República Eslovaca;
- 2) El Departamento de asuntos fiscales penales y judiciales, con sus dependencias;
- 3) La Oficina financiera para grandes contribuyentes con sus dependencias, y
- 4) Oficinas financieras con sus sucursales y emplazamientos. Estos cambios organizativos irán acompañados de grandes reformas en los métodos de trabajo.

GRÁFICO 1. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AUSTRALIANA



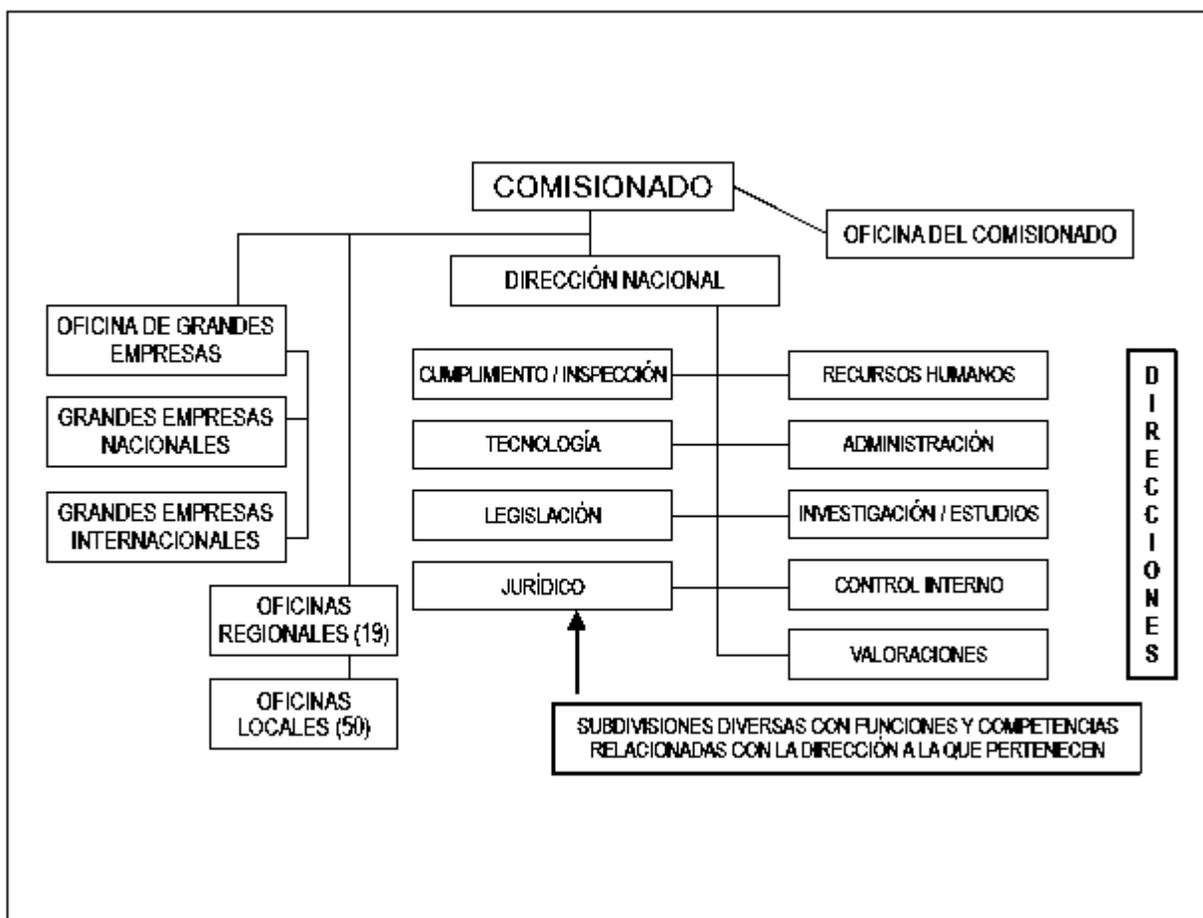
Fuente: ATO

GRÁFICO 2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANADIENSE



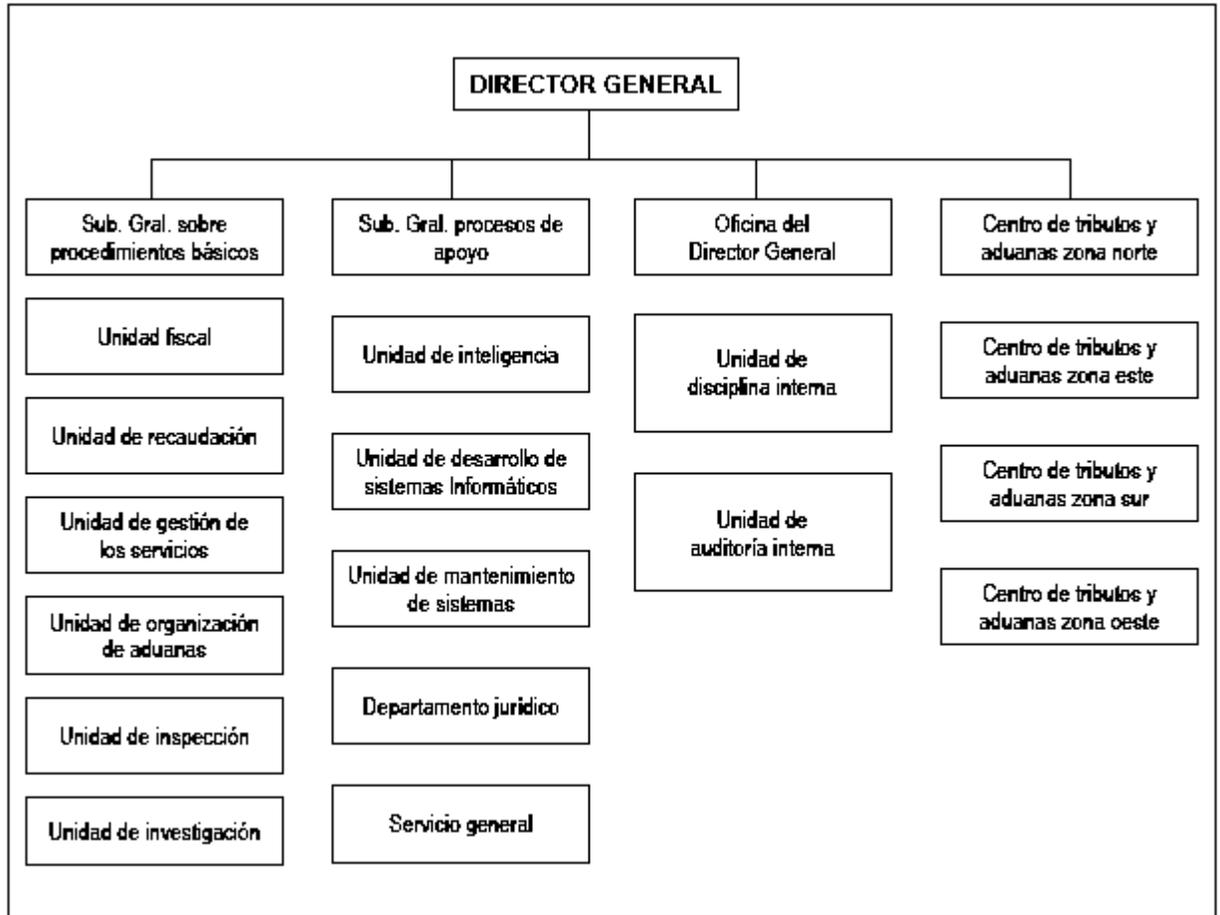
Fuente: "Resumen del plan de actividad empresarial (2009 – 2011); "Summary of Corporate Business Plan (2009 – 2011)"

GRAFICO 3. ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE CHILE



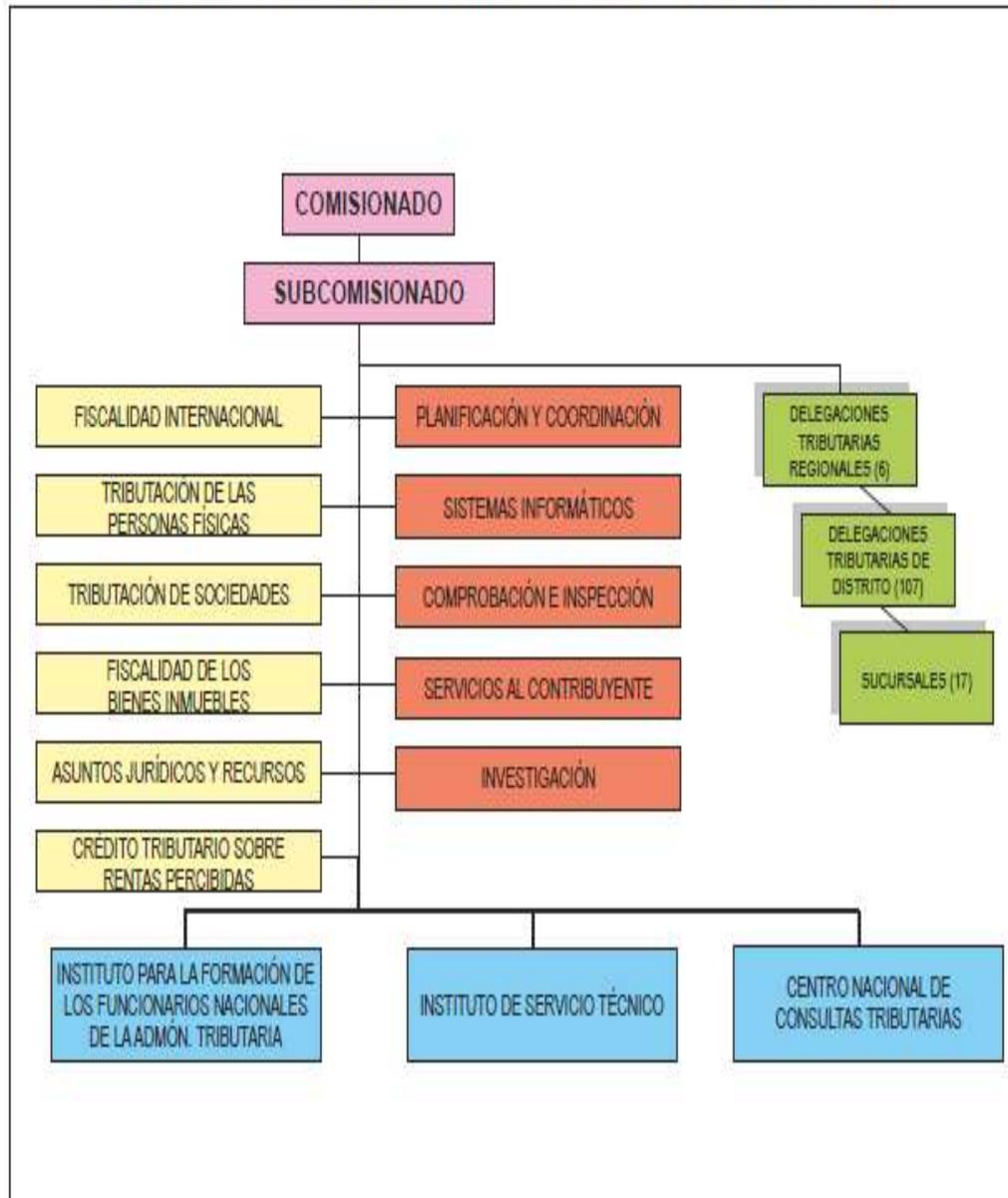
Fuente: Funcionarios de la Administración de Hacienda de Chile (adaptado para su presentación en esta publicación)

Gráfico 4: Administración tributaria y aduanera de Estonia (Oficina central)



Fuente: Funcionarios de Estonia (2008)

Gráfico 5: Administración tributaria Nacional de Corea



Fuente: Ciber sitio de la Administración tributaria coreana (julio 2008)

Gráfico 6: Países Bajos. Administración Tributaria y de Aduanas Neerlandesa

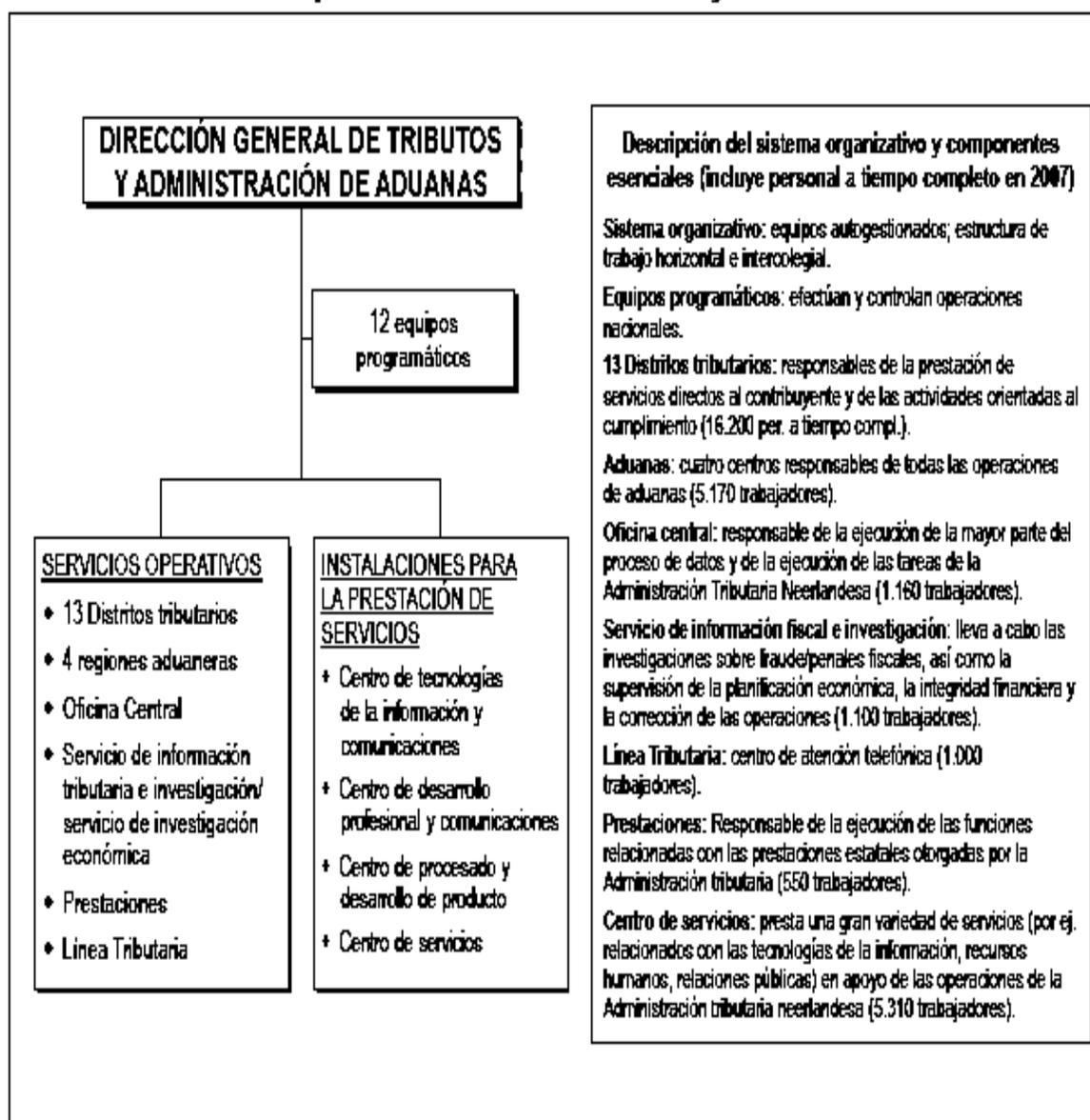
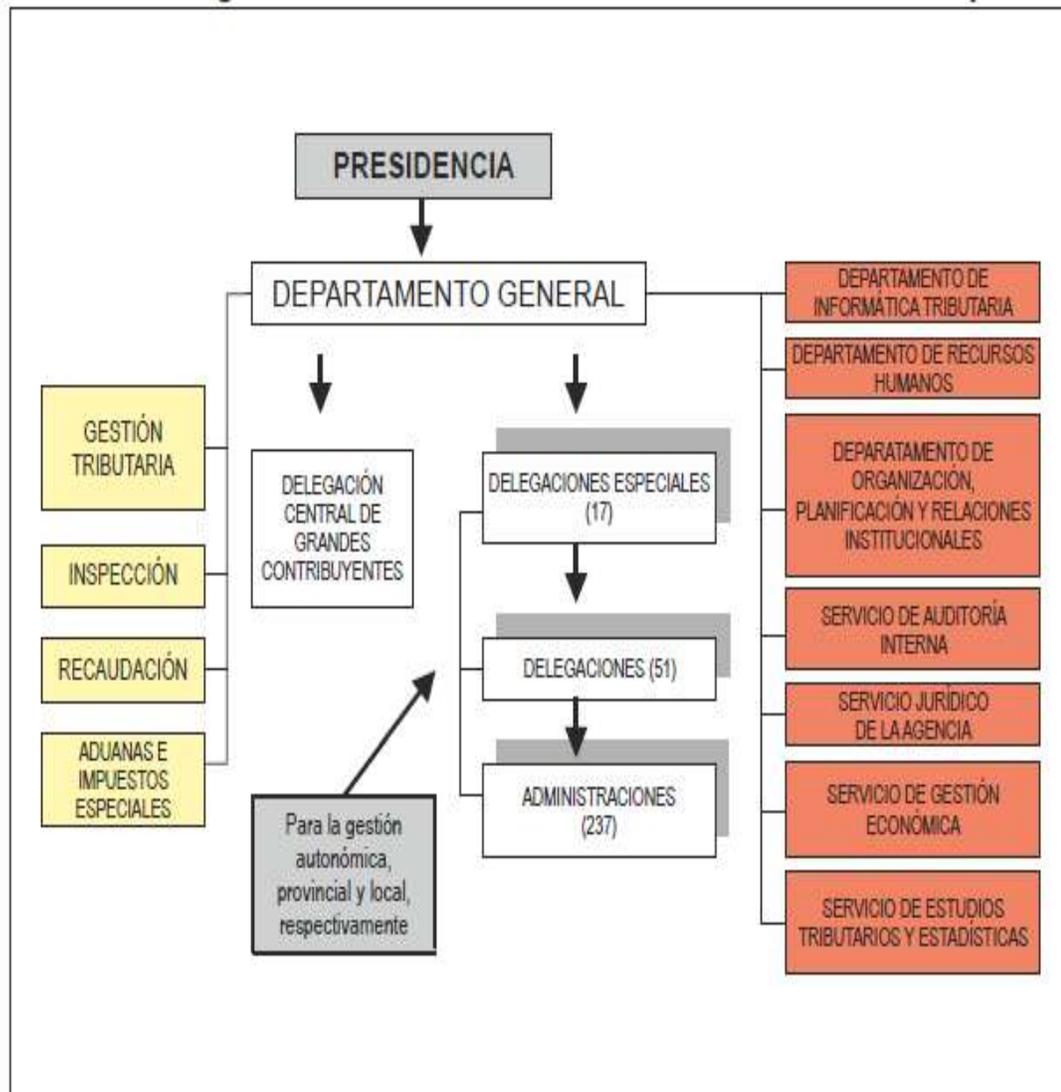


Gráfico 7: Agencia Estatal de Administración Tributaria de España



Fuente: Informe anual 2006 de la Agencia Tributaria

Gráfico 8: Administración Tributaria del Reino Unido (HM Revenue & Customs)¹

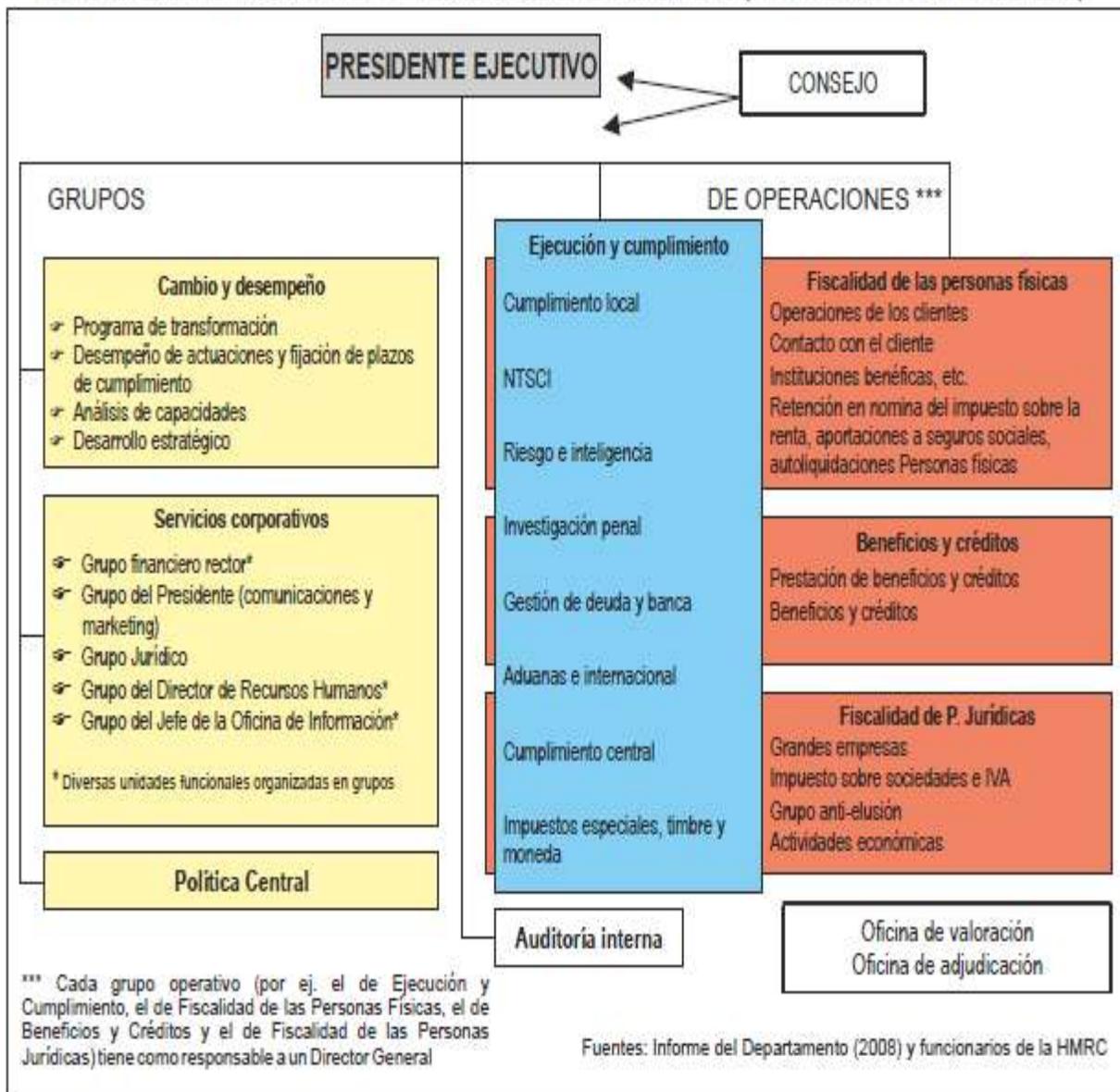
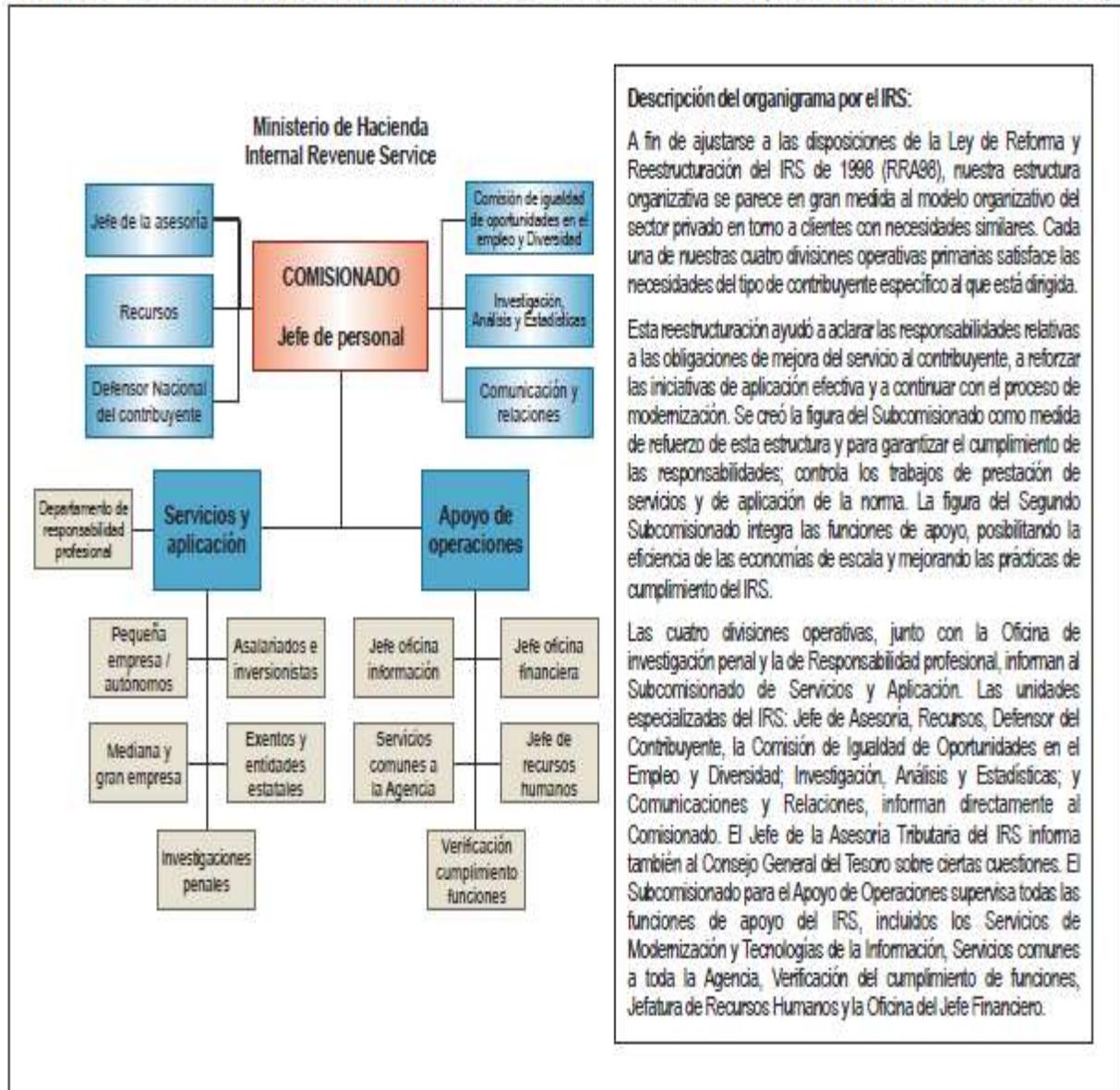


Gráfico 9: Administración Tributaria de Estados Unidos (Internal Revenue Service)



Descripción del organigrama por el IRS:

A fin de ajustarse a las disposiciones de la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS de 1998 (RRA98), nuestra estructura organizativa se parece en gran medida al modelo organizativo del sector privado en torno a clientes con necesidades similares. Cada una de nuestras cuatro divisiones operativas primarias satisface las necesidades del tipo de contribuyente específico al que está dirigida.

Esta reestructuración ayudó a aclarar las responsabilidades relativas a las obligaciones de mejora del servicio al contribuyente, a reforzar las iniciativas de aplicación efectiva y a continuar con el proceso de modernización. Se creó la figura del Subcomisionado como medida de refuerzo de esta estructura y para garantizar el cumplimiento de las responsabilidades; controla los trabajos de prestación de servicios y de aplicación de la norma. La figura del Segundo Subcomisionado integra las funciones de apoyo, posibilitando la eficiencia de las economías de escala y mejorando las prácticas de cumplimiento del IRS.

Las cuatro divisiones operativas, junto con la Oficina de investigación penal y la de Responsabilidad profesional, informan al Subcomisionado de Servicios y Aplicación. Las unidades especializadas del IRS: Jefe de Asesoría, Recursos, Defensor del Contribuyente, la Comisión de Igualdad de Oportunidades en el Empleo y Diversidad; Investigación, Análisis y Estadísticas; y Comunicaciones y Relaciones, informan directamente al Comisionado. El Jefe de la Asesoría Tributaria del IRS informa también al Consejo General del Tesoro sobre ciertas cuestiones. El Subcomisionado para el Apoyo de Operaciones supervisa todas las funciones de apoyo del IRS, incluidos los Servicios de Modernización y Tecnologías de la Información, Servicios comunes a toda la Agencia, Verificación del cumplimiento de funciones, Jefatura de Recursos Humanos y la Oficina del Jefe Financiero.

Fuente: Plan estratégico 2005-09 del IRS. EE.UU.

En las gráficas anteriores podemos ver los organigramas de las oficinas de recaudación de distintos países de la OCDE. En general, podemos ver que se cuentan con diferentes organigramas, no solo en nombre si no en funciones, ya que en algunos de ellos son funciones que en la mayoría no tienen.

Un ejemplo de lo que estoy mencionando sería el Instituto de Formación para Funcionarios Públicos, que solamente lo tiene Corea, y este suena muy interesante, ya que con ello, nos da la certidumbre de cómo se desempeñara un funcionario, y también que todos respetan un procedimiento presuntamente igual, adaptándolo a el área en que se desempeñe.

Muchos también son iguales en nombramientos en el organigrama, y con funciones distintas, uno de ellos serían los comisionados, ya que en algunos países como EE UU donde todas las divisiones operativas abastecen al comisionado de información y toman a los contribuyentes como clientes para satisfacer sus necesidades. Y por otro lado, la de Australia, que de su comisionado, dependen tres sub comisionados más.

Otro puesto que se desempeña en varios organigramas son las oficinas externas, que tienen diferentes nombres y funciones, pero en particular sería la de asesor de la oficina principal, ya que algunos se encuentra, esta función sería la principal pero las funciones desempeñadas son diferentes unos con otros.

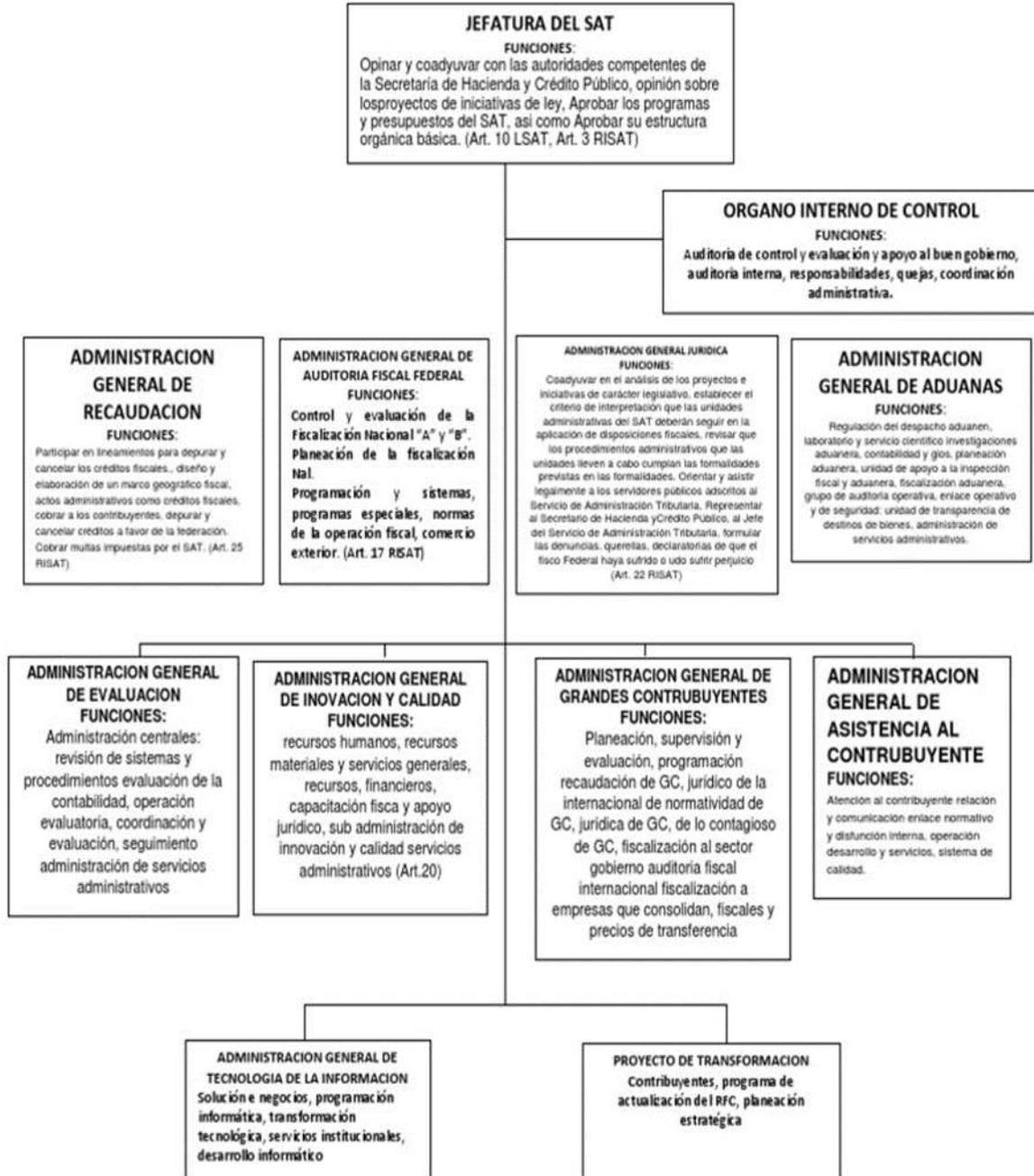
En mi opinión, México tiene una estructura muy amplia a comparación de las demás estructuras en cuestión, ya que la administración general, si le pudiera llamar de esa forma, tiene una desconcentrada más, dividiendo cada administración hasta en tres niveles en algunos casos, de reconocerle a la estructura, sería que esta tiene una división de todo lo necesario para la recaudación de impuestos.

Comparándola con los demás organigramas, tiene muchas similitudes con los demás organigramas, una de ellas, es que tiene un órgano asesor, que les ayuda con el funcionamiento de la oficina recaudadora, está dividida y dependen del Servicio de Administración Tributaria, que es como la mayoría de los organigramas estudiados lo son, excepto EE UU que en su organigrama se ve una atención de parte de una oficina central con la colaboración de otras y no de una dependencia como tal.

ORGANIGRAMA DEL SAT

Reglamentación en la Ley del Servicio de Administración Tributaria Reglamento interno del Sistema Administración Tributaria

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley. (Art. 1 LSAT)



En el organigrama del SAT, podemos ver una similitud con los modelos de fiscalización que presentan en los demás paises, un ejemplo de ello, es la oficina externa que apoya como control interno, pero de llamar la atención, es que cuenta administraciones generales que bien se pueden formar como el sistema tributario mexicano, teniendo con ello funciones muy específicas y departamentos especializados en cada una de las áreas de control del sistema tributario, estos departamentos son nombrados como administraciones generales y tienen de manera detallada sus funciones. En lo personal, el departamento que más me llama la atención, es el de Proyecto de transformación, ya que la tributación mexicana está cambiando de forma tecnológica, y con ello una buena parte del futuro de México depende de este departamento en específico, ya que al planear de forma errónea, podría haber un problema económico en el país.

Operaciones de grandes contribuyentes (Tablas 6 y 7)

Como se señaló anteriormente en este capítulo, se observa una clara tendencia de las administraciones tributarias de todo el mundo (en 33 de los 43 países encuestados) a crear unidades especiales (en adelante denominadas Unidades de Grandes Contribuyentes – UGC) para atender total o parcialmente la fiscalidad de sus grandes contribuyentes. A continuación se expone el trasfondo de esta evolución y sus causas.

3.12. Características Comunes a los Grandes Contribuyentes

Los grandes contribuyentes se diferencian notablemente de otros tipos de contribuyentes y constituyen un riesgo importante para la eficiencia de la administración tributaria. Muchas Administraciones tributarias han reconocido que la gestión de estos riesgos precisa de estrategias y criterios adecuados para las características únicas y el comportamiento que presentan estos contribuyentes frente a sus obligaciones tributarias. Siguiendo los trabajos efectuados por la OCDE, las características principales del segmento de grandes contribuyentes son las siguientes:

- Concentración de la mayor parte de la recaudación tributaria - un pequeño número de grandes contribuyentes juega un papel crítico en la recaudación, el pago y la retención de impuestos. Esta concentración de recaudación deviene simplemente del tamaño de estos contribuyentes y del espectro de impuestos a los que están sujetos, además de por su papel como agentes retenedores para un gran número de asalariados.

- Complejidad de su actividad y de sus asuntos fiscales - muchos países califican a los grandes contribuyentes como complejos por diversas razones, entre otras:

- 1) la multiplicidad de las entidades que intervienen y de sus actividades;

- 2) el gran volumen de operaciones que realizan en su actividad diaria; 3) el gran número de empleados con los que cuentan;

- 4) el hecho de que muchos de ellas realizan operaciones internacionales que a menudo entrañan operaciones transfronterizas con partes vinculadas;

- 5) algunos ejercen su actividad en un sector que plantea problemas fiscales específicos (por ej. la banca y los seguros);

- 6) la dispersión de su ubicación geográfica;

- 7) abordan temas intrincados que precisan de complejas leyes fiscales y criterios contables;

y

- 8) recurren a complicados mecanismos de financiación y de planificación fiscal.

- Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, plantean grandes riesgos de cumplimiento con las obligaciones tributarias - para las administraciones tributarias, muchos de estos grandes contribuyentes plantean grandes riesgos de cumplimiento debido a factores diversos; entre otros:

- 1) la importancia de las actividades ejercidas en el extranjero;

- 2) la puesta en práctica de estrategias tendentes a minimizar sus obligaciones tributarias;

- 3) una parte muy importante de sus impuestos debidos resulta de la inspección de su actividad; y

4) cada vez se observan más diferencias entre los beneficios contables y los beneficios calculados con fines fiscales.

- Papel de intermediario o de agente retenedor: además de por lo que respecta al pago de impuestos, los grandes contribuyentes desempeñan una importante labor de intermediación en muchos sistemas tributarios, colaborando a la recaudación de los impuestos mediante:

- 1) las retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las cotizaciones a los seguros sociales de los empleados, así como en relación con el IVA; y

- 2) la retención del impuesto en ciertos pagos transnacionales, tales como dividendos, cánones e intereses.

- Utilización de despachos de asesores fiscales o de servicios internos de asesoría fiscal - muchas grandes empresas contratan a asesores a los que confían sus asuntos fiscales a los fines de su optimización y cumplimiento, mientras que otras recurren a sus propios servicios internos a tal fin.

- Posición económica - en general, la mayoría de las grandes empresas cotizan en Mercados de Valores, lo que también incluye a las empresas multinacionales y a ciertos grupos privados.

Teniendo en cuenta todas estas consideraciones, muchos organismos de administración tributaria (como se muestra en la Tabla 5) han creado UGC, atendidas por personal altamente cualificado y experimentado para la gestión total o parcial de los asuntos fiscales de los grandes contribuyentes. Estas unidades reciben diversas denominaciones entre los países encuestados, distinguiéndose asimismo por la naturaleza y el ámbito de sus actividades, pero la mayoría de ellas se han creado para mejorar la capacidad de gestión del organismo de administración tributaria y para mejorar los niveles de cumplimiento de este importante segmento de contribuyentes.

3.13. Criterios Utilizados por las Administraciones Tributarias para Identificar a los Grandes Contribuyentes

El criterio aplicado para identificar a los “grandes contribuyentes” varía de un país a otro, en función de los factores y condiciones que le son propios y de los criterios impuestos por los responsables de la administración tributaria respecto de la frontera entre “contribuyentes” y “grandes contribuyentes”. Aunque la definición de “gran contribuyente” varíe entre administraciones tributarias, la mayoría han fijado un criterio claro y específico para su identificación. Véase la Tabla 6.

Como puede observarse en la Tabla 6, los criterios utilizados normalmente para considerar a un contribuyente como “gran contribuyente” o para enmarcarlo en el ámbito de responsabilidades de la unidad de grandes contribuyentes (con independencia de su tamaño) son, entre otros:

- 1) el volumen de facturación o venta bruta;
- 2) el importe de los activos;
- 3) el importe total de impuestos pagados en un ejercicio;
- 4) la pertenencia a un sector de actividad concreto (por ej. banca, seguros y petróleo);
- 5) las empresas que realizan un volumen importante de actividades internacionales o cuyo control se ejerce desde el extranjero; y
- 6) el número de empleados. Como se observará también en la Tabla 6, muchos organismos de administración tributaria se centran en la gestión de los grupos de sociedades y en sus filiales con la intención de garantizar la identificación y el tratamiento del riesgo de cumplimiento de la “totalidad” del contribuyente. Asimismo, algunos organismos de administración tributaria (por ej. Irlanda y Sudáfrica) han integrado la gestión de las personas físicas “con grandes patrimonios” en el ámbito de competencias de las UGC, reconociendo con ello que muchas de las personas físicas a las que atañe tienen una vinculación directa con las empresas que constituyen su ámbito de actuación.

3.14. Características Comunes o Importantes de las Unidades de Grandes Contribuyentes

El grupo de trabajo del FAT sobre grandes contribuyentes realizó trabajos de análisis detallado que permitieron identificar diversas características importantes o comunes a todas las UGC (por ej. su estructura interna, el rango de impuestos administrados y el nivel de personal que las integra):

- Las competencias de las UGC tienden a abarcar tanto impuestos directos como indirectos, lo que permite aplicar un criterio “global” sobre el contribuyente en la administración de sus asuntos fiscales.

- Las unidades dedicadas a las empresas realizan, en general, actividades de servicio y de aplicación del derecho.

- La aplicación del criterio de “gestor de cuentas”, que ofrece a los contribuyentes considerados como “grandes contribuyentes” un interlocutor concreto con la administración tributaria.

- Para optimizar la prestación de sus servicios, se da una notable importancia al conocimiento del sector de actividad mediante la utilización de equipos especializados economía de cada país. La información contenida en la Tabla 7 concierne a una selección identificar dos grandes tendencias en este sentido: 1) la creación de equipos para los sectores clave o más importantes para la economía de un país (por ej. en Australia y Países Bajos); y 2) la creación de equipos por categorías de sectores de actividad, definidos por cada administración tributaria (como por ej. en el Reino Unido y en Estados Unidos).

- Más allá de las habilidades en materia fiscal y equipos especializados o de expertos que aportan sus c el conocimiento de los sectores de actividad, la economía, la fiscalidad internacional y las técnicas de comprobación basadas en sistemas informáticos.

- Como se desprende claramente de la Tabla 6, en muchos países los procesos de comprobación constituyen una tarea fundamental para las UGC, que se traducen generalmente en una tasa de cobertura muy elevada de los contribuyentes competencia de estas unidadesd y en ajustes importantes en sus declaraciones tributarias, tanto en términos relativos como absolutos; así, por ejemplo, en 2007:

- 9 países (a saber: Australia, Bulgaria, Chile, Estonia, Hungría, Irlanda, Letonia, Polonia y Portugal) comunicaron que el número de comprobaciones terminadas

(contando todos los impuestos gestionados por la UGC en cuestión) fue superior al 50% del total de contribuyentes a ellas asignados; y

- 9 países (a saber: Alemania, Australia, Austria, Bulgaria, Grecia, México, Nueva Zelanda, Reino Unido y Sudáfrica) comunicaron que el importe de las liquidaciones practicadas en este segmento de contribuyentes suponía más de un tercio de las resultantes del total de comprobaciones.

Países	puestos que abarca	Estructura y Recursos
Australia Línea de Grandes empresas Internacional (LB&I)*	puesto sobre sociedades	La unidad está dirigida por un Subcomisionado (de Operaciones) y dos Subcomisionados (encargados de la gestión de los casos). Existe un equipo de gestión que se encarga de las funciones de gobierno y garantías y asesores especiales. Está formada por tres segmentos: 1) Grupo para el ramo de servicios financieros: para los grandes bancos (incluidos los bancos regionales), los bancos extranjeros y de inversión, los seguros y pensiones; 2) Grupo para el ramo de la energía y los recursos: carbón, oro, níquel, petróleo y gas, suministros y actividades diversificadas; y 3) el Grupo de clientes nacionales: para las empresas nacionales y extranjeras. Este segmento controla también los sectores industriales clave tales como el inmobiliario y construcción, manufacturero, farmacéutico y multi-media. El número de trabajadores en el ejercicio de 2007 fue de 891 que representan un 4.0% de la plantilla total.
E.U.U. Unidad dedicada a la	puesto sobre sociedades,	LMSB está dirigida por un Comisionado y dos Subcomisionados, uno de ellos

<p>mediana y gran empresa (LMSB)**</p>	<p>impuestos sobre sueldos y salarios, cotizaciones sociales e impuestos especiales</p>	<p>encargado de las operaciones y el otro de los asuntos internacionales. El Subcomisionado de Operaciones supervisa los siguientes departamentos: 1) Planificación, calidad y garantías; 2) Investigación e identificación de expedientes; 3) Gestión y finanzas; 4) Planificación de los sistemas operativos; 5) cinco Grupos Operativos Sectoriales y 6) un grupo de Especialistas en Operaciones sobre el Terreno. Los grupos operativos sectoriales son: 1) servicios financieros; 2) industria pesada y transporte 3) comunicaciones, tecnología y medios de comunicación; 4) recursos naturales y construcción y 5) minoristas, alimentación, farmacéuticas y atención sanitaria. La Organización de Especialistas de Operaciones sobre el Terreno interviene en ayuda de la función de control efectuando, con eficiencia, equidad y rapidez, controles sobre los cinco sectores. El equipo está integrado por los siguientes miembros: especialistas en comprobaciones informatizadas, ingenieros de las medianas y grandes empresas, economistas, expertos en producto y operaciones financieras e inspectores para los contribuyentes estadounidenses en el extranjero y internacionales, integrados en los grupos sectoriales. El Subcomisario de Asuntos Internacionales coordina el criterio aplicado por el IRS en relación con la administración de los asuntos fiscales</p>
--	---	--

		internacionales e interviene como autoridad competente. Desarrolla asimismo los programas de cumplimiento para los contribuyentes extranjeros en los Estados Unidos. El número total de trabajadores de esta Unidad en 2008 fue de 5.807, que representa aproximadamente el 6,3% de la plantilla íntegra del IRS.
Unidad de grandes expedientes (LCD)***	Unidad de grandes sociedades, imp. sobre sueldos y salarios y cotizaciones sociales, impuestos especiales e impuestos de importancia marginal.	Los expedientes de esta Unidad están al cargo de las Unidades de Empresas, sobre la base de los sectores económicos: 1) construcción, inmobiliario, industria minera y energía; 2) Bebidas alcohólicas, tabaco y productos similares; 3) servicios financieros (banca); 4) servicios financieros(seguros); 5) servicios financieros (planes de pensiones); 6) industria alimentaria; 7) servicios sanitarios e industria manufacturera general; 8) tecnologías de la información y comunicaciones; 9) personas físicas con grandes patrimonios; 10) industrias del petróleo, vehículos y juego; y 11) servicios, medios de comunicación y ocio. Esta Unidad cuenta también con departamentos especializados en la lucha contra la evasión fiscal, un departamento de comprobación automatizada, un departamento de investigación, un departamento de servicios a los administrados y de tratamiento de datos y una oficina central. La LCD es responsable, con algunas excepciones, de todas las actividades operativas relacionadas con los expedientes de su competencia. El número

		de trabajadores en 2008 fue de 237, que representan un 4% de la plantilla total.
ases bajos	puesto sobre sociedades sobre sueldos y salarios y cotizaciones sociales e IVA.	ve de las 13 administraciones tributarias regionales cuentan con equipos responsables de aplicar y recaudar la totalidad de los impuestos, con excepción de los impuestos especiales, a los que están sujetas las grandes empresas. Se han constituido equipos especializados para los sectores 1) financiero; 2) comunicaciones, tecnología y energía; y 3) recursos naturales, petróleo y gas. Debido al riesgo que presentan estos contribuyentes, las actividades de estas nueve administraciones están coordinadas para el tratamiento de las grandes empresas. El número total de trabajadores en estas unidades en 2008 fue de 750, que representan un 2,5% de la plantilla total. entes, las actividades de estas nueve administraciones están por dos miembros de los equipos de dirección de las I Grupo de
		s actividades tendentes al cumplimiento de la LBS se organizan en torno a 17 sectores de actividad: agricultura y alimentación; alcohol y tabaco; automoción, banca, servicios financieros, químicas, salud y farmacia, construcción, venta minorista general, seguros, ocio y medios de comunicación, manufacturas, petróleo y gas, organismos públicos, bienes inmuebles, telecomunicaciones y tecnologías de la información, transporte y

		suministros. Cada sector tiene un responsable que responde del cumplimiento de los objetivos de la LBS. El número total de trabajadores de la total. El número total de trabajadores de la Unidad en 2008 fue de 1.694, que representa un 4,5% de la plantilla total.

Fuentes: Grupo de trabajo del FAT que examina ciertos aspectos de la gestión del cumplimiento de los grandes contribuyentes con sus obligaciones tributarias.

Tabla 3.1. Evolución de los ingresos Totales del Sector Público

Evolución de los Ingresos Totales del Sector Público: Clasificación Tributarios – No Tributarios

Concepto	Promedio 1988-1994		Promedio 1995-2000		Promedio 2001-2003 ^a		Promedio 1988-2003 ^a	
	% del PIB	% del Total	% del PIB	% del Total	% del PIB	% del Total	% del PIB	% del Total
Ingresos Presupuestarios Totales	24.56	100.00	21.94	100.00	21.76	100.00	23.05	100.00
Gobierno Federal	15.76	64.17	15.22	69.36	16.12	74.05	15.62	67.77
Tributarios	11.13	45.31	10.08	45.96	11.70	53.78	10.85	47.04
ISR	4.88	19.88	4.32	19.70	5.15	23.68	4.72	20.49
IVA	3.08	12.54	3.10	14.14	3.52	16.16	3.17	13.75
IEPS	1.84	7.50	1.82	7.40	2.13	9.76	1.81	7.87
Petróleo	1.19	4.86	1.26	5.73	1.72	7.90	1.32	5.71
Resto	0.65	2.64	0.37	1.67	0.40	1.86	0.50	2.16
Importaciones	0.67	3.58	0.59	2.67	0.44	2.04	0.69	2.97
Otros Impuestos ^b	0.45	1.83	0.45	2.05	0.47	2.14	0.45	1.96
No Tributarios	4.63	18.86	5.14	23.40	4.41	20.28	4.78	20.73
Derechos por Hidrocarburos	3.03	12.35	3.24	14.75	2.77	12.72	3.06	13.27
Resto	1.60	6.51	1.90	8.65	1.64	7.56	1.72	7.46
Organismos y Empresas	8.80	35.83	6.72	30.64	5.65	25.95	7.43	32.23
Pemex	2.93	11.94	2.43	11.07	2.18	10.00	2.60	11.29
Resto	5.87	23.89	4.29	19.57	3.47	15.95	4.83	20.94
Memoranda:								
Ingresos Petroleros	7.16	29.15	6.92	31.56	6.66	30.62	6.98	30.27
Ingresos No Petroleros	17.40	70.85	15.02	68.44	15.10	69.38	16.08	69.73
Ingresos No Recurrentes	1.85 ^c	7.53 ^c	0.67	3.03	0.58	2.65	1.07 ^d	4.64 ^d

a) Para 2003 se utilizaron los valores estimados en la Ley de Ingresos de la Federación 2003.

b) Incluye ISAN, ISTUV, venta de bienes y servicios suaritarios y otros impuestos.

c) Promedio 1990-1994.

d) Promedio 1990-2003.

Fuente: "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP. Se utilizaron las series acumuladas a diciembre de cada año (1988-2002) disponibles en www.shcp.gob.mx, que a continuación describen: "Ingresos Presupuestales", Serie GB e "Ingresos Presupuestales del Gobierno Federal", Serie BA. Para la Subsección

“Tributarios”: “Renta”, Serie BAG01, “I.V.A”, Serie BAG02, “Producción y Servicios”, Serie. BAG03, “Importación”, Serie BAG05, “Erogaciones”, Serie BAG04 y “Otros Impuestos”, Serie BGA06. El IEPS Petrolífero corresponde a “Impuesto a la Gasolina”, Serie BAG301 y el “Resto” corresponde a la suma de las siguientes series: “Tabacos Labrados”, Serie BAG302, “Alcohol”, Serie BAG303, “Teléfonos”, Serie BAG304, “Cerveza”, Serie BAG305, “Seguros”, Serie BAG306, “Aguas Envasadas”, Serie BAG307 y finalmente “Energía Eléctrica”, Serie BAG308. Para la subsección “No Tributarios”: “Derechos por Hidrocarburos”, Serie BAH0202 y “Resto” se obtuvo al sumar lo siguiente: “Contribución de Mejoras”, Serie BAH01, “Derechos”, Serie BAH201, “Productos”, Serie BAH03, “Aprovechamientos”, Serie BAH04 y “Accesorios”, Serie BAH05. Las “Entidades Distintas de Pemex” provienen de “Ingresos Presupuestales de Otras Entidades”, Serie GB220. Las series “Pemex”, y “Organismos y Empresas” se obtuvieron por diferencia. Las cifras del PIB a precios corrientes provienen del INEGI (publicado en www.inegi.gob.mx).

En la gráfica anterior, podemos ver los ingresos que tiene el país, de forma tributaria y no tributaria, teniendo cuenta promedios de lapsos de tiempo especificados, dándonos una idea de la parte del PIB que aporta un rubro en cuestión.

De manera superficial, se distingue que de la recaudación total del país, una sola empresa, como PEMEX, aporta de manera constante casi la tercera parte de la recaudación del gobierno, y forma un promedio de un 30% del PIB de las recaudaciones gubernamentales.

En los ingresos tributarios del país, el ISR, es el impuesto que más recauda, teniendo un promedio del 20% del PIB total de recaudación, seguido del IVA que tiene 13 puntos promedio en la misma escala. Las importaciones tienen de esta misma forma un 3% promedio, quedándose un poquito atrás en recaudación este impuesto.

De esta forma llegamos a ver que los ingresos petroleros han sido de gran utilidad para el país, ya que de ellos depende una tercera parte de los ingresos, pero si analizamos esta gráfica de forma más detallada logramos ver que cada vez dependemos menos de un solo rubro, ya que el porcentaje de ingresos de los Organismos y Empresas disminuyó hasta un 25%, y ese dato es de relevancia porque PEMEX forma parte de este, y poco a poco depender menos de esta empresa sería lo mejor.

El ISR e IVA, que son los impuestos que más recaudación tienen, han aumentado a lo largo del tiempo ya que al inicio de la tabla en el periodo marcado de 1988-1994, el ISR inicia con 19.88 puntos del % Total, y el IVA inicia con 12.54 puntos. Y en el periodo comprendido de 2001-2003 terminan con 23.68 y 16.16 puntos respectivamente, teniendo un cambio notable.

A mi parecer la tabla nos desnuda como país, ya que nos dice que la recaudación que tenemos es baja, y que dependemos abiertamente de lo que haga una sola empresa que pertenece al gobierno, por lo tanto, necesitamos aumentar nuestra recaudación, el incremento que hay es muy bueno, pero no es suficiente.

3.2. Carga Fiscal Total en la OCDE

Carga Fiscal Total en la OCDE

Países de la OCDE	Carga Fiscal Total ^a (% del PIB)				PIB per Cápita ^b	
	1990	2000	Variación Absoluta	Variación Porcentual (%)	1990	2000
Alemania	22.3	23.1	0.8	3.6	19,562.6	22,855.6
Australia	29.3	31.5	2.2	7.5	20,063.4	25,559.0
Austria	27.2	28.8	1.6	5.9	19,812.8	23,676.5
Bélgica	28.8	31.5	2.7	9.4	19,876.9	23,781.1
Canadá	31.6	30.7	-0.9	-2.8	22,349.7	26,904.5
Corea	18.1	21.8	3.7	20.4	9,952.4	15,875.8
Dinamarca	45.7	46.5	0.8	1.8	21,805.2	26,608.3
España	21.4	22.8	1.4	6.5	14,477.2	18,046.9
Estados Unidos	19.8	22.7	2.9	14.6	26,457.8	33,293.0
Finlandia	35.1	34.9	-0.2	-0.6	20,270.4	23,792.1
Francia	24.0	29.0	5.0	20.8	20,023.3	22,357.7
Grecia	20.5	26.4	5.9	28.8	11,889.6	14,614.0
Holanda	26.9	25.3	-1.6	-5.9	19,480.4	24,312.8
Hungría	ND	27.6	ND	ND	9,602.6	10,439.2
Irlanda	28.5	26.8	-1.7	-6.0	14,157.7	26,380.6
Islandia	30.2	34.4	4.2	13.9	21,051.4	24,777.0
Italia	26.1	30.0	3.9	14.9	19,307.8	21,780.2
Japón	21.4	17.2	-4.2	-19.6	22,220.2	24,675.3
Luxemburgo	29.8	31.0	1.2	4.0	26,891.3	43,989.4
México	15.2	15.4	0.2	1.4	7,333.8	8,762.3
Noruega	30.8	31.2	0.4	1.3	20,445.9	27,060.4
Nueva Zelanda	37.6	35.1	-2.5	-6.6	16,168.6	18,815.7
Polonia	ND	24.0	ND	ND	6,601.0	9,217.0
Portugal	21.3	25.6	4.3	20.2	12,306.8	15,923.4
Reino Unido	30.7	31.2	0.5	1.6	18,322.8	22,189.7
Rep. Checa	ND	22.1	ND	ND	13,586.4	13,666.0
Rep. Eslovaca	ND	21.0	ND	ND	11,982.4	11,409.9
Suecia	39.0	39.0	0.0	0.0	20,786.8	23,635.1
Suiza	20.6	23.7	3.1	15.0	26,130.8	26,413.7
Turquía	16.1	27.7	11.6	72.0	5,740.0	6,832.1
Promedio OCDE	26.8	27.9	1.7	8.5	17,291.3	21,254.8
Desv. Estándar	7.3	6.4	3.2	16.7	5,833.8	7,852.9

a/ Incluye todos los pagos de carácter obligatorio que se realizan al Gobierno General, excluyendo contribuciones a la Seguridad Social.

b/ Dólares de 1996, ajustados por poder de compra.

ND: No disponible.

Fuente: "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002). Cuadro 4 (Pág. 75). El PIB per Cápita se obtuvo de Penn World Tables (Versión 6.1, disponible en <http://pwt.econ.upenn.edu>). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx). **Nota:** Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

De acuerdo a los datos expresados en la tabla 3.2; podemos observar las cargas fiscales obligatorias en relación con el PIB, teniendo un Dinamarca, que es el país que tiene una mayor carga fiscal, con 46.5 puntos, y forma el 26,608.3 de su PIB en el año 2000.

En la gráfica anterior se pueden observar los países miembros de la OCDE y % del PIB que recae la Carga Fiscal, entre los datos más importantes, tenemos a Dinamarca, con un 45% y 46% de los años en cuestión, y México, es la otra cara de la moneda, teniendo un puntaje de 15% en los dos años estudiados, pero Turquía, tiene promedios más altos que nuestro país y su recaudación es menor, teniendo el 16 y 27% respectivamente.

3.3. Carga Fiscal Total: Desglose para México

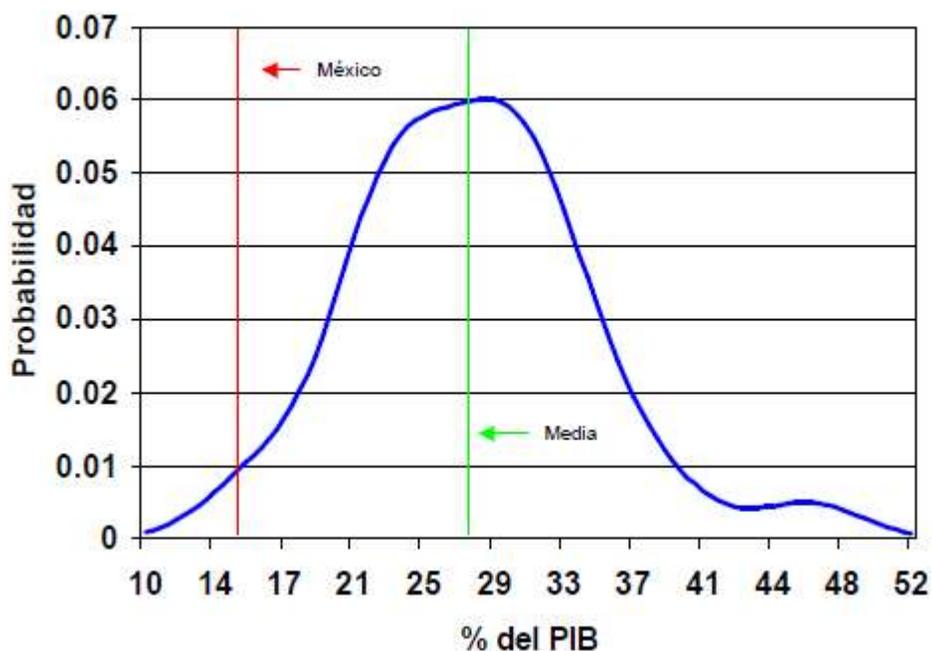
Carga Fiscal Total: Desglose para México

Concepto	% del PIB	
	1990	2000
Ingresos Tributarios No Petroleros del Gobierno Federal	10.0	9.4
ISR	4.5	4.7
IVA	3.6	3.5
IEPS No Petrolífero	0.8	0.3
Importaciones	0.9	0.6
Otras	0.3	0.4
Ingresos Petroleros del Gobierno Federal	4.2	4.8
IEPS Petrolífero	0.7	1.2
Derechos por Hidrocarburos	3.5	3.6
Derechos No Petroleros	0.5	0.3
Aprov. por Rendimientos Excedentes de Pemex	0.0	0.4
Impuesto Estatal a la Nómina	0.1	0.2
Impuesto Predial	0.3	0.3
Otros impuestos estatales y locales	0.1	0.1
TOTAL	15.2	15.4

Fuentes: "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP, y "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002).

Por otro lado la tabla 3.3 muestra una metodología seguida por la OCDE, donde la Carga Fiscal Total de México se integra por los Ingresos Tributarios Totales, tanto Federales como Estatales y Locales, los Derechos Totales (tanto Petroleros como No Petroleros) y el Aprovechamiento por Rendimientos Excedentes de Pemex. La suma de los componentes puede variar del total debido al redondeo de las cifras. Por lo mismo y debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros.

3.4. Distribución de la Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000



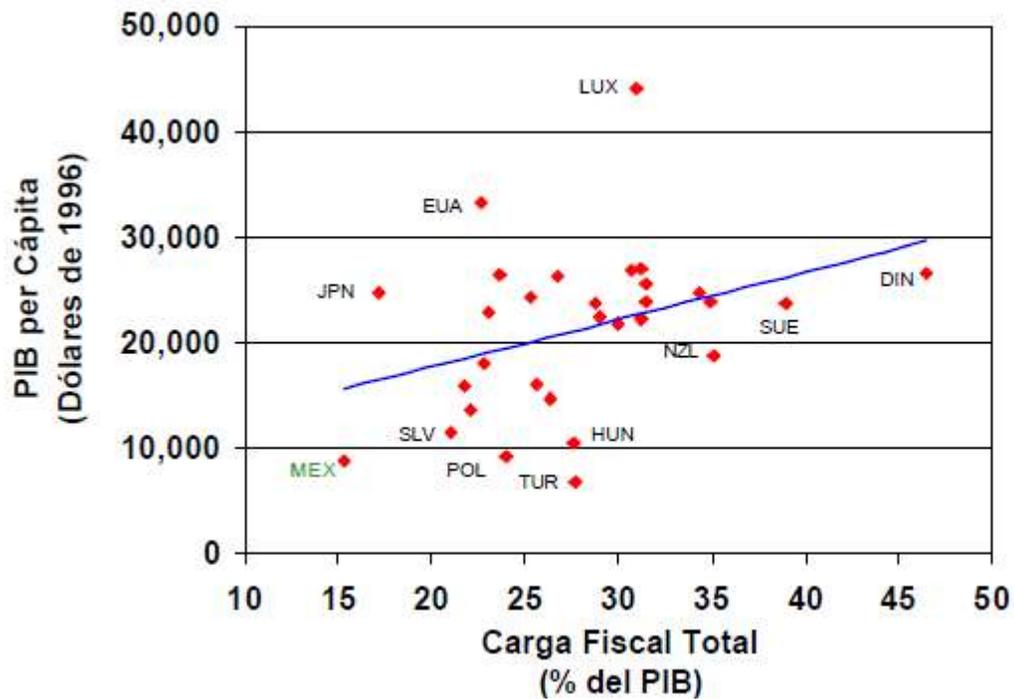
Fuente: “Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública”, SHCP, y “Revenue Statistics 1965-2001”, OCDE (2002).

En esta gráfica, tenemos la media de recaudación de la OCDE, en ella podemos ver que esta cantidad en la de 52 puntos, en la curva que da la media México solo alcanza la cantidad de 15 puntos del PIB.

Ahora bien, los datos de la gráfica 3.4, son contundentes debido a la lejanía de la media respecto a la distribución de la carga fiscal de la OCDE al quedar en 15 puntos del PIB, siendo la media 29 puntos. Con la misma tendencia, la gráfica 3.5 el PIB per capital en comparación con la carga fiscal, en esta tabla vemos a un Luxemburgo que está en la parte de arriba, superando la media y con 30 puntos de la carga fiscal, también podemos observar a Turquía, que teniendo las tasas de impuestos más elevadas no llega ni a la media en promedio de la OCDE.

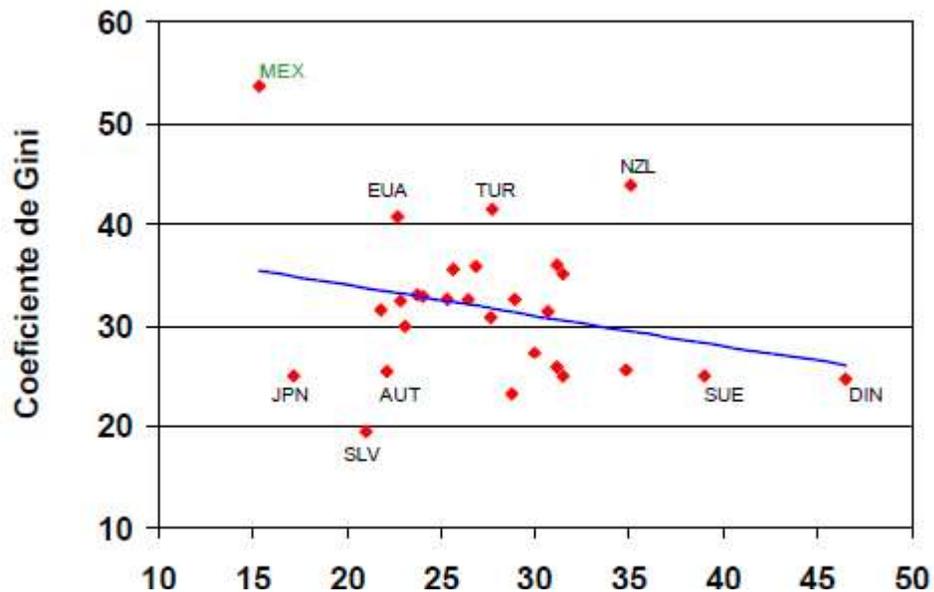
En el caso de México, este tiene el 16% en la carga fiscal, pero se encuentra por debajo de la media, y el de Dinamarca, teniendo un porcentaje de 45 de la carga fiscal total, casi llega a la media. Comparando a estos dos países, México solo tiene la tercera parte de la carga fiscal, pero también recauda solo una tercera parte

3.5. Producto Interno Bruto per Cápita y Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000



Fuente: Lámina 10, PIB per Cápita y Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000.

3.6. Coeficiente de Gini y Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000



Nota: El Coeficiente de Gini es una medida de desigualdad. Toma un valor igual a cero con máxima igualdad y un valor igual a 100 con máxima desigualdad. Se construye a partir de la diferencia entre la participación de un segmento de la población en el ingreso y la participación en la población total. Véase la nota metodológica en el Apéndice.

Fuentes: La Carga Fiscal Total (% del PIB) en el año 2000 proviene de la Lámina 10. El Coeficiente de Gini fue tomado de "World Development Report 2000/2001", Banco Mundial (2001), Cuadro 5 (Págs. 282 y 283). Dicho coeficiente es reportado por el Banco Mundial para diferentes años: 1987: Austria e Irlanda; 1990: España; 1991: Finlandia, Nueva Zelanda y Reino Unido; 1992: Bélgica, Dinamarca, Rep. Eslovaca, Suecia y Suiza; 1993: Corea Grecia y Japón; 1994: Alemania, Australia, Canadá, Holanda y Turquía; 1994-1995: Portugal; 1995: Francia, Italia, México y Noruega; 1996: Hungría, Polonia y Rep. Checa; y finalmente, 1997: Estados Unidos. Los años varían de país a país puesto que dependen de las fechas de levantamiento de encuestas de ingresos y/o gastos de las familias, las cuales difieren y no suelen hacerse con frecuencia anual.

La grafica 3.6 pone en evidencia; totalmente la recolección fiscal de México, teniendo la peor diferencia entre lo que se debió recolectar y lo realmente recolectado, y también observamos que Dinamarca es de los países más constantes, teniendo en cuenta que esta por encima de la media, pero solo por muy poco. Pero nuestro país, ha quedado solo, sin ninguno de los países que lo acompañaban en las otras graficas con poca recaudación, por lo tanto puedo decir que México tiene un poco recaudación, con un amplio campo de recaudación. Teniendo en cuenta que el Salvador es un país muy pequeño, y su recaudación es la mejor de Latinoamérica, ya que su diferencia es menor al 20%.

3.7. Carga Fiscal Total en América Latina

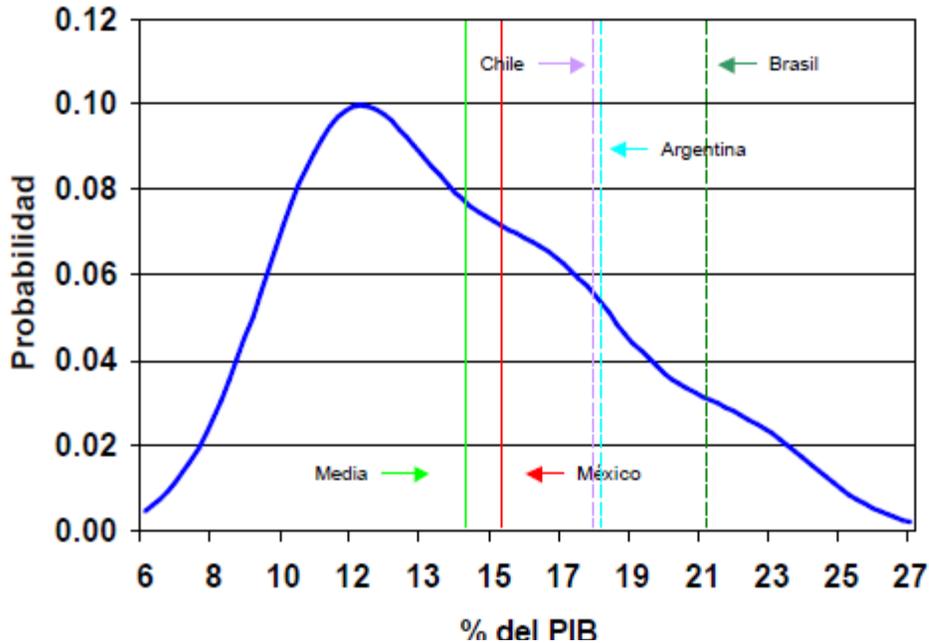
Países Latinoamericanos	Carga Fiscal Total ^a (% del PIB)	
	1992	2000 ^b
Argentina	14.0	18.1
Bolivia	10.8	16.2
Brasil	17.8	21.2
Chile	18.6	17.9
Colombia	12.2	10.6
Costa Rica	12.0	12.1
Ecuador	15.6	13.9
El Salvador	9.9	10.9
Guatemala	8.4	10.2
México	15.2	15.4
Nicaragua	22.7	22.7
Panamá	13.1	11.8
Paraguay	10.1	9.9
Perú	12.4	12.3
Uruguay	17.3	16.7
Venezuela	13.2	12.8
Promedio	13.9	14.5
Desv. Estándar	3.7	3.9

a/ Incluye todos los pagos de carácter obligatorio que se realizan al Gobierno General, excluyendo las contribuciones a la Seguridad Social.

b/ Las cifras para Brasil corresponden a 1998, para Colombia a 1999 y para Ecuador a 1994.

Fuentes: Las cifras de los Ingresos Tributarios Totales provienen de “Government Financial Statistics Yearbook”, FMI (2002) y se obtienen de agregar los valores del Cuadro A, Serie IV. Tax Revenue, a los valores del Cuadro St., Serie IV. State Tax Revenue, y del Cuadro L, Serie IV. Local Tax Revenue, substrayendo aquéllos del Cuadro A, Serie 2. Social Security Contributions.

3.8. Distribución de la Carga Fiscal Total en América Latina, 2000

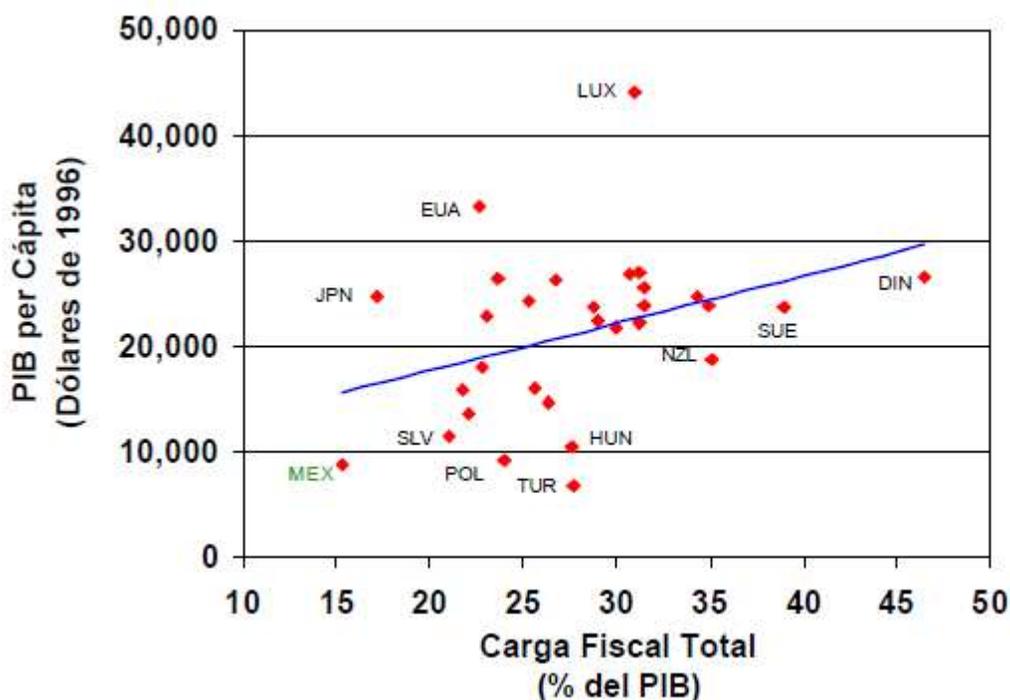


Fuente: Lámina 15, Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000. Véase la nota metodológica en el Apéndice.

Las cifras del Producto Interno Bruto provienen de “International Financial Statistics”, FMI (2002), Serie ####99B..ZF., (donde ### es el código de cada país; por ejemplo, para Brasil, ### es igual a 223) que contiene el PIB a precios corrientes. Los datos de México provienen de “Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública” de la SHCP (www.shcp.gob.mx) y el PIB corresponde al publicado por el INEGI en www.inegi.gob.mx.

Los valores reportados pueden diferir de los de otras graficas debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras

3.9. Producto Interno Bruto per Cápita y Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000



Fuente: Lámina 10, PIB per Cápita y Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000.

3.10. Carga Fiscal Total en América Latina

Países Latinoamericanos	Carga Fiscal Total ^{a/} (% del PIB)	
	1992	2000 ^{b/}
Argentina	14.0	18.1
Bolivia	10.8	16.2
Brasil	17.8	21.2
Chile	18.6	17.9
Colombia	12.2	10.6
Costa Rica	12.0	12.1
Ecuador	15.8	13.9
El Salvador	9.9	10.9
Guatemala	8.4	10.2
México	15.2	15.4
Nicaragua	22.7	22.7
Panamá	13.1	11.8
Paraguay	10.1	9.9
Perú	12.4	12.3
Uruguay	17.3	16.7
Venezuela	13.2	12.8
Promedio	13.9	14.5
Desv. Estándar	3.7	3.9

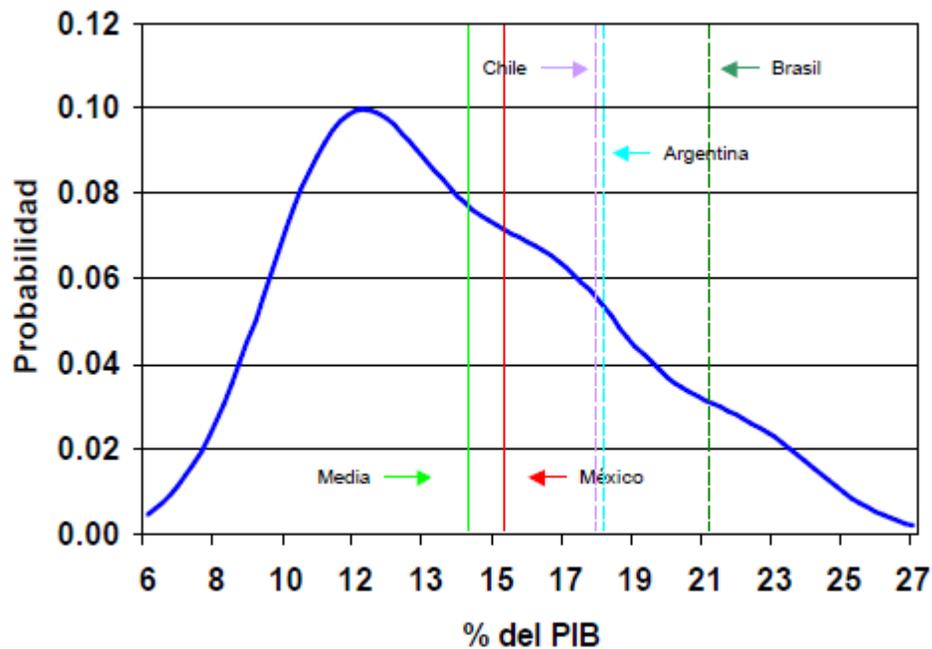
a/ Incluye todos los pagos de carácter obligatorio que se realizan al Gobierno General, excluyendo las contribuciones a la Seguridad Social.

b/ Las cifras para Brasil corresponden a 1998, para Colombia a 1999 y para Ecuador a 1994.

Fuentes: Las cifras de los Ingresos Tributarios Totales provienen de "Government Financial Statistics Yearbook", FMI (2002) y se obtienen de agregar los valores del Cuadro A, Serie IV. Tax Revenue, a los valores del Cuadro St., Serie IV. State Tax Revenue, y del Cuadro L, Serie IV. Local Tax Revenue, substrayendo aquéllos del Cuadro A, Serie 2. Social Security Contributions.

Las cifras del Producto Interno Bruto provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002), Serie ###99B..ZF., (donde ### es el código de cada país; por ejemplo, para Brasil, ### es igual a 223) que contiene el PIB a precios corrientes. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP. (www.shcp.gob.mx) y el PIB corresponde al publicado por el INEGI en www.inegi.gob.mx.

3.11. Distribución de la Carga Fiscal Total en América Latina, 2000



Fuente: Lámina 15, Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000. Véase la nota metodológica en el Apéndice

Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

En la gráfica 3.10 podemos observar la comparación que ya vimos con los, en el tenemos a un Ecuador con porcentajes muy parecidos a los de México, y Paraguay tiene porcentajes menores a México. Y Nicaragua es el que tiene el porcentaje mayor en Latinoamérica, teniendo 22 puntos.

En la gráfica podemos ver que México supera por poco la media, podemos ver a un Brasil que tiene el porcentaje mayor, con los impuestos más elevados. Y a un Argentina con un promedio de parecido al de México pero con un poco de mayor recaudación.

3.12. Impuesto Sobre la Renta en la OCDE

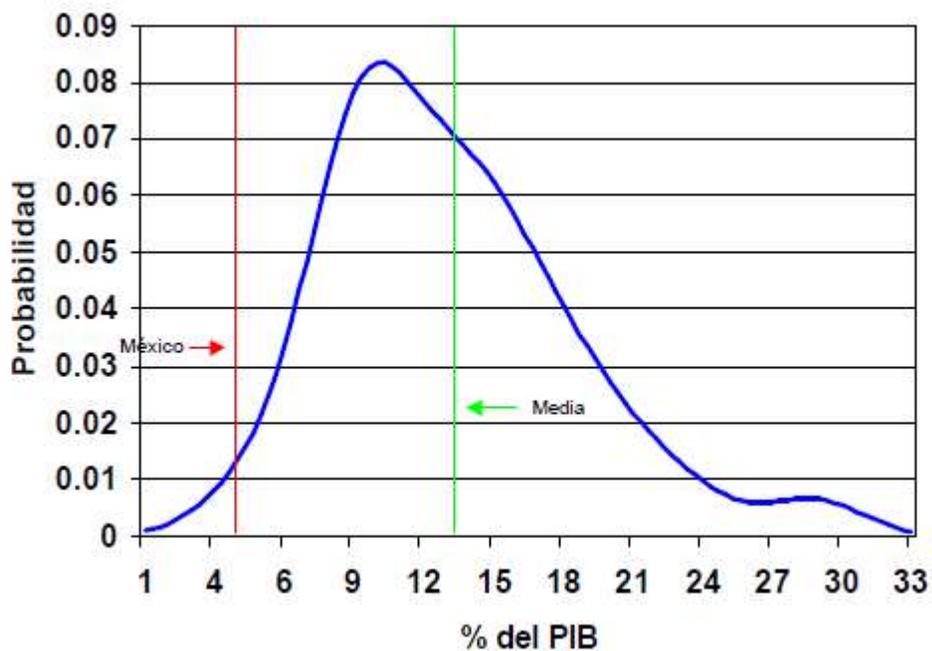
Países de la OCDE	Recaudación por Impuestos al Ingreso (% del PIB)					
	1990			2000		
	Impuestos al Ingreso Empresarial	Impuestos al Ingreso Personal	Total Impuestos al Ingreso ^{a/}	Impuestos al Ingreso Empresarial	Impuestos al Ingreso Personal	Total Impuestos al Ingreso ^{a/}
Alemania	1.7	9.8	11.6	1.8	9.6	11.4
Australia	4.1	12.6	16.7	6.5	11.6	18.0
Austria	1.4	8.5	10.3	2.1	9.6	12.4
Bélgica	2.4	13.9	16.3	3.7	14.1	17.9
Canadá	2.5	14.7	17.4	4.0	13.2	17.5
Corea	2.7	3.5	6.2	3.7	3.8	7.5
Dinamarca	1.5	24.8	27.6	2.4	25.7	28.7
España	2.9	7.2	10.2	3.0	6.6	9.8
Estados Unidos	2.1	10.1	12.1	2.5	12.6	15.1
Finlandia	2.1	17.2	19.4	5.5	14.4	20.0
Francia	2.3	5.1	7.4	3.2	8.2	11.3
Grecia	1.6	4.1	5.8	4.4	5.1	10.5
Holanda	3.2	10.6	13.8	4.2	6.2	10.4
Hungría	ND	ND	ND	2.2	7.3	9.5
Irlanda	1.7	10.7	12.3	3.8	9.6	13.3
Islandia	0.9	8.3	9.2	1.2	12.8	14.9
Italia	3.9	10.2	14.2	3.2	10.8	13.9
Japón	6.5	8.1	14.6	3.8	5.6	9.2
Luxemburgo	6.4	9.6	16.0	7.4	7.6	15.0
México	ND	ND	4.5	ND	ND	4.7
Noruega	3.8	10.9	14.7	6.1	10.3	16.4
Nueva Zelanda	2.4	17.4	21.7	4.1	15.0	20.8
Polonia	ND	ND	ND	2.4	7.9	10.2
Portugal	2.3	4.6	7.5	4.2	6.0	10.3
Reino Unido	4.1	10.0	14.1	3.7	10.9	14.6
Rep. Checa	ND	ND	ND	3.9	5.0	8.9
Rep. Eslovaca	ND	ND	ND	3.0	3.6	7.6
Suecia	1.7	20.6	22.3	4.1	19.3	23.4
Suiza	2.1	10.4	12.5	2.8	10.9	13.8
Turquía	1.3	5.4	6.7	2.3	7.2	9.5
Promedio OCDE	2.7	10.7	13.3	3.6	10.0	13.6
Desv. Estándar	1.4	5.2	5.6	1.4	4.8	5.2

a/ En la columna del total se incluyen otros rubros que no se asignan a los componentes. Estos rubros varían de país a país: impuestos por intereses en Austria y Nueva Zelanda, impuestos a los dividendos en Hungría y Nueva Zelanda, a no residentes en Canadá, devoluciones en Italia, impuestos especiales y/o extraordinarios en Grecia y Corea, multas en Portugal, impuestos locales en España, etc.

ND: No disponible.

Fuentes: Las cifras de Recaudación como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 8, Serie 1000 (Pág. 77), Cuadro 10, Serie 1100 (Pág. 78) y Cuadro 12, Serie 1200 (Pág. 79). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx).

3.13. Distribución de la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta en la OCDE, 2000



Fuente: Lámina 19, Recaudación por Impuestos al Ingreso (% del PIB) 2000.
Véase la nota metodológica en el Apéndice

En la gráfica 3.12. Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras. Mexica en esta grafica no dispone de datos, pero si se está cobrando un similar del impuesto.

3.14. Impuestos Generales al Consumo en la OCDE

Países de la OCDE	Recaudación por Impuestos Generales al Consumo * (% del PIB)	
	1990	2000
Alemania	5.9	7.0
Australia	2.4	3.9
Austria	8.4	8.3
Bélgica	7.1	7.4
Canadá	5.1	5.2
Corea	3.9	4.4
Dinamarca	9.8	9.5
España	5.3	6.2
Estados Unidos	2.1	2.2
Finlandia	9.2	8.5
Francia	8.1	7.7
Grecia	7.8	8.6
Holanda	7.1	7.2
Hungría	ND	10.2
Irlanda	6.9	6.7
Islandia	10.1	11.0
Italia	5.7	6.6
Japón	1.3	2.4
Luxemburgo	5.5	6.0
México ^a	3.6	3.5
Noruega	7.8	8.0
Nueva Zelanda	8.4	8.7
Polonia	ND	7.6
Portugal	5.7	8.3
Reino Unido	6.0	6.9
Rep. Checa	ND	7.4
Rep. Eslovaca	ND	8.0
Suecia	8.0	7.2
Suiza	3.1	4.1
Turquía	4.0	7.8
Promedio OCDE	6.1	6.9
Desv. Estándar	2.4	2.1

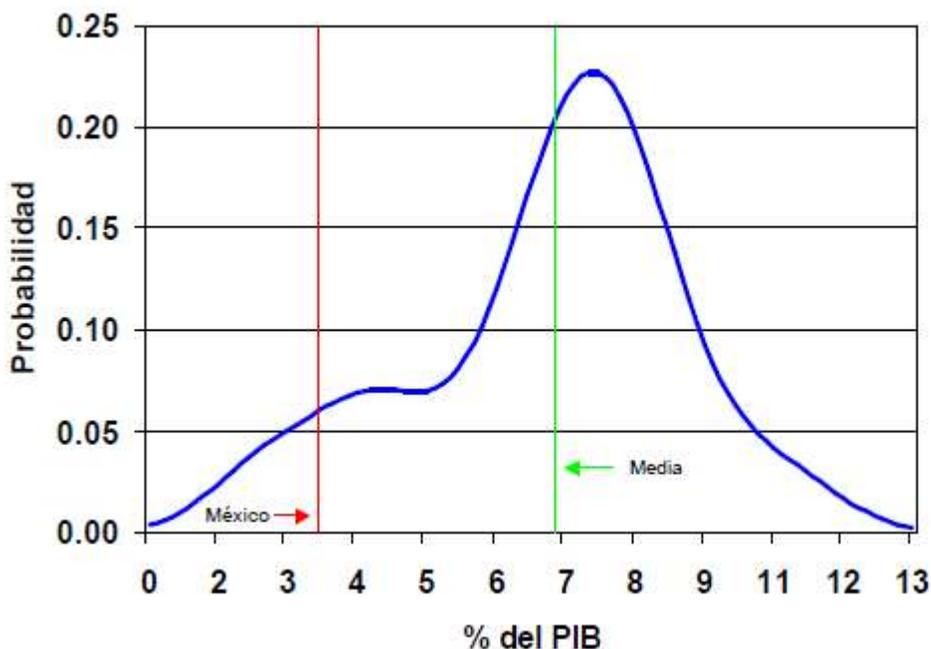
a/ Incluye impuestos al valor agregado o a las ventas, mientras éstos sean de carácter general.

b/ Comprende al Impuesto al Valor Agregado, ya que no hay otros impuestos (locales o federales) sobre las ventas en general.

ND: No disponible.

Fuentes: Las cifras de Impuestos como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 28, Serie 5100 (Pág. 87). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx).

3.15. Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales al Consumo en la OCDE, 2000



Fuente: Lámina 21, Recaudación por Impuestos Generales al Consumo (% del PIB) 2000. Véase la nota metodológica en el Apéndice.

Esta grafica nos da uno de los impuestos más importantes del país, como lo es el IVA, formado el 3% del PIB, que es la mitad del promedio del PIB de la OCDE, Suiza tiene un promedio parecido al de México, pero para Islandia es el 10% del PIB, el cambio más notable es el de Hungría teniendo en el año 1999 una nula disponibilidad de la información y en el año 2000 tiene una dependencia del PIB del 10%. Y el que depende en una menor medida de este impuesto es EE UU CON EL 2%.

En México no se llega a la media en base a este consumo, solo tiene la mitad del promedio de la OCDE, y para este caso Dinamarca, sigue pasando la media, por su constancia en la recolección de impuestos.

3.16. Impuestos Generales al Consumo en América Latina

Países Latinoamericanos	Recaudación por Impuestos Generales al Consumo ^a (% del PIB)	
	1992 ^b	2000 ^c
Argentina	3.3	4.5
Bolivia	4.7	6.4
Brasil	7.9	9.2
Chile	9.0	8.7
Colombia	4.1	4.4
Costa Rica	4.4	4.5
Ecuador	3.1	3.3
El Salvador	3.9	6.1
Guatemala	2.6	4.7
México	2.7	3.5
Nicaragua	4.7	9.7
Panamá	1.8	1.9
Paraguay	1.9	4.3
Perú	3.8	6.4
Uruguay	6.0	6.2
Venezuela	0.6	4.0
Promedio	4.0	5.5
Desv. Estándar	2.2	2.2

a/ Incluye impuestos al valor agregado o a las ventas, mientras éstos sean de carácter general.

b/ Las cifras para Ecuador y para Panamá corresponden a 1994, y para Venezuela a 1993.

c/ Las cifras para Brasil corresponden a 1998 y para Colombia a 1999.

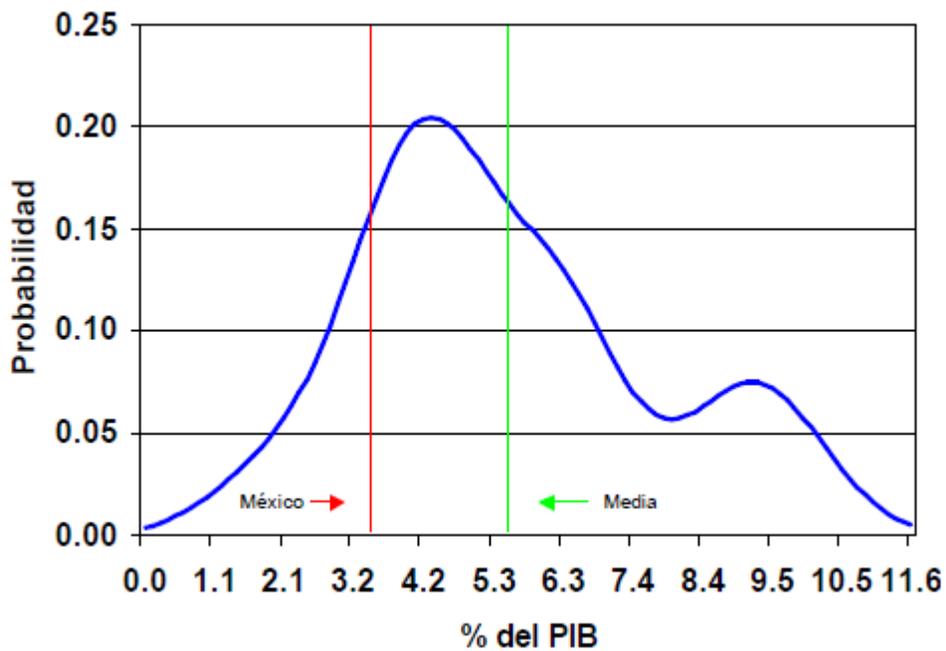
Fuentes: Las cifras de recaudación fueron tomadas de "Government Financial Statistics Yearbook", FMI (2002), y se obtienen sumando los valores del Cuadro A, Serie 5.1. Gen. Sales, Turnover or V.A.T. con los valores del Cuadro St., Serie 5. Dom. Taxes on Good & Serv. y aquéllos del Cuadro L, Serie 5. Dom. Taxes on Good & Serv.

Los datos de recaudación para México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx). Las cifras del Producto Interno Bruto provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002), Serie ###99B...ZF... (Donde ### es el código de cada país) que contiene el PIB a precios corrientes, excepto para México donde el PIB corresponde al publicado por el INEGI (www.inegi.gob.mx).

Nota: Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

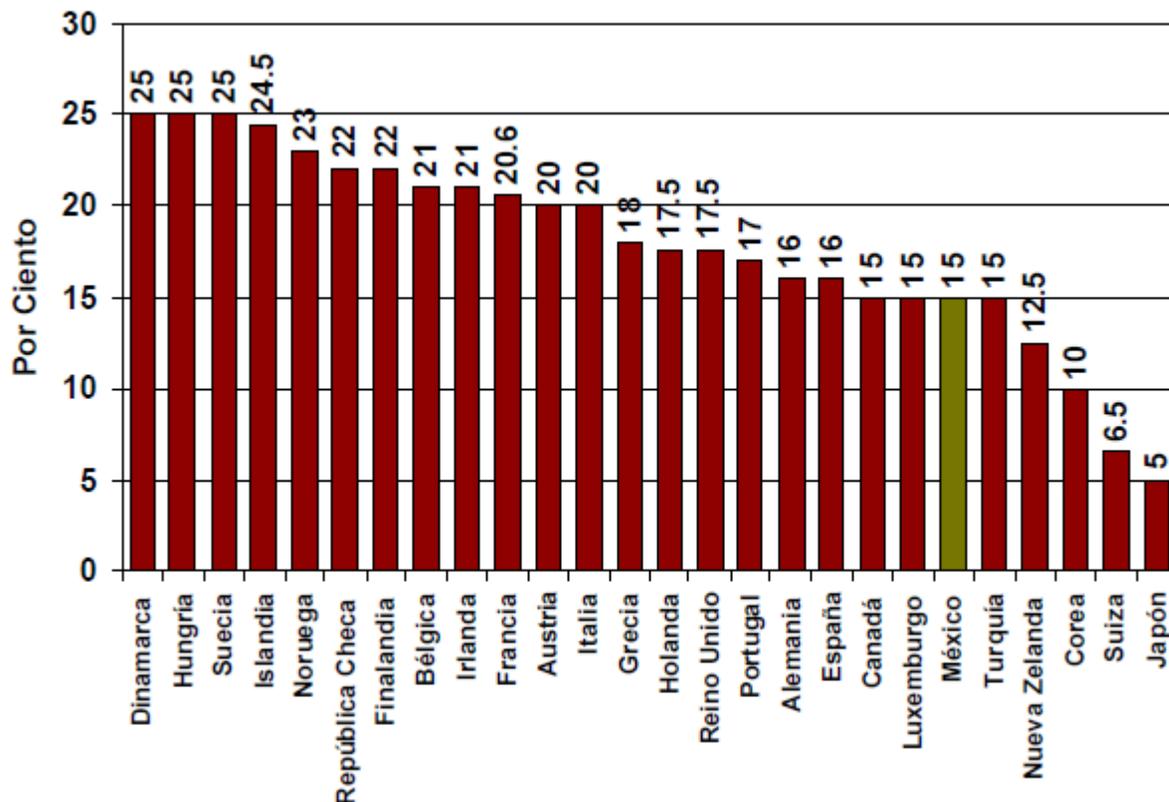
En la gráfica 3.16 muestra el panorama del Impuesto al Consumo en Latinoamérica, este impuesto es muy parejo entre todos los países, solo Chile y Brasil se desvían más que los demás países teniendo un 9% en promedio. Uno de los cambios más importantes que hubo en el registro fue Nicaragua teniendo un aumento de 5 puntos, y Panamá es el país con una menor influencia de este impuesto con el 1.9% de este impuesto.

3.17. Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales al Consumo en América Latina, 2000



Fuente: Lámina 23, Recaudación por Impuestos Generales al Consumo (% del PIB) 2000. Véase la nota metodológica en el Apéndice.

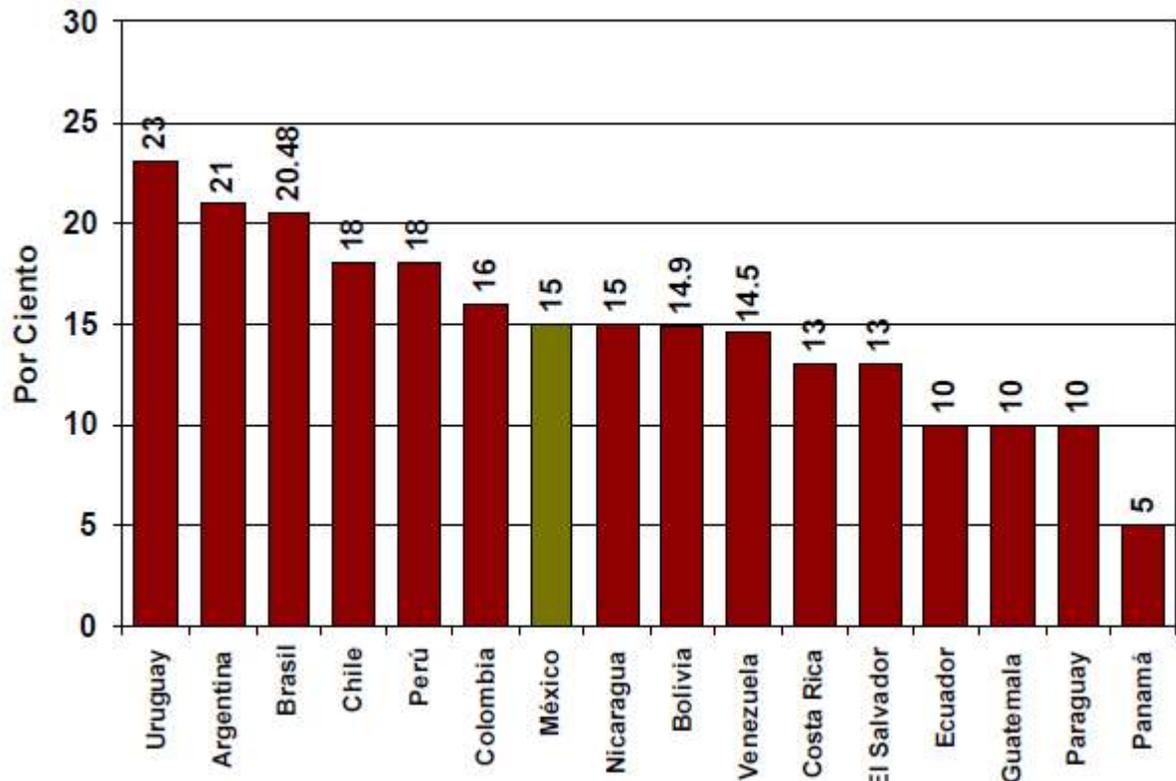
3.18. Comparación Internacional de las Tasas Generales del IVA en la OCDE, 1998



Fuente: "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadro 3.5 (Pág. 19).

Esta tabla vemos tenemos que México tiene una tasa de IVA muy semejante a la de varios países miembros de la OCDE, lo cual nos da una parámetro de comparación con estos países, por ejemplo, España que tiene una tasa del 15% de este impuesto, tiene una recaudación del 5%, mientras que México solo tiene el 3%, y recaigo con el ejemplo de Dinamarca, que tiene un impuesto elevado en 10 puntos y sigue recaudando por encima de la media.

3.19. Comparación Internacional de las Tasas Generales del IVA en América Latina, 2000



a/ Brasil corresponde a 1998, Colombia a 1999, Ecuador y Panamá a 1994.

Fuente: Las tasas del IVA provienen de: la página electrónica del Centro Interamericano de Administración Tributaria, Sección: Documentación, Descriptivo de los Sistemas Tributarios (disponible en www.ciat.org/docu/sist.asp); "The Modern VAT", Cuadro 1.3, autores: Ebrill, L., M. Keen, J.P. Bodin y V. Summers, FMI (2001); y finalmente, "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities", Cuadro 5, autores: Stotsky, J. A. Wolde Mariam (IMF. Working Paper, WP/02/227).

En Latinoamérica, el punto de comparación es con Nicaragua, que tiene el mismo valor del impuesto que nuestro país, la diferencia entre estos países, es que la recaudación para Nicaragua tuvo un incremento muy por encima de la media teniendo para el año 2000 el 9% de la recaudación y, México solo tuvo un aumento de un punto. Panamá es el país que tiene un impuesto solo del 5% y concuerda con ser el país con menos recaudación en este rubro.

3.20. Impuesto al Valor Agregado: Tasas y Exenciones, 1998

País	Tasa general	Exenciones	Tasa cero	Tasa(s) preferencial(es)	Recaudación (% del PIB)
México	15%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguros de vida y agrícolas Renta de inmuebles no comerciales Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Libros y revistas Divisas y metales Derechos de autor Transporte terrestre de pasajeros Agricultura Silvicultura Pesca	Exportaciones Animales no procesados Vegetales no procesados Medicinas Leche Agua y hielo Alimentos (salvo salmón y caviar) Alquileres agrícolas Embarcaciones de pesca Servicios agrícolas y pesqueros Alfileres de oro y joyería	Ventas fronterizas (10%)	3.1
Dinamarca	25%	Comercio Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Transporte de pasajeros Servicios funerarios Agente de viajes	Exportaciones Periódicos		3.9
República Checa	12%	Comercio Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Terrenos y edificios residenciales Radio y Televisión Públicas Clientes de empresas	Exportaciones	Alimentos Productos agrícolas Calefacción Transporte personal Medicinas Arte Servicios culturales Lavandería Libros y periódicos Equipo para discapacitados La mayoría de los servicios (5%)	6.5

Fuente: "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadros 3.5, 3.7 y 3.8 (Págs. 19, 23-29) y "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 4 (Pág. 75).

País	Tasa original	Exenciones	Tasa cero	Tasa(s) preferencial(es)	Recaudación (% del PIB)
Finlandia	22%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Servicios de actuación Derechos de autor artísticos Artes visuales vendidos por el artista Algunas transacciones de viviendas Cementerios públicos Bañes naturales recitables por cuenta propia	Exportaciones Suscripción a revistas y periódicos Embarcaciones y transporte internacional	Alimentos Bebidas no alcohólicas Alimento para animales Medicinas Libros Transporte de pasajeros Hospedaje Licencia de televisión Eventos culturales y deportivos Cine Uso de instalaciones deportivas (8%, 17%)	8.5
Francia	20.6%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos	Exportaciones	Medicinas Equipo para discapacitados Libros y periódicos Hoteles Entretimiento Derechos de autor Museos Transporte Hospedaje Agricultura Servicios de alimentos Agua (2.1%, 5.5%)	7.9
Portugal	17%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Agricultura	Exportaciones	Alimentos Necesidades básicas Medicinas Libros y revistas Electricidad Agua Servicios de hospedaje Transporte de pasajeros Eventos deportivos (5%, 12%)	7.8

Fuente: "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadros 3.5, 3.7 y 3.8 (Págs. 19, 23-29) y "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 4 (Pág. 75).

País	Tasa general	Exenciones	Tasa cero	Tasa(s) preferencial(es)	Recaudación (% del PIB)
España	16%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Algunos servicios culturales Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Derechos de autor artísticos	Exportaciones	Libros Alimentos Hoteles Restaurantes Medicinas Transporte Servicios funerarios Agricultura BIMcultura Algunos eventos culturales Servicios de limpieza y mantenimiento (4%, 7%)	5.6
Turquía	15%	Correo Servicios médicos (excepto hospitales) Actividades caritativas Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Distribución y reparación de barcos Vehículos para negocios Servicios sociales Aguas de uso público	Exportaciones	Productos agrícolas Autos usados Libros y revistas Alimentos básicos Gas natural Educación Cine y teatro (1%, 8%)	8.6
Canadá	15% ^{a/}	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles no comerciales Servicios financieros Terrenos y edificios no comerciales Algunos eventos para recaudar fondos Guarderías Ayuda legal Pesajes Servicios municipales	Exportaciones Medicinas Servicios financieros para no residentes Alimentos básicos Algunos productos agrícolas Algunos productos pesqueros Equipo médico Transportación internacional Agricultura Metales preciosos		5.1

a/ A julio de 2002, 15% en las provincias que han armonizado con la Federación (New Brunswick, Newfoundland & Labrador y Nova Scotia) y 7% en las provincias que no han armonizado (Alberta, British Columbia, Manitoba, Northwest Territories, Nunavut, Ontario, Prince Edward Island, Quebec, Saskatchewan y Yukon Territory).

Fuente: "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadros 3.5, 3.7 y 3.8 (Págs. 19, 23-29) y "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 4 (Pág. 75).

País	Tasa general	Exenciones	Tasa cero	Tasa(s) preferencial(es)	Recaudación (% del PIB)
Nueva Zelanda	12.5%	Donaciones incondicionales Seguro y reaseguro de vida Hospedaje residencial Servicios financieros Terrenos y edificios residenciales Metales preciosos	Exportaciones Venta de negocios Refinación de metales preciosos Impuesto local al petróleo	Renta comercial de largo plazo Algunos servicios (7.5%)	3.1
Corea	10%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles no comerciales Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Algunos servicios de transporte público Algunos servicios profesionales Acoples minerales utilizados en agricultura y pesca	Exportaciones Servicios provistos en el extranjero Servicios provistos por barcos y naves en tráfico internacional Cierta maquinaria y materiales para agricultura Pesca SIMcultura Cierta equipo para discapacitados		3.5
Japón	5%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles (no comerciales) Servicios financieros Loterías Terrenos residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Servicios de bienestar social	Exportaciones		2.5

Fuente: "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadros 3.5, 3.7 y 3.8 (Págs. 19, 23-29) y "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 4 (Pág. 75).

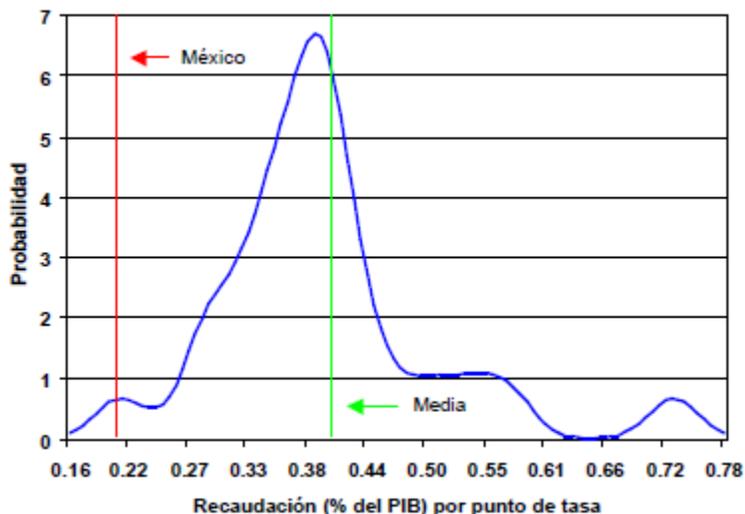
3.21. Productividad del Impuesto al Valor Agregado en la OCDE, 1998

Pais	Productividad del IVA ^{a/} (Recaudación (% del PIB) por punto de tasa)
Alemania	0.41
Austria	0.42
Bélgica	0.33
Corea	0.35
Dinamarca	0.40
España	0.35
Finlandia	0.39
Francia	0.38
Grecia	0.43
Holanda	0.39
Hungría	0.36
Irlanda	0.33
Islandia	0.40
Italia	0.30
Japón	0.50
Luxemburgo	0.37
México	0.21
Noruega	0.40
Nueva Zelanda	0.73
Portugal	0.46
Reino Unido	0.39
Rep. Checa	0.30
Suecia	0.28
Suiza	0.54
Turquía	0.57
Promedio OCDE	0.40
Desv. Estándar	0.10

a/ La productividad del IVA es la recaudación como porcentaje del PIB entre la tasa general del impuesto.

Fuente : Las cifras de recaudación como porcentaje del PIB provienen de “Revenue Statistics 1965-2001”, OCDE (2002), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. Los datos de la tasa general de impuesto se obtuvieron de “Consumption Tax Trends”, OCDE (1999), Cuadro 3.5 (Pág. 19). Los datos de México provienen de “Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública” de la SHCP (www.shcp.gob.mx).

3.22. Recaudación (% del PIB) por punto de tasa



En las gráficas 3.21 y 3.22 nos muestra la productividad en la recaudación del IVA en la OCDE, se logra observar que nuestro país no está recaudando ni la mitad de su potencial, recaudando solo el 21% del impuesto total en México, esta recaudando solo la mitad del promedio recaudado en la OCDE, teniendo la menor recaudación de la OCDE, Nueva Zelanda, está recaudando un 73% de su potencial.

3.23. Productividad del Impuesto al Valor Agregado en América Latina, 2000

Países Latinoamericanos	Productividad del IVA ^{a/ b/} (Recaudación por punto de tasa)
Argentina	0.21
Bolivia	0.43
Brasil	0.45
Chile	0.48
Colombia	0.28
Costa Rica	0.35
Ecuador	0.33
El Salvador	0.47
Guatemala	0.47
México	0.23
Nicaragua	0.64
Panamá	0.37
Paraguay	0.43
Perú	0.35
Uruguay	0.27
Venezuela	0.27
Promedio	0.38
Desv. Estándar	0.11

a/ La productividad del IVA es la recaudación como porcentaje del PIB entre la tasa general del impuesto.

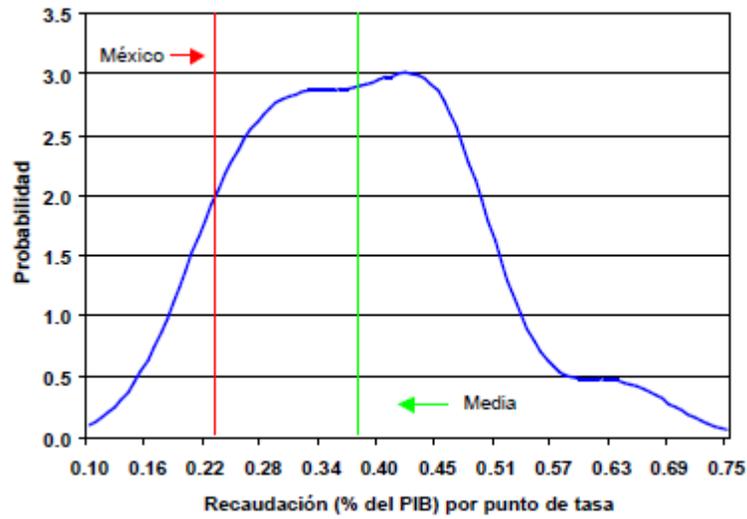
b/ Brasil corresponde a 1998, Colombia a 1999, Ecuador y Panamá a 1994.

Fuente : Las tasas del IVA provienen de: la página electrónica del Centro Interamericano de Administración Tributaria, Sección: Documentación,

Descriptivo de los Sistemas Tributarios (disponible en www.ciat.org/docu/sist.asp); "The Modern VAT", Cuadro 1.3, autores: Ebrill, L., M. Keen, J.P. Bodin y V. Summers, FMI (2001); y finalmente, "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities", Cuadro 5, autores: Stotsky, J. y A. WoldeMariam (IMF. Working Paper, WP/02/227). La recaudación como porcentaje del PIB para 2000 proviene de la Lámina 24.

Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx).

3.24. Recaudación (% del PIB) por punto de tasa



En la gráfica 3.23, nos muestra una gráfica muy similar a la 3.21, teniendo en cuenta que se hace a nivel Latinoamérica, y la situación de México en esta grafica no cambia mucho, teniendo un 23% en esta ocasión, solo estando por encima de Argentina que tiene un 21% de recaudación. Y supera solo por poco la media de recaudación de América Latina.

3.25. Impuestos a Bienes y Servicios Específicos en la OCDE

Países de la OCDE	Recaudación por Impuestos a Bienes y Servicios Específicos ^a (% del PIB)	
	1990	2000
Alemania	3.3	3.3
Australia	4.5	4.4
Austria	3.6	3.4
Bélgica	3.6	3.2
Canadá	3.7	3.0
Corea	5.1	5.1
Dinamarca	5.3	5.5
España	3.5	3.4
Estados Unidos	1.9	1.9
Finlandia	5.2	4.9
Francia	3.8	3.7
Grecia	4.6	4.4
Holanda	3.2	3.7
Hungría	ND	5.4
Irlanda	6.7	4.4
Islandia	5.3	4.6
Italia	4.1	4.2
Japón	2.2	2.1
Luxemburgo	4.5	5.3
México (con petróleo) ^b	6.6	6.3
México (sin petróleo) ^b	2.4	1.5
Noruega	6.4	5.3
Nueva Zelanda	3.4	2.6
Polonia	ND	4.8
Portugal	6.8	5.2
Reino Unido	4.6	4.6
Rep. Checa	ND	4.3
Rep. Eslovaca	ND	4.8
Suecia	4.9	3.6
Suiza	2.2	2.5
Turquía	1.5	5.4
Promedio OCDE ^c	4.3	4.2
Deav. Estándar ^c	1.5	1.1

a/ Incluye impuestos especiales sobre la producción y/o consumo de bienes y servicios específicos, impuestos por aranceles, otros impuestos al comercio exterior, y otras contribuciones por el uso y goce de ciertos bienes.

b/ La cifra con petróleo incluye IEPS Petrolero (0.7% del PIB en 1990 y 1.2% en 2000) y No Petrolero (0.8% y 0.3% respectivamente), Impuestos a las Importaciones (0.9% y 0.6% respectivamente), Derechos Petroleros (3.5% y 3.6% respectivamente) y No Petroleros (0.5% y 0.3% respectivamente), y otros impuestos (0.3% y 0.4% respectivamente), entre los que están el ISAN, ISTUV, etc. La cifra sin petróleo excluye el IEPS Petrolero y los Derechos Petroleros.

c/ Incluyendo a México con petróleo.

ND: No disponible.

Fuente : Las cifras de recaudación como porcentaje del PIB provienen de “Revenue Statistics 1965-2001”, OCDE (2002), Cuadro 30, Serie 5120 (Pág. 88). Los datos de México provienen de “Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública”, SHCP (disponible electrónicamente en www.shcp.gob.mx).

Nota: Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

La grafica 3.25, nos dice que México es un país que depende netamente del ingreso petrolero, con el cual aumente 3 veces su monto, en los noventas, y para el año 2000 es superior en un 400% los ingresos mexicanos considerando el petróleo. Poniéndolo de esta forma, para el año 2000 los ingresos mexicanos sin petróleo son los más bajos, ya que los ingresos petroleros nos han hecho tener un porcentaje de ingresos elevado, teniendo una dependencia mayor del petróleo.

3.26. Estructura de la Carga Fiscal Total en la OCDE, 1990

Países de la OCDE	Recaudación (% del PIB) en 1990					Relaciones	
	Impuestos al Ingreso	Impuestos al Consumo General	Impuestos Específicos	Otros Impuestos ^{a/}	Total	(6)=(1)/(2)	(7)=(3)/(2)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(1)+...+(4)		
Alemania	11.6	5.9	3.3	1.5	22.3	2.0	0.6
Australia	16.7	2.4	4.5	5.7	29.3	7.0	1.9
Austria	10.3	8.4	3.6	4.9	27.2	1.2	0.4
Bélgica	16.3	7.1	3.6	1.8	28.8	2.3	0.5
Canadá	17.4	5.1	3.7	5.4	31.6	3.4	0.7
Corea	6.2	3.9	5.1	2.9	18.1	1.6	1.3
Dinamarca	27.6	9.8	5.3	3.0	45.7	2.8	0.5
España	10.2	5.3	3.5	2.4	21.4	1.9	0.7
Estados Unidos	12.1	2.1	1.9	3.7	19.8	5.8	0.9
Finlandia	19.4	9.2	5.2	1.3	35.1	2.1	0.6
Francia	7.4	8.1	3.8	4.7	24.0	0.9	0.5
Grecia	5.8	7.8	4.6	2.3	20.5	0.7	0.6
Holanda	13.8	7.1	3.2	2.8	26.9	1.9	0.5
Hungría	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Irlanda	12.3	6.9	6.7	2.6	28.5	1.8	1.0
Islandia	9.2	10.1	5.3	5.6	30.2	0.9	0.5
Italia	14.2	5.7	4.1	2.1	26.1	2.5	0.7
Japón	14.6	1.3	2.2	3.3	21.4	11.2	1.7
Luxemburgo	16.0	5.5	4.5	3.8	29.8	2.9	0.8
México	4.5	3.6	6.6	0.5	15.2	1.2	1.8
Noruega	14.7	7.8	6.4	1.9	30.8	1.9	0.8
Nueva Zelanda	21.7	8.4	3.4	4.1	37.6	2.6	0.4
Polonia	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Portugal	7.5	5.7	6.8	1.3	21.3	1.3	1.2
Reino Unido	14.1	6.0	4.6	6.0	30.7	2.4	0.8
Rep. Checa	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Rep. Eslovaca	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Suecia	22.3	8.0	4.9	3.8	39.0	2.8	0.6
Suiza	12.5	3.1	2.2	2.8	20.6	4.0	0.7
Turquía	6.7	4.0	1.5	3.9	16.1	1.7	0.4
Promedio OCDE	13.3	6.1	4.3	3.2	26.8	2.7	0.8
Desv. Estándar	5.6	2.4	1.5	1.5	7.3	2.2	0.4

a/ Incluye impuestos a la nómina, al patrimonio y otros impuestos. En México, este rubro comprende los impuestos estatales a la nómina (0.1% del PIB), el impuesto predial (0.3% del PIB) y otros impuestos y derechos estatales y municipales (0.1% del PIB).

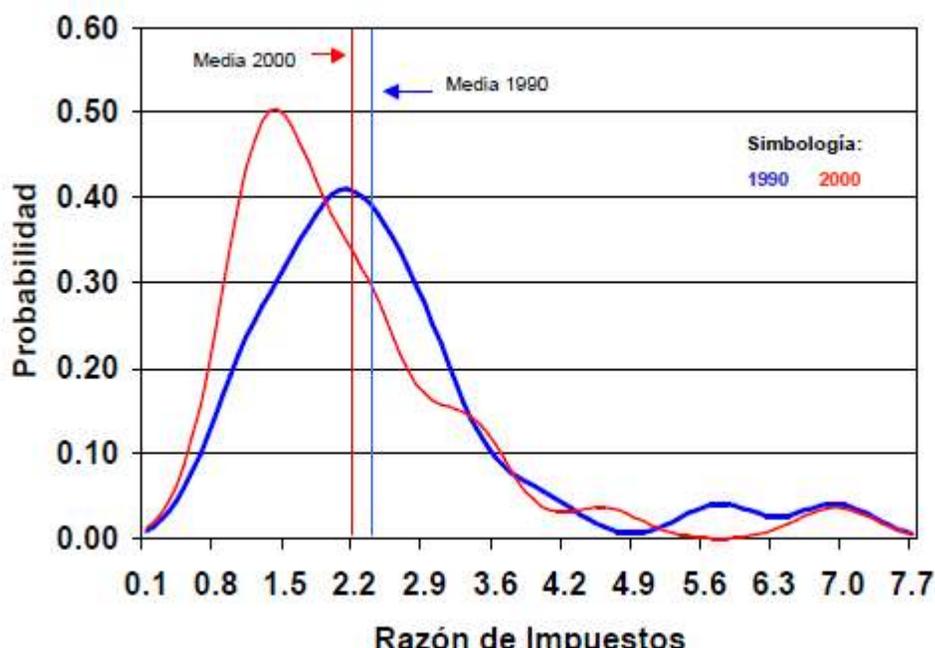
ND: No disponible.

Fuentes: "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 8, Serie 1000 (Pág. 77), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. 87) y Cuadro 30, Serie 5120 (Pág. 88).

Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx).

Nota: Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

3.27. Tendencia Internacional de la Razón de Impuestos al Ingreso entre Impuestos Generales al Consumo en la OCDE: Distribuciones 1990 y 2000

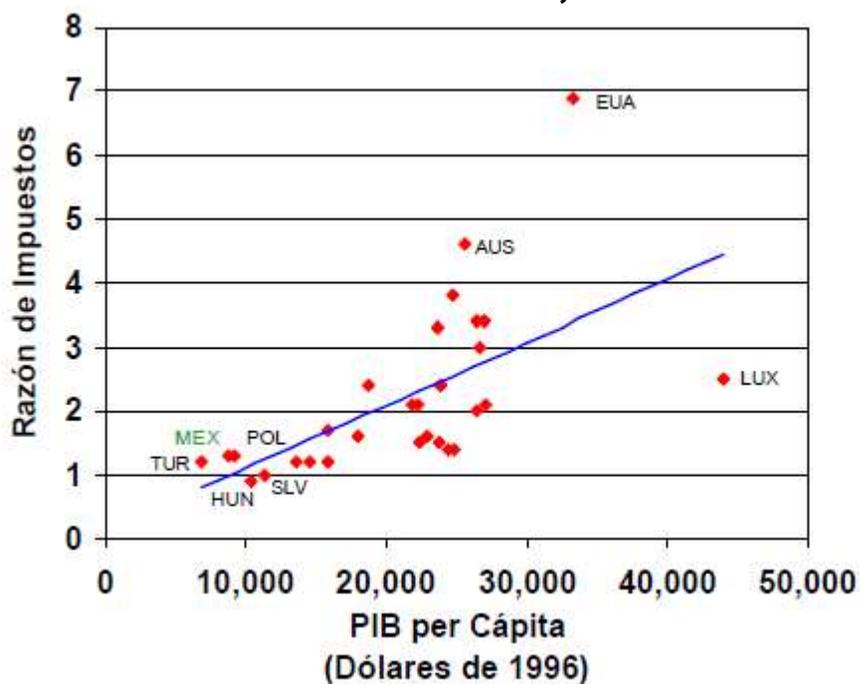


a/ Excluyendo Japón.

Fuente: Láminas 35 y 36, Columna (6). Véase la nota metodológica en el Apéndice.

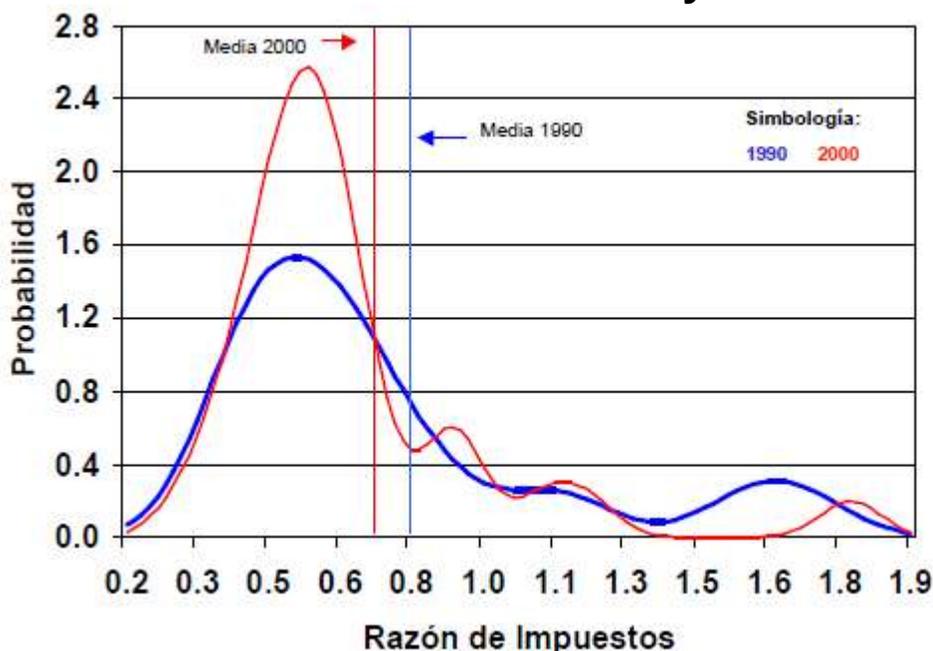
La grafica 3.28, nos da la pauta de los que paso en la OCDE entre el año de 1990 y el 2000, teniendo una disminución de los ingresos en general, teniendo en una diferencia en la media de 0.2 puntos, de los impuestos, siendo superior en 1990, con la diferencia que para los años 2000 se tiene un aumento en la probabilidad de recibir ingresos en un 10% pero con una media más abajo.

3.28. Producto Interno Bruto per Cápita y Razón de Impuestos al Ingreso sobre Impuestos al Consumo General en la OCDE, 2000



Fuente: Lámina 10, PIB per Cápita (2000) y Lámina 36, Columna (6).

3.29. Tendencia Internacional de la Razón de Impuestos Específicos a Bienes y Servicios entre Impuestos Generales al Consumo en la OCDE: Distribuciones 1990 y 2000



Fuente: Láminas 35 y 36, Columna (7).
Véase la nota metodológica en el Apéndice

Los impuestos a los bienes y servicios, son muy usuales en el país, principalmente de forma individual en los estados, este impuesto fue muy importante en estas épocas para el país, pero de forma general para toda la OCDE, teniendo un comportamiento muy similar al del impuesto al consumo que lo vimos en la gráfica 3.28, con probabilidades mayores de recaudación, pero con una media más baja debido al incremento.

3.15. Estructura Impositiva

En el caso de la OCDE, región en la cual puede decirse que se ha encontrado desde hace tiempo un nivel de carga de equilibrio tributo por tributo, en los últimos años la evidencia internacional muestra que ha complementado su recaudación recargándose más en los impuestos indirectos que en los directos. Esto se debe a los cinco criterios antes mencionados que deben normar un sistema fiscal:

- 1) **Eficiencia.** En primer lugar, dado el objetivo de recaudación que los países eligen, un sistema tributario con una composición más orientada a los impuestos sobre el consumo, propicia mayores niveles de ahorro e inversión y, por lo tanto, una tasa más elevada de crecimiento económico. Ello es debido a que como los impuestos directos gravan el ingreso, también gravan la fracción que se ahorra del mismo, así como el rendimiento financiero que genera. En este sentido, los impuestos al ingreso reducen el beneficio de renunciar a consumir en el presente, llevando por consiguiente a una menor tasa de ahorro e inversión en la economía.
- 2) **Competitividad.** En segundo lugar, la reducción de las barreras al comercio y a los flujos de capitales, ha hecho cada vez más relevante el diferencial impositivo entre países como variable de decisión para ubicar los proyectos de inversión. Es decir, la globalización ha intensificado la competencia fiscal entre países. Mientras que impuestos como el IVA son neutrales a los flujos comerciales (pues gravan las mercancías en el lugar del destino, independientemente del lugar de producción), impuestos directos como el ISR no lo son. Así, la creciente integración internacional ha reducido el margen para utilizar a los impuestos directos como instrumentos de fortalecimiento recaudatorio.

Estructura Impositiva

- 1) **Equidad.** La anterior tendencia internacional se ha dado a pesar de argumentos sobre la mayor regresividad de los impuestos indirectos, en relación con los directos. Esta discusión ha perdido relevancia cuando se analiza el efecto redistributivo de la política fiscal en su conjunto, es decir, del ingreso y del gasto público. Hay clara evidencia en muchos países de que los instrumentos del gasto son mucho más efectivos en redistribuir el ingreso que los instrumentos impositivos. Por ello, ha resultado más eficaz (y económico) para los gobiernos de numerosos países lograr el objetivo redistributivo, explotando la ventaja comparativa de cada instrumento, en lugar de pretender que todos los instrumentos persigan todos los objetivos. Así, cuando algunos países han querido darle carácter redistributivo a un impuesto, han sacrificado recursos destinados al gasto público. Ello ha provocado una redistribución de la riqueza en favor de los individuos de

mayor ingreso. Adicionalmente, con el ISR difícilmente se logra una cobertura tal que asegure la tributación de las actividades informales. El IVA, al gravar el consumo logra captar, en alguna medida, ingresos provenientes de este tipo de actividades, lo que contribuye a mejorar la equidad tributaria.

- 2) **Simplicidad.** El IVA, bajo una estructura general y sin excepciones, facilita la administración al conllevar gran simplicidad, tanto para el contribuyente como para la autoridad y, por ello, resulta un instrumento eficiente de recaudación. Asimismo, un IVA con pocas excepciones reduce los espacios para la evasión fiscal. Las propias características del IVA y su estrecha vinculación con el ISR, permiten reducir la elusión y evasión fiscal.
- 3) **Recaudación.** Como resultado de los puntos anteriores, es de esperarse que una estructura general del IVA, con el menor número de excepciones, permita incrementar la recaudación tributaria, fortaleciendo las fuentes de ingresos recurrentes del sector público.

Si bien la tendencia internacional ha sido a recargarse más en los impuestos indirectos de aplicación general cuando se persigue un objetivo recaudatorio, en los últimos años en México el H. Congreso de la Unión ha aprobado, como parte de un esfuerzo por mejorar el funcionamiento del sistema fiscal, iniciativas que representan importantes avances en el diseño de los impuestos directos, en particular, en el caso del ISR para personas físicas.

El avance en el ISR ha seguido una estrategia acorde con los estándares internacionales: ampliar la base gravable y disminuir las tasas impositivas:

- 1) La ampliación de la base se ha conseguido a través del esfuerzo por globalizar el ingreso gravable. Aquí, destaca la consolidación de los ingresos financieros para personas físicas. Además, se inició a gravar también a los instrumentos de deuda pública, eliminando una añeja distorsión.
- 2) Se han reducido las tasas marginales máximas, homologándolas con las tasas aplicables a personas morales. Esto ha restablecido neutralidad al impuesto,

reduciendo así las oportunidades de arbitraje fiscal y fomentando la competitividad del sistema.

- 3) Asimismo, se ha limitado las posibilidades de elusión fiscal a través del abuso de diversos conceptos de prestaciones exentas. Para ello se han acotado las exenciones permitidas.
- 4) La inclusividad del impuesto se ha reforzado con la operación del impuesto sustitutivo del crédito al salario, eliminando la posibilidad de abuso por parte de algunas empresas en dicha acreditación.
- 5) En términos de eficiencia, al permitir deducir los intereses hipotecarios en términos reales, se avanza en el rubro de exentar los gastos de capital, pues incentivan la inversión y el crecimiento.

3.30. Recaudación por Nivel de Gobierno

Países	Porcentaje del PIB									
	Gobierno Supranacional *		Gobierno Federal o Central		Gobiernos Estatales		Gobiernos Locales		Total *	
	1990	2000 *	1990	2000 *	1990	2000 *	1990	2000 *	1990	2000 *
Países Federales										
Alemania	0.3	0.2	11.3	11.6	7.7	8.5	3.0	2.8	22.3	23.1
Australia			23.3	26.1	4.9	4.4	1.1	1.0	29.3	31.6
Austria		0.1	18.6	20.5	4.2	3.9	4.4	4.2	27.2	28.8
Bélgica	0.6	0.6	16.8	16.4	9.2	10.3	1.8	2.1	28.8	31.5
Canadá			15.0	15.0	13.1	12.8	3.5	2.9	31.6	30.7
Estados Unidos			11.0	13.7	5.3	5.6	3.5	3.4	19.8	22.7
México			14.7	14.9	0.3	0.4	0.2	0.1	15.2	15.4
Suiza			9.2	11.6	6.7	7.1	4.7	5.0	20.6	23.7
Promedio Federales	0.5	0.3	15.0	16.2	6.4	6.6	2.8	2.7	24.3	25.9
Deev. Estándar	0.2	0.2	4.6	4.9	3.8	3.9	1.6	1.6	5.7	5.7
Países Unitarios										
Corea			14.4	17.8			3.9	3.9	18.2	21.8
Dinamarca	0.3	0.2	30.8	30.3			14.5	16.0	45.7	46.5
España	0.2	0.2	17.1	16.8			4.2	5.9	21.4	22.8
Finlandia	0.0	0.1	23.6	24.9			9.8	9.9	35.1	34.9
Francia	0.3	0.6	19.5	18.8			4.0	4.3	24.0	29.0
Grecia	0.3	0.2	19.9	25.9			0.3	0.4	20.5	26.4
Holanda	0.6	0.5	25.3	23.4			1.0	1.4	26.9	25.3
Hungría			ND	24.2			ND	2.0	ND	27.6
Irlanda	0.5	0.2	27.2	26.1			0.8	0.6	28.5	26.8
Islandia			24.0	26.1			6.2	8.3	30.2	34.4
Italia	0.2	0.1	24.8	25.1			1.1	4.8	26.1	30.0
Japón			13.9	10.3			7.4	6.9	21.4	17.2
Luxemburgo	0.9	0.6	26.2	28.0			2.5	2.4	29.6	31.0
Noruega			22.2	24.6			6.5	6.6	30.8	31.2
Nueva Zelanda			35.3	33.1			2.3	2.0	37.6	35.1
Polonia			ND	19.6			ND	5.7	ND	25.3
Portugal	0.3	0.2	19.3	22.8			1.6	2.3	21.3	25.6
Reino Unido	1.2	0.7	26.7	29.1			2.8	1.5	30.7	31.2
Rep. Checa			ND	17.2			ND	4.9	ND	22.1
Rep. Eslovaca			ND	19.6			ND	1.4	ND	21.0
Suecia		0.5	23.3	22.4			15.7	16.0	39.0	38.9
Turquía			14.3	23.4			1.8	4.3	16.1	27.7
Promedio Unitarios	0.4	0.3	22.7	23.2			4.9	5.1	27.9	28.7
Deev. Estándar	0.4	0.2	5.8	5.2			4.6	4.3	7.8	6.6
Promedio OCDE	0.4	0.3	20.3	21.3			4.3	4.4	26.8	28.0
Deev. Estándar	0.3	0.2	6.4	5.9			4.0	3.9	7.3	6.4

a/ Corresponde a impuestos cobrados por cuenta de la Unión Europea.

b/ Excluye aportaciones a la Seguridad Social, pero incluye algunas contribuciones obligatorias, distintas a las aportaciones de seguridad social, que son cobradas por los sistemas de seguridad social en algunos países.

c/ Polonia corresponde a 1999.

ND: No disponible.

Fuente : "Revenue Statistics", Detailed Tax Revenue (para cada país), Vol. 2002, versión 01, OCDE, y el PIB de cada país proviene de GDP at market prices, Vol. 2002, versión 01, disponibles en www.sourceoecd.org. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx) y de "Revenue Statistics" de la OCDE.

Grosso modo nos indica la gráfica 3.31, que un gobierno unitario está recaudando más impuestos que un gobierno federal, eso lo comprobamos porque la media de los ingresos unitarios está arriba en un por 5 puntos, y por parte de nuestro país, no llega a la media de recaudación de los países federales, está un poco por debajo del ingreso de los otros países.

3.31. Composición Porcentual de la Recaudación por Nivel de Gobierno

Países	Estructura Porcentual ^a							
	Gobierno Supranacional ^b		Gobierno Federal o Central		Gobiernos Ectatales		Gobiernos Locales	
	1990	2000 ^c	1990	2000 ^c	1990	2000 ^c	1990	2000 ^c
Países Federales								
Alemania	1.5	0.7	50.6	50.3	34.4	36.8	13.5	12.2
Australia			79.5	83.0	16.9	13.9	3.6	3.0
Austria		0.5	68.4	71.3	15.3	13.6	16.3	14.6
Bélgica	2.2	1.9	59.2	55.9	32.3	35.0	6.2	7.2
Canadá			47.4	48.8	41.6	41.7	11.0	9.5
Estados Unidos			55.4	60.4	26.7	24.6	17.9	15.0
México			87.0	88.8	1.8	2.4	1.1	1.0
Suiza			44.7	48.8	32.7	30.1	22.6	21.1
Promedio Federales	1.8	1.0	82.8	84.4	26.2	24.8	11.6	10.4
Dev. Estándar	0.8	0.7	18.0	17.8	12.8	13.7	7.6	8.7
Países Unitarios								
Corea			78.9	81.9			21.1	18.1
Dinamarca	0.7	0.4	67.5	65.2			31.8	34.3
España	0.8	0.7	79.7	73.4			19.5	26.9
Finlandia	0.0	0.3	70.8	71.4			29.2	28.3
Francia	1.1	2.6	82.1	79.1			16.8	18.3
Grecia	1.4	0.7	97.0	97.9			1.6	1.4
Holanda	2.3	1.9	93.9	92.6			3.8	5.5
Hungría			ND	92.3			ND	7.7
Irlanda	1.8	0.7	95.3	97.2			2.9	2.1
Islandia			79.5	75.8			20.5	24.2
Italia	0.7	0.5	94.9	83.6			4.3	15.9
Japón			65.2	59.7			34.8	40.3
Luxemburgo	3.1	1.8	88.4	90.4			8.5	7.8
Noruega			72.3	78.9			27.7	21.1
Nueva Zelanda			93.9	94.2			6.1	5.8
Polonia			ND	77.4			ND	22.6
Portugal	1.4	0.7	91.0	90.1			7.6	9.2
Reino Unido	3.8	2.1	87.0	93.1			9.2	4.8
Rep. Checa			ND	77.9			ND	22.1
Rep. Eslovaca			ND	93.1			ND	6.9
Suecia		1.4	59.8	57.6			40.2	41.0
Turquía			89.1	84.4			10.9	15.6
Promedio Unitarios	1.8	1.2	82.8	82.1			18.6	17.2
Dev. Estándar	1.1	0.8	11.6	11.7			12.2	11.8
Promedio OCDE	1.8	1.1	78.6	77.4			16.0	16.4
Dev. Estándar	1.1	0.7	18.4	15.6			11.0	11.1

a/ Excluye aportaciones a la Seguridad Social, pero incluye algunas contribuciones obligatorias, distintas a las aportaciones de seguridad social, que son cobradas por los sistemas de seguridad social en algunos países.

b/ Corresponde a impuestos cobrados por cuenta de la Unión Europea.

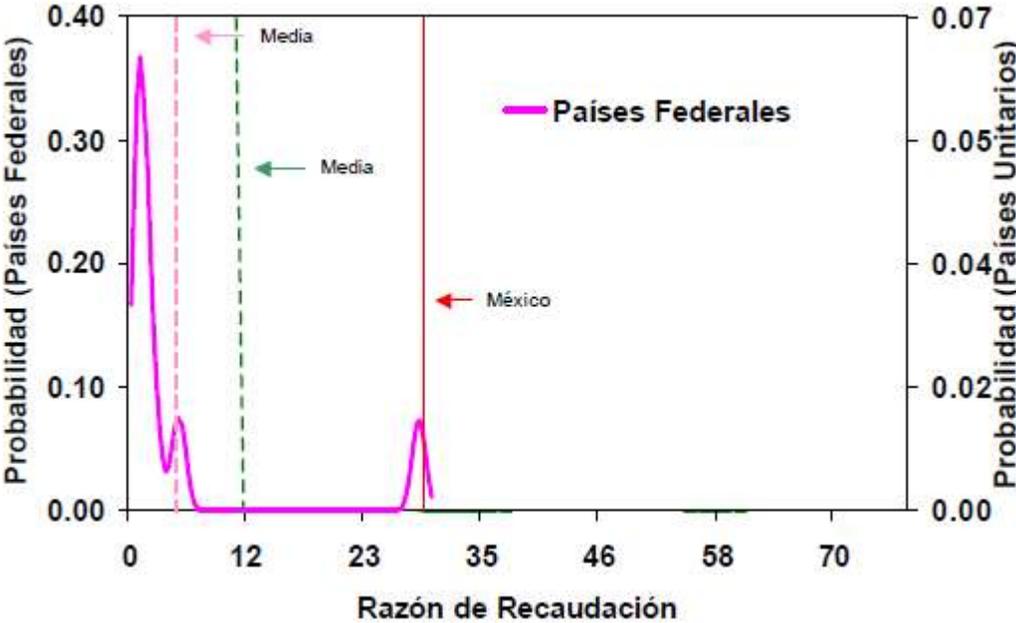
c/ Polonia corresponde a 1999.

ND: No disponible.

Fuente : "Revenue Statistics", Detailed Tax Revenue (para cada país), Vol. 2002, versión 01, OCDE, disponibles en www.sourceoecd.org. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx) y de "Revenue Statistics" de la OCDE.

La grafica 3.32 nos da la el dato del tipo de recaudación que se tiene como país federal, dándonos a conocer cuanta es la ayuda que recibe el gobierno federal de sus estados, teniendo en cuenta que la recaudación en México se tiene en los tres niveles de gobierno, pero, México podría entrar por los tipos de ingresos en la lista de los países unitarios, teniendo en cuenta que la recaudación estatal es mínima, teniendo en promedio un 2% del ingreso federal, no teniendo una ayuda notoria por parte de los estados como la que se le nota a Alemania, que sus estados le ayudan en la recaudación en un 35% de sus ingresos.

3.32. Razón de la Recaudación Federal o Central entre la Suma de la Recaudación Estatal y Local, 2000



Fuente: Lámina 43.
Véase la nota metodológica en el Apéndice.

Entrando un poco a detalle de los ingresos de los países federales y unitarios, podemos ver que los países federales tienen recaudación a nivel estatal, y los unitarios no la tienen, su mayor recaudación se hace a nivel federal, no teniendo la ayuda de lo que en los países federales sería el nivel estado.

3.16. ¿Reforma Legal o Esfuerzo Administrativo?

Algunos sectores de la sociedad plantean que el fortalecimiento recaudatorio en México podría provenir, más que de cambios en la estructura impositiva, del incremento en la eficiencia de la administración tributaria. Con la estructura actual del sistema tributario mexicano difícilmente puede pensarse en dos vías alternativas para elevar la recaudación en forma considerable. En realidad, una parte esencial de la ineficiencia administrativa es resultado de la complejidad y falta de generalidad de la estructura tributaria. Si bien el rezago en la administración tributaria es importante, para que un esfuerzo por mejorarla de resultados significativos, es necesario que vaya acompañado de una simplificación de la estructura tributaria.

En este contexto, la experiencia internacional muestra que el incremento en la recaudación debe provenir de una estrategia complementaria en que se fortalezca la estructura legal de los impuestos y se eleve la eficiencia administrativa, no de una estrategia que avance aisladamente ya sea en el diseño de la estructura impositiva, o en el ejercicio de la administración tributaria. Cabe destacar que la administración tributaria no ocurre en el vacío, sino que se encuentra circunscrita por el entorno institucional que rige a la sociedad. En este contexto, el cumplimiento de las obligaciones fiscales está altamente relacionado con el respeto al estado de derecho en general. Así, aspectos sociales como la proliferación de actividades en la economía informal o la corrupción, afectan severamente a la administración tributaria.

3.17. Gasto Público

La recaudación tributaria no es un fin en sí misma. El objetivo de los ingresos públicos es dotar al Estado de los recursos necesarios para cumplir cabalmente con sus funciones. Una de las principales responsabilidades del Estado, entre muchas otras, es la provisión de los bienes y servicios públicos: educación, salud, seguridad pública, defensa, procuración e impartición de justicia, vías de comunicación, equipamiento urbano, etc.

Las limitaciones que se presentan en México en materia de ingresos públicos se traducen en una grave restricción para poder financiar el gasto público. Así, en el ámbito internacional, como se verá en esta sección, México resulta ser uno de los países con menor gasto público.

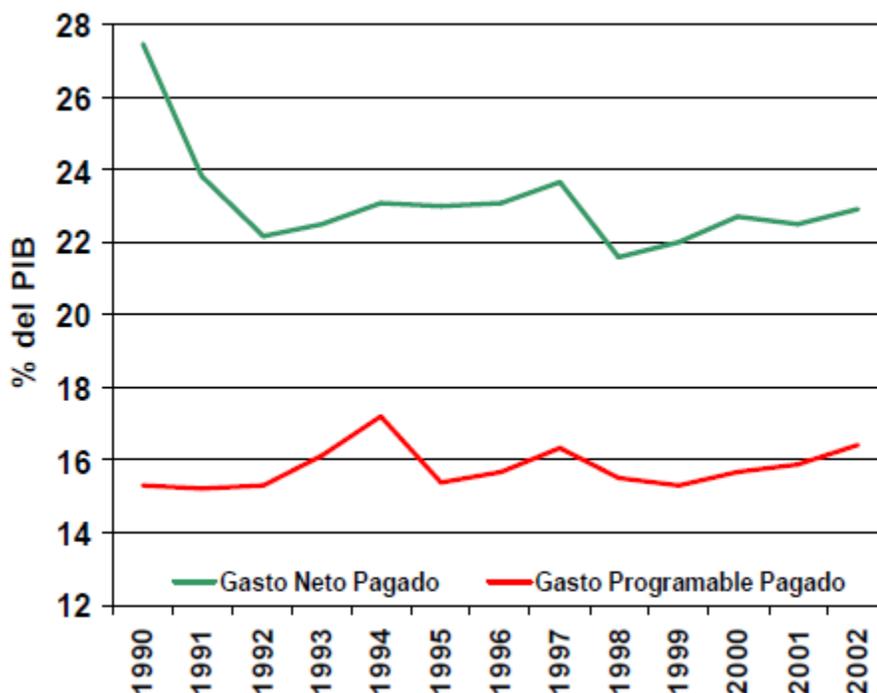
Las limitaciones de recursos públicos en México se resienten especialmente en aquel gasto público que propicia la acumulación de capital físico y humano. En efecto, el Estado mexicano ejerce un reducido gasto tanto en infraestructura (energética, hidráulica, en comunicaciones, etc.), como en materia social (salud, educación, capacitación, combate a la pobreza, apoyo al campo, impartición de justicia, etc.).

La formación de capital físico por parte del sector público es crucial para detonar el desarrollo económico de una nación, pues normalmente la inversión pública presenta complementariedades en la producción con la inversión que realiza por su cuenta el sector privado. Por ejemplo, una buena infraestructura carretera permite aumentar la productividad de la inversión privada en equipos de transporte, redituando en mayores beneficios para la sociedad en su conjunto. Así, la inversión pública incrementa la productividad de la inversión privada y permite sostener una mayor creación de empleos e incrementos en los salarios reales. De forma similar, la inversión pública en capital humano permite mejorar la productividad laboral de la fuerza de trabajo, brindándole la oportunidad de acceder a mejores salarios, atenuando de esta forma la desigualdad del ingreso. Los fenómenos anteriores se han demostrado teórica y empíricamente en diversos estudios.*¹

En consecuencia, la limitada provisión de servicios públicos que realiza el Estado en México se traduce en un acotado potencial de crecimiento de la economía mexicana y no contribuye a menguar suficientemente las desigualdades en la distribución del ingreso.

3.33. Gasto del Sector Público Consolidado, 1990-2002 (% del PIB)

Año	Gasto Neto Pagado	Gasto Programable Pagado
	% del PIB	
1990	27.5	15.3
1991	23.8	15.2
1992	22.2	15.3
1993	22.5	16.1
1994	23.1	17.2
1995	23.0	15.4
1996	23.1	15.7
1997	23.7	16.3
1998	21.6	15.5
1999	22.0	15.3
2000	22.7	15.7
2001	22.5	15.9
2002 ^{a/}	22.9	16.4



a/ Excluye la liquidación de Banrural.

Fuente: Las cifras de gasto provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP. Se utilizaron las series acumuladas a diciembre de cada año disponibles en www.shcp.gob.mx, que a continuación se describen: "Gasto Neto Pagado", Serie XAC y "Gasto Programable Pagado", Serie XAC10. Las cifras del PIB a precios corrientes son las publicadas por el INEGI (disponibles en www.inegi.gob.mx).

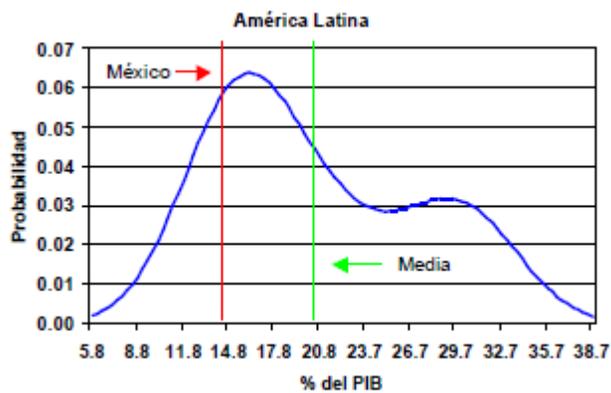
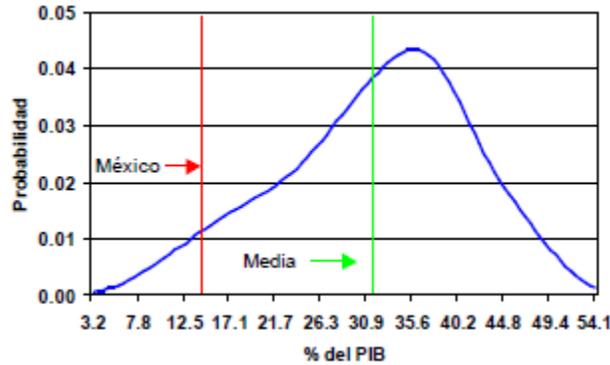
Nota: Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

Como no lo muestra la gráfica 3.34, el problema en el gasto público es la forma en la que se distribuye, ya que se puede observar que se paga más de lo que se tiene programado, esta

diferencia es de se eleva en un 25% más, con lo cual podemos decir, que se está gastando más de lo que se tiene.

3.34. Gasto Total del Gobierno Central en la OCDE y América Latina, 1998

Países	Gasto Total % del PIB 1998 **
Alemania	32.7
Australia	25.7
Austria	40.5
Bélgica	45.6
Canadá	21.1
Corea	17.4
Dinamarca	37.6
España	22.5
Estados Unidos	19.3
Finlandia	33.4
Francia	46.2
Grecia	34.8
Holanda	28.1
Hungría	46.3
Irlanda	26.3
Islandia	27.8
Italia	29.4
Luxemburgo	38.6
Noruega	37.2
Nueva Zelanda	32.8
Polonia	37.5
Portugal	40.5
Reino Unido	36.5
Rep. Checa	30.6
Rep. Eslovaca	29.1
Suecia	36.7
Suiza	11.0
Turquía	32.1
Promedio OCDE	31.8
Desv. Estándar OCDE	8.8
Argentina	15.8
Bolivia	29.1
Brasil	34.5
Colombia	16.7
Costa Rica	14.9
Chile	20.7
Ecuador	16.3
El Salvador	14.5
Guatemala	12.5
Nicaragua	32.0
Panamá	27.9
Perú	18.1
Uruguay	21.0
Venezuela	20.4
Promedio América Latina	20.8
Desv. Estándar América Latina	8.8
México	14.6



a/ Las cifras para Australia, Brasil, Corea, Francia y Luxemburgo corresponden a 1997.

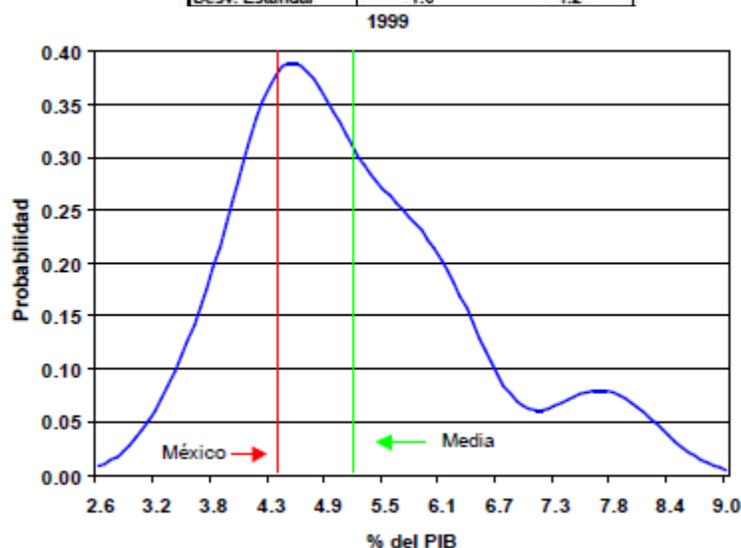
Fuentes: Las cifras de Gasto y de PIB provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002). El Producto Interno Bruto corresponde a la Serie ###99B.ZF., (donde ### es el código de cada país) que contiene el PIB a precios corrientes. El Gasto Total tiene el código ###82...ZF. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP (www.shcp.gob.mx).

Nota: Conforme a la metodología seguida por el FMI, el Gobierno Central para el caso de México se integra por la consolidación del Gobierno Federal, el IMSS y el ISSSTE. Por lo tanto, al valor reportado para México (14.6% del PIB) deben sumarse las Participaciones (3.0% del PIB) y el Gasto Total de Organismos y Empresas distintos al IMSS y al ISSSTE (4.1% del PIB) para obtener el Gasto Público Presupuestal del Sector Público (21.6% del PIB) de la Lámina 50. Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

Para este caso, comparando las gráficas 3.35 con las 3.34, se nota que México está gastando menos a nivel nacional que sus compañeros de la OCDE, pero si nos basamos al dato de lo que se tiene programado gastar, solo se gastaría más que Suiza, el detalle para comparar los gastos, es la forma en que estos se van a plasmar.

3.35. Gasto Público en Educación en la OCDE

Países de la OCDE	Gasto Público en Educación ^{a/}	
	% del PIB	
	1995	1999
Alemania	4.7	4.7
Australia	5.0	5.0
Austria	6.5	6.3
Bélgica	ND	5.5
Canadá	6.5	5.7
Corea	ND	4.1
Dinamarca	7.7	8.1
España	4.7	4.5
Estados Unidos	ND	5.2
Finlandia	7.0	6.2
Francia	6.0	6.0
Grecia	2.9	3.6
Holanda	5.0	4.8
Hungría	5.0	4.7
Irlanda	5.1	4.3
Islandia	ND	ND
Italia	4.6	4.5
Japón	3.6	3.5
Luxemburgo	ND	ND
México	4.6	4.4
Noruega	9.1	7.4
Nueva Zelanda	5.7	6.3
Polonia	5.5	5.2
Portugal	5.4	5.7
Reino Unido	5.2	4.7
Rep. Checa	4.9	4.4
Rep. Eslovaca	ND	4.3
Suecia	7.5	7.7
Suiza	ND	5.5
Turquía	2.4	4.0
Promedio OCDE	5.4	5.2
Desv. Estándar	1.5	1.2



a/ Incluye subsidios públicos a familias para costos de manutención que no son gastados por las instituciones educativas.

ND: No disponible.

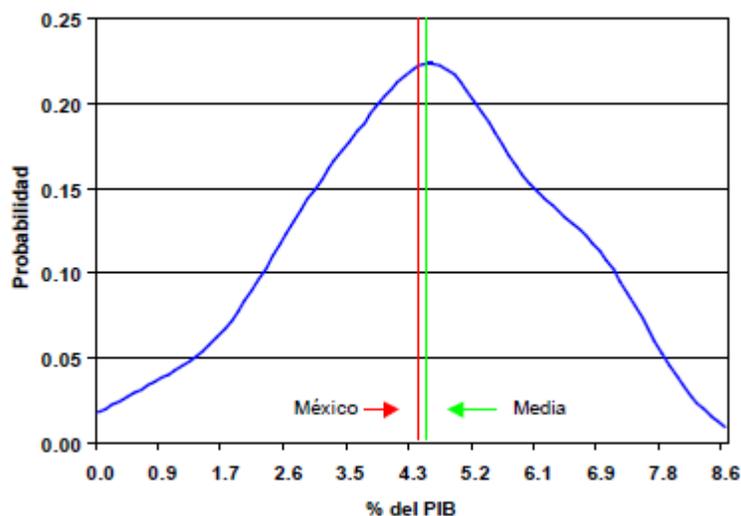
Fuente: "Education at a Glance" OCDE (2002), disponible en www.oecd.org. Cuadro B3.1 Gasto Público Total en Educación (1995, 1999).

Nota: Para tener una medida más precisa sobre los recursos que destina un país a la educación, habría que añadir el gasto del sector privado, el cual es muy cuantioso en algunas naciones. Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

El detalle en el gasto, es la forma en la que cada país lo implementa, es por ello que en la tabla 3.35 anotamos que estábamos gastando solo por encima de Suiza, en el ramo de la educación para final de los años noventa, este país gasta más en educación que México, donde está un punto por encima de nuestro país, en donde Mexico no llega a la media, se queda por debajo.

3.36. Gasto Público en Educación en Países en Desarrollo, 1999

Países	Gasto Público en Educación ^a
	1999
	% del PIB
Argentina	4.5
Brasil ^b	5.2
Chile	4.2
China	2.1
Fed. Rusa ^b	3.0
Filipinas ^b	4.2
India ^b	3.2
Indonesia ^b	0.8
Israel	7.0
Jamaica	6.3
Jordania	5.0
Malasia	5.7
México	4.4
Paraguay	4.8
Perú	3.3
Tailandia	4.9
Túnez ^a	6.8
Uruguay	2.8
Zimbawe	7.0
Promedio	4.5
Desv. Estándar	1.7



a/ Incluye subsidios públicos a familias para costos de manutención que no son gastados por las instituciones educativas.

b/ Corresponde a 1998.

c/ Corresponde a 2000.

ND: No disponible.

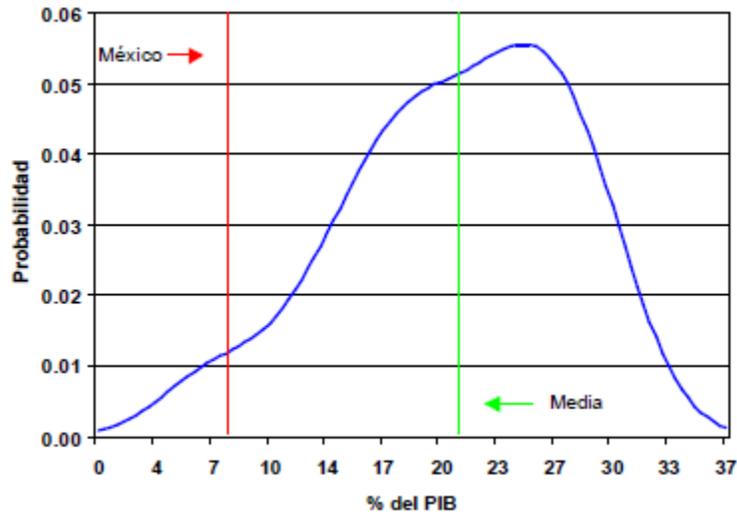
Fuente: "Education at a Glance" OCDE (2002), disponible en www.oecd.org. Cuadro B3.1 Gasto Público Total en Educación (1995-1999).

Nota: Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

Comparando a México en el rubro de los gastos en la educación con los países en desarrollo, esta solo un poco por debajo de la media, esto no lo muestra la gráfica 3.37, donde nuestro indicador es casi la media de la tabla, que es donde se puede tener la mayor probabilidad de que estos gastos sucedan.

3.37. Gasto Público Social en la OCDE, 1998

Países de la OCDE	Gasto Público Social del Gobierno General, 1998
	% del PIB
Alemania	27.3
Australia	17.8
Austria	26.8
Bélgica	24.5
Canadá	18.0
Corea	5.9
Dinamarca	29.8
España	19.7
Estados Unidos	14.6
Finlandia	26.5
Francia	28.8
Grecia	22.7
Holanda	23.9
Irlanda	15.8
Islandia	18.4
Italia	25.1
Japón	14.7
Luxemburgo	22.1
México	8.3
Noruega	27.0
Nueva Zelanda	21.0
Polonia	22.8
Portugal	18.2
Reino Unido	24.7
Rep. Checa	19.4
Rep. Eslovaca	13.6
Suecia	31.0
Suiza	28.3
Turquía	11.6
Promedio OCDE	21.0
Desv. Estándar	6.5



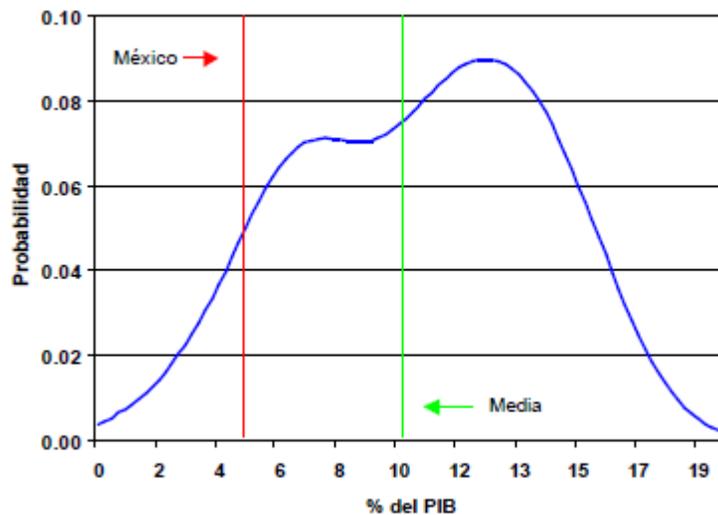
ND: No disponible.

Fuente: "Social Expenditure Database", Public Expenditure, Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), disponible en www.sourceoecd.org. Serie 90. Gasto Público Social. Incluye beneficios y servicios para la vejez, beneficios y servicios para discapacitados, beneficios por lesiones y riesgos laborales, beneficios por enfermedad, gastos en salud, beneficios por sobrevivencia, beneficios y servicios familiares, gasto en programas laborales, beneficios al desempleo, beneficios para la vivienda y otras contingencias.

En la gráfica 3.39, logramos comparar a un México que tiene un gasto social que llega ni a la mitad del promedio de los integrantes de la OCDE, socialmente solo está gastando más que Corea, teniendo un gasto solo del 8%, considerando que la media que nos presenta OCDE es del 21%. Por lo tanto estamos muy por debajo de potencias mundiales como un Alemania que socialmente está invirtiendo el 28% de su gasto.

3.38. Gasto Público en Beneficios para la Vejez, Discapacidad y Sobrevivencia en la OCDE, 1998

Países de la OCDE	Beneficios para la Vejez, Discapacidad y Sobrevivencia, 1998
	% del PIB
Alemania	12.7
Australia	6.5
Austria	15.7
Bélgica	11.3
Canadá	6.1
Corea	2.4
Dinamarca	11.6
España	10.6
Estados Unidos	6.9
Finlandia	12.3
Francia	13.7
Grecia	13.7
Holanda	10.7
Irlanda	4.6
Islandia	8.0
Italia	16.6
Japón	7.4
Luxemburgo	11.3
México	4.9
Noruega	12.5
Nueva Zelanda	6.6
Polonia	14.3
Portugal	9.8
Reino Unido	14.2
Rep. Checa	9.5
Rep. Eslovaca	8.6
Suecia	14.0
Suiza	15.4
Turquía	5.5
Promedio OCDE	10.3
Desv. Estándar	3.8



ND: No disponible.

Fuente: "Social Expenditure Database" Public Expenditure, Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), disponible en www.sourceoecd.org. Este cuadro resulta de agregar en porcentajes del PIB y del Gasto Público las siguientes series: 1. Beneficios para la Vejez, 2. Beneficios para Discapacitados, 5. Servicios para Adultos Mayores y Discapacitados y 6. Sobrevivientes. El desglose de programas para el caso de México proviene de "Mexico - Public Expenditure", Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), también disponible en www.sourceoecd.org.

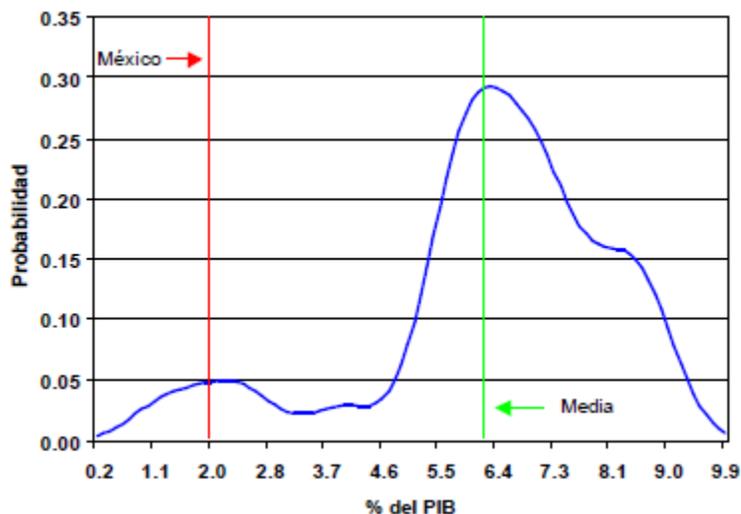
Nota: Para México incluye pensiones de retiro por cesantía en edad avanzada y vejez (IMSS, ISSFAM, ISSSTE, Pemex), SAR, pensiones por retiro voluntario y reembolso de depósitos (ISSSTE), pensión por invalidez (ISSSTE), seguro militar de vida (ISSFAM), servicios de atención a adultos mayores y niños (DIF), INSEN, beneficios sociales para la vejez (IMSS), asistencia al pensionado (ISSSTE), atención a discapacitados (SSA, DIF), pensiones por viudez y orfandad (IMSS, ISSSTE, ISSFAM, Pemex), apoyos funerarios (ISSFAM, ISSSTE) y reembolso de depósito

a sobrevivientes (FOVISSSTE). Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

Ahora bien, no se tienen muchos beneficios sociales, pero para las personas de la tercera edad, como para los discapacitados tampoco hay un gran apoyo, en comparación de los demás países de la OCDE, ya que se les da solo el 4.9% del gasto, y haciendo una comparación a fondo, logramos observar que solo se está gastando más que Corea e Irlanda, pero nos aría falta lo doble para poder llegar siquiera a la media, estamos muy por debajo de países tales como Italia que está gastando el triple de lo se gasta en el país en este rubro.

3.39. Gasto Público en Beneficios por Enfermedad y Riesgo Laboral en la OCDE, 1998

Países de la OCDE	Beneficios por Enfermedad y Riesgo Laboral, 1998
	% del PIB
Alemania	8.5
Australia	6.9
Austria	6.3
Bélgica	6.9
Canadá	6.9
Corea	2.6
Dinamarca	7.6
España	6.3
Estados Unidos	6.2
Finlandia	5.9
Francia	8.0
Grecia	5.5
Holanda	7.0
Irlanda	5.4
Islandia	7.1
Italia	6.2
Japón	5.9
Luxemburgo	6.9
México	2.0
Noruega	8.6
Nueva Zelanda	8.6
Polonia	6.2
Portugal	5.6
Reino Unido	5.8
Rep. Checa	7.5
Rep. Eslovaca	1.2
Suecia	8.1
Suiza	6.9
Turquía	4.0
Promedio OCDE	6.3
Desv. Estándar	1.9



ND: No disponible.

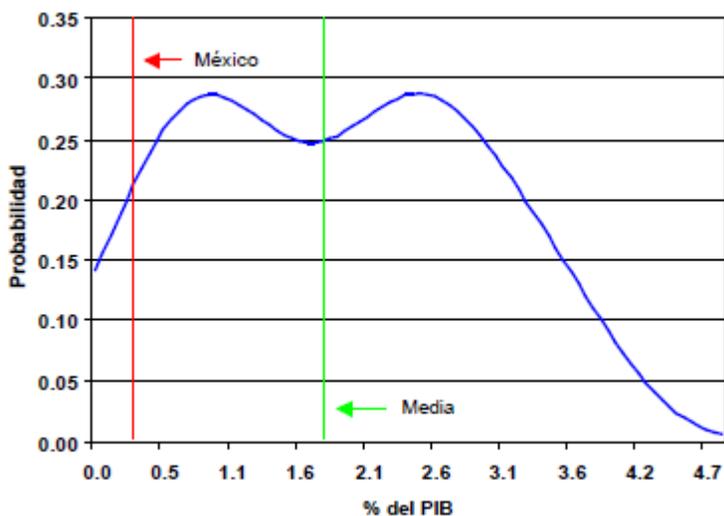
Fuente: "Social Expenditure Database" Public Expenditure, Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), disponible en www.sourceoecd.org. Este cuadro resulta de agregar en porcentajes del PIB y del Gasto Público las siguientes series: 3. Lesiones y Riesgo Laboral, 4. Beneficios por Enfermedad y 11. Salud. El desglose de programas para el caso de México proviene de "Mexico - Public Expenditure", Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), también disponible en www.sourceoecd.org.

Nota: Para México incluye pensiones por invalidez debido a riesgos laborales (IMSS, ISSSTE), el reembolso del depósito por riesgos laborales (FOVISSSTE) y el gasto público en salud. Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo de las cifras.

En la gráfica 3.41, están los datos que nos indican los beneficios por enfermedad y riesgo de trabajo, en ella podemos ver que no se tiene un gasto muy alto, sino al contrario, comparado con la media de la OCDE, solo se está gastando en una tercera parte, gastando más solo que la República Eslovaca, que su gasto haciendo al 1.2%. Tomando a Suiza como comparativo, esta tiene un 8.9%, siendo su gasto 4 veces más que el de nuestro país, o a EE UU, con el triple del gasto para este rubro.

3.40. Gasto Público en Beneficios Familiares en la OCDE, 1998

Países de la OCDE	Beneficios Familiares, 1998
	% del PIB
Alemania	2.7
Australia	2.6
Austria	3.0
Bélgica	2.2
Canadá	0.8
Corea	0.1
Dinamarca	3.8
España	0.4
Estados Unidos	0.5
Finlandia	3.4
Francia	2.7
Grecia	1.9
Holanda	1.2
Irlanda	1.7
Islandia	2.3
Italia	0.9
Japón	0.5
Luxemburgo	2.8
México	0.3
Noruega	3.6
Nueva Zelanda	2.7
Polonia	0.9
Portugal	1.0
Reino Unido	2.2
Rep. Checa	1.6
Rep. Eslovaca	2.2
Suecia	3.3
Suiza	1.3
Turquía	1.0
Promedio OCDE	1.8
Dev. Estándar	1.1



ND: No disponible.

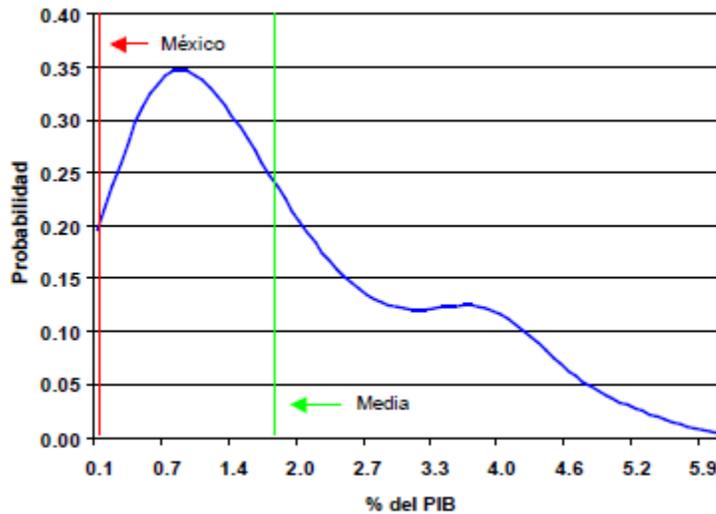
Fuente: "Social Expenditure Database" Public Expenditure, Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), disponible en www.sourceoecd.org. Este cuadro resulta de agregar en porcentajes del PIB y del Gasto Público las siguientes series: 7. Beneficios para Familias y 8. Servicios para Familias. El desglose de programas para el caso de México proviene de "Mexico – Public Expenditure", Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), también disponible en www.sourceoecd.org.

Nota: Para México incluye PROGRESA, beneficios familiares en efectivo (Pemex), guarderías infantiles (IMSS, ISSSTE, Pemex), programas juveniles (IMSS), alimentos para familias y desayunos escolares (DIF), abasto social de leche y subsidio a la tortilla (LICONSA), y diversos servicios del ISSSTE (difusión cultural, deportivos, turísticos, etc.). Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

Los beneficios del gobierno a las familias, son una buena ayuda del gobierno a sus ciudadanos, la media en la OCDE para este rubro está en 1.8%, por lo tanto es un rubro bajo en general, un país que se ha caracterizado mucho por este tipo de gastos es Holanda, que en datos de estudio realizados al país, este se está quedando sin familias, por el desarrollo personal que buscan tener hombres y mujeres, este país gasta el 1.2% del PIB, para este caso Dinamarca es el país que más gasta, con 3.8% de su PIB, nuestro país se queda muy por debajo de la media, ya que solo gasta el 0.03% de su PIB para este rubro.

3.41. Gasto Público en Beneficios al Desempleo y en Programas Laborales en la OCDE, 1998

Países de la OCDE	Beneficios al Desempleo y a Programas Laborales, 1998
	% del PIB
Alemania	2.6
Australia	1.6
Austria	1.3
Bélgica	3.8
Canadá	1.5
Corea	0.6
Dinamarca	5.0
España	2.2
Estados Unidos	0.4
Finlandia	3.9
Francia	3.1
Grecia	0.7
Holanda	3.9
Irlanda	2.9
Islandia	0.5
Italia	1.4
Japón	0.7
Luxemburgo	0.8
México	0.1
Noruega	1.4
Nueva Zelanda	2.2
Polonia	0.9
Portugal	1.6
Reino Unido	0.6
Rep. Checa	0.4
Rep. Eslovaca	0.6
Suecia	3.9
Suiza	1.8
Turquía	0.8
Promedio OCDE	1.8
Deev. Estándar	1.3



ND: No disponible.

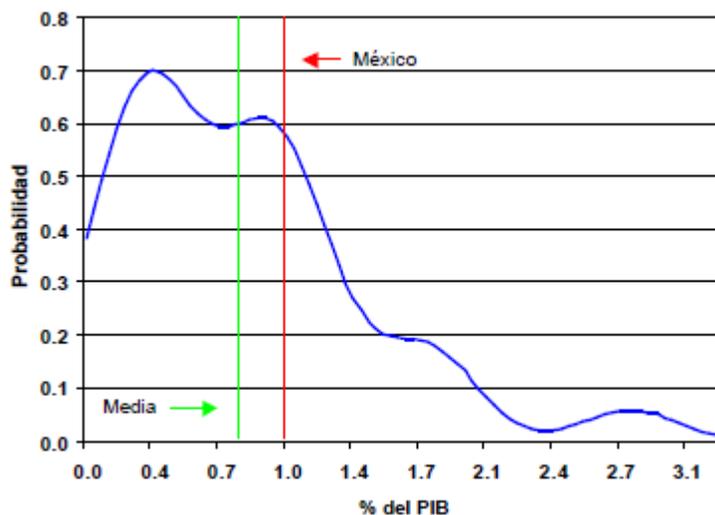
Fuente: "Social Expenditure Database" Public Expenditure, Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), disponible en www.sourceoecd.org. Este cuadro resulta de agregar en porcentajes del PIB y del Gasto Público las siguientes series: 9. Programas para el Mercado Laboral y 10. Beneficios al Desempleo. El desglose de programas para el caso de México proviene de "Mexico - Public Expenditure", Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), también disponible en www.sourceoecd.org.

Nota: Para México incluye programas de capacitación laboral (STPS, ISSSTE), apoyo a Pymes (STPS), programa de empleo temporal (SEDESOL), servicio nacional de empleo (STPS), programa de jornaleros temporales (STPS) y retiro voluntario por motivos laborales (ISSSTE). Los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

En México, en programas para el desempleo, no es muy basto, hasta me atrevería a decir, que no se le da la importancia debida, ya que solo se cuenta con el gasto del 0.01% del PIB, un gasto casi nulo con el cual se tiene solamente para formar parte de esta organización. La media que nos presenta la OCDE, es de un 1.8% que nos deja un poquito por debajo, casi sin aparecer dentro de la gráfica. El caso de Holanda, está en un nivel diferente al mostrado en la mayoría de países que integran la OCDE, ya que cuenta con un gasto del 3.9% del PIB para este rubro.

3.42. Gasto Público en Beneficios para la Vivienda y para Otras Contingencias en la OCDE, 1998

Países de la OCDE	Beneficios para la Vivienda y para Otras Contingencias, 1998
	% del PIB
Alemania	0.8
Australia	0.2
Austria	0.4
Bélgica	0.3
Canadá	2.8
Corea	0.2
Dinamarca	1.8
España	0.2
Estados Unidos	0.6
Finlandia	1.0
Francia	1.3
Grecia	1.0
Holanda	1.1
Irlanda	1.2
Islandia	0.5
Italia	0.0
Japón	0.2
Luxemburgo	0.3
México	1.0
Noruega	0.9
Nueva Zelanda	1.0
Polonia	0.5
Portugal	0.3
Reino Unido	1.8
Rep. Checa	0.5
Rep. Eslovaca	0.9
Suecia	1.7
Suiza	0.9
Turquía	0.3
Promedio OCDE	0.8
Desv. Estándar	0.6



ND: No disponible.

Fuente: "Social Expenditure Database" Public Expenditure, Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), disponible en www.sourceoecd.org. Este cuadro resulta de agregar en porcentajes del PIB y del Gasto Público las siguientes series: 12. Beneficios para Vivienda y 13. Otras Contingencias. El desglose de programas para el caso de México proviene de "Mexico – Public Expenditure", Vol. 2001, versión 01, OCDE (2001), también disponible en www.sourceoecd.org.

Nota: Para México incluye el reembolso del depósito al fondo de vivienda militar (FOVIMI), garantías hipotecarias (INFONAVIT), programa de vivienda (SEDESOL), crédito a la vivienda de interés social (FONHAPO), hipotecas (FOVISSSTE, Pemex), solidaridad infantil (SEDESOL), desarrollo productivo de la mujer (SEDESOL), atención a jornaleros agrícolas (SEDESOL), empresas sociales (SEDESOL), crédito a la palabra (SEDESOL), maestros retirados (SEDESOL), apoyo directo a la agricultura (SAGARPA), INI, apoyos a comunidades indígenas (SEDESOL), servicio social comunitario (SEDESOL) y diversos apoyos de SEDESOL para vivienda e infraestructura (solidaridad municipal, equipamiento urbano, electrificación, drenaje, agua potable, infraestructura educativa y de salud). Los

valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras.

En el caso del presupuesto de gasto para contingencia, nuestro país tendría la única posición estudiada, que está por encima de la media, ya que cuenta con el 1% del PIB destinado para esta rama, la media para la OCDE, es del 0.8%, en la cual resalta de los demás Canadá, que tiene un presupuesto de gasto del 2.8%, siendo el país que más presupuesto tiene en caso de contingencias. Australia, Corea y España, son los países que menor importancia le dan a este rubro, que solo le invierten el 0.2% de sus PIB.

3.18. Análisis de la Experiencia Internacional

Durante los últimos años, las finanzas públicas en México han venido experimentando un fuerte deterioro estructural. Una razón importante de lo anterior, es que se sigue teniendo una base de ingresos presupuestarios totales relativamente pequeña, parte de la cual es además o altamente volátil (ingresos petroleros), o bien tendiente a desaparecer (ingresos no recurrentes).

Si a lo anterior se añaden las presiones de gasto, especialmente las provenientes de la dinámica del gasto corriente regularizable, se ha limitado el espacio para destinar suficientes recursos al gasto social y a la inversión pública.

Un incremento en la recaudación tributaria podría ser conducente a estimular el crecimiento económico y la creación de empleos. En efecto, estudios recientes sobre la evidencia internacional demuestran que mejorías en la recaudación, cuando ésta parte de niveles muy reducidos, están asociados a un mayor crecimiento de la economía por dos razones. En primer lugar, la infraestructura provista por el sector público incrementa la productividad de la inversión privada. En segundo, la formación de capital humano también estimula la productividad laboral, aumentando así los salarios reales.

En este contexto, la experiencia de diversos países es indicativa de las grandes tendencias tributarias a nivel internacional. Al comparar el desempeño de México, resalta que la carga

fiscal en nuestro país es inferior a la de los países de la OCDE y, en muchos casos, incluso a la de otros países latinoamericanos.

Con respecto a los demás países de la OCDE, la baja recaudación en México puede verse tributo por tributo. Por ejemplo, en lo que corresponde al ISR, la recaudación en México en 2000 fue de cerca de 5% del PIB contra poco menos de 14% en promedio de la OCDE. En el caso del IVA, las cifras fueron 3.5% y 6.9% del PIB, respectivamente. Más aun, en este caso países miembros con un PIB per cápita no muy distinto al de México tienen una carga fiscal sustantivamente mayor que la nuestra.

Cuando la comparación es contra países de América Latina, el casi 5% de recaudación del ISR en México se compara con un promedio regional de 3.9% del PIB en 2000. Para el IVA, el 3.5% recaudado en México en 2000 contrasta con un promedio de 5.5%.

En cuanto a estructura tributaria, como se aprecia de la comparación de sistemas tributarios en otros países, lo deseable es tener una estructura fiscal que se componga por tasas impositivas relativamente bajas, pero aplicadas a una base relativamente general. En el caso de la OCDE, región en la cual puede decirse que se ha encontrado desde hace tiempo un nivel de carga de equilibrio tributo por tributo, en los últimos años la evidencia internacional muestra que ha complementado su recaudación recargándose más en los impuestos indirectos que en los directos. Esto se debe a las condiciones de integración comercial y financiera a nivel mundial.

Los tratamientos de excepción y regímenes especiales integrados al sistema tributario mexicano, además de restarle neutralidad, equidad y simplicidad, han propiciado una importante pérdida recaudatoria. Recientemente, la SHCP ha estimado que dicha pérdida asciende a alrededor de 5.3 puntos del PIB. A estos “gastos fiscales” habría que añadir la pérdida recaudatoria indirecta que deriva tanto de las oportunidades de evasión y elusión que tales tratamientos generan, como de la menor efectividad de la administración tributaria que produce su compleja operación.

Es importante reconocer que el esfuerzo por mejorar la recaudación debe ser compartido por todos los órdenes de gobierno. Actualmente, es evidente que la mayor contribución en México, contrastando con la experiencia en otros países, proviene del Gobierno Federal.

La comparación internacional de los niveles de gasto público muestra que las limitaciones que se presentan en México en materia de ingresos públicos se han traducido en una grave restricción para poder financiar el gasto público. No resulta sorprendente, entonces, que en el ámbito internacional México trascienda como uno de los países con menor gasto social e inversión por parte del sector público.

El escaso gasto público en la formación de capital tanto físico como humano, sin duda ha repercutido negativamente sobre el potencial de crecimiento de la economía mexicana. Asimismo, también ha impedido disminuir considerablemente los severos problemas de pobreza y desigualdad que afectan a nuestro país.

V. CONCLUSIONES

Se puede destacar una brecha de México respecto a los países que integran la OCDE (Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico) debido a que las tasas impositivas de los países que conforman esta organización, superan a México. Concretamente, uno de los impuestos más importantes, como es el IVA, asciende a un 3% del PIB, que es la mitad de ese indicador de los países que conforman la OCDE. El caso de Suiza por ejemplo, tiene un promedio similar al de México; no obstante, para Islandia, es el 10% del PIB, y más notable es el caso de Hungría que en 1999 y en el 2000 correspondió al 10% su recaudación de impuestos al consumo.

Por otro lado, se observa que México no llega a la media en este rubro, ya que únicamente tiene la mitad del promedio de la OCDE; en contraste, países como Dinamarca, supera a la media en la recaudación de impuestos al consumo.

Ahora bien el caso de impuestos al consumo en América Latina, llama la atención el que nuestro país se encuentre debajo de la media en un 3.2% respecto del PIB, contra un 5.3% del resto de países latinoamericanos.

Respecto de las tasas generales de IVA en la OCDE, México se encuentra entre los últimos 10 países con tasas que oscilan del 5 y el 16%. Es decir, al observar la gráfica 3.18 vemos que México posee una tasa semejante a varios países de la OCDE; sin embargo, México tan solo tiene una recaudación respecto al PIB del 3%.

Al comparar las tasas generales de IVA, de los países latinoamericanos, México es rebasado por países como Colombia, Perú, Brasil y Argentina que alcanzan más del 20% en este impuesto.

Por otro lado existe otro indicador, como la productividad del Impuesto al Valor agregado. En el que muy alejado de la media, México obtiene 0.22 respecto a un 0.44 de los países de este Organismo para la Cooperación del Desarrollo Económico. Es decir, nuestro país,

no recauda ni la mitad de su potencial del promedio recaudado en la OCDE, colocándolo como el país de menor recaudación respecto a los demás países. Se destacan países como Nueva Zelanda con un 17% de recaudación de su potencial.

Para en caso de América Latina, México muestra una tendencia similar a la de la OCDE, dado que en la gráfica 3.24, puede observarse que México solo alcanza un 23% respecto a un 38% del resto de países de América latina.

Entre tanto, impuestos a bienes y servicios específicos de los países de la OCDE, ubican a México como un país que depende netamente del ingreso petrolero, donde se destaca que en el año 2000 su ingreso petrolero superaron un 400%; es decir, para el año 2000 los ingresos mexicanos sin petróleo fueron los más bajos, creando una mayor dependencia de este recurso no renovable del subsuelo.

Para el caso de la estructura de la carga fiscal total en la OCDE, en 1990, concretamente de impuestos al ingreso, consumo, entre otros, México obtuvo valores relativos de 1.2 y 1.8 que le dieron un lugar por debajo de países como Grecia, España, Estados Unidos, Canadá.

Desde el año 2000, los indicadores de la estructura de la carga fiscal total en los países latinoamericanos, ubico a México en el lugar número 20 como uno de los países con menor carga fiscal de este organismo.

Otros rubros como la composición porcentual de la recaudación por nivel de gobierno, México está muy por debajo de la media como país recaudador federal respecto a la suma de la recaudación estatal y local, en el que México centraliza la recaudación dado que tan solo el 2% de dicha recaudación la realizan los estados que conforman la República Mexicana (véase gráfica 3.33).

Todo parece indicar que México no tiene los niveles de los demás países de la OCDE. Se afirma tomando como base el indicador del gasto total del gobierno central en la OCDE y

America Latina donde se muestra que México tan solo alcanza un 12.5 respecto a un 30.9 del PIB de este organismo.

En educación, por ejemplo, México se aproxima a la media entre los grupos de este Organismo internacional con un 4.3, respecto a un 4.9. sin embargo no todos son cifras o competitivas para México debido a que el gasto público en educación de países en desarrollo, tomando como referente el año 1999, México disminuyó la brecha del promedio respecto del PIB, en un 4.3 contra un 4.5.

Indicadores como el gasto público social en la OCDE, México se aleja significativamente de la media respecto al PIB, dado que el valor de la media supera el 20% y México a duras penas rebasa el 7% en este indicador.

Cabe destacar que en indicadores como el gasto público para la vejez y discapacidad y sobrevivencia en la OCDE (véase gráfica 3.40), México destina tan solo un 4.9% a este rubro siendo que el promedio en la OCDE, rebasa el 10%. A su vez se puede observar en la gráfica 3.41 la enorme brecha entre el promedio de la OCDE respecto a la aplicación de México que alcanza un 2%. Con la misma tendencia el gasto público en beneficios familiares en la que el valor para México fue de 1.3 respecto a un promedio superior al 1.6%.

En rubros como el gasto público en beneficios al desempleo y programas laborales contrasta que México destina solo 0.1% de su PIB, contra el 1.8 del citado organismo internacional. Aunque no todo son malas noticias debido a que el rubro en beneficios para la vivienda y otras contingencias, México supera la media de los demás países de la OCDE.

En definitiva, a partir de los valores y la información expresada en los distintos indicadores de los países que integran la OCDE; advertimos una desproporción de los valores obtenidos de México, en el que llama la atención que pertenezca a una organización en la que no se observa similitud recaudatoria, estructura fiscal y riqueza de los países de esta organización.

VI. Bibliografía

Bibliografía

- Barro, R. (1990). *Government Spending in a Simple Model of Endogeneous Growth*. The Journal of Political Economy.
- Bujanda, F. S. (1966). *Nacimiento de la Obligacion Tributaria, Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Politicos .
- Centro Interamericano de Administracion Tributaria . (2002). *Descriptivo de los Sistemas Tributarios* . Obtenido de www.ciat.org/docu/sist.asp.
- Cociviera, B. (1958). *Acertamento Tributario*. Giutfre.
- Codigo Fiscal de la Federacion. (s.f.). *Articulo 2*.
- D´amati, N. (1989). *Derecho Tributario, Teoria y Critica*. Madrid: Derecho Financiero.
- Dalton, H. (s.f.). *Principios de laHacienda Publica*.
- Debraj, R. (1998). *Princeton University* . Obtenido de Development Economies: www.sourceocd.org
- Ebrill Liam, M. K.-P. (2001). *The Modern Vat* . Washington: Fondo Monetario Internacional.
- Economico, O. p. (2002). *Reyenue Statistics 1965-2001*. Obtenido de www.sourceocd.org
- Economico, O. p. (s.f.). *Social Expediture Database* . Obtenido de www.sourceocde.org
- Económicos, O. p. (2002). *Education at a Glance*. Obtenido de www.sourceocd.org
- Einaudi, L. (s.f.). *Principios de Finanzas Publicas* .
- Fraga, G. (1986). *Derecho Administrativo*. Mexico: Porrúa.
- Garza, S. F. (1973). *Derecho Financiero Mexicano*. Mexico: Porrúa.
- Gnazzo, E. (1997). *Principios Fundamentales de Finanzas Publicas* .
- Hernandez, F. C. (1978). *El Acto de Liquidacion*. Madrid: Revista Española de Derecho Financiero.
- Heston Alan, R. S. (s.f.). Center for International Comparations at the University of Pennsylvania.
- Informatica, I. N. (2000). Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares.
- Internacional, F. M. (s.f.). *Government Finance Statictics Yearbook*. Washington.
- Leon, G. S. (1998). *Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I*. Mexico: Cardenas Editor y Distribuidor.
- Manautou, E. M. (2003). *Introduccion al Derecho Tributario Mexicano*. Mexico: Porrúa.
- Mundial, B. (2000). *World Development Report*.

- Musgrave, R. A. (1996). *Teorías de la Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar SA.
- OECD. (Julio de 2003). *Derechos y obligaciones de los contribuyentes*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>
- OECD. (julio de 2003). *Orientacion sobre el sistema de archivo*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/29/25/31663114.pdf>
- OECD. (julio de 2003). *Orientacion sobre el sistema del archivo*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/29/25/3166114.pdf>
- OECD. (Julio de 2003). *Orientacion sobre la identificacion de empresa*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/4/56/14990201.pdf>
- OECD. (julio de 2003). *Orientacion sobre transmision de informacion*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/29/26/31663095.pdf>
- OECD. (Mayo de 2004). *Abusos en el IVA*.
- OECD. (Octubre de 2004). *La Administracion Tributaria en los paises miembros de la OECD y en determinados paises no miembros*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/3366659.pdf>
- OECD. (Octubre de 2004). *Nota informativa:gestion del riesgo de cumplimieto. Sistemas de selecion de inspeccion*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/44/36/38185668.pdf>
- OECD. (Octubre de 2004). *Nota informtiva:Gestion del riesgo de cumpliento.Utilizacion de programas de inspeccion aleatoria* . Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/44/34/33818547.pdf>
- OECD. (Octubre de 2004). *Nota orientativa: gestion del riesgo de cumoliento. Gestion y mejora del cumplientocon ls obligaciones tributarias*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/44/19/33818656.pdf>
- OECD. (Octubre de 2004). *Nota orientativa: gestion del riesgo del cumplimiento avances en el desarrollo de herramientas de busqueda en internet para la administracion tributaria*. Obtenido de <http://oecd.org/dataoecd/44/15/33818593.pdf>
- OECD. (Octubre de 2004). *Notas informativas:catalagos de proyectos de investigacion sobre cumplimiento y estrategias de cumpliento*. Obtenido de http://www.itdweb.org/document/catalogue/COMPLIANCE_RESEARCH_PROJECTS_SEPT_04_ITD.HTM
- OECD. (Febrero de 2005). *Encuesta sobre tendencias en la presentacion de servicios a los contribuyentes basados en las nuevas tecnologias*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/56/41/34904237.pdf>
- OECD. (Abril de 2005). *La inportacia de contar con una buenaarquitectura empresarial*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/27/19/347000.pdf>

- OECD. (Mayo de 2005). *Nota oritativa:pautas sobre la normalizacion de las actualizaciones inspectoras*. Obtenido de http://www.oecd.org/document/57/0,2340,en_2649_3374910329_1_1_1_1,00.html
- OECD. (Marzo de 2006). *Informe del taller sobre estimacion y evaluacion del cumplimiento*.
- OECD. (Marzo de 2006). *Informe sobre la encuesta relativa a practicas naciones en la relacion con la recaudacion de deudas y reclamacion ejecutiva de declaraciones fuera de plazo*.
- OECD. (Octubre de 2006). *Mejora la capacidad de inspeccion:principios y criterios generales*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/18/37589900.pdf>
- OECD. (Octubre de 2006). *Nota informativa mejora de la capacidad de inspeccion enfoque innovador sobre la eficiencia y la imposicion indirecta*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/16/37590009.pdf>
- OECD. (Octubre de 2006). *Nota informativa mejora de la capacidad de la inspeccion observaciones y hayazgos derivados del estudio sobre gestion del personal de inpeccion*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/17/37589929.pdf>
- OECD. (Octubre de 2006). *Nota informativa mejora la capacidad de inspeccion observaciones y hazgagos derivados del estudio sobre gestion del personal de inspeccion*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/17/37589929.pdf>
- OECD. (Marzo de 2006). *Nota informativa. Estragegias para mejorar las tasas de aceptacion de los servicios electorales*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/41/36/362806990.pdf>
- OECD. (Marzo de 2006). *Nota informativa:getçstion del correo electoral*. Obtenido de <http://oecd.or/dataoecd/42/19/362798661.pdf>
- OECD. (Marzo de 2006). *Nota informativa:Utilizacion del soluciones informaticas como apoyo de la arquitectura tecnica de los organismos de administracion tributaria seleccionados*. Obtenido de <http://www.oecd.or/dataoecd/42/12/36280568.pdf>
- OECD. (Marzo de 2006). *Nota informativa:Utlizacion de la informacion proporcionada por terceras partes para ayudar a contribuyentes a cumplir con sus obligaciones declarativas*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/42/14/36280368.pdf>
- OECD. (Febrero de 2007). *La Administracion Tributaria en los paises miembros de la OECD y en los determinados paises no miembros*. . Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/37/56/38093382.pdf>
- OECD. (Junio de 2008). *Control de cumplimiento de los constituyentes:guia practica de la administraciones tributarias*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/51/13/409420.pdf>
- OECD. (ENERO de 2008). *Dispositivos para la comuncion de informacion por terceros y borradores de declaracion. Enfoque danes y sueco*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/39/5/39948012.pdf>

- OECD. (Enero de 2008). *Dispositivos para la comunicacion de la informacion para terceros y borradores de declaraciones.Enfoque danes y sueco*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/39/5/39948012.pdf>
- OECD. (Enero de 2008). *Programas para reducir la carga administrativa resultante de la normativa fiscal en los paises seleccionados*. Obtenido de <http://oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf>
- OECD. (s.f.). *Informe del analisis sobre los intermediarios financieros*. Obtenido de <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>
- P., A. A. (s.f.). *Primera Jornada Internacional de Derecho Procesal Tributario*. Panama : Proyecto deCodigo Tributario Panameño.
- Público, S. d. (2002). *Estadísticas de Finanzas Publicas y Deuda Publica*. Obtenido de www.shcp.gob.mx
- Público, S. d. (2002). *Estadísticas de Finanzas Publicas y Deuda Publica*. Obtenido de Requerimientod Financieros del Sector Publico y su Saldo Historico: www.shcp.gob.mx
- Rebelo, W. E. (1993). *Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation*. Journal of Monetary Economics.
- Stotsky, J. y. (2002). *Central American Tax Reform: Trends and Possibilities*. IMF Working Paper .

Apéndice

C. Coeficiente de Gini

El Coeficiente de Gini es una medida de desigualdad. Antes de explicarlo se definirá la notación a utilizar. Supóngase que existen distintos estratos de ingreso, y que en cada estrato de ingreso, el número de individuos que perciben ese ingreso se denota por n_j . Entonces, la población total n es simplemente igual a donde el símbolo denota la suma sobre los estratos de ingreso desde el estrato 1 hasta el J . La media de cualquier distribución de ingreso es el ingreso promedio, es decir, el ingreso total dividido por la población total. Por lo tanto, y_j es el nivel del ingreso que corresponde al estrato j .

El Coeficiente de Gini considera las diferencias entre todos los posibles pares de ingreso y simplemente totaliza las diferencias en valor absoluto. Además, se normaliza dividiendo por el cuadrado de la población (porque todos los pares se suman y existen $n(n-1)/2$ pares) y por la media del ingreso. En símbolos, el Coeficiente de Gini G viene dado por,

$$G = \frac{1}{2n^2 \bar{y}} \sum_{j=1}^J \sum_{k=1}^J n_j n_k |y_j - y_k|$$

El signo de doble sumatoria significa que primero se suma sobre los índices j , manteniendo los índices k constantes, y luego se suma sobre el índice k . En otras palabras, es como sumar todos los pares de diferencias de ingreso ponderado por el número de esos pares, $n_j n_k$. Debido a que se cuenta doble (en valor absoluto es igual a $|y_k - y_j|$), la expresión total se divide entre 2, de la misma manera que la normalización del ingreso y la población.

El Coeficiente de Gini varía de un mínimo de 0 a un máximo de 100, donde $G=0$ implica perfecta igualdad, es decir, no hay diferencias entre los pares de ingresos que se comparan. En cambio, $G=100$ es el grado máximo de desigualdad descrito por este coeficiente.

Para ejemplificar el cálculo del Coeficiente de Gini en el caso de México la considera una distribución de ingreso y número de hogares que proviene de la ENIGH 2000 y que se muestra en la siguiente tabla:

**Ingreso Total Trimestral de los Hogares a Nivel
Nacional por Deciles de Hogares
(Miles de pesos)**

	INGRESO TOTAL	
	HOGARES	INGRESO
Total	23,484,752	582,454,992
<i>i</i>	<i>n_i</i>	<i>F_i</i>
I	2,348,475	8,661,068
II	2,348,475	14,843,661
III	2,348,475	20,232,871
IV	2,348,475	25,771,702
V	2,348,475	31,956,561
VI	2,348,475	38,940,514
VII	2,348,475	50,117,508
VIII	2,348,475	63,834,708
IX	2,348,475	82,485,286
X	2,348,477	234,631,083

Fuente: ENIGH-2000, Cuadro 8.6

En este caso $n = 23,484,752$, que es el número total de hogares; $m = 10$, que es el número total de estratos de ingreso o deciles; la media ponderada es igual a $58,245,514$. Para ejemplificar el cálculo de la doble suma de la ecuación (4) considérese que el índice $j = 2$ y el índice $k = 3$. Por lo tanto, tenemos que $n_2 = 2,348,475$, $y_2 = 14,843,661$ (que se refieren a índice j) y $n_3 = 2,348,475$, $y_3 = 20,232,871$ (que se refieren a índice k). Cuando k sea igual a 3, el sumando de la ecuación (4) será así sucesivamente. Siguiendo esta metodología y utilizando los datos del Cuadro anterior, el Coeficiente de Gini resulta 49.37. Es conveniente aclarar que este resultado puede variar si se considera otro concepto de ingreso o si se utiliza otra distribución de los hogares y del ingreso, por ejemplo en percentiles o cuartiles en vez de deciles.

Cabe señalar que el coeficiente de Gini para México, reportado en la Lámina 14, es de 53.7 y fue calculado por el Banco Mundial con base en la distribución del ingreso en percentiles de población. Este coeficiente se reporta correspondiente al año 1995 y debería provenir de la ENIGH 1994.

