



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN FISCAL

EL ISR Y EL IETU: LA NECESIDAD DE
IMPLEMENTAR UN SOLO IMPUESTO A LA
UTILIDAD

TESIS

PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA
DANIEL ALEJANDRO MAGAÑA URBINA

DIRECTOR DE TESIS
DR. EN FISCAL JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia Michoacán, MARZO 2014



ÍNDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	2
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO 1 – ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	7
1.1 – TEMA DE INVESTIGACIÓN	7
1.2 – OBJETIVO GENERAL.....	7
1.3 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	7
1.4 – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
1.5 – PROBLEMATIZACIÓN	8
1.6 – HIPÓTESIS.....	9
1.7 – INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN.....	9
1.8 – TIPO DE INVESTIGACIÓN	9
1.9 – JUSTIFICACIÓN.....	9
1.10 – MATERIALES A UTILIZAR.....	10
1.11 – PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	10
1.12 – MATRIZ DE CONGRUENCIA	11
CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO GENERAL.....	15
2.1 – FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL	15
2.1.1 – La Constitución.	15
2.1.2 – La Ley	16
2.1.3 – El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado.	17
2.1.4 – El Reglamento Administrativo.....	18
2.1.5 – La Circular Administrativa.	19
2.1.6 – La Jurisprudencia.....	20
2.1.7 – Los Tratados Internacionales.....	20
2.1.8.- La Doctrina.	21
2.2 – ORDENAMIENTOS FISCALES	22
2.2.1 – La Ley Fiscal.	22

2.2.2 – El Reglamento Fiscal.....	22
2.3 – ÓRGANOS FACULTADOS PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA.....	23
2.3.1 – Federales	23
2.3.2 – Estatales	24
2.3.3 – Municipales	24
2.3.4 – Órganos de Fiscalización	24
2.4 – CLASIFICACIÓN DE INGRESOS DEL ESTADO.....	25
2.5 – PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.....	26
2.6 – PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.....	27
2.7 – RESUMEN DE LOS CAPÍTULO 1 y 2 DEL LIBRO “THE FLAT TAX” DE ROBERT HALL Y ALVIN RABUSHKA.....	29
2.7.1 – Capítulo 1 - MEET THE FEDERAL INCOME TAX.....	29
2.7.2 – Capítulo 2 – WHAT’S FAIR ABOUT TAXES?	32
2.8 – Capítulos 3 y 5 (“THE POSTCARD TAX RETURN” y “QUESTIONS AND ANSWERS ABOUT THE FLAT TAX”).....	34
2.8.1 – La declaración del impuesto sobre la renta en una tarjeta postal.....	34
2.8.2 – PROGRESIVIDAD, EFICIENCIA Y SIMPLICIDAD.	36
2.8.3 – UN SISTEMA TRIBUTARIO PLANO INTEGRADO.	37
2.8.4 – EL IMPUESTO INDIVIDUAL AL SALARIO	41
2.8.5 – EL IMPUESTO A LAS EMPRESAS.....	42
2.8.6 – INCENTIVOS A LA INVERSIÓN.	51
2.8.7 – GANANCIAS DE CAPITAL.....	53
2.8.8 – BANCOS Y COMPAÑÍAS DE SEGUROS.....	54
2.8.9 – IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y EMPRESAS MULTINACIONALES.	56
2.8.10 – SEGURIDAD SOCIAL	58
2.8.11 – LA TRANSICION.....	58
2.8.12 – Deducciones por depreciación	59
2.8.13 – Deducciones por intereses.	59
2.8.14 – Variantes del impuesto plano	61
2.9 – EL FLAT TAX	63
2.9.1 – EL FLAT TAX EN ESTONIA.....	64

2.9.2 – VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS PLANOS.....	64
2.9.3 – RESULTADOS OBTENIDOS A 5 AÑOS DE HABERLO IMPLEMENTADO	65
2.10 – EL IETU EN MÉXICO	66
2.10.1 – Surge la propuesta de un “Flat Tax” para México	66
2.10.2 – Primer modelo del Flat Tax de México y posibles problemas originados	67
2.10.3 – Aprobación del IETU por parte de la Comisión de Diputados.....	68
2.10.4 – El IETU calificado como inconstitucional.....	68
2.10.5 – IETU calificado como constitucional, según la SCJN.....	70
2.11 – EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IETU	73
2.11.1 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2008	73
2.11.2 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2008 AL 2009	75
2.11.3 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009	78
2.11.4 – ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009	81
2.11.5 – POSIBLES CAUSAS DE LA FALTA DE EFICIENCIA RECAUDATORIA.....	81
2.12 – MECÁNICA DE CÁLCULO DEL IETU	84
2.12.1 – BASE Y TASA DEL IETU (LIETU 1, ÚLTIMO PÁRRAFO Y DT2008, 4º)	84
2.12.2 – DEDUCCIÓN ADICIONAL DE INVERSIONES (LIETU DT2008, 5º).....	84
2.12.3 – IETU DEL EJERCICIO (LIETU 7 Y 8)	84
2.12.4 – PAGOS PROVISIONALES (LIETU 9 Y 10).....	85
2.12.5 – CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES SUPERIORES A INGRESOS EN EL IETU (LIETU 8, 1ER PÁRRAFO; 10, 1º Y 2º PÁRRAFOS Y LIF 22, 2ºP.).....	86
2.12.6 – CRÉDITO FISCAL POR SALARIOS Y ASIMILADOS GRAVADOS (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º)	86
2.12.7 – CRÉDITO FISCAL POR APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º)	87
2.12.8 – CRÉDITO FISCAL POR INVERSIONES (DT2008, 6º)	87
CAPÍTULO 3 – MARCO TEORICO LEGAL.....	88
3.1 – LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	88
3.1.1 – CAPÍTULO I.- DISPOSICIONES GENERALES.....	88
3.1.2 – CAPÍTULO II.- DE LAS DEDUCCIONES.....	88
3.1.3 – CAPÍTULO III.- DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL CRÉDITO FISCAL.....	88
3.1.4 – CAPÍTULO IV.- DE LOS FIDEICOMISOS	89

3.1.5 – CAPÍTULO V.- DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	89
3.1.6 – CAPÍTULO VI.- DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	89
3.1.7 – CAPÍTULO VII.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.....	89
3.1.8 – ARTÍCULOS TRANSITORIOS.....	90
3.2 – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	91
3.2.1 – CONTRIBUYENTES DEL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO II.....	91
3.2.2 – DISPOSICIONES APLICABLES AL SECTOR PRIMARIO (AGAPES).....	91
3.2.3 – CÁLCULO DE RETENCIONES.....	91
3.2.4 – ACUMULACIÓN DE INGRESOS POR PERSONAS FÍSICAS	91
3.2.5 – CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL	91
3.3 – LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	94
3.3.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN	94
3.3.2 – REGLAS PARA EL MOMENTO DE LA ACUMULACIÓN DE INGRESOS.....	94
3.3.3 – CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS	94
3.3.4 – CONCEPTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	94
3.4 – CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	95
3.4.1 – APLICACIÓN GENERAL DE LA CONSTITUCIÓN	95
3.4.2 – OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.....	95
3.5. – CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	96
3.5.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN DE BIENES.....	96
3.6 – CONFLICTOS E INCONSTITUCIONALIDADES DEL IETU	97
3.6.1 – ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA DE LA CPEUM	97
3.6.2 – PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SEGÚN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA	97
3.6.3 – ¿EL IETU ES IMPROPORCIONAL? ANÁLISIS DE SU COORDINACIÓN CON EL ISR.	98
3.6.4 – TESIS EMITIDAS POR LA SCJN Y ANÁLISIS DE LAS MISMAS.	107
CAPÍTULO 4 – PROPUESTA	116
CONCLUSIONES	118
BIBLIOGRAFÍA.....	123

RESUMEN

En el primer capítulo se contienen los aspectos metodológicos referentes a esta investigación, donde se plasman los objetivos, hipótesis, el problema del entorno actual al momento de la introducción del IETU, la justificación de la investigación y las herramientas básicas que se utilizaron para realizar la misma.

En el capítulo 2 se encuentra el marco teórico general de esta tesis, donde se mencionan algunos conceptos del Derecho fiscal, las fuentes formales del Derecho Fiscal, los ordenamientos fiscales, los órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva, el resumen de los capítulos 1 y 2 del libro de Robert Hall y Alvin Rabushka, "The Flat Tax" y los capítulos 3 y 5 del mismo.

También se da una definición del Flat tax en este capítulo mencionado en el párrafo anterior, así como las ventajas y desventajas y los resultados en Estonia y los resultados (en una gráfica) a 5 años de su implementación en otros países. Asimismo, se mencionan los antecedentes de su implementación en México, su aceptación y calificación por parte de algunos estudiosos de la materia fiscal y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la eficiencia en la recaudación del IETU y la mecánica de cálculo del IETU.

En el marco teórico legal, que es el capítulo 3, se mencionan las disposiciones legales aplicables que ayudaron a realizar este trabajo de investigación, así como el cumplimiento del IETU con el principio de proporcionalidad, su coordinación con el ISR y algunas tesis emitidas por la SCJN.

En el capítulo 4 se mencionan las propuestas relativas a este trabajo de investigación.

Palabras clave: ISR, IETU, NECESIDAD, IMPUESTO, UTILIDAD

ABSTRACT

In the first chapter the methodological aspects related to this research, where the objectives, hypotheses , the problem of the current environment at the time of the introduction of the flat tax , the justification of the research and the basic tools used to make it are reflected contain same.

In chapter 2 the general theoretical framework of this thesis , where some concepts of tax law are mentioned, the formal sources of tax law , tax systems, the power to enforce the tax liability bodies, the summary is chapters 1 and 2 of the book by Robert Hall and Alvin Rabushka, " the Flat Tax" and chapters 3 and 5 thereof.

Flat tax a definition of this chapter mentioned in the previous paragraph, as well as the advantages and disadvantages and results in Estonia and the results are also given (in a graph) to 5 years of implementation in other countries. Also, the history of its implementation in Mexico , acceptance and qualification by some students of taxation and the Supreme Court of Justice , the collection efficiency of the flat tax and the flat tax calculation mechanism mentioned.

In the legal framework, which is Chapter 3 , the applicable laws that helped make this research as well as the flat tax compliance with the principle of proportionality , their coordination with the ISR and some theses issued by listed Supreme Court.

In Chapter 4 the proposals for this research are mentioned.

Keywords: ISR, IETU, NEED, TAX, UTILITY

INTRODUCCIÓN

En este trabajo se plasma una investigación del Impuesto Empresarial a Tasa Única desde su introducción al sistema tributario.

Primeramente, el desarrollo del estudio comienza con el primer capítulo, donde se mencionan los aspectos metodológicos referentes a esta investigación, donde se plasman los objetivos, hipótesis, el problema del entorno actual al momento de haber introducido el IETU, la justificación que impulsó a realizar esta investigación y además las herramientas básicas que se utilizaron para realizar la misma.

En el capítulo 2 se encuentra el marco teórico general, donde se comienzan por mencionar algunos conceptos básicos del Derecho fiscal, iniciando con el análisis de sus fuentes formales y las definiciones de los ordenamientos fiscales. Posteriormente en el mismo, los órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria, la clasificación de los ingresos del Estado, los principios de los impuestos, los principios constitucionales de los impuestos (que es una de las raíces de mayor importancia para sustentar la justificación de este tema de investigación).

Dentro del capítulo 2, también se encuentra una traducción de los capítulos 1, 2, 3 y 5 del libro “The Flat Tax” de Robert Hall y Alvin Rabushka. Cabe mencionar que no se incluye el capítulo 4 por no considerarse importante para este tema de estudio, ya que contiene algunos formatos fiscales que se utilizan para la recaudación en los Estados Unidos de América.

Del libro de Hall y Rabushka, se destaca el hecho de que ellos buscan la progresividad, la eficiencia y la simplicidad, un sistema tributario plano, y también critican al impuesto individual al salario y al impuesto a las empresas. Hablan de una propuesta para incentivar a la inversión a través de su flat tax, analizan las deducciones por depreciación y por intereses y además relatan en su libro sobre algunas variantes existentes del impuesto plano.

En otro subtema del citado capítulo, se menciona la definición del flat tax, y los efectos positivos que tuvo su aplicación en Estonia, lugar donde su primer ministro, Mart Laar comenzó a aplicarlo.

La efectividad del Flat Tax en Estonia fue notable, ya que ese país se encontraba en un entorno económico donde existía una inflación exagerada, una contracción económica alta y una enorme tasa de desempleo que seguía incrementándose.

Simplicidad y efectividad, son una de las finalidades que deberían de buscar los legisladores para sistematizar el cálculo del Impuesto, derecho, o como sea que se le llame a un pago que se tenga que hacer al Estado. Además, es algo que

debe de cumplir con ciertas reglas de cálculo y recaudación establecidas en los distintos lineamientos que emanan de la Constitución.

En otro subtema se habla del surgimiento de la propuesta de un Flat Tax para México, de su aprobación y de la calificación como impuesto inconstitucional que algunos estudiosos de la materia fiscal le dieron al mismo.

Caso en contrario a lo último mencionado en el párrafo anterior, fue que la Suprema Corte de Justicia de la Nación calificó al IETU como un impuesto constitucional.

Primeramente, es necesario que el legislador tome en cuenta la jerarquía de leyes que en México existe, centrándose en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de manera primordial, para que después pueda hacer una correcta emisión de las leyes que rigen al país.

En el presente trabajo se hace mención dicha jerarquía de leyes, de tal manera que es menester observar el orden en el que se encuentra cada concepto.

Muchos estudiosos del Derecho Fiscal, han redactado en diversas obras sus criterios sobre los conceptos de los principales conceptos que se manejan en el entorno fiscal. En este trabajo se mencionan a Hugo Carrasco Iriarte, Humberto Delgadillo, Adolfo Arrijo Vizcaíno y a José Luis Chávez Chávez, entre otros.

En otro subtema del capítulo 2, se encuentra plasmada la información referente a la eficiencia en la recaudación del IETU en base a las estadísticas y datos obtenidos de la página web del SAT.

También se plasma la mecánica de cálculo del IETU.

Cabe mencionar que, Hall y Rabushka plasmaron una idea, la cual es mencionada en esta tesis y lo que resultó ser una propuesta de impuesto plano en México tomando como modelo el Flat Tax de Hall y Rabushka que ya habían establecido en otros países, resultó ser algo un tanto diferente y no obtuvo los resultados esperados al inicio de su implementación. Los autores del Flat Tax buscaban lograr la progresividad, la eficiencia y la simplicidad.

En el capítulo 3, llamado “Marco teórico legal”, se mencionan las disposiciones legales aplicables que sirvieron de ayuda para realizar el trabajo de investigación, mencionando los capítulos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, algunas disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, otras de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del Código Fiscal de la Federación y los conflictos e inconstitucionales presentadas en el IETU asimismo plasmando un análisis de los principios de proporcionalidad y equidad del artículo 31, fracción IV de la

Constitución, un análisis de su coordinación con el ISR y un análisis de algunas tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es necesario recordar, que en México, ya existía un impuesto a la utilidad, que es el Impuesto Sobre la Renta, y de alguna manera es difícil tomar en cuenta dos criterios diferentes para el cálculo de un IETU y un ISR para una misma o similar base gravable, lo cual llega a complicar de una manera muy significativa el cálculo del gravamen y la efectividad de la recaudación en el país.

Existen ventajas y desventajas en los impuestos planos, pero en esta tesis se menciona de igual manera la improporcionalidad la unión entre las tarifas progresivas aplicables a las personas físicas que ya existía de antemano y la tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Al momento de entrar en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, o más bien, al momento de entrar al entorno tributario mexicano cualquier tipo de ley, es necesario que el legislador haga una predicción o análisis de las consecuencias que puede generar a la economía de los mexicanos la toma de sus decisiones. Como ejemplo de esto, se encuentra el caso del sínfin de inconformidades manifestadas a través de diversos amparos presentados por varias empresas que forman parte de esta economía.

La jurisprudencia tiene un papel muy importante, el cual es mencionado en este trabajo. De igual manera, la forma en que la misma ha sido tomada en cuenta para la emisión de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es un caso que merece tener un estudio exhaustivo, asunto por el cual resulta tan importante tomar en cuenta el presente trabajo para realizar un análisis minucioso del objeto (inmaterial) inamovible que resulta ser en ocasiones una decisión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Los principios de los impuestos como parte de las características mínimas que tiene el Estado para garantizar el bien común, son lineamientos que de igual manera merecen ser tomados en cuenta de manera prioritaria, por el simple hecho de encontrarse en una norma de rango jerárquicamente superior a cualquier ley. Por lo tanto, es imprescindible el hecho de tener que contar con un gobierno que no los vulnere, para así lograr el objetivo final de la administración financiera del Estado, que es el de la satisfacción de las necesidades colectivas, para lograr el bien común.

En el capítulo 4 se encuentran propuestas relativas a la tesis realizada.

El presente trabajo estaba previsto como una simple recaudación de información para fines meramente didácticos, pero el análisis continuo de diferentes casos de cálculos del IETU, jurisprudencias, artículos en revistas y demás trabajos de otros autores le dio un giro importante al tema, convirtiéndolo en un análisis de su

origen, del impacto que tiene en las personas físicas y de las inconstitucionalidades que se derivan por la deficiencia en la política tributaria del país.

CAPÍTULO 1 – ASPECTOS METODOLÓGICOS

1.1 – TEMA DE INVESTIGACIÓN

EL ISR Y EL IETU: LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR UN SOLO IMPUESTO A LA UTILIDAD EN MÉXICO

1.2 – OBJETIVO GENERAL

Inspeccionar y conocer las razones por las cuales el Impuesto Empresarial a Tasa Única en coordinación con el Impuesto Sobre la Renta están creando un entorno tributario inconstitucional en México, así como demostrar el impacto que ha provocado la introducción de la Ley del IETU en la carga tributaria de las personas físicas.

1.3 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Demostrar que la introducción del IETU al entorno tributario mexicano fue una decisión errónea por parte del fisco.
- Demostrar con cifras que la introducción del IETU provoca que la recaudación por parte del fisco viola el principio de proporcionalidad tributaria de la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Verificar las cifras de recaudación del IETU en el año 2008 y en el 2009.
- Demostrar que los dos impuestos a la utilidad en conjunto no tienen una buena coordinación que garantice la eficiencia de cálculo y recaudatoria y que se debe de eliminar uno o debe de crearse un nuevo impuesto a la utilidad que abrogue a estos dos.

1.4 – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El incumplimiento de los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por parte del legislador y de la falta de previsión en las decisiones que el mismo toma para emitir las leyes fiscales.

1.5 – PROBLEMATIZACIÓN

La reforma fiscal en la cual se introdujo el Impuesto Empresarial a Tasa Única fue muy anticipada. El 20 de junio del 2007 fue enviada para aprobarse y su publicación tuvo lugar el día 1º de Octubre del mismo año.

Asimismo, entra en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y sus disposiciones a partir del 1º de enero del 2008.

Entrando esta nueva ley y su respectivo reglamento, se da lugar a la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo y de su reglamento.

El impuesto da lugar a suponer que sólo grava a los ingresos por actividad empresarial, pero en la ley se contemplan tres clases de actividades.

El IETU ha causado un gran impacto en las utilidades de las personas físicas, así aumentando la carga tributaria de impuestos a la utilidad de una manera muy drástica.

Al introducir la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se generaron una serie de inconformidades por parte de los contribuyentes. Las inconformidades han sido con relación a unas posibles inconstitucionalidades existentes en el impuesto. Y con relación a estas inconstitucionalidades, los contribuyentes han recurrido al amparo en contra los principios constitucionales de los impuestos del artículo 31 fracción cuarta de nuestra carta magna.

El problema es que las autoridades dieron resolución negativa a esos amparos, así declarando que el IETU es completamente constitucional.

Los ingresos de impuestos directos captados por el Gobierno Federal en el 2009 disminuyeron considerablemente con el aumento de la tasa del IETU. Se puede suponer que algunas empresas quebraron por causa de este nuevo impuesto.

1.6 – HIPÓTESIS

- Al introducirse la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al entorno tributario mexicano, la carga tributaria en conjunto (IETU coordinado con ISR) se vuelve inconstitucional, de tal manera que hace que algunos contribuyentes que tienen mayor base gravable en ocasiones terminen pagando menos que otros contribuyentes que tienen una mayor base gravable.

La inconstitucionalidad reside en la falta de coordinación entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta.

1.7 – INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

- Documentales
- Encuestas
- Fichas documentales
- Análisis de contenido
- Método deductivo

1.8 – TIPO DE INVESTIGACIÓN

Documental. Esta investigación se encontrará sustentada en fuentes documentales, y se reflejará de manera ordenada con objetivos de gran precisión, con la finalidad de ser base para la construcción de conocimientos, en la cual, se recolectarán, seleccionarán y presentarán resultados coherentes.

1.9 – JUSTIFICACIÓN

Los legisladores especialistas en la materia fiscal de México integraron al sistema tributario la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual es un impuesto en base al flujo de efectivo que se tiene que coordinar con el ISR al ofrecer una forma de acreditar este último impuesto con el IETU generado ya sea en el ejercicio o en el pago provisional de que se trate, ya depende del caso.

Una serie de inconformidades han sido originadas por parte de los contribuyentes en México, ya que el IETU y el ISR no tienen una buena coordinación y se origina a causa de ello un incumplimiento en el principio de proporcionalidad tributaria, haciendo que unos contribuyentes en la misma situación jurídica paguen menos impuestos que otros, así como la falta de eficiencia recaudatoria y también de simplicidad en el cálculo de los impuestos en conjunto.

El impacto que tuvo la integración de esta ley en las personas físicas fue colosal, de tal manera que la carga tributaria aumentó de manera considerable con respecto al ISR que les correspondía pagar anteriormente.

La presente tesis fue realizada con el objeto de que sea tomada en cuenta como propuesta para que sea derogada la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, o mejor aún, que se abroguen las dos leyes de impuestos a la utilidad por una nueva que garantice una mejor eficiencia recaudatoria, simplicidad en el cálculo y tasas o tarifas que sean conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Otra de las razones para que esta tesis sea tomada en cuenta para derogar el IETU o abrogar, como se propone en el párrafo anterior es que el IETU no resultó ser igual de efectivo que el revolucionario Flat-Tax de Hall y Rabushka y como muestra de esto que se menciona, en este trabajo se encuentra integrado un resumen del libro “The flat Tax” de estos mismos autores, así como las gráficas que miden la efectividad de la recaudación del mismo impuesto plano en otros países.

1.10 – MATERIALES A UTILIZAR

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Leyes Fiscales
- Jurisprudencias
- Libros especializados en materia fiscal
- Revistas
- Páginas web

1.11 – PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

¿El IETU es un impuesto confiscatorio?

¿La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respeta la economía real del contribuyente desde que entró en vigor?

¿La idea de Hall y Rabushka fue efectivamente aplicada en México?

¿El IETU es un impuesto eficiente cuando se encuentra coordinado con el ISR?

¿El IETU es un impuesto proporcional?

¿Los principios de los impuestos se cumplen cuando el ISR y el IETU actúan de manera conjunta?

¿El problema inicial del entorno fiscal actual se derivó únicamente de la introducción del IETU o el ISR de antemano presentaba alguna inconstitucionalidad?

¿Existe eficiencia y simplicidad en el cálculo y la recaudación del IETU?

¿El IETU causó un fuerte impacto cuando entró en vigor a las personas físicas con menores utilidades?

¿La decisión de la implementación del IETU fue apegada a la Constitución?

¿Se respetaron tesis aisladas o jurisprudencias en materia constitucional emitidas por la SCJN por parte del legislador al implementar la Ley del IETU?

1.12 - MATRIZ DE CONGRUENCIA

TITULO	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS
El ISR y el IETU: la necesidad de implementar un solo impuesto a la utilidad en México.	Inspeccionar y conocer las razones por las cuales el Impuesto Empresarial a Tasa Única en coordinación con el Impuesto Sobre la Renta están creando un entorno tributario	Demostrar que la introducción del IETU al entorno tributario mexicano fue una decisión errónea por parte del fisco. Demostrar con	¿El IETU es un impuesto confiscatorio? ¿La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respeta la economía real del	Al introducirse la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al entorno tributario mexicano, la carga tributaria en conjunto (IETU coordinado con ISR) se vuelve inconstitucional, de tal manera que hace que algunos

	<p>inconstitucional en México, así como demostrar el impacto que ha provocado la introducción de la Ley del IETU en la carga tributaria de las personas físicas.</p>	<p>cifras que la introducción del IETU provoca que la recaudación por parte del fisco viola el principio de proporcionalidad tributaria de la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.</p> <p>Verificar las cifras de recaudación del IETU en el año 2008 y en el 2009.</p> <p>Demostrar que los dos impuestos a la utilidad en conjunto no tienen una buena coordinación que garantice la eficiencia de cálculo y recaudatoria y</p>	<p>contribuyente desde que entró en vigor?</p> <p>¿La idea de Hall y Rabushka fue efectivamente aplicada en México?</p> <p>¿El IETU es un impuesto eficiente cuando se encuentra coordinado con el ISR?</p> <p>¿El IETU es un impuesto proporcional?</p> <p>¿Los principios de los impuestos se cumplen cuando el ISR y el IETU actúan de manera conjunta?</p> <p>¿El problema</p>	<p>contribuyentes que tienen mayor base gravable en ocasiones terminen pagando menos que otros contribuyentes que tienen una mayor base gravable.</p> <p>La inconstitucionalidad reside en la falta de coordinación entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta.</p>
--	--	---	--	--

		<p>que se debe de eliminar uno o debe de crearse un nuevo impuesto a la utilidad que abrogue a estos dos.</p>	<p>inicial del entorno fiscal actual se derivó únicamente de la introducción del IETU o el ISR de antemano presentaba alguna inconstitucionalidad?</p> <p>¿Existe eficiencia y simplicidad en el cálculo y la recaudación del IETU?</p> <p>¿El IETU causó un fuerte impacto cuando entró en vigor a las personas físicas con menores utilidades?</p> <p>¿La decisión de la implementación del IETU fue apegada a la</p>	
--	--	---	---	--

			Constitución? ¿Se respetaron tesis aisladas o jurisprudencias en materia constitucional emitidas por la SCJN por parte del legislador al implementar la Ley del IETU?	
--	--	--	--	--

CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO GENERAL

2.1 – FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL

Adolfo Arrijoa Vizcaíno, haciendo mención de la obra de García Máynez dice lo siguiente: “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”.¹

- a) La Constitución
- b) La Ley
- c) El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado
- d) El reglamento administrativo
- e) La circular administrativa
- f) La jurisprudencia
- g) Los tratados internacionales

Antonio Jiménez González menciona además de los anteriores la costumbre y los principios generales del derecho, como fuentes de un sistema jurídico, y además de estos, Hugo Carrasco Iriarte menciona la doctrina también como parte de estas, y además de todas las anteriores, Refugio de Jesús Fernández Martínez menciona los convenios interestatales o de coordinación fiscal como parte de las mismas fuentes.

Fernández Martínez afirma que su clasificación no es del todo adaptable y menciona lo siguiente:

“En un régimen jurídico como el de nuestro país, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, la costumbre y la doctrina no pueden crear derechos ni obligaciones que suplan o contraríen a la ley”.²

2.1.1 – La Constitución.

“La constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”.³

¹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 30

² Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 25

³ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 46

Se encuentra en la parte más alta de la jerarquía de leyes, y por eso tiene carácter de norma suprema, ya que en virtud de esta, todas las demás existen.

Para Jiménez González, la Constitución es “la fuente por excelencia del orden jurídico y por lo tanto la fuente de las fuentes de derecho”.⁴

Menciona que gracias a la constitución; La Ley, los Tratados Internacionales, los Reglamentos, la Costumbre, los Principios Generales del Derecho, etc., tienen el valor de Fuentes del Derecho.

Arrijo Vizcaíno menciona algo similar; dice que “el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados”.⁵

2.1.2 – La Ley.

“La ley se ha definido como la norma jurídica emanada del poder público debidamente facultado para ello (Poder Legislativo), con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad”.⁶

Esa es la definición de Ley para Fernández Martínez, pero además, hace mención de la generalidad, abstracción y obligatoriedad como sigue:

“La ley es *general*, porque sus disposiciones son aplicables no a determinadas personas o actos, sino a un número indeterminado e indefinido de actos y personas. Todo sujeto al caer dentro del supuesto previsto por la norma, queda supeditado al orden general de la ley.

La ley debe expresarse en *términos abstractos*, para aplicarse a casos concretos, cuyo número el legislador no puede prever, por lo cual hace abstracción de ellos, o sea, la ley se expresa en supuestos que de realizarse o producirse, se concretizan aplicando las consecuencias previstas por la misma.

La ley debe ser obligatoria y sancionada por la fuerza que administra el Estado, si no lo fuera perdería su naturaleza coercitiva, o sea la posibilidad de obligar al cumplimiento de las normas jurídicas con la fuerza del Estado”.⁷

En México, todo individuo es igual ante la ley y de la misma manera se aplicará tomando en cuenta la jerarquía de leyes y tendrá sus efectos dependiendo del acto que lo convierta en sujeto ante la misma.

⁴ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, editorial Thomson, primera edición, México 2002, pág. 140

⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 31

⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 25

⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 26

2.1.3 – El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado.

“El Decreto Ley representa una excepción al principio de división de los poderes, pues en este caso es el Poder Ejecutivo el que se encuentra facultado directamente por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden crear o incluso modificar ordenamientos. Esto sin necesidad de una delegación del Congreso”.⁸

Esa fue la opinión de José Luis Chávez, y por su parte Hugo Carrasco manifiesta lo siguiente:

“Tiene lugar cuando la *Constitución* autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, a que asuma la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias a fin de hacer frente a tal situación. Como ejemplo podemos citar las disposiciones que el Presidente de la República tiene el poder de emitir cuando, en los términos del art. 29 de la *Constitución*, han quedado suspendidas las garantías individuales. Otro caso es el previsto por el art. 73, fracc. XVI, de la misma *Constitución*, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país”.⁹

En realidad quien sabe si sea conveniente para la nación que se apliquen esos artículos, ya que el 29 dice que “podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación”, entonces con los impuestos ¿será lo mismo?

Al ver lo que dice el artículo 73, fracc. XVI, tal vez a muchas personas se les podría venir a la mente que el Estado tomará medidas sanitarias como en ciertas películas de terror, y en realidad el artículo no dice nada contrario a eso que se podría pensar, ya que dice lo siguiente:

“**2a** en caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, el Departamento de Salubridad tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República”.¹⁰

La cuestión aquí podría ser: ¿Cuál es el alcance, o más bien, qué límites hay en esas medidas preventivas?

Dice Fernández Martínez:

⁸ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 47

⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003, pág. 325

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, editorial, Sista, 34a. edición, México 2007, pág. 57

“el decreto-ley no es fuente formal del derecho fiscal de manera permanente, también lo es que no se le puede negar su importancia, porque su existencia deriva de contingencias difíciles de prever; de llegar a presentarse, provocan la expedición de decretos-ley, y en la medida en que dichos decretos contengan disposiciones de carácter fiscal, en esa misma medida, se consideran fuente del derecho fiscal”.¹¹

Como ejemplo se puede tomar en cuenta alguna facilidad administrativa que emita el SAT mediante decreto. Esto podría ser tal vez por causa de alguna catástrofe que suceda en algún lugar de la República.

“El Decreto Delegado consiste en la transmisión al Ejecutivo de las facultades inherentes al Congreso de la Unión por autorización propia del mismo”.¹²

Como ejemplo de éste, Carrasco Iriarte menciona lo siguiente:

“Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente de la República, como en el caso del art. 131, segundo párrafo, de la *Ley Fundamental*, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país”.¹³

2.1.4 - El Reglamento Administrativo.

“El reglamento es un ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo obedeciendo el cumplimiento del artículo 89, fracción I Constitucional.

Las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia; (...).

A pesar de que originalmente el objetivo del reglamento era ser un instrumento de aclaración y aplicación de la ley, actualmente representa una fuente importante del Derecho Fiscal, pues en él, nuestro legislador, al expedir la ley

¹¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 27

¹² Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 48

¹³ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003, pág. 325

fiscal reserva el alcance de los principios contenidos en la ley para hacer práctica su aplicación”.¹⁴

En otras palabras, el reglamento administrativo puede ser definido como “un conjunto de normas jurídicas del 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”.¹⁵

Fernández Martínez añade además lo siguiente:

“El reglamento puede ser de tres clases a saber:

- Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal)
- Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.

- Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado, y la ordenación del personal adscrito al mismo, y de los entes de las instituciones públicas y dependencias de la administración activa (Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).¹⁶

2.1.5 - La Circular Administrativa.

Una definición corta sería la siguiente:

“La circular se presenta como un medio de comunicación interna entre los diversos niveles de la administración, generalmente teniendo por contenido instrucciones o mandatos que un nivel jerárquico superior transmite a los inferiores”¹⁷

José Luis Chávez, por su parte dice:

“Se puede considerar a las circulares como una derivación del reglamento; de igual manera, tienen carácter administrativo, sin embargo éstas no son competencia única del Presidente, sino también facultad de los funcionarios superiores de la administración pública. En algunas ocasiones las disposiciones son de carácter interno de la dependencia del Poder Ejecutivo, en otras

¹⁴ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 48

¹⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 50

¹⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 29

¹⁷ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, editorial Thomson, primera edición, México 2002, pág. 184

especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, es decir, no incluyen normas, sino simplemente la publicación de la interpretación que hace la autoridad de la norma”.¹⁸

Arrijo Vizcaíno menciona que éstas circulares “han tenido también en el Derecho Fiscal Mexicano un desarrollo positivamente abrumador, proveniente sin duda alguna del continuo crecimiento de los problemas fiscales que en su complejidad, rebasan con frecuencia el contexto de las leyes y reglamentos, y obligan a los funcionarios hacendarios a recurrir a las circulares administrativas para intentar solucionarlos”.¹⁹

2.1.6 – La Jurisprudencia.

Esta palabra significa “prudencia de lo justo”, según Hugo Carrasco Iriarte y dice que: “La jurisprudencia obligatoria en materia fiscal la pronuncia el Poder Judicial de la Federación, que en última instancia determina los criterios que deben seguirse al resolver las contiendas tributarias”.²⁰

“Definida por García Máynez como “el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales”, podemos entender que es la interpretación que llevan a cabo los tribunales competentes con motivo de la resolución de los asuntos sometidos a su jurisdicción, sosteniendo el mismo criterio en cierto número de casos”.

En nuestro sistema jurídico, la jurisprudencia puede ser creada solamente por:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación
- b) Los Tribunales Colegiados de Circuito
- c) El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- d) Los Tribunales Administrativos de los Estados y el Distrito Federal”²¹

2.1.7 – Los Tratados Internacionales.

“Son los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados para la creación, modificación o extinción de consecuencias jurídicas. Se encuentran

¹⁸ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 49

¹⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 53

²⁰ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal “Primera parte”*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003, pág. 560

²¹ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 50

contemplados en el artículo 133 de nuestro máximo ordenamiento donde se les brinda el carácter de ley suprema.

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. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.²²

“En nuestro país la mayoría de los tratados internacionales celebrados en materia financiera tienen como objeto principal el evitar la doble tributación y la creación de organismos financieros internacionales”.²³

2.1.8.- La Doctrina.

José Luis Chávez, citando a Hugo Carrasco describe a la Doctrina de la manera siguiente:

“la constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la ciencia jurídica. Cabe establecer la diferencia entre ciencia y doctrina, pues mientras la primera consta y explica, la segunda juzga y prescribe”.²⁴

Arrijo Vizcaíno, citando al profesor Marcel Waline dice:

“que el papel de la doctrina es el de sistematizar las soluciones legislativas, esclareciendo sus partes oscuras. La doctrina se esfuerza por deducir el espíritu general de la legislación para interpretar los silencios de la ley o sus contradicciones aparentes. También la doctrina se encarga de sistematizar las soluciones de la jurisprudencia”.²⁵

Por su parte, Refugio de Jesús Fernández Martínez aporta lo siguiente:

“A la doctrina le corresponde desarrollar, precisar y definir los conceptos contenidos en la ley y sus reglamentos, clasificándolos, explicándolos y ejemplificándolos, desarrollando una actividad intelectual y conceptual, esencialmente constructiva para el derecho fiscal, haciéndolo avanzar rápida y sistemáticamente.

La doctrina no ha sido considerada como fuente directa del derecho fiscal, porque no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas

²² Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 52

²³ Idem, Pág. 53

²⁴ Idem, Pág. 53

²⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 73

jurídicas, y las opiniones de los especialistas por respetables y prestigiados que sean, no tiene fuerza obligatoria alguna para los propios contribuyentes, las autoridades fiscales o los tribunales competentes”.²⁶

2.2 – ORDENAMIENTOS FISCALES

2.2.1 – La Ley Fiscal.

La Ley Fiscal se distingue de las demás leyes que componen el sistema jurídico mexicano por las siguientes características:

- a) Esencialmente impone la obligación de brindar dinero al Estado,
- b) Tiene eficacia específica propia, y
- c) Tiene un poder de ejercicio inmediato

Los elementos de la Ley Fiscal declaran los tratadistas que deben de ser dos:

- a) Elementos de carácter declarativo, y
- b) Elementos de carácter ejecutivo

Los de carácter declarativo se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y responsables fiscales; los de carácter ejecutivo aluden a sus deberes y la manera en que deben cumplirlos.²⁷

Algunos ejemplos son:

2.2.2 – El Reglamento Fiscal.

Son actos formalmente ejecutivos, pero materialmente Legislativos. Los de carácter fiscal presentan las siguientes particularidades:

- a) La ley debe establecer la obligación; el reglamento solamente puede desarrollar la forma en que se le debe de dar cumplimiento.
- b) No es posible que existan reglamentos fiscales autónomos, es decir, todos deben estar relacionados a una ley.

²⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, págs. 36 y 37

²⁷ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 53-54

- c) La facultad reglamentaria es indelegable, por lo que compete únicamente al Presidente de la República y no a funcionarios hacendarios.
- d) No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley ni crear o establecer nuevas situaciones.
- e) Pueden existir uno o varios reglamentos fiscales respecto de una misma ley, todos con validez en el mismo tiempo.
- f) Es una facultad discrecional, por lo que puede o no expedirse un reglamento a una ley.²⁸

Fernández Martínez menciona que:

“el Poder Ejecutivo, al hacer uso de su atribución al expedir un reglamento, carece de facultades para imponer por medio de éste, cargas a los particulares, mayores a las contenidas en la ley que reglamenta, toda vez que su potestad jurídica y de mando, consiste únicamente en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclarándolas, precisando la materia que regula, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados”.²⁹

Es decir, un reglamento no debe contradecir a su respectiva ley, y si lo hace, no tendrá efectos si se contrapone a la misma, ya que por cuestión jerárquica la ley tiene un valor mayor que el reglamento.

2.3 - ÓRGANOS FACULTADOS PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA.

Lo son los entes autorizados por las leyes fiscales respectivas, cuando se hayan causado o realizado los hechos o situaciones jurídicas como generadores de la obligación contributiva o tributaria. Estos son:

2.3.1 - Federales

La SHCP.- Que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales.

El IMSS.- Por conducto de su tesorería, es el órgano encargado de recaudar las cuotas para el seguro social a cargo de los patrones y trabajadores que le

²⁸ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 54

²⁹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998, pág. 113

corresponden, así como las cuotas para el sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.

El INFONAVIT.- Por conducto de su tesorería que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones que le corresponden.

El ISSSTE.- Por conducto de su tesorería que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado instituto, que le corresponden.

El instituto de seguridad social para las fuerzas armadas mexicanas, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares que le corresponden. El DF por conducto de su tesorería, que es la encargada de recaudar las contribuciones que le corresponden al DF.³⁰

2.3.2 - Estatales

Las entidades federativas por conducto de sus respectivas secretarías de finanzas y tesorerías generales que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones estatales.

2.3.3 - Municipales

Los municipios, por conducto de sus respectivas tesorerías, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones municipales. Las delegaciones de las tesorerías de los municipios.

2.3.4 - Órganos de Fiscalización

Se llaman órganos fiscales autónomos a los organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones, en virtud de que estos realicen actividades fiscales entre ellos destacan:

Para los contribuyentes

- IMSS
- INFONAVIT
- SAT

Para las autoridades gubernamentales

³⁰ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 74

- Auditoría superior del estado.
- Auditoría superior de la federación.
- Contaduría superior de glosa.

Ingresos del Estado.-

2.4 - CLASIFICACIÓN DE INGRESOS DEL ESTADO

Ingresos del estado: ³¹

INGRESOS DEL ESTADO	I. INGRESOS TRIBUTARIOS	<ul style="list-style-type: none"> a) Impuestos b) Aportaciones de seguridad social c) Derechos d) Contribuciones especiales e) Tributos o Contribuciones accesorias
	II. INGRESOS FINANCIEROS	<ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos b) Emisión de Moneda c) Emisión de bonos de deuda pública d) Amortización y conversión de la Deuda Pública e) Moratorias y Renegociaciones f) Devaluaciones g) Revaluaciones h) Productos y derechos i) Expropiaciones j) Decomisos k) Nacionalizaciones l) Privatizaciones

³¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 82

Ingresos del Estado.- El estado mexicano requiere de ingresos para satisfacer las necesidades a través del gasto público, para lo cual es importante detallar que tipo de ingresos son los que el estado puede obtener.³²

2.5 - PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

El Principio de constitucionalidad: que “se dice basado en la tesis de que como la constitución es la norma suprema de cualquier país, resulte lógico admitir que también se constituya en principio de la tributación el que deba fijarse en ella la obligación tributaria, siendo además derivable de dicha jerarquía el que las demás leyes se le subordinen, especialmente, para el caso, las tributarias”.³³

“Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera”.³⁴

También existen otros, como:

- a).- El Principio de legalidad,
- b).- Principio de Certeza,
- c).- Principio de Comodidad,
- d).- Principio de Economía,
- e).- Principio de la Capacidad de Pago,
- f).- Principio del Beneficio,
- g).- Principio del Crédito por Ingreso Ganado,
- h).- Principio de la Ocupación plena,
- i).- Principio de la Conveniencia, entre otros.

Pero los que de verdad son de gran importancia en el sentido estricto de la ley son que se verán en el siguiente subtema.

³² Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 76

³³ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, Pág. 96

³⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 245

2.6 – PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

Dichos principios son los siguientes

Principio de Generalidad.- “Se dice interpretable en dos sentidos: por una parte el requisito de generalidad de las leyes como condición de legalidad de las mismas y, por la otra, el de la incidencia misma de la obligación contributiva como condición generalizada o inexceptuable de gravamen a todos los ciudadanos sin distinciones de cualquier clase. Pero hay quienes le atribuyen también un tercer sentido: el de que la prevención legal de contributivo se aplique a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la prevista en las leyes como motivo de gravamen”.³⁵

En pocas palabras, quiere decir que la obligación se aplica tanto para personas físicas como para las morales que practiquen el acto o hecho que la generen.

“ . . . El principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo 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. . .

. . . se dice 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. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos”.³⁶

Principio de Obligatoriedad.- “Se dice derivado de la imperatividad constitucional y hasta de la coerción legal a “contribuir” en forma obligatoria al gasto público, tanto por representar un deber ciudadano como por significar un interés público. Y, ciertamente, la obligatoriedad del tributo ha sido, desde hace varios milenios, la única y absoluta verdad sobre él”.³⁷

En otras palabras, también podría ser:

“que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca”.³⁸

³⁵ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 99-100

³⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 248

³⁷ Idem, pág. 100

³⁸ Idem, pág. 250

Mientras las personas se encuentren dentro de las hipótesis normativas que estén previstas en cualquier ley, significa que la relación tributaria se encuentra regulada por un conjunto de normas y principios del derecho y así se evita la arbitrariedad en los actos realizados por parte de la autoridad.

Principio de Vinculación con el Gasto Público.- “que se dice derivado de la prevención constitucional sobre el destino de la recaudación. Si los tratadistas fuesen suficientemente sinceros se limitarían a decir que todo gobierno exige el pago de impuestos para sostenerse y que, desde luego, ello no constituye principio alguno sino la simple y escueta realidad de esa función”.³⁹

En la misma fracción cuarta se estipula que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, así que simplemente se tendría que interpretar en el sentido de que si la persona se encuentra dentro de este supuesto, tiene que aportar para el buen funcionamiento del país.

Principio de Equidad.- “Se dice descendiente directo de la tesis aristotélica sobre la justicia –tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales- y que algunos interpretan en razón del impacto económico del tributo –que sea el mismo para todos los comprendidos en una misma situación- y otros en el sentido de que no haya excepciones ni privilegios-. Obviamente equidad es igualdad, por lo que otros más se remiten al texto constitucional y acaban por encontrarlo indisolublemente ligado a la proporcionalidad”.⁴⁰

Arrijo Vizcaíno, citando a Margain Manautou dice que él estima a su vez que un tributo “será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁴¹

Principio de proporcionalidad.- “Se dice basado en una de las máximas –no principios- que enunciara Adam Smith, y al que describen como ajuste de la obligación tributaria a la capacidad contributiva del contribuyente. Incluso lo complementan con la tesis de las tarifas progresivas –como si las tasas no fuesen la proporcionalidad perfecta- y hasta aderezan sus hipótesis con toda una serie de consideraciones sobre la igualdad y la desigualdad, el supuesto “principio de justicia” y hasta los ya clásicos bizantinismos sobre la función redentorista del tributo cuando grava más a los que más tienen y menos a los desvalidos, que la distribución de las cargas tributarias incidan sobre diversas fuentes de riqueza para evitar excesos y que no se llegue a la confiscación. Lógicamente se trata como principio a lo que no pasa de ser una mera medida administrativa de corte puramente recaudatorio”.⁴²

³⁹ Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 100

⁴⁰ Idem, pág. 101

⁴¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 259

⁴² Idem, pág. 96

Arrijo Vizcaíno dice al respecto:

“ . . . el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos”.⁴³

2.7 – RESUMEN DE LOS CAPÍTULOS 1 y 2 DEL LIBRO “THE FLAT TAX” DE ROBERT HALL Y ALVIN RABUSHKA

2.7.1 – Capítulo 1 - MEET THE FEDERAL INCOME TAX

El impuesto federal a los ingresos (Federal Income Tax o lo mismo que es el ISR pero en los Estados Unidos) es un desastre. No es eficiente, no es justo, no es simple, no es comprensible. Este impuesto incita a la evasión fiscal. Cuesta billones de dólares administrarlo y le cuesta contribuyentes al país.

2.7.1.2 – *What’s ahead*

El objetivo de este libro es el de mostrar que un simple y bajo impuesto plano es el mejor posible reemplazo al actual Impuesto Federal de Ingresos.

Las cargas del impuesto son las siguientes:

- El impuesto Federal de Ingresos es muy complicado de entender para los contribuyentes ordinarios
- Cuesta el cumplimiento de contribuyentes por más de 100 billones de dólares.
- Es responsable por más de 100 millones de dólares perdidos por evasión fiscal

En este libro los autores proponen que el “Flat Tax” es el impuesto más justo de todos, y también que resuelve muchos problemas de tributarios:

- Elimina la doble tributación,
- Define correctamente la base gravable,
- Es verdaderamente simple,
- Proporciona incentivos,
- Entre otros.

⁴³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002, pág. 257

2.7.1.3 – A nightmare of complexity

Jimmy Carter llamó al Impuesto Federal de Ingresos “una desgracia para la raza humana”.

- La Ley de Hacienda Pública (IRS, que es Internal Revenue Service en estados Unidos) consume enormes cantidades de tinta y papel
- La Hacienda Pública en E.U.A. tiene cerca de 480 formas tributarias – La más conocida es la forma 1040 – y ha publicado otras 280 formas para explicar al contribuyente cómo llenar las 480 formas.

2.7.1.4 – What the Income Tax costs the american people

Los autores de libro dicen lo siguiente: “Es difícil imaginar que un grupo de expertos pudieran diseñar un peor sistema tributario peor que el creado por el congreso”.

El Impuesto Federal de Ingresos impone dos grandes costos a los americanos:

1. Costos directos de cumplimiento

- Mantener archivos guardados
- Aprender requerimientos de impuestos
- Preparar, copiar y mandar formas
- Honorarios
- Auditorías
- Errores de proceso

2. Costos por pérdidas

- Reducción en la formación de capital
- Dificultad para expandir el negocio, entre otros.

2.7.1.5 – Direct costs of compliance

En este Capítulo, los autores exponen el tiempo estimado que toma llenar las formas y lo poco funcional que esto es al contribuyente. También exponen una tabla del tiempo estimado que toma llenar las formas 1040.

Exponen en este capítulo lo fácil que es cometer errores con los programas de preparación de impuestos y lo costoso que es para el contribuyente preparar sus formas de impuestos, ya que aparte de pagar salarios (algunas empresas), tienen que pagar para defenderse de las auditorías de Hacienda y por los errores que deban de subsanar por un mal servicio en la asistencia telefónica de la Hacienda Pública.

2.7.1.6 - Indirect costs

En este capítulo señalan que hay diversos costos indirectos que no son predecibles y que afectan de diversas maneras (negativas, obviamente) a las empresas.

Nos hablan sobre el Impuesto Federal de Ingresos y dicen que:

El Impuesto Federal de Ingresos consiste en dos impuestos separados: el corporativo y el personal. Estos no se integran (como en algunos países), pero es importante mencionar que, las corporaciones no pagan impuestos. Las corporaciones son medios legales convenientes para incrementar ingresos y pagar impuestos en nombre de los accionistas. Cuando una corporación llena su declaración anual de ISR, paga impuesto sobre utilidades a nombre de los propietarios de la firma. Lo malo de todo esto es que cuando se hace reparto de dividendos después de impuestos sobre utilidad, el ingreso sobre los dividendos es sujeto de doble tributación. La tarifa efectiva del impuesto es la suma de la tarifa del impuesto corporativo más la tarifa individual del impuesto sobre ingresos ordinarios multiplicado por el monto de dividendos pagados más la tarifa de la ganancia individual de capital multiplicada por las ganancias retenidas. Los fondos retenidos incrementan el valor de las acciones y generan ganancia de capital, y también constituye una doble tributación por el mismo flujo de ingresos.

Señalan que por cada dólar que el gobierno recauda, éste gasta 30 centavos.

Señalan lo deficiente que fue la política tributaria impuesta por Bush en 1990 y por Clinton en 1993, lo cual da origen al siguiente tema.

2.7.1.7 - Tax evasion

La evasión es una forma educada de decir “estafar”.

Este capítulo nos menciona el programa de auditorías que realiza la Hacienda Pública de los E.U.A. para verificar si no hay evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

Las formas de evadir pueden ser por:

- Ingresos no reportados
- Deducciones exageradas
- Falla en pagar las obligaciones
- Falla en archivar

En este capítulo se demuestra que una tarifa simple, justa y baja puede hacer posible recaudar más impuestos y no aumentando las tarifas.

2.7.1.8 - Tax Avoidance

El concepto básico de esto es mantener los impuestos lo más bajos posible tomando ventaja de cada detalle técnico en la ley.

Esto tiene relación con las lagunas jurídicas, refugios fiscales, créditos fiscales, exenciones, deducciones, etc.

Se menciona en qué cantidades los anteriormente mencionados se han manifestado en los E.U.A. y cómo han afectado a la economía del país.

Los capítulos que siguen no son de mucho interés, así que sólo se mencionará lo más fundamental de lo que tratan

2.7.1.9 - Total costs

Habla de los costos que generan los impuestos en el país

2.7.1.10 - A brief history of the Federal Income Tax

Una corta historia del Impuesto Federal de Ingresos.

2.7.2 - Capítulo 2 - WHAT'S FAIR ABOUT TAXES?

Políticos y economistas están de acuerdo en tres puntos:

- 1- El Impuesto Federal de Ingresos no es simple,
- 2- Es demasiado costoso, y
- 3- No es justo.

Pero no están de acuerdo en un cuarto punto, el cual es: ¿Qué significa justo, cuando se trata de impuestos?. Este desacuerdo explica en gran medida por qué es difícil encontrar un reemplazo para el Impuesto Federal de Ingresos que conozca las otras metas de simplicidad y costo.

Después explican el problema de lo “justo” y la opinión de cada grupo.

2.7.2.1 - What's fair?

En éste tema, los autores tratan de describir lo que es “justo”.

2.7.2.2 - Terminology of taxation

Hay dos conceptos de tasa de impuesto: promedio, media o efectiva y maginal. La tasa tributaria promedio de un contribuyente es la fracción de los impuestos pagados de ingresos. Para calcular la tasa promedio de impuestos, dividir los impuestos pagados entre los ingresos. Ejemplo:

$\$1,000$ pagados de impuestos / $\$10,000$ de ingresos = una tasa del 10%

El sistema tributario de los E.U.A. contiene cinco niveles de ingresos con un rango que va desde el 15% hasta el 39.6%.

No es necesario para un sistema progresivo de impuestos tener tasas marginales. En el capítulo 3 viene el diseño de un sistema progresivo con una tasa plana. La clave de esto es dar al contribuyente la facilidad de tener deducciones personales y los ingresos que excedan después de ser aplicadas estas, sean gravados por una tasa de impuestos.

2.7.2.3 - Types of taxes - A lexición

Expone los impuestos que recauda el gobierno de los E.U.A.

- Impuestos a los ingresos
- Aportaciones de seguridad social

Entre estas se encuentran las siguientes:

- Individual Income Tax
- Corporate Income Tax

Los dos últimos son el impuesto individual y el impuesto corporativo que ya se habían mencionado.

También entran en esa clasificación los impuestos al consumo.

2.7.2.4 - Tax rates, tax burdens and fair shares

Los autores presentan la teoría de que el camino más efectivo para recaudar impuestos a los ricos es bajar y no aumentar las tasas de impuestos marginales.

En este capítulo se exponen las cantidades recaudadas de impuestos cuando Andrew Melton fue secretario de Tesorería de los E.U.A. en los años veintes, así como las recaudadas por el presidente John F. Kennedy en los años sesentas y por Ronald Reagan en los años ochentas. En este capítulo se demuestra que la decisión de George Bush de aumentar los impuestos fue algo erróneo, ya que afectó al nivel de recaudación que habían logrado las figuras antes mencionadas, causando un déficit de recaudación por culpa del presidente Bush.

2.7.2.5 – Tax rates and Economic Behavior

“Altas tasas tributarias frenan la actividad económica”. Altas tasas tributarias reducen la demanda para trabajar, ahorra e invertir. Bajas tasas tributarias fomentan el ahorro, el trabajo y la inversión.

Los partidarios de las altas tasas tributarias se aferran a una hipótesis que dice que altas tasas tributarias fomentan al contribuyente a trabajar más y a ahorrar más.

2.7.2.6 – Bipartisan Support for the Flat Tax

Al menos desde su inicio, el Flat Tax disfrutó de un soporte bipartidario.

La participación de los autores comenzó con un artículo que escribieron para el “Wall Street Journal” el 10 de diciembre de 1981 en el cual propusieron su impuesto de tasa plana. El público, los medios de comunicación y los políticos se sostuvieron en el Flat tax como un vehículo para una simplificación radical y reforma al Impuesto Federal de Ingresos. Miembros de congresos han introducido numerosas propuestas de Flat tax desde 1982; la propuesta de los autores ha sido introducida en casi todo congreso desde entonces.

Desde el 1° de marzo de 1982, el Flat Tax fue aceptado tanto por demócratas como republicanos en E.U.A.

Los liberales difícilmente creen en un sistema progresivo de impuestos, el cual para ellos significa que los ricos deberían pagar más impuestos por ingresos que otras personas. Sin embargo, el congreso ha insertado cientos de lagunas jurídicas en el Código Fiscal que permiten a algunos ricos pagar pequeños o nada de impuestos.

Por otro lado, los conservadores creen fuertemente en una economía de mercado libre, discuten que altas tasas marginales de impuestos dañan los incentivos al trabajo, ahorro e inversión.

El Flat Tax sufrió fuertes críticas por parte de los medios, señalándolo así como una “moda”.

2.8 – Capítulos 3 y 5 (“THE POSTCARD TAX RETURN” y “QUESTIONS AND ANSWERS ABOUT THE FLAT TAX”)

2.8.1 – La declaración del impuesto sobre la renta en una tarjeta postal.

Los formularios de declaración de la renta realmente pueden caber en una tarjeta postal. Un sistema tributario sencillo requiere solamente de unos pocos cálculos, en contraste con la complejidad abrumadora de los impuestos sobre la renta de hoy. En este capítulo presentamos un plan completo para un nuevo sistema tributario que establece una baja tasa impositiva bajo una definición amplia de ingreso gravable. Debido a que la base gravable es amplia, la tasa -sorprendentemente baja- de 19% recauda los mismos ingresos que el sistema tributario actual. El impuesto en las familias es progresivo: Los pobres no pagan impuestos del todo, y la fracción del ingreso que las familias pagan en impuestos aumenta cuando aumenta el ingreso. El sistema es sencillo y fácil de entender. Y el sistema opera según el principio de gravar el consumo, las familias son gravadas por lo que toman de la economía y no por lo que aportan a ella.

Nuestro sistema se basa en un sencillo principio administrativo básico: La renta deben gravarse lo más cerca posible de la fuente generadora. El sistema tributario actual viola este principio de muchas maneras. Algunos tipos de renta, como lo beneficios complementarios no salariales de los trabajadores [fringe benefits] (pensiones, vacaciones), no se gravan del todo. Otras rentas, como los dividendos y las ganancias de capital, son gravadas dos veces. Y la renta por intereses, que se supone debe ser gravada una vez, en las demasiado frecuentes ocasiones en que contribuyentes hábiles logran recibir intereses fuera del alcance de la Oficina de Recudación (IRS, Internal Revenue Service), no es gravada del todo.

Bajo nuestro plan, toda renta es gravada con la misma tasa impositiva. El que las tasas impositivas sean iguales es un concepto básico del impuesto de tasa plana. La razón de que esto sea así es mucho más profunda que la simplificación que implica calcular usando una sola tasa impositiva. Cuando diferentes tipos de rentas son gravadas a tasas diferentes o cuando las tasas impositivas no son las mismas para todos los contribuyentes, las personas encuentran formas de obtener beneficios gracias a estas estas diferencias de tasas impositivas. La técnica consiste esencialmente en lograr deducciones o exoneraciones a la tasa más alta posible y en reportar la renta a la tasa más baja posible. He aquí algunas de las maneras en que este truco puede aplicarse:

-Una compañía paga a sus empleados con opciones de compra de acciones de la compañía porque dichas opciones de compra eventualmente serán gravadas con una menor tasa de impuesto a las ganancias de capital.

-Un administrador de un negocio de bienes raíces pide prestado a un banco y reporta los intereses que paga como deducción que reduce su renta gravable, que es gravada a una tasa marginal de 40%; pero los depositantes que prestan dinero a ese banco pagan sobre esos intereses devengados una tasa impositiva mucho menor.

- Un escritor hace arreglos de manera que sus ingresos por derechos de autor sean reportados al año siguiente, porque sabe que el año siguiente deberá pagar impuesto sobre la renta en una escala más baja.

-Una compañía paga a sus accionistas salarios exagerados porque los salarios son gravados solamente una vez, mientras que los dividendos son gravados dos veces.

-Una compañía da a sus trabajadores servicios legales prepagados como un beneficio complementario no salarial exento en lugar de efectivo, que sería gravado.

Nuestro plan elimina todas estas desigualdades e ineficiencias. Ninguna de las anteriores oportunidades de eludir impuestos, distorsionando las decisiones económicas, sobreviviría bajo nuestra reforma.

2.8.2 – PROGRESIVIDAD, EFICIENCIA Y SIMPLICIDAD.

Limitar la carga de impuestos que pagan los pobres es un principio central de la reforma tributaria. Algunas ideas de simplificación y de reforma burlan este principio. Ni un impuesto de ventas federal, ni un impuesto al valor agregado (IVA), es progresivo. Bajo dichos sistemas, todos los ciudadanos, pobres y ricos por igual, pagan esencialmente la misma fracción de su gasto en impuestos. Por esas razones rechazamos tanto los impuestos a las ventas como los impuestos al valor agregado (IVA). El sistema tributario del gobierno federal actualmente evita gravar a los pobres y creemos que debe permanecer así.

Exonerar a los pobres de impuestos no requiere tasas impositivas graduales que se elevan cuando las familias tienen altos ingresos. Una tasa plana, aplicada después de exonerar del impuesto un monto alto por persona, provee progresividad sin necesidad de establecer diferencias importantes en las tasas impositivas. Las tasas graduales o progresivas automáticamente crean diferentes tasas impositivas para los contribuyentes, y la consecuencia de ello es que se crean oportunidades para usar trucos para evitar impuestos. Debido a que son los contribuyentes de más altos ingresos quienes tienen más aliciente y más facilidad de usar esos trucos para aprovechar las diferencias de tasas impositivas, aplicar la misma tasa impositiva a todos los ingresos en todos los años de esos contribuyentes, es el objetivo más importante del sistema tributario de tasa plana.

Nuestra propuesta se basa simplemente en el principio de gravar el consumo. El ahorro se exonera de impuestos, resolviendo el problema que ha agobiado a los diseñadores del sistema tributario actual, que contiene una mezcla increíble de incentivos al ahorro y la inversión. Como regla general, el sistema actual grava substancialmente las ganancias provenientes de los ahorros. Por eso, hay un sesgo en la economía hacia demasiado poco ahorro y demasiado consumo. Pero el Congreso ha incluido varias disposiciones especiales para estimular el ahorro. La más importante es la exoneración de impuestos a los ahorros para la jubilación. El monto con que los patronos contribuyen a los fondos de pensiones está exento de impuesto, y además dicho monto para los trabajadores es deducible. Quienes trabajan por cuenta propia pueden aprovechar la misma

oportunidad gracias a los Keogh, a las cuentas de jubilación individual (IRA, Individual Retirement Account) y a planes simplificados de pensión del empleado (SEP, Simplified Employee Pension). En general el efecto de los incentivos es disparado, hay incentivos excesivos para algunos tipos de ahorro-inversión e incentivos demasiado pequeños para otros tipos de ahorro. Bajo nuestro sistema existe una disposición única y coherente para gravar la renta proveniente del ahorro. Toda renta es gravada, pero las rentas provenientes del ingreso ahorrado no se gravan más allá. Explicaremos más adelante el funcionamiento de esto.

Creemos que la simplicidad es una característica central de nuestro sistema. Las leyes y formularios tributarios complejos hacen un daño que va más allá de la deforestación de los Estados Unidos de América.

Impuestos complejos llevan a los contribuyentes a contratar asesores caros y a revisiones y auditorías tributarias igualmente costosas. Un sistema complejo invita al contribuyente a buscar recovecos que puedan ser usados a su favor y en contra del resto de los contribuyentes. Y los impuestos complejos disminuyen la confianza en el gobierno, llevando a una caída en el apoyo al sistema tributario y además a la proliferación de la evasión simple y llana.

2.8.3 - UN SISTEMA TRIBUTARIO PLANO INTEGRADO.

Nuestra tasa impositiva plana se aplica tanto a las empresas como a las personas. A pesar de que nuestro sistema tiene dos formularios de declaración - uno para las empresas y otro para los salarios y remuneraciones-, es un sistema integrado. Cuando hablamos de sus virtudes, como por ejemplo el gravamen con la misma tasa para las rentas de todo tipo, nos referimos al sistema integral y no solamente a una de sus dos partes. Tal y como explicaremos, el impuesto a las empresas, cubre a todo tipo de empresas, no solamente a las sociedades anónimas (corporations).

Nuestro impuesto de tasa plana se aplica tanto a las empresas como a las personas. Aunque nuestro sistema consta de dos formularios separados -uno para el impuesto sobre la renta de las empresas y otro para los salarios y remuneraciones-, se trata de un sistema integrado. Cuando hablamos de sus virtudes, tales como el que se aplique la misma tasa impositiva a todos los tipos de renta, hablamos del sistema, no de solamente una de sus dos partes. Como explicaremos más adelante, el impuesto a las empresas no es simplemente un reemplazo del impuesto sobre la renta corporativo existente. Cubre todos los tipos de empresas, no solamente a las corporaciones. Y cubre la renta generada por intereses, que actualmente se grava bajo el impuesto sobre la renta personal. En nuestro sistema, toda la renta se clasifica como renta de la empresa o salarios y remuneraciones (incluyendo los beneficios de pensión). El sistema es hermético. Los impuestos sobre ambos tipos de renta son iguales. El impuesto al salario tiene características para hacer progresivo al sistema completo. Ambos impuestos se reportan en formularios del tamaño de una

postal. La baja tarifa impositiva de 19 por ciento es suficiente para generar ingresos tributarios similares a los que generó el sistema tributario tal y como era en el año 1993, el último año para el que tenemos datos completos al momento de escribir esto.

La lógica esencial de nuestro sistema es la siguiente: Queremos gravar el consumo. Las personas hacen una de dos cosas con su renta, la gastan o la invierten. El consumo es la renta menos la inversión. Un impuesto realmente sencillo haría que cada empresa pagara un impuesto sobre la totalidad de la renta generada por la empresa menos la inversión en planta física y equipo. El impuesto sobre el valor agregado IVA funciona de esa manera. Pero el impuesto al valor agregado es injusto porque no es progresivo. Esta es la razón por la que dividimos nuestro impuesto en dos. La empresa paga impuestos sobre la renta generada en ella exceptuando los montos pagados a sus trabajadores. Los trabajadores pagan impuesto sobre lo que ganan, pero el impuesto que pagan es progresivo.

Para medir la cantidad total de renta generada en una empresa, la mejor forma es tomar los ingresos totales de la empresa en el año y restarle los pagos que la empresa hizo a sus trabajadores y proveedores. Este enfoque garantiza una base de impuesto amplia. Los impuestos al valor agregado europeos existosos trabajan de esta manera. La base gravable del impuesto a las empresas es la siguiente:

Ingreso total por ventas de bienes y servicios

Menos:

Compras de insumos a otras empresas

Menos:

Salarios, remuneraciones y pensiones pagados a los trabajadores

Menos:

Compras de planta física y equipo

La otra parte es el impuesto al salario y las remuneraciones. Cada familia paga 19 por ciento de sus salarios, remuneraciones, e ingresos por pensiones que superan un monto exento o deducción familiar (el monto exento hace que el sistema sea progresivo). La base para el impuesto al salario son los salarios, remuneraciones, y los beneficios de pensión totales menos el monto total de las deducciones familiares.

El cuadro 3.1 es un cálculo de los ingresos tributarios que que generaría el impuesto de tasa plana basándose en los datos de Ingreso Nacional de los EE.UU. y de las diversas cuentas nacionales en 1993. La primera línea muestra el producto interno bruto PIB, la medida más completa del ingreso en la economía. En la línea siguiente se muestran los impuestos indirectos a las empresas que se incluyen en el PIB que no son gravados bajo un impuesto de tasa plana, tales como los impuestos a las ventas y suntuarios [excise tax]. La línea 3, Ingresos incluidos en el PIB pero no en la base gravable, es sobre todo el valor de las casas habitadas por las familias que las poseen; esta renta no

pasa a través del mercado. Los salarios, las remuneraciones y las pensiones, que se encuentran en la línea 4, se reportarían en la primera línea del formulario de impuesto al salario y serían un costo deducible para las empresas. La inversión, línea 5, es la cantidad gastada por las empresas en compras de planta física y de equipo nuevo (cada empresa podría también deducir sus compras de planta física y de equipo usado, pero éstos estarían incluidos en la renta imponible del negocio vendedor y como ambos montos se compensan, en las cuentas nacionales el monto es cero). La línea 6 muestra la renta imponible de todos los negocios después de haber deducido los salarios e inversión. El ingreso tributario generado por el impuesto a las empresas, línea 7, es 19 por ciento de la base gravable del impuesto de la línea 6. La línea 8 muestra el monto de las deducciones familiares. La base del impuesto al salario en la línea 9 muestra la cantidad de salarios, remuneraciones y pensiones que puede ser gravada después de deducir todas deducciones familiares de la línea 4. Los ingresos generados por el impuesto al salario en la línea 10 son el 19 por ciento de la base gravable. Los ingresos totales generados por el impuesto de tasa plana en la línea 11 es \$627 mil millones. Las líneas 12 y 13 muestran el monto real generado actualmente por los impuestos sobre la renta personales y corporativos. El impuesto total que genera el sistema actual en la línea 14 es también \$627 mil millones. Los ingresos generados por impuesto sobre la renta de tasa plana y el ingreso real del sistema actual son iguales, por diseño. Proponemos igualar los ingresos generados por el sistema actual del impuesto sobre la renta, no aumentarlo o bajarlo.

Cuadro 3.1

Cuadro 3.1		
INGRESOS TRIBUTARIOS GENERADOS POR EL IMPUESTO DE TASA PLANA COMPARADOS CON LOS INGRESOS TRIBUTARIOS GENERADOS POR EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL		
Línea	Rubro	Miles de millones de US\$
1	Producto Interno Bruto (PIB)	\$6,374
2	Impuestos indirectos a las empresas	431
3	Ingresos incluidos en el PIB pero no en la base gravable	217
4	Salarios, remuneraciones y pensiones	3,100
5	Inversión	723
6	Base gravable impuesto a las empresas (línea 1 menos líneas 2 a 5)	1,903
7	Ingresos generados por el impuesto a las empresas (19% de línea 6)	362
8	Deducciones familiares	1,705
9	Base gravable impuesto al salario (línea 4 menos línea 8)	1,395
10	Ingreso generado por el impuesto al salario (19% de línea 9)	265
11	Ingresos totales generados por el impuesto de tasa plana (línea 7 mas línea 10)	627
12	Impuesto a la renta personal que genera el sistema actual	510
13	Impuesto a la renta corporativa que genera el sistema actual	118
14	Impuesto total que genera el sistema actual (línea 12 más línea 13)	628

Estos cálculos muestran que en 1993 el ingreso tributario generado por el impuesto sobre la renta corporativo, con una tasa de 35 por ciento, fue de \$118

mil millones. El ingreso tributario generado por nuestro impuesto a las empresas con una tasa de 19 por ciento habría sido \$362 mil millones, poco más de tres veces más, aun cuando la tarifa impositiva no supera en mucho la mitad de la tarifa impositiva corporativa actual. Hay tres razones principales por las que el impuesto sobre la renta plano genera más ingresos tributarios que el impuesto corporativo actual. Primero, poco más de la mitad de la renta de las empresas corresponde a sociedades no corporativas, a cuentas en participación, a sociedades individuales y [proprietorships] y otras similares. En segundo lugar, nuestro impuesto a las empresas no permite la deducción por los intereses pagados por las empresas, mientras que el actual impuesto sobre la renta corporativo lo permite. Tercero, el impuesto a las empresas grava los beneficios laborales complementarios, que escapan todo impuesto bajo el sistema actual.

El ingreso substancial que el gobierno obtendría con el impuesto plano a la renta de los negocios es la clave de la imparcialidad de nuestro sistema fiscal. Puesto que la mayoría de la renta de las empresas va al rico, poniendo un impuesto hermético de 19 por ciento a esa renta permite que los impuestos y las tasas impositivas de los trabajadores sean más bajas.

El otro lado de la moneda, por supuesto, es que nuestro impuesto al salario generaría menos ingresos tributarios que los impuestos a la renta personal actuales -\$265 mil millones en 1993 contra \$510 mil millones. No estamos proponiendo un cambio masivo de impuestos a los salarios por impuestos a las rentas del capital. Nuestro impuesto al salario se aplica solamente a los salarios, a las remuneraciones y a las pensiones privadas, mientras que el impuesto a la renta personal de hoy incluye las rentas de negocios no corporativos, dividendos, intereses, alquileres y muchas otras clases de renta que nosotros gravamos como renta de las empresas. El cambio hacia el principio más confiable de gravar la renta de las empresas en la fuente, en vez de intentar atrapar dicha renta en el destino, es una de las razones por las que nuestro impuesto a las empresas genera más ingresos tributarios que la renta corporativa actual.

Nuestros cálculos asumen que la Oficina de Recaudación Tributaria (IRS) sabe de toda la renta reportada actualmente en las cuentas de ingresos nacionales con excepción de los \$217 mil millones consignados en la línea 3 de la tabla 3.1. Las cuentas de ingresos nacionales se basan sobre todo en datos del impuesto sobre la renta pero hacen algunas proyecciones para la renta no reportada. Por un lado, es posible que nuestras estimaciones de la base gravable del impuesto de tasa plana sean un poco optimistas. Por otra parte, nuestros cálculos del monto de deducciones familiares en la línea 8 definitivamente sobreestiman el monto de dichas deducciones. Otra limitación a nuestros cálculos es que no consideramos cómo respondería la economía a la reforma tributaria. En el capítulo 4, discutimos porqué el impuesto plano aumentaría el ingreso nacional y los ingresos fiscales. Pero la parte de ese proceso implicaría una explosión de la inversión, que rebajaría temporalmente los ingresos generados por el impuesto de tasa plana debido a las deducciones resultantes de la inversión. Solamente un análisis detallado basado en datos no disponibles para nosotros

determinaría si tenemos sobre o subestimado el ingreso generado por el impuesto de tasa plana. Sin embargo, pensamos que no estamos muy alejados.

2.8.4 - EL IMPUESTO INDIVIDUAL AL SALARIO

El impuesto individual al salario tiene un solo propósito-gravar la fracción importante del ingreso de las empresas que los patronos pagan como efectivo a sus trabajadores. No se trata de un sistema fiscal por sí mismo sino de una de las dos partes principales del sistema completo. La base del impuesto se define estrecha y exactamente como pagos reales de salarios, remuneraciones y pensiones. Las contribuciones a la pensión y otros beneficios complementarios pagados por los patronos no cuentan como parte de los salarios. Es decir el impuesto sobre la renta generada por la pensión es pagado cuando el trabajador jubilado recibe realmente la pensión, no cuando el patrón guarda el dinero para pagar la futura pensión. Este principio se aplica también si el patrón cotiza a un fondo de jubilación totalmente separado, si el trabajador hace una contribución voluntaria a un programa 401(k), o si el trabajador contribuye a un fondo Keogh, IRA, o SEPT.

El formulario para declarar nuestro impuesto al salario se explica por sí mismo (véase el gráfico 3.1). Para que el sistema tributario sea progresivo, solamente las ganancias sobre un monto exonerado familiar o individual se gravan. Dicho monto era de \$25.500 para una familia de cuatro en 1995 pero se incrementaría con el aumento del costo de la vida en los últimos años. Todo lo que el contribuyente tiene que hacer es reportar salarios, remuneraciones y pensiones totales en la parte de arriba del formulario, calcular el monto exonerado basándose en el estado civil y en el número de dependientes, restar dicho monto, multiplicar por 19 por ciento para calcular el impuesto a pagar, tomar en cuenta las retenciones efectuadas, y pagar la diferencia o solicitar un reembolso. Para cerca de 80 por ciento de la población, completar esta postal una vez al año sería el único esfuerzo necesitado para satisfacer a la Oficina de Recaudación Tributaria. ¡Qué cambio con respecto a las innumerables fórmulas impresas que el frustrado contribuyente completa hoy!

Gráfico 3.1 Formulario 1, declaración del impuesto al salario

Formulario 1		Impuesto individual al salario		1998
Primer y segundo apellido (si declaración conjunta también datos cónyugue)		Nombre	No de seguridad social	
Domicilio actual (número y calle incluyendo número de apartamento o de carretera rural)			No seguridad social cónyugue	
Ciudad, estado o oficina postal estado y código ZIP		Su ocupación		
		Ocupación del cónyugue		
1	Salarios y remuneraciones	1		
2	Beneficios de pensión y de retiro	2		
3	Total salarios y remuneraciones (línea 1 más línea 2)	3		
4	Deducción personal			
	(a) \$18,500 para casados declarando juntos	4(a)		
	(b) \$9,500 para persona sola	4(b)		
	☐ \$14,500 para persona sola jefe de hogar	4c		
5	Número de dependientes, sin incluir al cónyugue	5		
6	Deducción por número de dependientes (línea 5 multiplicada por \$4,500)	6		
7	Total de deducciones personales (línea 4 más línea 6)	7		
8	Salarios y remuneraciones gravables (línea 3 menos línea 7, si positivo, sino cero)	8		
9	Impuesto (19% de línea 8)	9		
10	Impuesto retenido por el patrono	10		
11	Impuesto a pagar (línea 9 menos línea 10, si es positivo)	11		
12	Reembolso a recibir (línea 10 menos línea 9, si es positivo)	12		

Para ese 80 por ciento de los contribuyentes que no manejan empresas, el impuesto individual al salario sería el único impuesto por el qué preocuparse. Muchas características del impuesto actual desaparecerían, incluyendo deducciones caritativas, deducciones por intereses de la hipoteca, impuestos sobre las ganancias de capital, impuestos a los dividendos, e impuestos a los intereses. (Discutiremos ésto detalladamente más adelante.)

Cualquier persona que trabaja independientemente o que incurre en costos directamente para ganarse la vida necesitará declarar el impuesto a las empresas para lograr la deducción por gastos adecuada. Afortunadamente, el formulario para la renta de las empresas es incluso más simple que el formulario del impuesto al salario.

Una vez más señalamos que el impuesto al salario no es el impuesto completo a la renta de las personas; grava solamente salarios, remuneraciones y pensiones. El acompañante impuesto a las empresas se hace cargo del resto de los componentes de la renta. Juntos forman un sistema fiscal hermético.

2.8.5 - EL IMPUESTO A LAS EMPRESAS

No es gravar las empresas el propósito del impuesto a las empresas. Esencialmente, son las personas quienes pagan impuestos, no las empresas. La idea del impuesto a las empresas es recoger el impuesto que los dueños de una empresa deben sobre la renta producida por la empresa. El impuesto sobre la renta a las empresas, que recauda en la fuente de la renta, evita una de las causas más grandes de merma en el sistema fiscal hoy: Los intereses pueden pasar por muchas etapas en donde son invariablemente deducidos al ser pagados, pero frecuentemente no son reportados como renta.

Una imposición hermética a la renta que los individuos perciben de la empresa en la fuente es posible porque sabemos la tasa impositiva que se aplica a todos los dueños (o socios) del negocio - la tarifa plana común pagada por todos los contribuyentes. Si el sistema tributario tiene tasas graduales, gravar en la fuente se convierten en un problema. Si cada dueño de la empresa ha de ser gravado a la tasa impositiva de ese dueño, la empresa tendría que averiguar la tasa impositiva aplicable a cada dueño y aplicar dicha tasa a la renta que generó la empresa para ese dueño o socio. Pero ésto es solamente el principio del problema. El IRS tendría que revisar a la empresa y a sus dueños o socios juntos para asegurarse de que éstos reportaron las tasas impositivas correctas a la empresa. Además, suponga que uno de los dueños cometió un error y que posteriormente se da cuenta de que estaba en una escala más alta. La empresa tendría que presentar de nuevo su declaración de impuestos para recaudar la tasa correcta. Obviamente esto es impracticable. Los impuestos a las empresas deben ser recaudados de su destino, o sea, de los dueños, si se quieren aplicar tasas impositivas escalonadas. Los impuestos recaudados en la fuente son prácticos solamente cuando una sola tasa impositiva se aplica a todos los dueños. Debido a que recaudar impuestos en la fuente resulta confiables y baratos, ésto constituye un argumento práctico de gran alcance para gravar con una sola tasa impositiva toda la renta de la empresa.

El impuesto a las empresas es un impuesto sobre la renta gigante, que comprende todos los tipos de renta con excepción de salarios, remuneraciones y pensiones. Fue diseñado cuidadosamente para gravar cada pedacito de la renta que no es salarios, pero para gravarlo solamente una vez. El impuesto a las empresas no tiene deducciones para pagos de intereses, dividendos, ni ningún otro tipo de pago a los dueños del negocio. Consecuentemente, toda la renta que reciben las personas proveniente de actividad económica ya ha sido gravada. Puesto que el impuesto ya ha sido pagado, el sistema fiscal no necesita preocuparse de qué sucede con intereses, dividendos, ganancias de capital después de que estos tipos de renta salen de la empresa, dando como resultado un sistema tributario enormemente simplificado y mejorado. Hoy, la Oficina de Recaudación Tributaria (IRS) recibe más de mil millones de formularios 1099s, que le dan seguimiento a los intereses y a los dividendos, y dicha oficina debe hacer un esfuerzo abrumador para conciliar esos formularios con los formularios 1040s que reportan los receptores de esos intereses. La única razón de existir de un formulario 1099 es para dar seguimiento a la renta desde la empresa que la origina hasta su receptor. Ni un solo formulario 1099 sería necesario bajo un impuesto plano a la renta de las empresas con gravamen en la fuente.

La manera en que hemos definido el impuesto a las empresas no es arbitraria-al contrario, ha sido dictada por los principios que dispusimos al principio de este capítulo. El impuesto estaría basado en toda la renta que se origina en una empresa y no estaría basado en ninguna renta generada en otras empresas ni en salarios, remuneraciones y pensiones pagadas a los empleados. Los tipos de renta gravados por el impuesto a las empresas incluirían:
Ganancias provenientes del uso de planta física y equipo

Ganancias provenientes de ideas incorporadas en derechos de autor, patentes, secretos comerciales y similares

Beneficios provenientes de esfuerzos pasados de creación de una organización, de comercialización y de esfuerzos publicitarios.

Las ganancias de ejecutivos claves y de otros que a la vez son dueños y empleados a quienes se paga menos de lo que contribuyen al negocio.

Ganancias de doctores, de abogados y de otros profesionales que tienen negocios organizados como sociedades individuales o sociedades

Alquiler ganado por apartamentos y otras propiedades inmobiliarias

Beneficios complementarios proporcionados a los trabajadores

Todo ingreso de un negocio deriva de la venta de sus productos y servicios. La línea superior del formulario del impuesto a la renta de las empresas (véase el gráfico 3.2) incluye las ventas brutas de la empresa -sus ingresos provenientes de la venta de todos sus productos. Pero algunos de los ingresos provienen de la reventa de insumos y de inventarios que la empresa compró; el impuesto ya se ha pagado en esos artículos porque el proveedor también tiene que pagar el impuesto sobre la renta de la empresa. De esa manera, la empresa puede deducir el coste de todas las mercancías, materiales, y servicios que compra para fabricar el producto que vende. Además, puede deducir salarios, remuneraciones y pensiones, porque, bajo nuestro impuesto al salario, los impuestos sobre éstos serán pagados por los trabajadores que los reciben. Finalmente, el negocio puede deducir todos sus gastos de planta, equipo, y tierra. (Explicaremos más adelante porqué este incentivo a la inversión es el correcto.)

Gráfico 3.2 . Formulario 2, declaración del impuesto a las empresas

Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa		No de indentificación patronal		
Dirección		Condado		
Ciudad, estado y código postal		Producto principal		
1	Ingreso bruto por ventas	1		
2	Gastos deducibles	2(a)		
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(b)		
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(c)		
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	3		
3	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	4		
4	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	5		
5	Impuesto (19% de línea 4)	6		
6	Créditos tributarios vigentes en 1997	7		
7	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	8		
8	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	9		
9	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	10		
10	Crédito tributario vigente para 1999			

Toda lo que resulte de este cálculo es la renta que se origina en la empresa y que se grava con la tasa impositiva plana de 19 por ciento. En la mayoría de los negocios, queda suficiente como para que el ingreso tributario proyectado del impuesto a las empresas sea los \$362 mil millones que calculamos anteriormente. Muchas deducciones permitidas a las empresas bajo las leyes actuales se eliminan en nuestro plan, incluyendo pagos de intereses y beneficios laborales complementarios. Pero nuestra exclusión de esas deducciones no es un acto arbitrario para aumentar la base gravable del impuesto. En todos los casos, la eliminación de deducciones, combinada con las otras características de nuestro sistema, lleva a la meta de gravar toda la renta una vez con una tasa impositiva común baja y a lograr un amplio impuesto al consumo.

La eliminación de la deducción por los intereses pagados por las empresas es una parte central de nuestro plan general de gravar la renta de la empresa en la fuente. Esto tiene sentido puesto que proponemos no gravar el interés recibido por los individuos. El impuesto que el gobierno ahora espera (a veces inútilmente) que sea pagado por los individuos, indudablemente será pagado por la empresa misma.

Eliminamos completamente el complicado conjunto formado por las deducciones por depreciación, pero la sustituimos por algo más favorable para la formación de capital, una amortización inmediata en el primer año del 100 por ciento de todo el gasto en inversión. Este enfoque se llama a veces "expensing" de la inversión; es estándar en el enfoque de valor agregado a los impuestos al consumo. En otras palabras, no negamos las deducciones por depreciación; las realizamos. Más sobre eso pronto.

Los beneficios salariales complementarios actualmente están enteramente fuera del sistema tributario, algo que no tiene ningún sentido. El coste de los beneficios es deducible para las empresas, pero los trabajadores no son gravados por el valor de esos beneficios. Por lo tanto, los beneficios salariales tienen una gran ventaja sobre los salarios en efectivo. Los impuestos se hacen más y más pesados y los beneficios salariales cada vez son más importantes en el paquete total ofrecido por los patronos a los trabajadores -los beneficios complementarios eran solamente 1.2 por ciento de la remuneración total en 1929, época en que los impuestos sobre la renta eran poco importantes, pero han llegado a ser de casi el 18 por ciento en 1993. La explosión de beneficios complementarios es definitivamente una consecuencia de los impuestos y por lo tanto una manera económicamente ineficaz de pagar a los trabajadores. Si el sistema tributario fuera neutro, gravando de igual manera los beneficios salariales y el efectivo, los trabajadores preferirían recibir su pago en efectivo y tomar sus propias decisiones sobre seguro de salud y de vida, estacionamiento, instalaciones de ejercicio y todas las otras cosas que ahora reciben de sus patronos sin mucha opción. Además, no poder gravar los beneficios complementarios implica que los impuestos sobre otros tipos de renta deben ser más altos todos. Atraer todos los tipos de renta para que puedan ser gravadas

con el sistema tributario es esencial para poder mantener tasas impositivas bajas.

Bajo nuestro sistema, cada empresa declararía en un formulario sencillo. Incluso la empresa más grande (Corporación General Motors en 1993, con \$138 mil millones en ventas) completaría nuestro sencillo formulario del tamaño de una postal. Cada línea del formulario es un número bien definido obtenido directamente de los registros contables de la empresa. La línea 1, ingresos bruto por ventas, es el número real de dólares recibidos por las ventas de todos los productos y servicios vendidos por la empresa, más los ingresos por venta de planta física, equipo, y tierra. La línea 2a es la cantidad real pagada por todos los insumos comprados fuera de la empresa para la operación de la empresa (es decir, aquello que no ha sido pagado a sus trabajadores o dueños). La empresa podría reportar cualquier compra siempre que ésta haya sido para la operación de la empresa y no forme parte de la remuneración de los trabajadores o de los dueños. La línea 2b es el efectivo real pagado a los trabajadores y a los trabajadores que dejaron de trabajar para la empresa. Todos los dólares deducidos en esta línea deberán ser reportados por los trabajadores en sus declaraciones de impuesto al salario en el formulario 1. La línea 2c reporta compras de equipos nuevos y usado, de edificios y de tierra. Nótese que la empresa no deberá ofuscarse decidiendo si un destornillador es una inversión de capital o un gasto corriente -ambas compras son deducibles deducibles y a la Oficina de Recaudación Tributaria IRS no le importará en que línea se haya incluido dicha compra.

El ingreso gravable calculado en la línea 4 tiene poca semejanza con la noción de ganancias que usualmente se tiene. El impuesto a las empresas no es un impuesto a las ganancias. Cuando una compañía tiene un año de ventas y de ganancias excepcionales, pero está construyendo fábricas nuevas para poder manejar ese rápido crecimiento, es posible que tenga un ingreso gravable bajo y aún negativo. Eso está bien -posteriormente, cuando la expansión se desacelere pero las ventas sean altas, la ingreso generado será gravado con una tasa de 19 por ciento.

Debido a que el sistema impositivo trata la inversión en planta, en equipo y en tierra como un costo, las compañías en sus inicios tendrían un ingreso gravable negativo. Pero el gobierno no emitirá un cheque para pagar a la empresa por el impuesto negativo resultado de un ingreso gravable negativo. Siempre que el gobierno instaura una política de emitir cheques, personas listas abusan de ello. En lugar de eso, el impuesto negativo sería trasladado para ser usado en los años futuros, para los cuales se espera que la empresa tenga un ingreso gravable positivo. No hay límite al número de años que dicho impuesto negativo (o "crédito tributario") pueda trasladarse. Además, los montos trasladados devengarán la tasa de interés de mercado (6 por ciento en 1995). Las líneas 6 a 10 muestran la mecánica del proceso de traslado.

Ejemplos

La manera más fácil de explicar cómo funciona el impuesto a las empresas es con algunos ejemplos. Nuestro primer ejemplo es la compañía con mayores ingresos en 1993, General Motors (véase el cuadro 3.3; en este y otros ejemplos de negocios reales, hemos redondeado los números de los estados financieros públicos para 1993).

Gráfico 3.3 Declaración de impuestos de General Motors (GM)

Formulario 2		Impuesto a las empresas	1998
Nombre de la empresa General Motors		No de identificación patronal 48-2565679	
Dirección 3044 W. Grand Blvd.		Condado Wayne	
Ciudad, estado y código postal Detroit, MI 48202		Producto principal Automóviles	
1 Ingreso bruto por ventas	1		138,219,500,000
2 Costos deducibles			
(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)		53,210,950,000
(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)		64,742,050,000
(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2(c)		5,935,000,000
3 Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	3		123,889,600,000
4 Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4		14,329,900,000
5 Impuesto (19% de línea 4)	5		2,722,681,000
6 Créditos tributarios vigentes en 1997	6		0
7 Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7		0
8 Créditos tributarios para 1998 (línea 6 más línea 7)	8		0
9 Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9		2,722,681,000
10 Crédito tributario vigente para 1999	10		0

A pesar de la baja tasa plana de 9 por ciento, General Motors (GM) reportaría considerablemente más impuesto que los que los que GM pagó con la tasa actual de 35 por ciento. (En 1993, GM pagó cerca de \$110.000.000 en impuestos sobre la renta.) la razón principal es que el GM tiene una cantidad importante de deuda- pagó \$5.7 mil millones en intereses en 1993. El impuesto de tasa plana recauda el impuesto sobre esa cantidad de GM, en vez de intentar recogerlo en los millares de organizaciones y personas que lo reciben. Una segunda razón por la que el impuesto plano genera mayores ingresos es que GM invirtió relativamente poco en 1993, solamente cerca de \$6 mil millones. Bajo el impuesto actual, GM reportó deducciones por más de \$9 mil millones correspondientes a depreciaciones de inversiones realizadas en el pasado.

Ahora veamos la declaración de impuestos correspondiente a Intel Corporation (véase la figura 3.4). Puesto que Intel está invirtiendo y creciendo creciendo rápidamente, sus impuestos serían bajos y se beneficiaría enormemente de la amortización en el primer año para la inversión.

El impuesto sobre la renta real de Intel en 1993 fue \$1.2 mil millones.

El impuesto plano es más bajo por tres razones:

La tasa impositiva de 19 por ciento del impuesto plano es mucho más baja que la tasa actual de 35 por ciento.

A diferencia de GM, Intel no tiene ninguna deuda, así que el cambio a la imposición en la fuente para los impuestos a los intereses no levanta los ingresos gravables para Intel de la manera que ocurrió para GM.

Intel está invirtiendo pesadamente en planta y equipo nuevos.

Gráfico 3.4 Declaración del impuesto a las empresas de INTEL Corporation

0 Formulario 2		Impuesto a las empresas	1998
Nombre de la empresa Intel Corporation		No de identificación patronal	
Dirección P.O. Box 58119		Condado	
Ciudad, estado y código postal Santa Clara, CA 95052		Producto principal	
1 Ingreso bruto por ventas	1		8,782,000,000
2 Costos deducibles			
(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)		2,626,000,000
(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)		2,764,000,000
(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2(c)		1,933,000,000
3 Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	3		7,323,000,000
4 Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4		1,459,000,000
5 Impuesto (19% de línea 4)	5		277,210,000
6 Créditos tributarios vigentes en 1997	6		0
7 Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7		0
8 Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	8		0
9 Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9		277,210,000
10 Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	10		0

Ahora miremos algunas actividades y empresas más pequeñas que serían gravadas bajo el impuesto a las empresas, aun cuando generalmente no se acostumbre llamarlas empresas. Sigrig Seigneur y Sanford Seigneur son una pareja próspera que compró un edificio de apartamentos hace algunos años. Si se asume que el impuesto a las empresas estaba vigente en el año que compraron el edificio, su declaración de impuestos de 1995 sería similar a la que mostramos acá (véase la figura 3.5). El ingreso bruto que la pareja reportaría es exactamente el total de alquiler pagado por sus inquilinos. Sus costes incluyen los pagos al fontanero para el tubo que se congeló en febrero de 1995, las primas del seguro, y un puñado de otros costes. Ni el interés que pagaron sobre la hipoteca que tienen sobre la propiedad ni sus gastos de impuesto territorial serían contabilizados como costes. Su impuesto para 1995, \$11.563, sería substancial, pero la importante deducción que creó la compra del edificio, y que puede ser trasladada al futuro, implica que no tienen que pagar impuestos en 1995. Conforme pasa el tiempo, la deducción que obtuvieron por la compra del edificio probablemente irá disminuyendo (dependiendo de qué sucede a los alquileres y a los tipos de interés), y tendrán que empezar a pagar impuestos Si venden el edificio, tendrán que incluir los ingresos de la venta en la línea 1 y pagar 19 por ciento del precio de venta, menos lo que les queda del monto deducible de impuestos que se generó al comprar el edificio.

Figura 3.5 Declaración del impuesto a las empresas de Sanford and Sigrig Seigneur

Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa Sanford and Sigrid Selgneur		No de identificación patronal 14-09041		
Dirección 435 Riverside Drive		Condado Atchison		
Ciudad, estado y código postal Atchison, Kansas 10832		Producto principal Renta apartamentos		
1	Ingreso bruto por ventas	1	68,323	
2	Costos deducibles			
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)	7,467	
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)	0	
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2(c)	0	
3	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	3	7,467	
4	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4	60,856	
5	Impuesto (19% de línea 4)	5	11,563	
6	Créditos tributarios vigentes en 1997	6	37,892	
7	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7	2,274	
8	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	8	40,166	
9	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9	0	
10	Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	10	28,603	

Seymour Krankheit es un exitoso neurocirujano pediátrico. Su ingreso bruto bajo el impuesto de tasa plano sería la cantidad que recibe de las compañías de seguros, de Medicare, de Medicaid, y de la desafortunada familia que ocasionalmente paga sus propias cuentas médicas. Él también recibe una remuneración como empleado del hospital, pero ese ingreso sería reportado en su declaración de impuesto al salario (véase la figura 3.1). Todos los costes de operación de oficina serían incluidos como costos deducibles, a excepción de los beneficios salariales complementarios que proporciona tanto a su enfermera como a sí mismo. Bajo el actual sistema tributario, como corporación profesional, puede deducir decenas de millares de dólares como contribuciones a su propio plan de jubilación, pero la reforma del impuesto de tasa plana eliminaría esas deducciones. Él podría continuar siendo una corporación profesional si así lo desea, pero serlo no tendría ninguna ventaja impositiva. A pesar de que bajo el sistema tributario actual está en la escala de la tasa impositiva de 40 por ciento y de que bajo el impuesto de tasa plana pagará una tasa de solamente 19 por ciento, bajo nuestro sistema pagaría más impuestos (véase el gráfico 3.6).

Aunque el Dr. Krankheit no puede acogerse a un plan de retiro y deducir contribuciones que haga, él, como cualquier otra persona, puede obtener las mismas ventajas económicas que un plan de retiro proporciona actualmente. Si él guarda algo puso de lo que le queda de renta después de pagar impuestos y lo coloca en un fondo mutuo, no tendrá que pagar ningún impuesto sobre las ganancias que fondo mutuo genere y puede gastar la totalidad de su fondo mutuo sin pagar impuestos adicionales. Bajo impuesto actual, obtiene una deducción ahora pero tiene que pagar un impuesto sobre la totalidad de lo que toma al retirarse. Estos dos enfoques difieren solamente en la cronología de los pagos del impuesto; son económicamente equivalentes porque las ganancias acumuladas aumentan el pago de impuestos en el futuro en un monto que compensa exactamente el dinero que bajo nuestro sistema no se acumula en el fondo porque fue pagado como deducción hoy.

Figura 3.6 Declaración del impuesto a las empresas de Seymour Krankheit

Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa Seymour Krankheit, MD		No de identificación patronal 97-01469		
Dirección 1948 Prospect Road		Condado Dallas		
Ciudad, estado y código postal Dallas, Texas 83045		Producto principal Servicios médicos		
1 Ingreso bruto por ventas	1		567,163	
2 Costos deducibles				
(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)		87,997	
(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)		55,874	
(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2c		36,448	
3 Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2c)	3		180,319	
4 Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4		386,844	
5 Impuesto (19% de línea 4)	5		73,500	
6 Créditos tributarios vigentes en 1997	6		0	
7 Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7		0	
8 Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	8		0	
9 Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9		73,500	
10 Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	10		0	

Nuestro tercer ejemplo, Sally Vendeuse, trabaja como representante de diferentes fabricantes -Sally es una vendedora que viaja. Su ingreso bruto reportado en la línea 1 consiste en las comisiones que ella gana (véase el gráfico 3.7). Sus costos deducibles incluirían todos sus costos de viaje recorrido y sus costes incurridos al invitar a sus clientes a almorzar. En la línea 3c, ella deduciría el costo completo de un automóvil que ella compró para el uso de su actividad. Además Sally puede pagarse a sí misma una remuneración por la cantidad que quiera. Si no fuera casada, querría pagarse a sí misma por lo menos \$9.500 para aprovechar la deducción personal del impuesto al salario, pero su esposo gana un sueldo como profesor, y entonces no hay ganancia en que ella se pague a sí misma una remuneración.

Gráfico 3.7 Declaración del impuesto a la renta de las empresas de Sally Vendeuse

Formulario 2		Impuesto a las empresas		1998
Nombre de la empresa Sally Vendeuse		No de identificación patronal 15-13255		
Dirección 903 S. Ashland		Condado Lancaster		
Ciudad, estado y código postal Lancaster, PA 02351		Producto principal Servicios de venta		
1 Ingreso bruto por ventas	1		101,008	
2 Costos deducibles				
(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)		12,896	
(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)		0	
(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2c		27,445	
3 Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2c)	3		40,341	
4 Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4		60,667	
5 Impuesto (19% de línea 4)	5		11,527	
6 Créditos tributarios vigentes en 1997	6		0	
7 Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7		0	
8 Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	8		0	
9 Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9		11,527	
10 Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	10		0	

Samuel Agrícola es un granjero de Iowa (véase la figura 3.8). Su ingreso bruto sería la cantidad total que recibe por la venta del maíz y de las otras cosechas. En 1995 ganó poco menos de lo que pagó a sus proveedores y trabajadores, entonces el gobierno le permitiría tomar esa pérdida de \$4.459 para usarlos posteriormente como una deducción que le permita rebajar los ingresos futuros, cuando la granja tenga de nuevo ganancias normales.

Gráfico 3.8 Declaración del impuesto a la renta de las empresas de Samuel Agrícola

Formulario 2		Impuesto a las empresas	1998
Nombre de la empresa Samuel Agrícola		No de identificación patronal 53-89617	
Dirección Rural Route 2		Condado Keokuk	
Ciudad, estado y código postal Gibson City, Iowa 50436		Producto principal Maíz	
1	Ingreso bruto por ventas	1	347,872
2	Costos deducibles		
	(a) Compras de bienes, servicios y materiales	2(a)	197,357
	(b) Salarios, remuneraciones y pensiones	2(b)	107,490
	(c) Compras de equipo, estructuras y tierra	2(c)	66,496
3	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2(a),2(b),2(c))	3	371,343
4	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4	-23,471
5	Impuesto (19% de línea 4)	5	-4,459
6	Créditos tributarios vigentes en 1997	6	0
7	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7	0
8	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 mas línea 7)	8	0
9	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8 si es positivo)	9	0
10	Crédito tributario vigente para 1999 (línea 8 menos línea 5, si es positivo)	10	4,459

2.8.6 - INCENTIVOS A LA INVERSIÓN.

Casi todos los expertos están de acuerdo en que las altas tasas impositivas del sistema tributario actual impiden significativamente la formación de capital. La solución del gobierno al problema ha sido poner un incentivo especial a la inversión o al ahorro encima de otro, creando un laberinto complejo e impracticable de regulaciones y de formularios de impuesto. Los incentivos existentes son espantosamente desiguales. Los proyectos de capital que hacen uso pleno de las deducciones por depreciación y por los intereses pagados a organizaciones exentas pueden terminar efectivamente recibiendo subsidios del gobierno, en lugar de ser gravados. Pero los proyectos financiados con aportes de capital se gravan pesadamente. Los incentivos a la inversión distorsionan seriamente el flujo del capital orientándolo hacia proyectos que pueden ser financiados con endeudamiento.

Nuestra idea es comenzar de cero, eliminando todos los incentivos actuales y reemplazándolos con un solo principio simple, uniforme - tratar la totalidad de la inversión como un costo en el año que se hace. La totalidad del incentivo a la formación de capital está del lado de la inversión, lo que contrasta con la torpe división del sistema tributario actual en incentivos a la inversión e incentivos al

ahorro. La primera virtud de esta reforma es la simplicidad. Las empresas y el gobierno no necesitan reñir, como ahora lo hacen, sobre qué es una inversión y qué es un costo deducible. Dicha distinción no importa en el impuesto de tasa plana. Los complicados cálculos de depreciación, trasladados de un año al siguiente, que distraen al dueño de la pequeña empresa, desaparecerían del formulario de declaración. Las disposiciones aún más complicadas para recobrar la depreciación cuando un equipo o un edificio se vende desaparecerán también, para alivio de todos.

La amortización inmediata [expensing] de la inversión tiene una razón lógica mucho más profunda que la simplicidad. Cada acto de inversión en la economía conlleva un acto de ahorro. Un impuesto sobre el ingreso que exonera al ahorro es en realidad un impuesto sobre el consumo, porque el consumo es la diferencia entre el ingreso y el ahorro. El consumo representa lo que las personas toman de la economía; el ingreso representa lo que las personas contribuyen a la economía. Un impuesto al consumo es la personificación del principio de que las personas deben ser gravadas por lo que toman de la economía, no por lo que contribuyen. El impuesto de tasa plana, al depreciar inmediatamente [expensing] la inversión, es precisamente un impuesto al consumo.

La amortización inmediata de la inversión [Expensing] elimina la doble imposición al ahorro, para decir de otra manera la característica más económicamente significativa de esa depreciación inmediata.

Bajo un impuesto sobre la renta, las personas pagan impuesto una vez cuando ganan y ahorran y otra vez cuando los ahorros ganan un rédito. Con la amortización inmediata, se elimina el primer impuesto. El ahorro, en efecto, es deducido al calcular el impuesto. Posteriormente, el rédito del ahorro se grava con el impuesto a las empresas. Aunque los economistas han soñado un sinnúmero de maneras de eliminar la doble imposición al ahorro (que implican para las personas un complicado mantenimiento de registros y de declaraciones), la técnica usada en nuestro impuesto de tasa plana es por mucho la más directa.

La manera más fácil de demostrar que la depreciación inmediata es un impuesto al consumo se presenta cuando alguien invierte directamente en una empresa personal. Suponga que un contribuyente recibe \$1.000 en ingresos y que de inmediato compra un equipo de \$1.000 para la empresa. Bajo el impuesto de tasa plana, debe pagar un impuesto de \$190 sobre esos ingresos pero también goza de una reducción de \$190 en el impuesto gracias a la compra de ese equipo. El resultado es que no paga impuesto sobre la compra del equipo. El contribuyente no ha consumido nada de los \$1.000 recibidos. Posteriormente el contribuyente recibirá ingresos de la empresa provenientes de ganancias generadas por el equipo, que serán gravadas con una tasa de 19 por ciento. Si el contribuyente elige consumir en vez de volver a invertir, tendrá que pagar un impuesto de 19 por ciento sobre ese consumo. El resultado es un impuesto al consumo de 19 por ciento.

La mayoría de la gente, sin embargo, no invierte directamente comprando máquinas. La economía de los E.E.U.U. ha desarrollado maravillosamente mercados financieros para canalizar los ahorros de los ahorrantes individuales a las empresas que tienen buenas oportunidades de inversión. Los individuos invierten comprando acciones o bonos, y las firmas compran la planta y el equipo con el dinero de esas acciones y bonos. El sistema tributario que proponemos grava el consumo de las personas en este ambiente también. Suponga que el mismo contribuyente paga \$190 de impuestos sobre los mismos \$1000 de ingreso y coloca los \$810 restantes en acciones cotizadas en la bolsa. Por simplicidad, suponga que esas acciones pagan a su dueño los réditos después de impuestos correspondientes a un equipo que vale \$1000. (Esa suposición tiene sentido porque la firma podría comprar \$1.000 en equipo con los \$810 de nuestro contribuyente más la reducción de impuestos de \$190 que la empresa obtiene con la compra del equipo.) Nuestro contribuyente obtiene la ventaja de la amortización inmediata aun cuando no tenga ninguna deducción de impuestos al comprar las acciones. El mercado traslada el incentivo de la empresa al inversionista individual [porque las ganancias son las correspondientes a la compra de un equipo de \$1000]

Otra posibilidad para el contribuyente es comprar un bono por \$810. Una vez más, la empresa que emite el bono puede comprar una máquina que cuesta \$1.000 con los \$810 del contribuyente, después de aprovechar la deducción de impuestos. Para competir con los réditos disponibles en el mercado accionario, el bono debe dar el mismo rendimiento que una acción que se vende por el mismo precio, que a su vez es igual al rédito después de impuestos de la máquina, de manera que no importa cómo el contribuyente invierta los \$810. En ambos casos, efectivamente no hay impuesto a la renta ahorrada; el impuesto es pagadero solamente cuando se consume la renta.

En nuestro sistema, cualquier inversión, en efecto, tendría las mismas ventajas económicas que un 401(k), IRA, o cuenta Keogh tiene en el sistema tributario actual. Y alcanzamos esta meta deseable reduciendo la cantidad de registros y de declaraciones. Hoy, los contribuyentes tienen que deducir sus contribuciones de Keogh-IRA en su formulario de declaración 1040 y después deben reportar lo que se les distribuye de esos fondos cuando se retiran. Por otra parte, los autores de la propuesta del *Cash-flow consumption tax* [¿?] extenderían estos requisitos a todas las formas de ahorro. Nuestro sistema lograría la misma meta sin ninguna declaración ni mantenimiento de registros.

2.8.7 - GANANCIAS DE CAPITAL

Las ganancias de capital en propiedades de alquiler, planta física, y equipo serían gravadas con el impuesto a las empresas. El precio de compra sería deducido a la hora de la compra, y el precio de venta sería gravado a la hora de la venta. Todo dueño propiedades inmobiliarias estaría obligado a llenar la sencilla declaración de impuestos de la empresa, formulario 2 (Figura 3.2).

Las ganancias de capital serían gravadas exclusivamente al nivel de la empresa, no a nivel personal. Es decir nuestro sistema elimina la doble imposición de las ganancias de capital inherente al sistema tributario actual. Para ver cómo trabaja esto, considere la valor total de las acciones ordinarias de una corporación. El valor comercial de la acción es la capitalización (el valor de ellas resultado de los pagos que se espera que generen en el futuro) de sus ganancias futuras. Puesto que los dueños de la acción recibirán sus ingresos después de que la corporación haya pagado el impuesto a las empresas, el mercado capitaliza los ingresos después de impuestos. Una ganancia de capital ocurre cuando el mercado percibe que han aumentado los ingresos -después de impuestos- esperados. Cuando esos mayores ingresos se hacen realidad en el futuro, son gravados. En un sistema tributario como el actual, con un impuesto sobre el ingreso y un impuesto sobre las ganancias de capital, la imposición es doble. Para alcanzar la meta de gravar toda la renta exactamente una vez, la mejor forma es gravar con un impuesto hermético a la renta en la fuente. Con impuestos en la fuente, es inadecuado e ineficaz gravar las ganancias de capital que ocurren en el destino.

Otra manera de ver que por qué las ganancias de capital no deben ser gravadas separadamente es observando las cuentas de ingresos nacionales. El producto interno bruto (PIB), la medida más completa de los recursos a disposición de la nación, no incluye ganancias de capital. La base del impuesto plano es PIB menos la inversión, es decir, el consumo. Incluir ganancias de capital en la base gravable del impuesto de tasa plana se apartaría del principio de que es un impuesto al consumo.

Las ganancias de capital en casas ocupadas por sus dueños no se gravan bajo nuestra propuesta. Pocas ganancias de capital de casas se gravan bajo el actual sistema-las ganancias se pueden trasladar al futuro, las personas mayores no están gravadas, y las ganancias de capital nunca se gravan al morir el propietario. Exceptuar las casas de ganancias de capital tiene sentido puesto que los gobiernos estatales y locales gravan substancialmente a las casas con impuestos relacionados con su valor. Añadir un impuesto a las ganancias de capital encima de esos impuestos a la propiedad es doble imposición de la misma manera que añadir un impuesto a las ganancias de capital a un impuesto sobre la renta es doble imposición a la renta de las empresas.

2.8.8 - BANCOS Y COMPAÑÍAS DE SEGUROS.

Bancos, compañías de seguros, y otros negocios que ofrecen un paquete de servicios junto con productos financieros representan un desafío para cualquier sistema tributario. Este es el problema: Suponga que un depositante tiene un saldo promedio anual de \$1.000 en una cuenta personal. A los tipos de interés de mercado, el depositante debería ganar por lo menos \$40 en intereses, y esta renta en intereses debería ser gravada. Pero el banco combina varios servicios con la función básica bancaria de tomar dinero prestado del depositante y cobra

el precio de esos servicios dando menores pagos de intereses al ahorrante. Dichos servicios incluyen el procesamiento de depósitos, cambio de cheques, elaboración de estados de cuenta, suministro de cajeros automáticos e incluso cajas de seguridad gratuitas. Al deducir el precio de los servicios y pagar el resto como intereses, el banco, en efecto, está permitiendo al depositante deducir de sus impuestos el precio de estos servicios [puesto que no existe una transacción que consigne los intereses realmente devengados, solamente se registran los intereses que resultan después de pagar dichos servicios]. Quien pierde es el gobierno. Una contabilidad apropiada requeriría que el estado de cuenta del depositante reportara como ingresos la totalidad de los intereses y que no dedujera de esos intereses el costo de los servicios. Nótese que este problema se presenta solamente cuando el depositante no es una empresa -una empresa tendría derecho a deducir el costo de esos servicios.

A primera vista puede parecer que el impuesto de tarifa plana solucionaría este problema sin mucho esfuerzo. El interés que el banco paga a sus depositantes no estaría gravado bajo nuestro sistema. Pero el problema se presenta en otro lugar -en la aplicación al banco del impuesto a las empresas. Tómese un ejemplo sencillo, el banco combina tantos servicios atractivos que ninguna de sus cuentas pagan interés a los depositantes. El banco invierte todo el dinero de los depositantes en bonos. Procediendo de esa manera, el banco no tendría ningún ingreso en la línea 1 de su formulario 2 de declaración del impuesto a las empresas. Recuerde que la línea 1 reporta los ingresos por la venta de mercancías y de servicios y no incluye ingresos financieros. El banco reportaría, sin embargo, todos los costes de proporcionar sus servicios en las líneas 2a, 2b, y 2c -papelería, servicios informáticos, salarios y remuneraciones y compras de equipo. El banco aparecería incurriendo en pérdidas año tras año. En el caso de un banco real, que vende servicios a sus clientes, el problema siempre existiría, aunque sería menos notable. Un banco aparecería generando menos renta gravable de la que realmente recibe, como resultado de la entrega de servicios combinados.

Los bancos son un problema en cualquier sistema tributario. La solución es requerir a los bancos que reporten el costo de los servicios que proporcionan a los depositantes. El precio es fácil de calcular -es la diferencia entre el tipo de interés de mercado y la tasa de interés más baja que el banco paga en las cuentas que tienen servicios combinados. Por ejemplo, cuando el tipo de interés en los bonos del tesoro es de 5 por ciento y las cuentas de cheques están pagando 2 por ciento, el precio de los servicios combinados es la diferencia, o sea 3 por ciento del saldo promedio de la cuenta. La línea 1 en el formulario 2 de declaración de un banco debe incluir la valuación según este principio de todos los servicios combinados.

Los préstamos que un banco otorga presentan un desafío similar. Un préstamo es realmente una transacción financiera combinada con los servicios proporcionados por el banco. El valor de esos servicios genera un margen de alrededor de 3 puntos porcentuales entre el tipo de interés puro y el tipo de

interés de los préstamos. La línea 1 (Ingreso bruto por ventas) del formulario 2 de declaración debe incluir el valor de los servicios asociados a préstamos.

Nuestro último ejemplo es el formulario de declaración 2 para el First National Bank of Rocky Mount, Virginia (véase el gráfico 3.9). La declaración de ganancias y pérdidas del banco muestra solamente \$452.000 en ganancias que no son ganancias por intereses. Pero después de imputar 0.80 puntos del porcentaje del valor del servicio a todos sus depósitos (con excepción de los certificados de depósito muy grandes que son esencialmente instrumentos puramente financieros) y 2.98 puntos del porcentaje del valor del servicio a sus préstamos, su renta es \$4.660.000 en total. Su impuesto de tasa plana de \$259.000 está debajo de su impuesto real de \$471.000 en 1993, principalmente debido a la tasa impositiva más baja.

La imposición a las compañías de seguros de vida deben seguir el mismo principio-deben reportar como ingreso adicional en la línea 1 del formulario de declaración 2 cada vez que paguen menos que el tipo de interés de mercado a sus asegurados.

El principio aparece en nuestra propuesta de ley de impuesto de tasa plana de manera general: Bajo el impuesto a las empresas, el rédito de cualquier servicio proporcionado en conexión con una transacción financiera se debe aumentar con la diferencia entre el tipo de interés del mercado y la tasa real pagada como parte de la transacción.

2.8.9 - IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y EMPRESAS MULTINACIONALES.

Con el Tratado de Libre Comercio de Norte América (NAFTA) y el crecimiento del comercio a través del mundo, las compañías de los E.E.U.U. están haciendo más negocios en otros países y las compañías extranjeras son cada vez más activas aquí. ¿Debe el gobierno de los E.E.U.U. intentar gravar las operaciones en el extranjero de las compañías estadounidenses? ¿Debe el gobierno gravar las operaciones de compañías extranjeras en los Estados Unidos? Éstas son preguntas cada vez más polémicas. Bajo el sistema tributario actual, las operaciones en el extranjero de las compañías de los E.E.U.U. se gravan en principio, pero el contribuyente recibe un crédito tributario por los impuestos pagados al país en donde el negocio funciona. Como el sistema fiscal actual se basa en una confusa combinación de gravámenes en el origen para ciertas rentas y de gravámenes en el destino para otras rentas, los impuestos a las operaciones extranjeras son muy torpes.

Al gravar sistemáticamente toda la renta de la empresa en la fuente, el impuesto de tasa plana provee una solución llana y clara a los problemas de las operaciones multinacionales. El impuesto de tasa plana se aplica solamente a las operaciones domésticas de todas las empresas, sean estas de propiedad doméstica, extranjera, o mixta. Solamente el ingreso por las ventas de productos dentro de los Estados Unidos más el valor de los productos que se exportan sería reportada en la línea 1 del formulario 2 de declaración del impuesto a las

empresas. Solamente los costes del trabajo, de materiales, y de otros insumos comprados en los Estados Unidos o importados a los Estados Unidos serían aplicables en la línea 2 como deducciones al impuesto a las empresas. La presencia física en los Estados Unidos es la regla simple con la que se determina si una compra o una venta forma parte del ingreso imponible o del costo deducible.

Para ver cómo el impuesto a las empresas se aplicaría al comercio exterior, considere primero al importador que vende sus mercancías dentro de los Estados Unidos. Sus costes incluirían la cantidad que efectivamente pagó por esas importaciones, valorada al momento de ingresar al país (ésta sería generalmente la cantidad efectivamente pagada por dichas mercaderías en el país de origen). Su ingreso lo constituirían los ingresos reales por ventas en los Estados Unidos. En segundo lugar, considere un exportador que vende en el extranjero las mercancías producidas aquí. Sus costes serían todas las compras y remuneraciones pagadas en los Estados Unidos, y su ingreso sería la cantidad recibida por ventas en el extranjero, a condición de que la firma no haya agregado valor al producto después de que salió del país. Tercero, considere una empresa que envíe piezas a México para que sean ensambladas y que las traiga después como producto terminado para la venta en los Estados Unidos. El valor de las piezas al momento de irse a México contaría como parte del ingreso de la empresa, y del valor del producto ensamblado cuando regresa de vuelta sería un costo. La empresa no deduciría los costes de su planta de ensamble mexicana.

Bajo el principio de que solamente se gravan las actividades domésticas, el sistema tributario de los E.E.U.U. encajaría cuidadosamente con los sistemas tributarios de nuestros principales socios comerciales. Si cada nación utilizara el impuesto de tasa plana, toda la renta generada en el mundo sería gravada una vez y solamente una vez. Porque el principio básico del impuesto de tasa plana ya está en uso en tantas naciones que tienen impuestos al valor agregado, un impuesto de tasa plana en los E.E.U.U. encajaría agradablemente con esos sistemas tributarios extranjeros.

La aplicación del impuesto al salario, formulario 1 (gráfico 3.1), en la economía mundial seguiría el mismo principio. Todas las ganancias por el trabajo realizado en los Estados Unidos serían gravadas, con independencia de la ciudadanía del trabajador, pero el impuesto no se aplicaría a las ganancias extranjeras de los estadounidenses.

Las decisiones sobre la localización internacional de las empresas y del empleo son influenciadas por diferencias en tasas impositivas. Los Estados Unidos, con una tasa impositiva baja de 19 por ciento, sería el lugar más atractivo entre las naciones industriales importantes desde el punto de vista de los impuestos. Aunque el impuesto de tasa plana no gravaría las ganancias en el extranjero de trabajadores y empresas estadounidenses, no hay razón para temer un éxodo de actividad económica. Al contrario, el ambiente tributario favorable en los Estados Unidos atraería nuevas empresas de todas partes del mundo.

2.8.10 - SEGURIDAD SOCIAL

No queremos abordar en este libro el asunto enorme de reformar el sistema de Seguridad Social. El impuesto a la Seguridad Social es superado solamente por el impuesto a los ingresos personales como proveedor de ingresos tributarios para el gobierno federal, pero no hemos elaborado propuestas para cambiar dicho impuesto. Vale precisar, sin embargo, que el impuesto de Seguridad Social es un impuesto de tasa plana muy exitoso -desde su instauración en los años 30, ha permanecido notablemente libre de enmiendas que lo enmarañen. Su historial demuestra que somos perfectamente capaces de mantener un impuesto de tasa plano.

La interacción de la Seguridad Social con el impuesto de tasa plano trabajaría así: La contribución del patrono sería tratada como beneficios salariales complementarios -dicha contribución no sería deducible del impuesto a las empresas. Aquí estamos apartándonos del sistema existente, donde la contribución del patrono es deducible. Al igual que ocurre ahora, la contribución del empleado sería incluida en la renta imponible bajo el impuesto al salario. Los beneficios de la Seguridad Social serían totalmente libres de impuestos. Eliminaríamos los impuestos parciales actuales que existen para los contribuyentes de alto ingreso. La eliminación de la deducción del patrono para las contribuciones es una manera mejor de gravar los beneficios de la Seguridad Social.

2.8.11 - LA TRANSICION

En este libro, la generalidad de nuestro esfuerzo se dedica a presentar un sistema tributario bueno, práctico, y no hemos hecho concesiones a las presiones políticas que pueden llevar a la nación a aceptar un sistema tributario mejorado que no llegue a nuestro ideal. Una área donde es probable que el proceso político complique nuestra sencilla propuesta es en la transición del impuesto actual al impuesto de tasa plana, con la mayoría de la atención concentrada en las deducciones por depreciación y por intereses. En ambos casos, contribuyentes que hicieron planes y adquirieron compromisos antes de que la reforma del impuesto, pedirán vehementemente disposiciones especiales que les permitan continuar con dichas deducciones.

El congreso tendrá que escoger entre negar a los contribuyentes las deducciones con que contaban antes de la reforma del impuesto de tasa plana o conceder dichas deducciones y aumentar la tasa impositiva para compensar el ingreso perdido. Afortunadamente, éste es un problema temporal. Una vez que el capital existente se haya depreciado completamente y que los préstamos existentes se hayan pagado, las disposiciones especiales de transición pueden ser eliminadas.

2.8.12 - Deducciones por depreciación

La ley existente permite a las empresas amortizar el coste de una inversión con deducciones que con el paso del tiempo se hacen más pequeñas. Desde el punto de vista de la empresa, las deducciones múltiples a través de los años no son tan atractivas como la amortización inmediata en el primer año prescrita en el impuesto de tasa plana. Ningún negocio se quejará del impuesto de tasa plana en lo que respecta a la inversión futura. Pero los negocios pueden protestar por la eliminación inesperada de la depreciación de la planta y del equipo comprados antes de la reforma tributaria, y que pensaba usarse como depreciación deducible. Sin disposiciones especiales de transición, estas deducciones simplemente se perderían.

¿Cuánto es lo que está en juego? En 1992, las deducciones totales por depreciación bajo los impuestos sobre la renta personal y corporativa fueron \$597 mil millones. En la escala impositiva de 35 por ciento, que se aplica a la mayoría de las corporaciones (tasa que además es cercana a la que pagan los individuos que eventualmente solicitarían deducciones en calidad de propietarios o socios), esas deducciones valieron \$209 mil millones. Con la tarifa plana de 19 por ciento, las deducciones valdrían solamente \$108 mil millones.

Si el Congreso eligiera honrar toda la depreciación que no se ha usado existente antes de la reforma tributaria, ello reduciría en cerca de \$597 mil millones la base gravable del impuesto para 1995. Para generar el mismo ingreso tributario que nuestra tasa impositiva de 19 por ciento, dicha tasa debería aumentarse a cerca de un 20.1 por ciento.

El honrar la depreciación pasada haría que grupos de interés empresariales sean más anuentes a aceptar la reforma, ello ocurriría especialmente en las industrias con cantidades importantes de depreciación resultado de inversiones del pasado que no ha sido deducida, pero con pocas perspectivas de grandes inversiones futuras que generarían amortizaciones inmediatas en el primer año. Además, el que se mantuviera una promesa pasada de otorgar un incentivo a la inversión, reforzaría la credibilidad del gobierno en materia tributaria. Sin embargo, ésto requeriría una tasa impositiva más alta y una economía menos eficiente en el futuro.

Si el Congreso optara por honrar la depreciación pasada, debe reconocer que la tasa impositiva más alta necesaria para compensar los ingresos perdidos es temporal. En un plazo de cinco años, la generalidad del capital existente quedaría depreciado y la tasa impositiva debería reducirse de nuevo a 19 por ciento. Desde un principio, debe establecerse que la tasa impositiva debe regresar a 19 por ciento tan pronto como la depreciación acumulada haya sido usada como deducción.

2.8.13 - Deducciones por intereses.

La pérdida de las deducciones por intereses y la eliminación de los impuestos a los intereses son dos de las características más notables de nuestro plan de reforma tributaria. Discutiremos los cambios económicos importantes que ocurrirían una vez que el interés sea analizado como un rédito después de impuestos en el capítulo siguiente. Durante la transición, habrá ganadores y perdedores, y el Congreso sin duda sabrá de los perdedores. El Congreso puede decidir adoptar una medida transitoria temporal para ayudarlos. Tal medida no necesita comprometer los principios del impuesto de tasa plana o disminuir su contribución a mejorar la eficiencia.

Nuestra reforma tributaria hace un llamado a una remoción paralela de las deducciones por intereses y de los impuestos a los intereses. Si una medida transitoria permite deducciones por el interés correspondiente a deudas pendientes, dicha medida también debe requerir que los ingresos por intereses del acreedor sean gravados. Si para toda deducción por intereses se establece el correspondiente impuesto al devengo de intereses, una medida transitoria para proteger las deducciones por intereses existentes no alteraría el monto de los ingresos tributarios. En ese aspecto, las deducciones del interés son más fáciles de manejar en la transición que deducciones por depreciación.

Si el Congreso decide que es necesaria una medida transitoria para proteger las deducciones correspondientes a intereses, sugerimos lo siguiente. Cualquier deudor puede elegir si usa sus pagos de intereses como deducción fiscal. Si el deudor así que elige, el acreedor debe tratar el interés como renta imponible. Pero la deducción del deudor debe ser solamente 90 por ciento del pago de interés real, mientras que la renta imponible del acreedor debe incluir el 100 por ciento de los ingresos por intereses.

Bajo este plan transitorio, los deudores quedarían protegidos en casi todos los casos en que existen deducciones por intereses. Alguien para quien su situación financiera personal se hiciera insostenible debido a que los intereses que paga sobre su hipoteca dejan de ser deducibles del impuesto sobre la renta, sin duda podría sobrevivir si dicha deducción se mantiene en un 90 por ciento de la deducción existente. Pero el plan que proponemos establece incentivos para que se renegocien los pagos de intereses a lo largo de las líneas que discutimos anteriormente en este capítulo. Suponga que una familia está pagando anualmente \$10.000 en intereses por su hipoteca. Podría mantener dicho pago de intereses y continuar deduciendo \$9.000 por año [90 por ciento de la deducción anterior]. Su pago neto de intereses, después de restar la reducción de impuestos, calculada a la tasa impositiva de 19 por ciento, sería de \$8.290 [la deducción de \$9.000 permite al deudor reducir sus ingresos gravables en \$9.000, dicha reducción representa una reducción de \$1.720, el 19% de \$9.000, del impuesto sobre la renta. \$10.000 menos \$1.720 es \$8.290, lo que el contribuyente paga neto en impuestos]. El ingreso neto del banco, después de restar el impuesto de 19 por ciento paga por los \$10.000 en intereses que recibe del deudor, sería \$8.100. Esta familia podría estar interesada en aceptar la siguiente propuesta del banco: La hipoteca se renegociaría y el pago por intereses sobre la hipoteca de dicha familia sería de solamente \$8.200. La

familia acordaría con el banco renunciar al derecho de usar esos intereses como deducción del impuesto sobre la renta, y en consecuencia el banco dejaría de pagar impuestos sobre esos intereses que devenga. Si acepta este acuerdo, la familia pagaría \$8.200 en intereses (en vez de los \$8.290 que paga sin este acuerdo), y el ingreso del banco sería de \$8.200 (en vez de los \$8.100 que paga sin el acuerdo). La familia se ahorraría \$90 y el banco ganaría \$100 adicionales. Ambos se beneficiarían con el trato.

Una de las características agradables de este plan es que no se hacen distinciones préstamos viejos, existentes antes de la reforma tributaria, y nuevos préstamos, convenidos después de la reforma. Para los préstamos nuevos los acreedores solicitarían a los deudores que renuncien a sus deducciones por pagos de intereses, y de esa manera[, al quedar exento de impuestos los intereses que recibe el acreedor,] éste ofrecería menores tasas de interés. De no proceder de esa manera, el acreedor acabaría pagando impuestos por un monto mayor a la deducción.

2.8.14 - Variantes del impuesto plano

En este capítulo hemos expuesto lo que pensamos que sería la mejor propuesta de impuesto de tasa plana. Pero nuestras ideas son más generales que esta propuesta. Los mismos principios se podrían aplicar variando los factores más importantes del impuesto, obteniendo más de una cosa a cambio de menos de otra. Las dos variaciones más importantes son las siguientes.

Progresividad versus tasa impositiva. Una deducción personal más alta pondría una carga tributaria aún más baja en las familias de ingreso medio y bajo. Pero requeriría una tasa impositiva más alta.

Incentivos a la inversión versus tasa impositiva. Si el impuesto a las empresas tuviera una amortización al momento de la compra de bienes de capital que no fuera total, la tarifa impositiva podría ser más baja.

Mostramos acá algunas combinaciones de deducciones personales y de tasas impositivas que generarían la misma cantidad de ingresos tributarios:

Deducción para una familia de 4	Tasa impositiva
\$12.500	15%
\$22.500	19%
\$34.500	23%

La elección entre estas alternativas depende de las convicciones sobre cómo debe distribuirse la carga de impuestos y del grado de ineficiencia en la economía que acarrearían las tasas impositivas correspondientes. Sobre la ineficiencia diremos más en el capítulo siguiente.

Mostramos acá algunas combinaciones de amortizaciones de la inversión y la tasa impositiva que generarían los mismos ingresos tributarios

Amortización de equipo	Amortización de estructuras	Tasa impositiva
100%	100%	19%
75%	50%	18%
50%	25%	17%

La elección entre estas alternativas depende de la sensibilidad de la inversión/ahorro a los incentivos y del grado de ineficiencia acarreado por la tasa impositiva.⁴⁴

⁴⁴ Página web: <http://sanjose.usembassy.gov/TheFlatTax-TraduccionCap3y5.pdf>

2.9 - EL FLAT TAX

Alex Montero y José Joaquín Fernández en su trabajo llamado “La Revolución del Flat Tax: Una propuesta para América Latina (Borrador)” definen al Flat Tax de la siguiente manera:

“La palabra inglesa flat significa en español "plano, llano, liso". Con el término flat tax ("impuesto plano") nos referimos **a un impuesto sobre la renta de tarifa baja y única**, la que sería igual para todos los contribuyentes sin ningún tipo de exención. Estos elementos son los que definen y determinan las bondades y ventajas del sistema”.⁴⁵

Es tan simple como decir que es un impuesto de tasa fija, es decir, sin tarifas progresivas como las que contempla la ley del ISR.

⁴⁵ Página web: <http://www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf>

2.9.1 – EL FLAT TAX EN ESTONIA

Uno de los casos más polémicos del Flat Tax se dio en Estonia, ya que a su introducción presentó grandes cambios la economía de ese país, según lo mencionado en el siguiente artículo:

“La verdad es que este impuesto esta despertando mucho interés en el mundo pues desde hace más de diez años, varios países de Europa del Este lo han venido implementando con bastante éxito. El primero de ellos Estonia, pasó de crecimientos negativos del producto interno bruto a crecimientos sostenidos del 10% anual, inflaciones de menos del 4% (en 1992 fue del 1.000%) y el producto per cápita supera en un 60% al de México.

Mart Laar, Primer Ministro de Estonia de 1992 a 1995 y de 1999 al 2002, cuando tomó el poder, encontró que la inflación era del 1000% anual, la economía se contraía a una tasa de 30% anual, la tasa de desempleo superaba el 30% y 95% de la economía era estatal. En 1994 el Sr. Laar, contra las indicaciones de muchos economistas, introdujo en Estonia un impuesto de tasa plana o «flat tax». Los buenos resultados fueron casi inmediatos y han perdurado hasta la fecha: Por ejemplo, en el 2005, la producción de Estonia crecía a tasas de 6% a 7% anual, la inflación era de 2.5% anual, el déficit fiscal era mínimo y había un alto nivel de inversión empresarial. El ejemplo de Estonia fue rápidamente seguido por sus vecinos bálticos Lituania y Latvia. En 1997 Rusia introducía un impuesto de tasa plana («flat tax») de 13%. Serbia le siguió, al igual que Ucrania, Eslovaquia y Georgia. Rumania siguió en el 2005, con lo que ya fueron nueve los países que habían introducido un impuesto de tasa plana («flat tax»)⁴⁶.

Estonia introdujo la tasa del Flat tax a un 26% y a partir del 2005 se comenzó a disminuir la tasa del “income tax” (impuesto a los ingresos) a un 24%, luego a 23% en 2006, 22% en 2007, y 21% en 2008.⁴⁷

2.9.2 – VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS PLANOS

2.9.2.1 – VENTAJAS

- La mayor virtud de este impuesto es su sencillez. Todos los ingresos son gravados con una misma tasa, con lo que se simplifica el esquema tributario, la tramitología es más sencilla y no implica enormes esfuerzos a la hora de calcular los impuestos, porque hay una tarifa plana.
- Menor costo de administración. Esto también es válido para los propios contribuyentes, que emplean menos esfuerzo en un sistema tributario simplificado.

⁴⁶ Página web: <http://www.cefa.com.mx/articulos/di53p34.html>

⁴⁷ Página web: <http://www.emta.ee/index.php?id=3274>

- Por la facilidad que tiene, existen pocos estímulos para evadirlo, y un mayor control por parte del Gobierno.
- Sus defensores afirman que dicho impuesto es un estímulo a las inversiones. Con mayor dinamismo, habrá mayor crecimiento económico y posiblemente aumente la recaudación.
- Se supone que al eliminar exenciones y variados regímenes de tributación, y al existir menor evasión, se amplía la base tributaria, por lo que las tasas que se apliquen podrían ser menores.
- Una tasa baja y un sistema tributario sencillo no son necesariamente menos dinero para el gobierno. ¿Por qué? Porque la gente está dispuesta a producir más y a pagar sus impuestos cuando el sistema es simple y los impuestos son bajos.⁴⁸

2.9.2.2 - DESVENTAJAS

- No contempla progresividad. Todos pagan el mismo impuesto sin importar si los ingresos son altos o bajos.
- Nunca se ha probado en países con sistemas de recaudación tradicionales, por lo que no puede saberse a ciencia cierta si habrá mayor recaudación o no. Tampoco se ha utilizado a rajatabla de acuerdo con las tesis originales de sus proponentes.
- De aplicarse, se gravarían con la misma tasa los intereses de las inversiones que actualmente son menores de lo que tendría un eventual “flat tax”, y se gravarían las ganancias de capital, actualmente exentas.⁴⁹

2.9.3 - RESULTADOS OBTENIDOS A 5 AÑOS DE HABERLO IMPLEMENTADO

⁴⁸ Página web: <http://www.cefa.com.mx/articulos/di53p34.html>

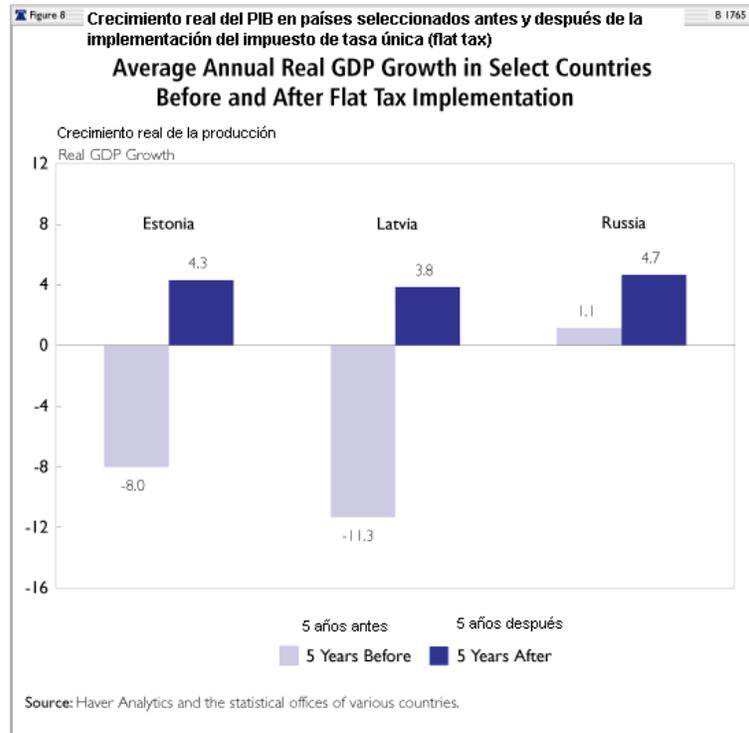


Figura N°1⁵⁰

2.10 – EL IETU EN MÉXICO

2.10.1 – Surge la propuesta de un “Flat Tax” para México

En su campaña, el actual presidente de México, Felipe de Jesús Calderón Hinojosa propuso el IETU como se menciona en el siguiente artículo:

“Calderón y su equipo coquetearon en la campaña con introducir una tasa uniforme al Impuesto Sobre la Renta. La virtud de su esquema es eliminar la complejidad del impuesto.

El también llamado *flat tax* consistente en aplicar una tasa impositiva única a los ingresos, surge de una propuesta de dos economistas, Hall y Rabushka, que hace poco más de una década resucitaron el principio de que el ingreso debe ser gravado una vez, lo más próximo a la fuente que lo genera.

Para las personas físicas, la base del impuesto podría ser la diferencia entre ingresos salariales y un nivel predeterminado de exención; para empresas, la base gravable sería la diferencia entre ventas y egresos por insumos, nómina y equipamiento de capital”.⁵¹

⁵⁰ Página web: http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm

⁵¹ Página web: <http://www.cnnexpansion.com/expansion/opinion/2006/11/01/bfnecesitamos-mas-impuestos>

Lo que cabe destacar en la parte tomada del artículo es que originalmente estaban considerados los salarios como ingresos gravados para el cálculo del impuesto y se iban a tomar en cuenta como deducciones los gastos por nómina, cosa que no sucedió como se propuso en la campaña.

2.10.2 – Primer modelo del Flat Tax de México y posibles problemas originados

Al principio, cuando se encontraban nuestros funcionarios de gobierno diseñando el IETU, estaban por establecerlo como una contribución con un aumento muy alto en sus tasas, como se relata en el siguiente artículo publicado en la página del gobierno de Guanajuato:

“Fernando Sánchez Ugarte, subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, señaló que el Gobierno analiza la posibilidad de imponer un flat tax a una tasa de entre 18 y 20 por ciento en una base muy amplia, y sobre todas las actividades económicas.

Esto, agregó el funcionario, daría una recaudación de 2 por ciento del PIB, adicional a lo que actualmente se obtiene de ISR.

Sin embargo, para Bénédicte Larre, economista Senior para México de la OCDE, el flat tax no es un impuesto recomendable para México porque tiene una distribución de ingresos muy amplia.

Este tipo de impuestos, que consisten en la eliminación de excepciones y regímenes especiales, hacen el sistema fiscal más simple, y por lo tanto más fácil de administrar.

Sin embargo, aumenta la desigualdad de lo que se cobra por impuesto sobre la renta, y por lo tanto no es apropiado para un país con una distribución de ingresos tan amplia como es la de México. Definitivamente no recomendamos imponer este impuesto en México”, dijo en entrevista”.⁵²

En el siguiente artículo, escrito por Mauricio Flores en el sitio web del periódico “El Semanario”, se manifiestan inconvenientes que provocará el IETU a su introducción:

“El IETU, aunque avanza al modelo de flat tax que diseñó Fernando Sánchez Ugarte, aumenta costos a las empresas y encarece la generación de empleos. Algunas modificaciones al código fiscal afectarían la captación de ahorro que pretenden los bancos que representa Enrique Castillo Sánchez Mejorada”⁵³.

⁵² Página web:

<http://www.guanajuato.gob.mx/desarrollo/comunicados/documentos/200706051040230.boletin%20050607.pdf>

⁵³ Página web: http://www.elsemanario.com.mx/news/news_display.php?story_id=3980

2.10.3 – Aprobación del IETU por parte de la Comisión de Diputados

“CIUDAD DE MÉXICO, México, sep. 12, 2007.- La Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados aprobó el dictamen de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) en 16.5 por ciento para su primer año de aplicación que será en 2008; 17.0 por ciento, en 2009, y 17.5 por ciento a partir de 2010.

Estas tasas son menores a la propuesta por el Ejecutivo en su iniciativa de reforma fiscal, en la que planteó que la Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU), que cambió de nombre a IETU, tendría una tasa de 16 por ciento para 2008, y 19 por ciento a partir de 2009”.⁵⁴

Esto inició de una mejor manera para los contribuyentes, ya que en un principio en la contribución que se iba a llamar Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU) las tasas que se iban a manejar eran de 16 por ciento en 2008 y 19 por ciento en 2009, aumentando agresivamente de un ejercicio a otro.

2.10.4 – El IETU calificado como inconstitucional

Muchos contribuyentes han calificado al IETU como inconstitucional por diversas razones, una de ellas es porque no se permite la deducción de los gastos por sueldos y aportaciones de seguridad social y otra, porque tampoco se puede ejercer deducción de los activos fijos adquiridos antes de septiembre del 2007, entre otros, según los siguientes artículos:

“La ley del impuesto empresarial a tasa única (IETU) es inconstitucional porque no permite que las regalías entre partes relacionadas (empresas de un mismo grupo o dueño) sean deducibles, y porque el régimen de transición de la norma prohíbe la deducción de las pérdidas fiscales e inversiones generadas o adquiridas con anterioridad a la vigencia del IETU, señala el proyecto de dictamen, cuya discusión comenzará este martes en el pleno de ministros”.⁵⁵

“La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es un impuesto inconstitucional que sólo beneficia a las empresas con capitales fuertes, que no tienen necesidad de pedir financiamientos, en detrimento de las pequeñas empresas.

El reconocido contador público y máster en Impuestos, Luis Terrazas, explicó que el IETU violenta los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad establecidos en la Constitución Mexicana.

Al disertar la conferencia "Inconstitucionalidad del IETU", durante la reunión semanal de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Culiacán, precisó que este impuesto no admite la deducción de salarios, gastos de previsión social que se otorga a los trabajadores.”⁵⁶

⁵⁴ <http://www.esmas.com/noticierostelevisa/mexico/660560.html>

⁵⁵ <http://www.jornada.unam.mx/2010/01/26/index.php?section=economia&article=022n1eco>

⁵⁶ <http://www.debate.com.mx/eldebate/Articulos/ArticuloGeneral.asp?IdArt=4936554&IdCat=6096>

“Al entrar en vigor, el IETU desconoció que las empresas existían con anterioridad. Las pérdidas fiscales, las deducciones de activos aún no depreciados y la compra de inventarios aún no vendidos, no incidirían en el IETU, lo que implicaría una mayor recaudación hasta en tanto los efectos temporales de dichos elementos fueran absorbidos en el ISR. El Decreto del 5 de noviembre de 2007 aligeró parte de estos efectos, pero sólo para ciertas operaciones de 2007.

La Ley de Ingresos para 2009 (LIF) explica el comportamiento del IETU contradictoriamente. Señala que aumentó la recaudación, por ser un “impuesto sencillo” que inhibió planeaciones, que no generó inflación, ni frenó la inversión, ni el crecimiento del empleo, ni lesionó la previsión social pues “se tiene conocimiento de que en los contratos laborales no ha habido modificaciones”. Las cifras de recaudación (que incluyen curiosamente al derogado IMPAC) sostienen el éxito de su introducción. No obstante, al justificar el aumento de la tasa del IETU en 2009, la LIF señala que la meta estimada de 69,000 mdp quedó corta en 21,000 mdp. La explicación de la caída en la recaudación en más del 30%, según la LIF, obedeció a una menor actividad económica, a prácticas indebidas de los contribuyentes, a deducciones improcedentes, a planeaciones fiscales que implican pagar ISR en lugar de IETU y a “factores estacionales y contracción de márgenes de las empresas”. ¿Será?⁵⁷

Algunos fiscalistas vieron los amparos que posteriormente se emitieron contra el IETU como “viables” y así recomendaron presentarlo para protegerse por las dos vías, es decir desde el momento de hacer el primer pago provisional (17 de febrero) o por anticipado, como se describe en los siguientes fragmentos del artículo publicado por la página web “El siglo de Torreón”:

“Asesores legales coincidieron que los amparos contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) sí tiene viabilidad por lo que estimaron que hoy podrían presentarse un gran número de amparos, luego que pasaron los 30 días hábiles que marca la Ley para la presentación de este recurso legal.

Para que el amparo prospere ante la Suprema Corte de Justicia, el recurso legal deberá ser muy específico en la afectación que cada empresa o causante está teniendo, mostrando ante todo lo inequitativo que es dicha Ley, ya que no permite la deducibilidad en inventarios, por pérdidas fiscales, financiamientos adquiridos y en los gastos de previsión social.

Aunque algunos asesores legales en materia fiscal consideran que el amparo puede presentarse desde el momento mismo que entró en vigor este nuevo impuesto, es decir el primero de enero de 2008, otros han recomendado protegerse por las dos vías, es decir desde el momento de hacer el primer pago provisional (17 de febrero) o por anticipado, por lo que estarán cubiertos por la

⁵⁷ Página web: http://www.elsemanario.com.mx/opinion/news_display.php?story_id=14865

entrada en vigor de la Ley a partir del primero de enero y por los 30 días hábiles que se cumplen hoy, 13 de febrero.

Entrevistados por separado, José Andrés Guerrero de la Torre y Jorge Garza Martínez abogados fiscalistas de Mancera Ernst & Young y GM&A Abogados, respectivamente, afirmaron que las declaraciones hechas a nivel nacional, hace algunas semanas, eran con el fin de desanimar a los contribuyentes afectados por el IETU, sin embargo, aseguraron que los amparos que se interpongan a partir de hoy en adelante “sí van a prosperar, al ser evidente la violación de principios de equidad y proporcionalidad tributaria”.

Garza indicó que dentro de los causantes afectados e inconformes por este nuevo impuesto son las escuelas particulares no donatarias, por lo que aseguró que existe la certeza que de las pláticas que han tenido con 50 de ellas, cerca de 40 sí presentarán el amparo en contra del IETU.

Enfatizó que la autoridad tributaria ha buscado desalentar el éxito del amparo en contra de este nuevo impuesto, al asegurar que es una Ley blindada, sin embargo, dijo el abogado fiscalista que la propia Ley “tiene inconsistencias” que violentan los derechos adquiridos por los contribuyentes.

El sector primario, industrial, comercial y de servicios han sido afectados por el IETU, ya que de acuerdo a cada actividad productiva, el nuevo impuesto viene a eliminar las facilidades administrativas otorgadas, disminuyendo casi al máximo la posibilidad de deducción.

Por su parte, el asesor legal de Mancera Ernst & Young, manifestó que desde octubre de 2007 se dieron a la tarea de analizar a profundidad esta nueva Ley, por lo que reconoció que “no fue nada fácil sacar argumentos que evidenciarán las violaciones de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria” de este nuevo impuesto.

Dijo que aquellas empresas que son viables para presentar un amparo son: tener inventarios, pago de intereses de un crédito, den regalías, reporten pérdidas fiscales, hayan adquirido terrenos o paguen prestaciones a trabajadores”.⁵⁸

2.10.5 - IETU calificado como constitucional, según la SCJN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación oficializó el día 9 de febrero del 2010 la constitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y estableció el mecanismo para que los tribunales colegiados desahoguen y nieguen los más de 30 mil amparos que se interpusieron contra este impuesto, según el artículo publicado en el periódico la Jornada y dice:

⁵⁸ Página web: <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331168.fiscalistas-ven-viables-amparos-contra-el-iet.html>

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) oficializó ayer la constitucionalidad de todos los artículos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y estableció el mecanismo para que los tribunales colegiados desahoguen y nieguen los más de 30 mil amparos que se interpusieron contra este tributo, que entró en vigor en enero de 2008.

En una sesión de trámite, los ministros ratificaron las votaciones emitidas en días pasados, en las que validaron los artículos que integran dicha legislación, por considerar que es proporcional, equitativa, no retroactiva y porque al ser “nuevo” no representa una carga fiscal adicional al ISR o al IVA que ya pagan las empresas del país.

Sin embargo, en los temas de la proporcionalidad y de la “retroactividad” previstos en el artículo tercero transitorio de la norma, no se alcanzaron los ocho votos necesarios para que el pleno aprobara tesis de jurisprudencia –la cual sería obligatoria para todos los tribunales y juzgados del país.

Lo mismo sucedió con los amparos relacionados con la retroactividad, prevista en el tercero transitorio y la mecánica de la determinación del IETU, donde la votación del pleno tampoco alcanzó los ocho votos requeridos.

En razón de lo anterior, el pleno decidió enviar los amparos relacionados con estos temas a la primera sala de la Corte, para que resuelva, con base en el criterio de la mayoría, cinco asuntos consecutivos en un mismo sentido. Con ello se sentarían las tesis de jurisprudencias que faltan.

Una vez que la primera sala defina los criterios, los tribunales estarán en condiciones de resolver los más de 30 mil asuntos, siguiendo los lineamientos de la Corte”.⁵⁹

Según la Suprema Corte, el IETU no vulnera los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria conforme a lo escrito en el siguiente artículo:

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) declaró que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) es constitucional, luego de seis sesiones consecutivas en los que abordó este tema.

Durante la sesión de hoy los ministros avalaron dicho gravamen, que entró en vigor en 2008, ya que se demostró que no hay situaciones inconstitucionales, como lo trataron de demostrar algunos amparos promovidos por los representantes legales de las empresas que se negaban a aceptar dicho impuesto.

El pleno de la SCJN determinó que el IETU no vulnera el principio de legalidad

⁵⁹ “Oficializó la Suprema Corte constitucionalidad de la ley del IETU” Periódico La Jornada Miércoles 10 de febrero de 2010, pág. 21

tributaria, ya que su objeto se encuentra delimitado en dicho ordenamiento, señalando que este corresponde a los ingresos brutos, sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley.

Los ministros argumentaron que el tributo tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la realización de actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.

Señalaron que al definir a dichos ingresos como el precio o contraprestación a favor de quien realiza dichas actividades su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos que se reciben por realizar éstas.

De esta manera el Alto Tribunal confirmó las sentencias emitidas por diversos jueces y negó el amparo a varias empresas que impugnaron la constitucionalidad de la ley del IETU.

El pleno de ministros también resolvió que este gravamen no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que no son deducibles todos los costos y gastos necesarios para la realización de las actividades empresariales.

Lo anterior, en atención al criterio adoptado en la definición del objeto del mencionado impuesto, de tal manera que al identificar éste con los ingresos brutos del causante, no se contaría con un derecho constitucionalmente exigible a la deducción de conceptos como los sueldos y salarios.

El Pleno resolvió que la ley del IETU no vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, al no establecer un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales del impuesto para hacerlos coincidir con el tributo que debe pagarse al final del ejercicio fiscal, como acontece en el Impuesto Sobre la Renta.

El Alto tribunal también determinó que el hecho de que las operaciones de financiamiento que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio y por ende no se consideren actividades gravadas por le IETU, tampoco resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

También se resolvió que la abrogación de la ley del Impuesto al Activo y la modificación de los mecanismos que permiten la devolución del impuesto pagado en los últimos 10 años, no dio lugar a la afectación de los derechos adquiridos.

El pleno de ministros determinó que sea la Primera Sala de la SCJN la que conozca de los demás amparos sobre el IETU y en su caso emitir jurisprudencia para que los juzgadores resuelvan en el mismo sentido”.⁶⁰

⁶⁰ Página web: http://www.cronica.com.mx/nota.php?id_notas=486826

2.11 – EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IETU

Las tablas que se exponen a continuación son sobre los ingresos y gastos del gobierno federal y esto servirá para ver las contribuciones captadas por la SHCP desde el año 2007 al 2009. Esto es con la intención de comparar la eficiencia recaudatoria de la SHCP en los tres años.

2.11.1 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2008

La siguiente tabla es comparativa del año 2007 al 2008:

SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO FEDERAL

CONCEPTO	Millones de pesos					
	Diciembre			Enero-Diciembre		
	2007	2008	Crec. real %	2007	2008	Crec. real %
Balance total	-190,511.0	-216,287.2	6.6	-218,439.5	-192,524.9	-16.2
Ingresos	153,962.7	179,109.7	9.2	1,711,220.6	2,049,936.3	14.0
Ingresos tributarios	92,392.9	88,434.5	-10.1	1,002,670.0	994,552.3	-5.6
ISR-IETU-IDE	52,942.8	53,119.1	-5.8	527,183.6	626,508.6	13.0
ISR	52,942.8	47,124.7	-16.4	527,183.6	562,222.3	1.4
IETU	0.0	2,777.7	n.s.	0.0	46,586.0	n.s.
IDE	0.0	3,216.8	n.s.	0.0	17,706.3	n.s.
Valor agregado	34,833.4	27,260.5	-26.5	409,012.5	457,248.3	6.3
Producción y servicios	-2,028.2	2,452.3	n.s.	-6,791.8	-168,325.2	-0.0
Importaciones	2,896.3	3,065.0	-0.7	32,188.0	35,783.1	5.7
Impuesto a los rendimientos petroleros	219.0	457.5	96.1	3,738.4	4,440.8	13.0
Otros	3,529.5	2,080.1	-44.7	37,339.4	38,896.7	-0.9
Ingresos no tributarios	61,569.9	90,675.1	38.2	708,550.5	1,055,384.0	41.7
Contribución de mejoras	0.0	0.0	n.s.	33.5	35.1	-0.2
Derechos	46,210.0	37,270.3	-24.3	574,019.2	934,524.9	54.9
Hidrocarburos	45,000.0	36,075.1	-24.7	549,188.9	905,263.8	56.8
Otros	1,210.0	1,195.2	-7.3	24,830.4	29,261.1	12.1
Productos	549.6	513.5	-12.3	6,751.9	6,865.9	-3.3
Aprovechamientos	14,810.3	52,891.3	235.2	127,745.8	113,958.1	-15.1
Accesorios	0.0	0.0	n.s.	0.0	0.0	n.s.
Gastos	344,473.7	395,396.9	7.7	1,929,660.1	2,242,461.3	10.5
Programable 1_/	268,532.4	314,310.7	9.9	1,392,394.0	1,607,040.7	9.8
Corriente	144,417.1	147,129.1	-4.4	1,060,419.9	1,181,911.6	6.0
Servicios personales 2_/	63,940.9	67,969.7	-0.2	468,933.6	508,910.5	3.2
Directos	24,980.6	29,052.9	9.2	162,791.4	181,455.6	6.0
Indirectos	38,960.3	38,916.8	-6.2	306,142.1	327,454.9	1.7
Federalizado	30,791.3	33,662.0	2.6	261,497.0	282,336.1	2.7
Otros	8,169.0	5,254.8	-39.6	44,645.1	45,118.8	-3.9
Otros gastos	27,474.6	22,549.2	-23.0	115,267.7	103,387.4	-14.7
Materiales y suministros	1,923.1	3,475.8	69.7	12,706.4	17,181.7	28.6
Servicios generales y otros	25,551.5	19,073.3	-29.9	102,561.3	86,205.6	-20.0
Subsidios y transferencias 3_/	53,001.6	56,610.2	0.3	476,218.6	569,613.8	13.8
Capital	124,115.3	167,181.7	26.4	331,974.2	425,129.1	21.8
Inversión física	74,365.0	64,204.1	-19.0	246,130.2	266,990.2	3.2
Directa	43,388.8	22,514.2	-51.3	84,447.0	59,002.0	-33.5
Indirecta	30,976.3	41,689.9	26.3	161,683.2	207,988.2	22.4

Inversión financiera y otros	49,750.3	102,977.5	94.3	85,844.0	158,138.9	75.2
Directa	22,608.8	72,808.2	202.3	49,755.4	111,488.1	113.1
Indirecta	27,141.5	30,169.4	4.3	36,088.6	46,650.8	23.0
No programable	75,941.3	81,086.2	0.2	537,266.0	635,420.5	12.5
Costo financiero	44,511.2	55,388.9	16.8	188,671.4	200,121.7	0.9
Interna	43,435.8	54,214.1	17.2	151,652.2	168,248.4	5.5
Intereses, comisiones y gastos	43,435.8	54,214.1	17.2	123,639.2	138,205.8	6.3
Apoyo a ahorradores y deudores	0.0	0.0	n.s.	28,013.0	30,042.6	2.0
IPAB	0.0	0.0	n.s.	22,599.8	26,523.4	11.6
Otros	0.0	0.0	n.s.	5,413.2	3,519.2	-38.2
Externa	1,075.4	1,174.8	2.6	37,019.2	31,873.4	-18.1
Participaciones	25,945.5	29,535.5	6.9	332,757.7	423,454.9	21.1
Adefas y otros 4_/	5,484.6	-3,838.3	n.s.	15,836.9	11,843.9	-28.9

1_/ El gasto programable del Gobierno Federal corresponde a las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) y los acuerdos de ministración de fondos pagados por la caja de la Tesorería de la Federación. Por lo tanto, puede diferir del gasto ejercido, el cual se mide sobre las CLC presentadas a la Tesorería de la Federación y no incluye los acuerdos de ministración, que se regularizan por medio de las CLC en los siguientes meses.

2_/ Incluye el gasto de las dependencias, así como las aportaciones federales para entidades federativas y municipios, y las transferencias que se otorgan a las entidades bajo control presupuestario indirecto para el pago de servicios personales.

3_/ Excluye las transferencias que se otorgan para el pago de servicios personales.

4_/ Incluye Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (Adefas) y el gasto neto efectuado por el Gobierno Federal a nombre de terceros (cuentas ajenas al presupuesto).

Notas: Las sumas parciales y las variaciones pueden no coincidir debido al redondeo.

Las cifras son preliminares para : 2008

n.s.: no significativo

-o- : mayor de 500 por ciento

n.d.: no disponible

n.a.: no aplica

Área: Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública, Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública

Para mayores detalles sobre la información que aparece en este cuadro estadístico, favor de contactar al teléfono (01) (55) 3688,1441, fax (01) (55) 3688,1534

Correo electrónico: shcp_ehacendaria@hacienda.gob.mx

Figura 2⁶¹

2.11.2 – COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2008 AL 2009

La siguiente es una comparativa del 2008 al 2009:

SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO FEDERAL

⁶¹ http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=Gobierno

Federal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno

Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2008&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true

CONCEPTO	Millones de pesos					
	Diciembre			Enero-Diciembre		
	2008	2009	Crec. real %	2008	2009	Crec. real %
Balance total	-216,287.2	-41,869.8	-81.3	-192,524.9	-259,935.5	28.2
Ingresos	179,109.7	275,171.4	48.3	2,049,936.3	2,000,448.1	-7.3
Ingresos tributarios	88,434.5	93,559.7	2.1	994,552.3	1,129,552.6	7.9
ISR-IETU-IDE	53,119.1	53,607.9	-2.6	626,508.6	594,796.2	-9.8
ISR	47,124.7	51,580.4	5.7	562,222.3	534,190.6	-9.8
IETU	2,777.7	2,314.3	-19.6	46,586.0	44,717.9	-8.8
IDE	3,216.8	-286.7	n.s.	17,700.3	15,887.7	-14.8
Valor agregado	27,260.5	34,779.6	23.2	457,248.3	407,795.1	-15.3
Producción y servicios	2,452.3	-178.3	n.s.	-168,325.2	50,567.4	n.s.
Importaciones	3,065.0	2,668.0	-16.0	35,783.1	30,196.4	-19.9
Impuesto a los rendimientos petroleros	457.5	-41.4	n.s.	4,440.8	920.6	-80.3
Otros	2,080.1	2,723.9	26.4	38,896.7	45,276.8	10.5
Ingresos no tributarios	90,675.1	181,611.7	93.4	1,055,384.0	870,895.5	-21.6
Contribución de mejoras	0.0	0.0	n.s.	35.1	37.1	0.3
Derechos	37,270.3	48,502.8	25.6	934,524.9	517,816.5	-47.4
Hidrocarburos	36,075.1	47,009.8	25.8	905,263.8	488,087.0	-48.8
Otros	1,195.2	1,493.0	20.6	29,261.1	29,729.5	-3.5
Productos	513.5	685.2	28.8	6,865.9	6,660.5	-7.9
Aprovechamientos	52,891.3	132,423.7	141.7	113,958.1	346,381.4	188.7
Accesorios	0.0	0.0	n.s.	0.0	0.0	n.s.
Gastos	395,396.9	317,041.2	-22.6	2,242,461.3	2,260,383.6	-4.3
Programable 1_/	314,310.7	229,337.4	-29.6	1,607,040.7	1,639,602.7	-3.1
Corriente	147,129.1	160,496.3	5.3	1,181,911.6	1,326,645.1	6.6
Servicios personales 2_/	67,969.7	73,822.1	4.9	508,910.5	549,978.5	2.6
Directos	29,052.9	31,838.4	5.8	181,455.6	205,441.7	7.5
Indirectos	38,916.8	41,983.7	4.2	327,454.9	344,536.8	-0.1
Federalizado	33,662.0	34,794.3	-0.2	282,336.1	294,733.4	-0.9
Otros	5,254.8	7,189.5	32.1	45,118.8	49,803.4	4.8
Otros gastos	22,549.2	21,838.2	-6.5	103,387.4	139,833.8	28.4
Materiales y suministros	3,475.8	2,979.0	-17.3	17,181.7	17,945.4	-0.8
Servicios generales y otros	19,073.3	18,859.2	-4.5	86,205.6	121,888.4	34.3
Subsidios y transferencias 3_/	56,610.2	64,836.0	10.6	569,613.8	636,832.8	6.2
Capital	167,181.7	68,841.1	-60.2	425,129.1	312,957.6	-30.1

Inversión física	64,204.1	25,192.5	-62.1	266,990.2	257,983.4	-8.2
Directa	22,514.2	7,169.2	-69.3	59,002.0	66,560.8	7.1
Indirecta	41,689.9	18,023.3	-58.3	207,988.2	191,422.6	-12.6
Inversión financiera y otros	102,977.5	43,648.6	-59.1	158,138.9	54,974.2	-67.0
Directa	72,808.2	25,314.7	-66.4	111,488.1	34,963.7	-70.2
Indirecta	30,169.4	18,333.8	-41.3	46,650.8	20,010.5	-59.3
No programable	81,086.2	87,703.8	4.4	635,420.5	620,780.9	-7.2
Costo financiero	55,388.9	66,749.1	16.4	200,121.7	231,265.4	9.7
Interna	54,214.1	64,807.0	15.4	168,248.4	193,934.5	9.5
Intereses, comisiones y gastos	54,214.1	64,807.0	15.4	138,205.8	162,858.1	11.9
Apoyo a ahorradores y deudores	0.0	0.0	-19.8	30,042.6	31,076.4	-1.8
IPAB	0.0	0.0	n.s.	26,523.4	27,855.5	-0.3
Otros	0.0	0.0	-19.8	3,519.2	3,220.9	-13.1
Externa	1,174.8	1,942.0	59.6	31,873.4	37,330.9	11.2
Participaciones	29,535.5	32,518.9	6.3	423,454.9	375,717.3	-15.7
Adefas y otros 4_/	-3,838.3	-11,564.2	190.9	11,843.9	13,798.2	10.6

1_/ El gasto programable del Gobierno Federal corresponde a las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) y los acuerdos de ministración de fondos pagados por la caja de la Tesorería de la Federación. Por lo tanto, puede diferir del gasto ejercido, el cual se mide sobre las CLC presentadas a la Tesorería de la Federación y no incluye los acuerdos de ministración, que se regularizan por medio de las CLC en los siguientes meses.

2_/ Incluye el gasto de las dependencias, así como las aportaciones federales para entidades federativas y municipios, y las transferencias que se otorgan a las entidades bajo control presupuestario indirecto para el pago de servicios personales.

3_/ Excluye las transferencias que se otorgan para el pago de servicios personales.

4_/ Incluye Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (Adefas) y el gasto neto efectuado por el Gobierno Federal a nombre de terceros (cuentas ajenas al presupuesto).

Notas: Las sumas parciales y las variaciones pueden no coincidir debido al redondeo.

Las cifras son preliminares para : 2009

n.s.: no significativo

-o- : mayor de 500 por ciento

n.d.: no disponible

n.a.: no aplica

Área: Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública, Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública

Para mayores detalles sobre la información que aparece en este cuadro estadístico, favor de contactar al teléfono (01) (55) 3688,1441, fax (01) (55) 3688,1534

Correo electrónico: shcp_ehacendaria@hacienda.gob.mx

Figura 3⁶²

⁶² http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=Gobierno

Federal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno

Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2008&ciclo_dos=2009&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true

2.11.3 - COMPARATIVA DE RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009

Para ver más claramente el comportamiento de la recaudación en el IETU y en el ISR, se presentará a continuación una tabla comparativa del año 2007 al 2009:

SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO FEDERAL									
CONCEPTO	Enero-Diciembre								
	Millones de pesos			Crecimiento Real %			Crecimiento Real %		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Balance total	-218,439.5	-192,524.9	-259,935.5	16.3	-16.2	28.2	-218,439.5	-192,524.9	-259,935.5
Ingresos	1,711,220.6	2,049,936.3	2,000,448.1	5.6	14.0	-7.3	1,711,220.6	2,049,936.3	2,000,448.1
Ingresos tributarios	1,002,670.0	994,552.3	1,129,552.6	8.4	-5.6	7.9	1,002,670.0	994,552.3	1,129,552.6
ISR-IETU-IDE	527,183.6	626,508.6	594,796.2	13.2	13.0	-9.8	527,183.6	626,508.6	594,796.2
ISR	527,183.6	562,222.3	534,190.6	13.2	1.4	-9.8	527,183.6	562,222.3	534,190.6
IETU	0.0	46,586.0	44,717.9	n.a.	n.s.	-8.8	0.0	46,586.0	44,717.9
IDE	0.0	17,700.3	15,887.7	n.a.	n.s.	-14.8	0.0	17,700.3	15,887.7
Valor agregado	409,012.5	457,248.3	407,795.1	3.4	6.3	-15.3	409,012.5	457,248.3	407,795.1
Producción y servicios	-6,791.8	-168,325.2	50,567.4	24.6	-0	n.s.	-6,791.8	-168,325.2	50,567.4
Importaciones	32,188.0	35,783.1	30,196.4	-2.4	5.7	-19.9	32,188.0	35,783.1	30,196.4
Impuesto a los rendimientos petroleros	3,738.4	4,440.8	920.6	123.4	13.0	-80.3	3,738.4	4,440.8	920.6
Otros	37,339.4	38,896.7	45,276.8	7.8	-0.9	10.5	37,339.4	38,896.7	45,276.8
Ingresos no tributarios	708,550.5	1,055,384.0	870,895.5	1.9	41.7	-21.6	708,550.5	1,055,384.0	870,895.5
Contribución de mejoras	33.5	35.1	37.1	-0.2	-0.2	0.3	33.5	35.1	37.1
Derechos	574,019.2	934,524.9	517,816.5	-7.7	54.9	-47.4	574,019.2	934,524.9	517,816.5
Hidrocarburos	549,188.9	905,263.8	488,087.0	-8.6	56.8	-48.8	549,188.9	905,263.8	488,087.0
Otros	24,830.4	29,261.1	29,729.5	17.4	12.1	-3.5	24,830.4	29,261.1	29,729.5
Productos	6,751.9	6,865.9	6,660.5	-6.5	-3.3	-7.9	6,751.9	6,865.9	6,660.5
Aprovechamientos	127,745.8	113,958.1	346,381.4	92.9	-15.1	188.7	127,745.8	113,958.1	346,381.4
Accesorios	0.0	0.0	0.0	n.s.	n.s.	n.s.	0.0	0.0	0.0
Gastos	1,929,660.	2,242,461.	2,260,383.6	6.7	10.5	-4.3	1,929,660.	2,242,461.	2,260,383.6

	1	1.3					1	3	
Programable 1_/	1,392,394.0	1,607,040.7	1,639,602.7	11.7	9.8	-3.1	1,392,394.0	1,607,040.7	1,639,602.7
Corriente	1,060,419.9	1,181,911.6	1,326,645.1	10.5	6.0	6.6	1,060,419.9	1,181,911.6	1,326,645.1
Servicios personales 2_/	468,933.6	508,910.5	549,978.5	2.8	3.2	2.6	468,933.6	508,910.5	549,978.5
Directos	162,791.4	181,455.6	205,441.7	28.5	6.0	7.5	162,791.4	181,455.6	205,441.7
Indirectos	306,142.1	327,454.9	344,536.8	-7.1	1.7	-0.1	306,142.1	327,454.9	344,536.8
Federalizado	261,497.0	282,336.1	294,733.4	3.2	2.7	-0.9	261,497.0	282,336.1	294,733.4
Otros	44,645.1	45,118.8	49,803.4	-41.2	-3.9	4.8	44,645.1	45,118.8	49,803.4
Otros gastos	115,267.7	103,387.4	139,833.8	64.7	-14.7	28.4	115,267.7	103,387.4	139,833.8
Materiales y suministros	12,706.4	17,181.7	17,945.4	37.5	28.6	-0.8	12,706.4	17,181.7	17,945.4
Servicios generales y otros	102,561.3	86,205.6	121,888.4	68.8	-20.0	34.3	102,561.3	86,205.6	121,888.4
Subsidios y transferencias 3_/	476,218.6	569,613.8	636,832.8	9.7	13.8	6.2	476,218.6	569,613.8	636,832.8
Capital	331,974.2	425,129.1	312,957.6	16.0	21.8	-30.1	331,974.2	425,129.1	312,957.6
Inversión física	246,130.2	266,990.2	257,983.4	-4.2	3.2	-8.2	246,130.2	266,990.2	257,983.4
Directa	84,447.0	59,002.0	66,560.8	95.4	-33.5	7.1	84,447.0	59,002.0	66,560.8
Indirecta	161,683.2	207,988.2	191,422.6	-24.3	22.4	-12.6	161,683.2	207,988.2	191,422.6
Inversión financiera y otros	85,844.0	158,138.9	54,974.2	191.6	75.2	-67.0	85,844.0	158,138.9	54,974.2
Directa	49,755.4	111,488.1	34,963.7	106.9	113.1	-70.2	49,755.4	111,488.1	34,963.7
Indirecta	36,088.6	46,650.8	20,010.5	-0-	23.0	-59.3	36,088.6	46,650.8	20,010.5
No programable	537,266.0	635,420.5	620,780.9	-4.4	12.5	-7.2	537,266.0	635,420.5	620,780.9
Costo financiero	188,671.4	200,121.7	231,265.4	-5.7	0.9	9.7	188,671.4	200,121.7	231,265.4
Interna	151,652.2	168,248.4	193,934.5	1.0	5.5	9.5	151,652.2	168,248.4	193,934.5
Intereses, comisiones y gastos	123,639.2	138,205.8	162,858.1	12.3	6.3	11.9	123,639.2	138,205.8	162,858.1
Apoyo a ahorradores y deudores	28,013.0	30,042.6	31,076.4	-30.2	2.0	-1.8	28,013.0	30,042.6	31,076.4
IPAB	22,599.8	26,523.4	27,855.5	-35.0	11.6	-0.3	22,599.8	26,523.4	27,855.5
Otros	5,413.2	3,519.2	3,220.9	1.2	-38.2	-13.1	5,413.2	3,519.2	3,220.9
Externa	37,019.2	31,873.4	37,330.9	-25.8	-18.1	11.2	37,019.2	31,873.4	37,330.9
Participaciones	332,757.7	423,454.9	375,717.3	-2.8	21.1	-15.7	332,757.7	423,454.9	375,717.3
Adefas y otros 4_/	15,836.9	11,843.9	13,798.2	-19.3	-28.9	10.6	15,836.9	11,843.9	13,798.2

1_/ El gasto programable del Gobierno Federal corresponde a las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) y los acuerdos de ministración de fondos pagados por la caja de la Tesorería de la Federación. Por lo tanto, puede diferir del gasto ejercido, el cual se mide sobre las CLC presentadas a la Tesorería de la Federación y no incluye los acuerdos de ministración, que se regularizan por medio de las CLC en los siguientes meses.

- 2_/ Incluye el gasto de las dependencias, así como las aportaciones federales para entidades federativas y municipios, y las transferencias que se otorgan a las entidades bajo control presupuestario indirecto para el pago de servicios personales.
- 3_/ Excluye las transferencias que se otorgan para el pago de servicios personales.
- 4_/ Incluye Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (Adefas) y el gasto neto efectuado por el Gobierno Federal a nombre de terceros (cuentas ajenas al presupuesto).

Notas: Las sumas parciales y las variaciones pueden no coincidir debido al redondeo.

Las cifras son preliminares para : 2009

n.s.: no significativo

-o- : mayor de 500 por ciento

n.d.: no disponible

n.a.: no aplica

Área: Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública, Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública

Para mayores detalles sobre la información que aparece en este cuadro estadístico, favor de contactar al teléfono (01) (55) 3688,1441, fax (01) (55) 3688,1534

Correo electrónico: shcp_ehacendaria@hacienda.gob.mx

Figura 4⁶³

⁶³ http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=Gobierno Federal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=10&periodo_minimo=36&periodo_maximo=36&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2009&presentacion=1&limites=0&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&action_excel=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real.excel&controlle_r_action=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&true

2.11.4 - ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN DEL 2007 AL 2009

Se puede observar claramente que el comportamiento que hubo en la recaudación fue satisfactoria en el primer año (tal vez porque iba comenzando su impacto en los contribuyentes), fueron 46,586 mdp, pero ya en el 2009 la recaudación no fue tan satisfactoria como en el 2008, ya que hubo una recaudación de 44,717.90 mdp. Esto significa que hubo una disminución en la recaudación del IETU que representó un porcentaje del -8.8% (menos ocho punto ocho porciento).

Hall y Rabushka tienen una teoría en la cual establecen que tasas pequeñas de impuestos mejoran la recaudación de estos, como se mencionó antes. Tal vez, en el primer año el IETU tuvo un buen nivel recaudatorio porque apenas comenzaba la primera recaudación de este impuesto, pero ya después pudo haber comenzado la evasión fiscal o quiebra de negocios. Pero ya en el siguiente año se corrobora la teoría de Hall y Rabushka, ya que hubo un aumento del 0.05% en la tasa del IETU, que es una tasa del 17% para el año 2009. Todavía no se tiene un análisis del nivel de ingresos recaudados por el IETU en el 2010.

2.11.5 - POSIBLES CAUSAS DE LA FALTA DE EFICIENCIA RECAUDATORIA

De acuerdo a lo expuesto anteriormente en las tablas, el ISR también tuvo una disminución en el nivel de recaudación de ingresos, pero tal vez la recaudación en ambos impuestos se debió en parte a los efectos de la última crisis financiera en 2009.

Muchas empresas fueron afectadas por el IETU y según Asael Cisneros, presidente del sector químico de la Canacintra, “el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) descapitaliza y provoca la quiebra de las empresas”, esto es expresado en artículo llamado “Quiebra IETU a las empresas: Canacintra | (Los ricos son ladrones) Cardenal Juan Sandoval Iñiguez”, publicado el viernes 2 de mayo del 2008.⁶⁴

Las consecuencias creadas al introducir el IETU pueden ser entre otras, las propuestas en los siguientes párrafos:

“...Debido al elevado costo del impuesto Empresarial de Tasa Única, (IETU), las pequeñas y medianas empresas están en peligro de cerrar, al no poder pagar este impuesto, señaló Javier de los Santos, contador público especialista en materia fiscal”...

“... Explicó que la mecánica del IETU es un total de ingresos, menos un total de deducción las que incluyen compras y gastos, espeto sueldo, los cuales entran a

⁶⁴ Página web: <http://kikka-roja.blogspot.com/2008/05/quiebra-ietu-las-empresas-canacintra.html>

un acreditamiento especial, y sobre esa diferencia se paga un 16.5, entonces el problema es que esa diferencia no es una utilidad es simplemente una diferencia entre ingresos cobrados, menos los gastos y compras efectivamente pagadas”...

“...Gerardo de los santos indicó que el IETU está violando la proporcionalidad contributiva a los impuestos que deben de pagar.”⁶⁵

Con este artículo plasmado se refuerza tanto la opinión expresada acerca de que los que ganan menos son los afectados por el IETU y acerca de la violatoria al principio de proporcionalidad contributiva, pero también es cierto lo expresado en el segundo párrafo tomado del artículo anterior, que dice que el IETU NO RECAE SOBRE UNA UTILIDAD, sino que RECAE SOBRE UNA DIFERENCIA entre los ingresos cobrados menos compras pagadas y gastos y no toma en cuenta los sueldos pagados, ni las aportaciones de seguridad social como deducción.

Esto hace que la determinación y pago del ISR junto con el IETU, o sea, su coordinación sea muy complicada, cosa que Hall y Rabushka trataron de eliminar con la introducción del Flat Tax al sistema norteamericano de recaudación, y esto se debe a que ellos nunca hablaron de coordinar el Flat Tax con el Income Federal Tax, sino de dejar uno solo, cosa que la actual administración de nuestro país no ha hecho ni determinado desde la introducción del IETU.

El modelo de Hall y Rabushka busca simplificar la recaudación y la determinación de los impuestos, cosa que en México no se ha logrado aún.

Es posible que la recaudación haya disminuido por la última crisis que se vivió en América, pero así como debe de ser de “efectivamente recaudador” el IETU, debió de haber aumento en los ingresos captados por el mismo.

Eduardo Jardón, en un artículo publicado en la página del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se dice que el IETU:

- “...no logró el objetivo para el que fue creado: tapar los huecos fiscales del Impuesto sobre la Renta (ISR)...”

- “...desde que comenzó a operar no se han cumplido con las metas de recaudación. Entre 2008 y 2009, los gastos fiscales en este rubro duplicaron la captación”.

También dice que:

- “...la debilidad en la recaudación se atribuye a la contracción en la actividad económica”.

⁶⁵ Página web:

http://www.hoytamaulipas.net/?v1=notas&v2=38827&tit=Empresas_peque%C3%B1as_en_peligro_de_quiebra_por_el_IETU, “Empresas pequeñas en peligro de quiebra por el IETU”

Algunos expertos comentaron que el IETU restó competitividad a las empresas y aumentó sus costos, y por eso es más complicado el cumplimiento de las obligaciones fiscales.⁶⁶

⁶⁶ Página web: <http://imcp.org.mx/spip.php?article3749>

2.12 – MECÁNICA DE CÁLCULO DEL IETU

2.12.1 – BASE Y TASA DEL IETU (LIETU 1, ÚLTIMO PÁRRAFO Y DT2008, 4º)

Ingresos percibidos por las actividades objeto de la LIETU

Menos: Deducciones autorizadas en esta ley

Igual a: Base del IETU

Por: Tasa del 17.5% (dependiendo del ejercicio)

Igual a: IETU causado

2.12.2 – DEDUCCIÓN ADICIONAL DE INVERSIONES (LIETU DT2008, 5º)

Inversiones nuevas adquiridas en el periodo comprendido del 01/09/2007 – 31/12/2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo

Entre: 3

Igual a: Deducción adicional de inversiones nuevas

2.12.3 – IETU DEL EJERCICIO (LIETU 7 Y 8)

Ingresos totales cobrados en el ejercicio

Menos: Deducciones autorizadas pagadas

Igual a: Base para el IETU

Por: Tasa del 16.5%; 17% o 17.5% según se trate

Igual a: IETU del ejercicio

Menos: Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos < o = al IETU anual

Igual a: Diferencia a cargo o “cero”

Menos: Crédito fiscal por salarios gravados

Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social (cuotas patronales al IMSS y al INFONAVIT)

Crédito fiscal por inversiones

Crédito fiscal por inventarios (para personas morales)

Crédito por pérdidas fiscales en el ISR

Crédito por pérdida derivada de la salida del régimen simplificado

Créditos por enajenaciones a plazo efectuadas antes del 01/01/2008 acumulables al cobro

Crédito por operaciones de maquila

Crédito del ISR

Igual a: IETU del ejercicio a cargo o cero

Menos: Pagos provisionales en el IETU o CERO

Igual a: "CERO" o IETU por pagar o saldo a favor

Menos: Compensación del IA con derecho a recuperación

Igual a: "CERO" o IETU por pagar o saldo a favor

2.12.4 - PAGOS PROVISIONALES (LIETU 9 Y 10)

Ingresos percibidos en el periodo de pago

Menos: Deducciones autorizadas correspondientes al periodo de pago

Igual a: Resultado

Por: Tasa aplicable (16.5%, 17% o 17.5% según corresponda)

Igual a: Pago provisional del periodo

Menos: Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos (= o < pago provisional del periodo)

Igual a: Diferencia a cargo

Menos: Crédito fiscal por salarios gravados

Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social (cuotas patronales al IMSS y al INFONAVIT)

Crédito fiscal por inversiones

Crédito fiscal por inventarios (para personas morales)

Crédito fiscal por pérdidas en el ISR

Crédito por pérdida derivada de la salida del régimen simplificado

Créditos por enajenaciones a plazo efectuadas antes del 01/01/2008 acumulables al cobro

Crédito fiscal por operaciones de maquila

Igual a: Pago provisional en el ISR

Menos: Pago provisional del periodo a cargo del contribuyente

Pagos provisionales del IETU efectuados con anterioridad

Igual a: Pago provisional del IETU a pagar

2.12.5 - CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES SUPERIORES A INGRESOS EN EL IETU (LIETU 8, 1ER PÁRRAFO; 10, 1º Y 2º PÁRRAFOS Y LIF 22, 2ºP.)

(A) Ingresos totales del ejercicio

Menos: (B) Deducciones autorizadas

Igual a: Si $(B > A)$ Base del crédito

Por: Tasa aplicable (16.5%, 17% o 17.5% según corresponda)

Igual a: Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos

2.12.6 - CRÉDITO FISCAL POR SALARIOS Y ASIMILADOS GRAVADOS (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º)

Conceptos gravados de los trabajadores

Más: Conceptos que se asimilan a salarios

Igual a: Resultado 1

Por: Tasa aplicable en el IETU

Igual a: Crédito fiscal por salarios

2.12.7 – CRÉDITO FISCAL POR APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL (LIETU 8 Y 10, PENÚLTIMO Y ÚLTIMO PÁRRAFOS; DT2008 16º)

Aportaciones de seguridad social a cargo del patrón pagadas en el periodo (IMSS y al INFONAVIT)

Por: Tasa aplicable en el IETU

Igual a: Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social

2.12.8 – CRÉDITO FISCAL POR INVERSIONES (DT2008, 6º)

Saldo por deducir al 01/01/2008 de inversiones adquiridas entre 1998 a 2007 actualizado

Por: Factor del 0.165, 0.17 o 0.175 (según corresponda)

Igual a: Resultado

Por: 5%

Igual a: Monto acreditable en cada ejercicio⁶⁷

⁶⁷ *Prontuario fiscal estudiantil 2010 correlacionado*, Cengage Learning Editores, S.A. de C.V., México 2010. Págs. 1369 – 1372.

CAPÍTULO 3 – MARCO TEORICO LEGAL

3.1 – LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Es conveniente tomar en cuenta como referencia todos los artículos de la Ley del Impuesto Empresarial a tasa Única, los cuales se dividen de la siguiente manera:

3.1.1 – CAPÍTULO I.- DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1.

Artículo 2.

Artículo 3.

Artículo 4.

3.1.2 – CAPÍTULO II.- DE LAS DEDUCCIONES

Artículo 5.

Artículo 6.

3.1.3 – CAPÍTULO III.- DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO, DE LOS PAGOS PROVISIONALES Y DEL CRÉDITO FISCAL

3.1.3.1 – SECCIÓN I.- DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL

Artículo 7.

Artículo 8.

Artículo 9.

Artículo 10.

Artículo 11.

3.1.3.2 – SECCIÓN II.- DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LAS SOCIEDADES QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE

Artículo 12.

Artículo 13.

Artículo 14.

3.1.3.3 – SECCIÓN III.- DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA POR LOS INTEGRANTES DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

Artículo 15.

3.1.4 – CAPÍTULO IV.- DE LOS FIDEICOMISOS

Artículo 16.

3.1.5 – CAPÍTULO V.- DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Artículo 17.

3.1.6 – CAPÍTULO VI.- DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 18.

3.1.7 – CAPÍTULO VII.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

Artículo 19.

3.1.8 – ARTÍCULOS TRANSITORIOS

Artículo Primero.

Artículo Segundo.

Artículo Tercero.

Artículo Cuarto.

Artículo Quinto.

Artículo Sexto.

Artículo Séptimo.

Artículo Octavo.

Artículo Noveno.

Artículo Décimo.

Artículo Décimo Primero.

Artículo Décimo Segundo.

Artículo Décimo Tercero.

Artículo Décimo Cuarto.

Artículo Décimo Quinto.

Artículo Décimo Sexto.

Artículo Décimo Séptimo.

Artículo Décimo Octavo.

Artículo Décimo Noveno.

Artículo Vigésimo.

Artículo Vigésimo Primero.

3.2 – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.2.1 – CONTRIBUYENTES DEL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO II

Artículo 79.

3.2.2 – DISPOSICIONES APLICABLES AL SECTOR PRIMARIO (AGAPES)

Artículo 81.

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XXVII.

3.2.3 – CÁLCULO DE RETENCIONES

Artículo 113.

3.2.4 – ACUMULACIÓN DE INGRESOS POR PERSONAS FÍSICAS

Artículo 122.

3.2.5 – CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL

Artículo 177.

Juan Cervantes Martínez muestra la jurisprudencia mencionada en el análisis del 113 y hace unos comentarios al a continuación:

“Jurisprudencia. Subsidio acreditable. Su determinación conforme a lo dispuesto en los artículos 80 y 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en el año 1999). Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio que se sustenta en esta resolución... –el impuesto– se calcula aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la tarifa contenida en el referido artículo 80, misma que refiere los siguientes datos:

Límite inferior	Límite superior	Tarifa Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	341.35	0.00	3.00
341.36	2,897.26	10.24	10.00
2,897.27	5,091.68	265.83	17.00
5,091.69	5,918.87	638.88	25.00
5,918.88	7,086.49	845.68	32.00
7,086.50	14,292.44	1,219.32	33.00
14,292.45	41,666.67	3,597.28	34.00
41,666.68	125,000.00	12,904.52	35.00
125,000.01	166,666.67	42,071.19	37.00
166,666.68	En adelante	57,696.19	40.00

4. A la cantidad que resulte se le suma la "cuota fija" que se contiene en la tercera columna, obteniéndose así el denominado por la propia ley como "impuesto a cargo".

El procedimiento que se establece en la jurisprudencia, se esquematiza de la siguiente manera:

ARTÍCULO 80 LISR

Cálculo para determinar el Impuesto sobre la Renta

INGRESOS OBTENIDOS	35,000.00
(-) LIMITE INFERIOR	14,292.45
(=) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	20,707.55
(x) % S/EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	34.00%
(=) "Impuesto marginal"	7,040.57
(+) CUOTA FIJA	3,597.28
(=) IMPUESTO A CARGO	10,637.85

Esto a todas luces no tiene peso legal, ya que no tendría que existir tal procedimiento en una jurisprudencia, sino que debe estar plasmado en una ley, para otorgarle plena seguridad jurídica al contribuyente e inclusive a las propias autoridades fiscales. Como se analizó en el Capítulo 1, la jurisprudencia no constituye una fuente de derecho objetivo fiscal, es decir no puede ir más allá que

la propia ley, y en este caso en particular, **interpreta de manera detallada un procedimiento que el legislador simplemente no estableció**, por consiguiente esta aplicación –procedimiento– constituye un hecho ilegal al traspasar el marco legal establecido”.⁶⁸

Efectivamente, lo antes mencionado es una clara muestra de que el legislador se deslinda de una responsabilidad al establecer un procedimiento en una jurisprudencia, ya que a uno como profesionista o estudiante de materia fiscal no tiene la seguridad de que la Constitución se va a aplicar correctamente por los legisladores y más aún, uno no puede estar seguro de si se van a corregir las inconstitucionalidades realizadas por los mismos, ya que hay una jurisprudencia que menciona lo siguiente:

*“Renta. El artículo 177 de la ley del impuesto relativo, al establecer la forma y el procedimiento para calcular el tributo, no transgrede el principio de legalidad tributaria. El citado precepto no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer expresamente que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio...y una vez obtenida la cantidad correspondiente –utilidad gravable– se le aplicará la tarifa que le resulte de acuerdo con la tabla contenida en el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se expidió dicha ley, conforme a la cual se aplica una tarifa progresiva con base en una cantidad entre el límite inferior y el superior, estableciendo una cuota fija, aplicando la tasa del impuesto sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje. Lo anterior es así, en virtud de que **el legislador no está obligado a definir cada una de las operaciones aritméticas que deban efectuarse para obtener el impuesto a pagar**, pues no se trata de establecer un manual de fórmulas, sino de determinar los procedimientos para calcular el tributo, conforme a un mecanismo de clara comprensión que genere certidumbre a los contribuyentes, lo cual se observa en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta...*

Este criterio vulnera la esencia del principio de legalidad –reserva de ley– ya que está relevando al legislador y a su función legislativa de definir los elementos esenciales del impuesto, es decir, con esto simplemente se genera incertidumbre en los contribuyentes, ya que otra persona distinta al legislador, puede definir y establecer las operaciones aritméticas que inciden esencialmente en la determinación y cuantificación del impuesto a pagar.⁶⁹

Muy cierto es lo mencionado anteriormente, ya que el legislador es el que debe definir la forma, y procedimiento para determinar al impuesto correspondiente en la ley.

⁶⁸ Cervantes Martínez, Juan. Tesis: *Análisis jurídico de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta*. Morelia, Mich. 2011. Págs. 81 y 82

⁶⁹ Idem. Pág. 79

3.3 – LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.3.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN

Artículo 1o.-B.-

3.3.2 – REGLAS PARA EL MOMENTO DE LA ACUMULACIÓN DE INGRESOS

Artículo 8o.-

Artículo 11.-

Artículo 17.-

Artículo 22.-

3.3.3 – CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Artículo 14.-

3.3.4 – CONCEPTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Artículo 19.-

3.4 – CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

3.4.1 – APLICACIÓN GENERAL DE LA CONSTITUCIÓN

Artículo 1o.

3.4.2 – OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

Artículo 31. 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.

3.5. – CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

3.5.1 – CONCEPTO DE ENAJENACIÓN DE BIENES

Artículo 14.-

3.6 – CONFLICTOS E INCONSTITUCIONALIDADES DEL IETU

Como se vio anteriormente, el IETU es un impuesto que desde que comenzó su aplicación en México, fue atacado por un gran número de contribuyentes por medio de amparos, los cuales fueron negados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para ver si hubiera sido posible que estos amparos procedieran, habrá que fundamentar esa conclusión remitiéndose al artículo 31 fracción cuarta de nuestra máxima carta de garantías, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que nos dice lo siguiente:

3.6.1 – ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA DE LA CPEUM

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. ...

II. ...

III. ...

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.⁷⁰

3.6.2 – PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SEGÚN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN CUARTA

En el trabajo presentado a la SCJN por José Luis Revilla de la Torre está escrito lo siguiente:

“...De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

Ahora bien, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, algunos autores como Manuel Hallivis Pelayo, ha sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que

⁷⁰ www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf

obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

A su vez, Adolfo Arrijo Vizcaino, ha señalado que la proporcionalidad tributaria implica 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.”⁷¹

Entonces, habrá que demostrar con cifras si en verdad deberían de haber procedido los amparos contra el citado impuesto. Primeramente se plantearán algunos supuestos de interacción entre el IETU y el ISR y posteriormente se hará un análisis de los casos para poder determinar si hay cumplimiento en la citada fracción del artículo 31 de la Constitución.

3.6.3 - ¿EL IETU ES IMPROPORCIONAL? ANÁLISIS DE SU COORDINACIÓN CON EL ISR.

Los siguientes supuestos son de un pago provisional del mes de enero del 2010 de personas físicas tanto sujetos de IETU como de ISR, y para efectos de medir la proporcionalidad, solamente se va a tomar en cuenta la base gravable que presenten, sin créditos fiscales, deducción adicional de inversiones, pagos a empleados, de seguridad social, de impuesto a la nómina, ni otros beneficios ajenos a las deducciones autorizadas de ambos impuestos.

PERSONA A:

ISR	
BASE GRAVABLE	1655,89
-LINF	496,08
=EX	1159,81
X %	6,40%
= IMP MARG	74,23
+ C. FIJA	9,52
=ISR	83,75
- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	83,75

IETU	
BASE GRAVABLE	1655,89
X TASA	17,50%
= IETU	289,78
-ISR PROPIO	83,75
=IETU A CARGO	206,03
INGRESOS BRUTOS	1655,89
- IMPTOS. PAGADOS	289,78

EL IETU DISMINUYE CONSIDERABLEMENTE LA CALIDAD DE VIDA DEL CONTRIBUYENTE

SI EL IETU NO EXISTIERA, EL MONTO TOTAL DE IMPUESTOS SERÍA POR ESTA CANTIDAD

Y LA UTILIDAD NETA SERÍA POR ESTA CANTIDAD

⁷¹ Página web: <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/EL%20MÍNIMO%20VITAL.pdf>

(ISR E IETU)	
UTILIDAD NETA	1366,11
	83,75
	1572,14
Aumento del monto a pagar de impuestos	71,10%

ESTE ES EL PORCENTAJE DE IETU DEL TOTAL DE IMPUESTOS, ES DECIR, 206.03 DE IETU, REPRESENTA ESE PORCENTAJE DE LA CANTIDAD DE 289.78

EL AUMENTO ES EN COMPARACIÓN CON UNA POLÍTICA TRIBUTARIA DONDE NO EXISTIERA EL IETU, SINO SÓLO EL ISR (COMO EN EL 2007)

Con esto se puede ver que en este caso, el monto a pagar de impuestos a los ingresos aumentó en un 71.10% por tener que pagar IETU. Este caso fue de una persona (no asalariada) que tuvo como base gravable lo equivalente al salario mínimo del área geográfica C en enero del 2010, aunque se tiene un beneficio fiscal, que es el subsidio al empleo, pero en estos casos de análisis no es necesario tomarlo en cuenta, ya que se demostrará la inconstitucionalidad en los próximos casos.

PERSONA B:

	ISR
BASE GRAVABLE	4210,41
-LINF	496,08
=EX	3714,33
X %	6,40%
= IMP MARG	237,72
+ C. FIJA	9,52
=ISR	247,24
- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	247,24

	IETU
BASE GRAVABLE	4210,41
X TASA	17,50%
= IETU	736,82
-ISR PROPIO	247,24
=MONTO A PAGAR	489,58

INGRESOS BRUTOS	4210,41
- IMPTOS. PAGADOS	736,82
UTILIDAD NETA	3473,59
Carga Tributaria sin IETU	247,24

Supuesto de Utilidad neta sin IETU 3963,17

Aumento del monto a pagar en los impuestos 66,45%

AHORA LA PROPORCIÓN FUE MENOR EN RELACIÓN CON LA PRESENTADA EN EL CASO ANTERIOR

La proporción presentada en el caso anterior nos muestra que entre mayor sea la base gravable del contribuyente, el IETU lo irá afectando menos o no lo afectará en absoluto. En este caso se aumentó la base gravable hasta el límite superior establecido en su renglón correspondiente de las tarifas presentadas en el artículo 113 de la LISR 2010.

PERSONA C:

ISR

BASE GRAVABLE	4210,43
-LINF	4210,42
=EX	0
X %	6,40%
= IMP MARG	0
+ C. FIJA	9,52
=ISR	9,52
- P. PROV. EFECT.	0
ISR A PAGAR	9,52

IETU

BASE GRAVABLE	4210,43
X TASA	17,50%
= IETU	736,82
-ISR PROPIO	9,52
=MONTO A PAGAR	727,30

INGRESOS BRUTOS	4210,43
- IMPTOS. PAGADOS	736,82
UTILIDAD NETA	3473,60

Carga tributaria sin IETU	9,52
Supuesto de Utilidad neta sin IETU	4200,90

Aumento en el monto a pagar en los impuestos 98,71%

LA PROPORCIÓN AUMENTÓ CONSIDERABLEMENTE EN COMPARACIÓN CON EL EJEMPLO ANTERIOR.

Este es un caso en el que sólo se le aumentaron 2 centavos a la base gravable, para pasar al siguiente renglón de las tarifas del artículo 113 de la LISR.

Esto demuestra que hay una falta de coordinación entre ambos impuestos, ya que desde la LISR se presenta esta falta de proporcionalidad.

PERSONA D:

ISR	
BASE GRAVABLE	8601,52
-LINF	<u>8601,51</u>
=EX	0
X %	<u>17,92%</u>
= IMP MARG	0
+ C. FIJA	<u>786,55</u>
=ISR	786,55
- P. PROV. EFECT.	<u>0</u>
ISR A PAGAR	786,55

IETU	
BASE GRAVABLE	8601,52
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	1505,26
-ISR PROPIO	<u>786,55</u>
=MONTO A PAGAR	718,71

INGRESOS BRUTOS	8601,51
- IMPTOS. PAGADOS	1505,26
UTILIDAD NETA	7096,25
Carga tributaria sin IETU	786,55
Supuesto de utilidad neta sin IETU	7814,96

Aumento en el monto a pagar en los impuestos **47,75%**

Otra vez fue menor el aumento en la proporción con respecto al aumento de los impuestos por causa del IETU. Este es un caso en el que se aumentó la base gravable para pasar al quinto renglón de las tarifas del artículo 113 de la LISR.

PERSONA E:

ISR	
BASE GRAVABLE	10298,35
-LINF	<u>8601,51</u>
=EX	1696,84
X %	<u>17,92%</u>
= IMP MARG	304,07
+ C. FIJA	<u>786,55</u>
=ISR	1090,62

- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	1090,62

IETU

BASE GRAVABLE	10298,35
X TASA	17,50%
= IETU	1802,21
-ISR PROPIO	1090,62
=MONTO A PAGAR	711,59

INGRESOS BRUTOS	10298,35
- IMPTOS. PAGADOS	1802,21
UTILIDAD NETA	8496,14
Carga tributaria sin IETU	1090,62
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	9207,73

Aumento en el monto a pagar en los impuestos **39,48%**

De nuevo fue menor el aumento en la proporción con respecto al aumento de los impuestos por causa del IETU.

PERSONA F:

ISR

BASE GRAVABLE	30000
-LINF	20770,3
=EX	9229,7
X %	23,52%
= IMP MARG	2170,83
+ C. FIJA	3327,42
=ISR	5498,25
- P. PROV. EFECT.	0,00
ISR A PAGAR	5498,25

IETU

BASE GRAVABLE	30000
X TASA	17,50%
= IETU	5250,00
-ISR PROPIO	5498,25
=MONTO A PAGAR	0,00

INGRESOS BRUTOS	30000,00
- IMPTOS. PAGADOS	5498,25
UTILIDAD NETA	24501,75
Carga Tributaria sin IETU	5498,25
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	24501,75

Aumento en el monto a **0,00%**

EN ESTE CASO YA NO SE PRESENTÓ AUMENTO DE IMPUESTOS

pagar de los impuestos

En este caso el IETU ya no afectó a los de mayor base gravable, por lo tanto, se tiene por entendido que el IETU no afecta a los que más ganan, sino a los que menos ganan.

PERSONA G:

	ISR
BASE GRAVABLE	32736,83
-LINF	<u>20770,3</u>
=EX	11966,53
X %	<u>23,52%</u>
= IMP MARG	2814,53
+ C. FIJA	<u>3327,42</u>
=ISR	6141,95
- P. PROV. EFECT.	<u>0,00</u>
ISR A PAGAR	6141,95

	IETU
BASE GRAVABLE	32736,83
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	5728,95
-ISR PROPIO	<u>6141,95</u>
=MONTO A PAGAR	0,00

INGRESOS BRUTOS	32736,83
- IMPTOS. PAGADOS	<u>6141,95</u>
UTILIDAD NETA	26594,88
Carga tributaria sin el IETU	6141,95
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	26594,88

Aumento en el monto a pagar de los impuestos **0,00%**

En este caso se aumentó la base gravable y así como en el anterior, el IETU no afectó al contribuyente.

PERSONA H:

	ISR
BASE GRAVABLE	32736,85
-LINF	<u>32736,84</u>
=EX	0
X %	<u>30,00%</u>
= IMP MARG	0
+ C. FIJA	<u>5805,2</u>
=ISR	5805,2
- P. PROV. EFECT.	<u>0</u>
ISR A PAGAR	5805,2

IETU	
BASE GRAVABLE	32736,85
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	5728,95
-ISR PROPIO	<u>5805,2</u>
=MONTO A PAGAR	0

INGRESOS BRUTOS	32736,85
- IMPTOS. PAGADOS	<u>5805,2</u>
UTILIDAD NETA	26931,64
Carga tributaria sin el IETU	5805,2
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	26931,64

Aumento en el monto a pagar de los impuestos **0,00%**

Se aumentó la base gravable y tampoco afectó el IETU al contribuyente.

PERSONA I:

ISR	
BASE GRAVABLE	40000
-LINF	<u>32736,84</u>
=EX	7263,16
X %	<u>30,00%</u>
= IMP MARG	2178,95
+ C. FIJA	<u>6141,95</u>
=ISR	8320,90
- P. PROV. EFECT.	<u>0,00</u>
ISR A PAGAR	8320,90

IETU	
BASE GRAVABLE	40000
X TASA	<u>17,50%</u>
= IETU	7000,00
-ISR PROPIO	<u>8320,90</u>
=MONTO A PAGAR	0,00

INGRESOS BRUTOS	40000,00
- IMPTOS. PAGADOS	<u>8320,90</u>
UTILIDAD NETA	31679,10
Carga tributaria sin el IETU	8320,90
Supuesto de utilidad neta sin el IETU	31679,10

Aumento en el monto a pagar de los impuestos **0,00%**

De igual manera aumentó la base gravable y no afectó el IETU al contribuyente.

Si se analizara directamente al impuesto total pagado por cada persona, las proporciones entre la base gravable y los impuestos serían las siguientes:

PERSONA	BASE GRAVABLE	ISR PAGADO	IMPUESTOS PAGADOS (ISR e IETU)	PROPORCIÓN EN RELACIÓN CON ISR PAGADO	PROPORCIÓN EN RELACIÓN A IMPUESTOS EN CONJUNTO
A	1655,89	83,75	289,78	5,06%	17,50%
B	4210,41	247,24	736,82	5,87%	17,50%
C	4210,43	9,52	736,82	0,23%	17,50%
D	8601,51	786,55	1505,26	9,14%	17,50%
E	10298,35	1090,62	1802,21	10,59%	17,50%
F	30000	5498,25	5498,25	18,33%	18,33%
G	32736,83	6141,95	6141,95	18,76%	18,76%
H	32736,85	5805,2	5805,2	17,73%	17,73%
I	40000	8320,90	8320,90	20,80%	20,80%

Impuestos pagados

Base gravable

La “proporción en relación a los impuestos en conjunto” resultó de dividir el total de impuestos pagados entre la base gravable, para así saber qué proporción se pagó con respecto a la base gravable.

Se puede observar que en las personas de la A a la E hay una misma proporcionalidad, que es 17.50%.

En la F hay un aumento en la proporción de impuestos pagados en conjunto, aumenta a 18.33% y lo mismo sucede en la G, que sube a 18.76%.

La persona H ya paga solamente un 17.73% de impuestos, aquí disminuye la proporción, quiere decir que esta persona que tiene una base gravable de 32736.85 paga \$5805.20. Cantidad menor que la persona que tiene una base gravable menor por dos centavos, que es la persona G y que paga \$ 6141.95, que es una proporción del 18.76% de la base gravable. Esto quiere decir que la persona H por cada peso que gana paga 17.73 centavos, mientras que la persona G paga 18.76 centavos y la persona F paga 18.33 centavos.

En el caso de la persona I, el aumento en el pago de los impuestos ya aumenta de nuevo a \$8320.90, que es una proporción del 20.80% de la base gravable.

Se puede observar claramente que en cuanto el monto de ISR (resultado de que sea aplicada la tarifa del art. 113 de la LISR a la base gravable) sea mayor al IETU (resultante de aplicar la tasa de la LIETU a la base gravable), la recaudación de impuestos violará el principio de proporcionalidad tributaria.

En el caso de la declaración anual de IETU obviamente pasaría lo mismo, ya que cuando el ISR propio rebasa a la cantidad de IETU después de la tasa aplicada el tributo se vuelve inconstitucional por ser diferente proporción de pago.

Un gráfico de la tabla anterior quedaría de la siguiente manera:

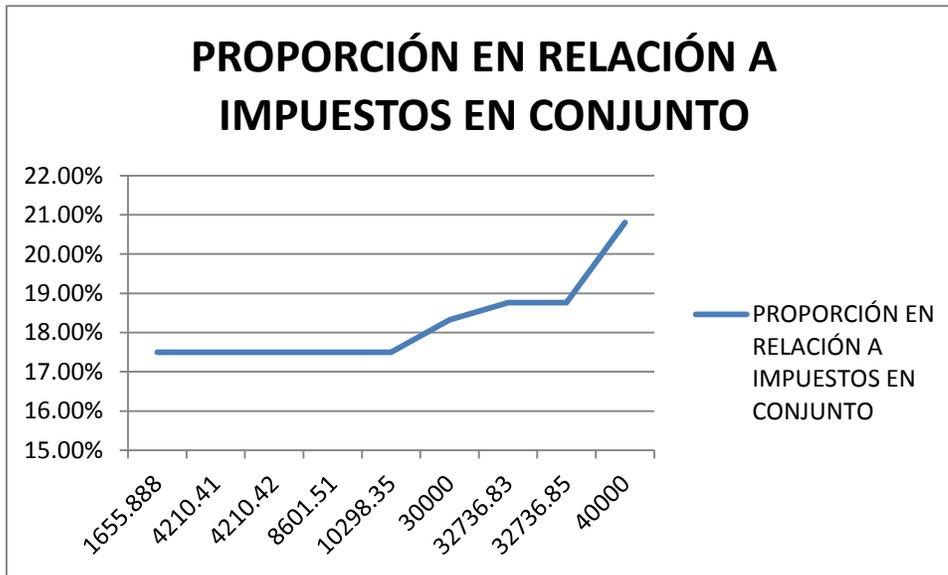


Figura 5: Elaboración propia en base a las cifras tomadas de los resultados obtenidos mediante el cálculo de los pagos provisionales de ISR e IETU de personas físicas.

Claramente se puede ver que la línea de la proporcionalidad se eleva cuando el Impuesto Sobre la Renta supera al porcentaje del IETU.

Supuestamente, o más bien, obligatoriamente, debe de haber una progresividad en las tarifas o en el pago de impuestos de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, pero, existe el error de tratar de complementar una tasa fija con una tarifa.

3.6.4 – TESIS EMITIDAS POR LA SCJN Y ANÁLISIS DE LAS MISMAS.

Lo anterior se puede comprobar con la siguiente tesis de jurisprudencia emitida en el Semanario Judicial de la Federación:

No. Registro: 184,291
 Jurisprudencia
 Materia(s): Administrativa
 Novena Época
 Instancia: Pleno
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 XVII, Mayo de 2003
 Tesis: P./J. 10/2003
 Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR
CONGRUENCIA ENTRE
EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS
CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.⁷²

Por lo anterior mencionado, la riqueza gravada de la persona H es mayor que la de las personas F y G, pero el conjunto de impuestos (ISR e IETU) a pagar es mayor en estas dos últimas que manifiestan una menor base gravable. Esto quiere decir que las personas que manifestaron una menor capacidad contributiva tuvieron que pagar más impuestos que la que manifestó mayor capacidad.

En el año de 1985, la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de

⁷² Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010, pág. 233.

proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁷³

Para Margain Manautou un tributo es proporcional cuando “Comprenda por igual... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia”.⁷⁴

Por el contrario a lo que se resaltó en los textos anteriores, con la introducción del IETU a los únicos que se afectó, hablando de Personas Físicas, fue a los de menores utilidades, ya que lo que hizo el impuesto fue hacer que los que ganan menos ahora paguen todavía más impuestos, en lugar de que se hiciera lo contrario, que es hacer que los que tienen mayores utilidades paguen más.

La introducción del IETU lo que puede lograr es “eliminar” a las personas físicas

⁷³ Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, editorial Limusa, Quinta edición, México 2007, pág. 71

⁷⁴ Idem, pág. 70

que obtengan bajos ingresos, así como disminuir la calidad de vida de las mismas, ya que lo único que se logró con esta nueva ley es que los contribuyentes paguen ahora un porcentaje mínimo de impuestos del 17.5% (hablando del 2010, en años anteriores sería 16.5% y 17%).

Se dice que se debe de cumplir con el pago de las contribuciones en una proporción cualitativamente adecuada a cada contribuyente. Si se observara el caso de los contribuyentes antes expuestos desde los dos puntos de vista, ya fuera cualitativo o cuantitativo de todas maneras no se cumpliría con ninguno de estos dos, ya que ciertos contribuyentes pagan más impuestos aún cuando tienen menores utilidades que otros y además esos mismos que tienen menos utilidades pagan más cualitativamente, ya que el porcentaje que pagan por cada peso de utilidad es mayor que el de algunos que tienen más utilidades.

Conforme a lo que viene escrito acerca de la equidad, tampoco se cumple con ese principio, ya que no hay justicia en la carga tributaria ni hay igualdad.

Según la Real Academia Española, las palabras equidad, justicia e igualdad se definen de la siguiente manera:

Equidad: f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.

Justicia: f. Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece.⁷⁵

Igualdad: f. Correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo. También la define como lo siguiente:

f. Principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.⁷⁶

Ahora, ¿Qué se entiende por capacidad contributiva?.

En el trabajo realizado por Karen Beatriz Chagoyán Celis, consultado en la página de la SCJN se encuentra escrito lo siguiente:

“Principios tributarios constitucionalizados

Dentro de estos principios se encuentra el principio de capacidad contributiva, el cual se ha identificado como el criterio material de la justicia tributaria, y trae implícito el hecho de que el tributo únicamente sea considerado como legítimo

⁷⁶ Página web: <http://buscon.rae.es>

cuando recaiga sobre índices de riqueza representativos de la aptitud para contribuir de los obligados a ello.

Para el reconocido profesor italiano GRIZIOTTI, la capacidad contributiva de los contribuyentes es la causa de pagar impuestos; y la transformación del tributo en bienes y servicios capaces de satisfacer necesidades públicas es el fundamento de dicha obligación.

Se dice que la razón del surgimiento del impuesto es la presencia de índices de riqueza susceptibles de imposición. Y que por tanto, la contribución debe establecerse no por un capricho del legislador sino tomando en cuenta la aptitud contributiva del sujeto que, por su actuación, se ajusta a una específica hipótesis normativa.

Este principio exige considerar un doble elemento en su actuación: en primer término, exige, para establecer las contribuciones, tomar en cuenta manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición; es decir, establecer los impuestos en proporción a una capacidad contributiva global; en segundo término exige cuantificar la carga tributaria en función de las condiciones personales y familiares del contribuyente.

Para lo anterior, debe considerarse que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza exhibido por medio de ingresos, patrimonio o gasto; un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

Partiendo de lo arriba expuesto, deben distinguirse dos tipos de capacidades: la objetiva y la subjetiva.

- Capacidad contributiva objetiva

Fija un límite material a la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador, ya que supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.

Todo tributo precisa ser, ante todo, justo; sin embargo, en muchas ocasiones dominan intereses que desnaturalizan la función de los tributos y sólo buscan el fin recaudatorio sin darle importancia a su calidad de constitucionales, violando el estado de Derecho y acrecentando la presión social.

En conclusión, este tipo de capacidad contributiva exige, ubicar la riqueza susceptible de tributación, pues el legislador no está autorizado para establecer cargas tributarias donde la riqueza no se manifieste; la presencia de una renta, de

un patrimonio o un índice de gasto, revelan movimientos de riqueza de los gobernados, presumiendo su aptitud contributiva.

- Capacidad contributiva subjetiva

El aspecto subjetivo de la capacidad contributiva implica que el legislador debe individualizar la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, ya que de no tomar en cuenta este criterio, podría fijar impuestos injustos.

Los impuestos no se crean únicamente con la finalidad de obtener ingresos, son un medio directo para la consolidación de actos o hechos con contenido social, económico y político. Ello, sin embargo, no es motivo suficiente para permitir al tributo atentar contra uno de los derechos de la sociedad: la propiedad”.⁷⁷

De lo expuesto anteriormente, primeramente debe de existir la aptitud para contribuir, esto manifestado a través de la base sujeta a gravamen. Aun no tomando en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente como está escrito en el texto anterior, ambos impuestos en conjunto no respetan el principio de capacidad contributiva ya que técnicamente hay casos en los que una persona que tiene utilidades en menor cantidad paga más tributo que la que tiene mayores utilidades, y un ejemplo de esto son los casos de las personas expuestos anteriormente.

Al decir “la contribución debe establecerse no por un capricho del legislador” quiere decir que el legislador debe de dar observancia a la situación de la ley fiscal actual y posteriormente valorar la situación de manera responsable y tomar una decisión. Entonces, al existir el ISR y al no tomar en cuenta los problemas que introduciendo el IETU se pudieran generar, la decisión tomada al introducir el nuevo impuesto indica todo lo contrario. El legislador antes de introducir tal impuesto, debió de ver con anticipación si ambos impuestos tenían una coordinación eficiente y que esta coordinación permitiera que se cumpliera con los principios de las contribuciones ya antes mencionados.

De igual manera, otra de las justificaciones para violar la Constitución, fue atribuirle un fin extrafiscal al impuesto.⁷⁸

Dado lo anterior, es imprescindible remitirse primeramente a la jurisprudencia emitida por la SCJN, la cual, desafortunadamente, fue emitida un poco tarde para que fuera utilizada, pero es la siguiente:

Novena Época
Registro: 161079

⁷⁷ <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/3Abr-KAREN%20CHAGOYAN%20CELIS.pdf>

⁷⁸ <http://www.entornofiscal.com/?p=82>

Instancia: Primera Sala
Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXIV, Septiembre de 2011
Materia(s): Constitucional
Tesis: 1a./J. 107/2011
Página: 506

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.⁷⁹

⁷⁹ <http://ius.scjn.gob.mx/>

Emitida la jurisprudencia anterior, es menester que la SCJN no solamente tome en cuenta el fin político de la recaudación de impuestos, sino que también es necesario que sus interpretaciones y resoluciones vayan delineadas por un criterio constitucional inquebrantable y que busquen cumplir primeramente con los principios que rigen la potestad tributaria del Estado.

En la jurisprudencia antes mencionada, la interpretación dice claramente que el criterio del fin extrafiscal se aplicará a la EROGACIÓN o destino de lo recaudado, pero no al CÁLCULO del impuesto. El cálculo del IETU es claramente una manera inconstitucional y represora de recaudar una contribución, al momento de que, como ya se mencionó anteriormente, no es proporcional ni equitativa, ni respeta el principio de capacidad contributiva ni económica.

Otra razón por la cual no está permitida la violación a la Constitución por parte de la emisión de contribuciones, es otra tesis, la cual es la siguiente:

Novena Época
Registro: 192744
Instancia: Pleno
Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
X, Diciembre de 1999
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: P. CIV/99
Página: 15

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.⁸⁰

La tesis aislada anterior, existe desde Diciembre del 2009. Al momento de tener un antecedente tan importante y tomando en cuenta que si no se respeta, se vulneran los derechos de los gobernados en el territorio nacional, el contribuyente se encuentra en un estado de indefensión al ver que su propio gobierno se encuentra protegido de tal manera que su decisión es absoluta y cualquier reproche (amparo) en el cuál busque respaldarse, será desechado.

⁸⁰ <http://ius.scjn.gob.mx/>

CAPÍTULO 4 - PROPUESTA

El IETU es un impuesto sumamente agresivo para esta economía que apenas acaba de soportar una crisis económica del país vecino. Por otro lado, en Estonia, el Flat Tax tuvo un éxito tan grande que ahora las tasas de ese país han estado disminuyendo.

Para el empresario mexicano es simplemente pagar una porción mayor de impuestos que salen de sus ingresos, y es sumamente incómodo el simple hecho de tener que manejar los ingresos de tal manera que se puedan coordinar con dos impuestos sobre utilidades.

Las propuestas que se plantean son las siguientes:

1.- Derogar la LIETU, eliminar el IETU hasta que la economía mexicana se presente más estable.

A simple vista se puede ver alrededor una gran cantidad de personas pertenecientes al comercio informal, sin mencionar los sueldos pagados a ciertos funcionarios y todo para que injustamente la recaudación incida en un pequeño número de contribuyentes.

2.- Si se derogara la LIETU, lo conveniente sería también mejorar de alguna manera los procedimientos de recaudación por parte del fisco, ya que los actuales han servido más que nada para recaudar más ingresos de los mismos contribuyentes.

3.- Abrogar la LISR, depurando todas las lagunas y cuestiones improporcionales del cálculo del impuesto. Se podría hacer una aleación de la Ley del IETU con la del ISR, pero teniendo cuidado en mantener las deducciones estrictamente indispensables, como son los sueldos y aportaciones de seguridad social.

Si se procediera a efectuar la acción mencionada anteriormente (la abrogación de la ley), cuidar las repercusiones iniciales cuando entre en vigor, ya que en el IETU, no se cuidó el aspecto de las compras efectuadas antes del 1° de enero del 2008.

4.- Capacitar a los miembros de la SCJN para que se apliquen correctamente las jurisprudencias en las resoluciones que emitan, ya que es un grave error haber justificado al IETU como un impuesto con fines extrafiscales, cuando el fin

extrafiscal es en atención a la erogación del impuesto por parte del estado, no en el cálculo de éste.

CONCLUSIONES

En México, como se encuentra redactado en esta tesis, existen dos impuestos a la utilidad, que son el ISR y el IETU. Es decir, los contribuyentes pagaban antes del 2008 solamente el Impuesto Sobre la Renta (hablando de impuestos directos) y a partir del 2008, comienzan a pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, y al momento de entrar en vigor esta nueva ley, comienza a haber lo que es llamado, un crédito fiscal confiscatorio, además de dejar en un estado de indefensión financiera al contribuyente, ya que, al momento de entrar en vigor la Ley del IETU, las compras realizadas antes del 2008, no se podían deducir. Entonces, esos ingresos se sometieron a gravamen, sin deducción alguna y al final, las utilidades se vieron mermadas, de tal manera que los contribuyentes sujetos a este impuesto, se vieron en un esquema en donde, en dado caso, solamente estuvieron realizando su actividad para pagar el impuesto y no para generar utilidades.

Por lo tanto, primeramente se concluye que el impuesto Empresarial a Tasa Única no respeta la situación real del contribuyente como lo habían establecido Robert Hall y Alvin Rabushka en su sistema de Flat Tax, además por no poder deducir los sueldos y las aportaciones de seguridad social, ya que se está involucrando a la economía de México un impuesto que recae sobre una diferencia entre ingresos y deducciones y no sobre una utilidad real, porque en ocasiones, no se puede prescindir de contratar trabajadores y por lo tanto, tampoco es una opción pagar las aportaciones de seguridad social, ya que es una obligación y aún más, ya que las aportaciones de seguridad social son denominadas como prestaciones de carácter IRRENUNCIABLE. Son gastos estrictamente indispensables, y para que exista un buen gobierno que fomente a las personas a que emprendan su propio negocio, es indispensable que el impuesto recaiga sobre una riqueza real del contribuyente.

También resulta ser una injusticia para los contribuyentes, el hecho de que los activos fijos, son objetos materiales de los cuales no se puede prescindir en el ámbito empresarial, por lo que al momento de no permitir ni siquiera deducir un porcentaje de depreciación de los activos adquiridos antes del 1° de enero del 2008, el legislador está incurriendo en una toma de decisiones injusta y desinteresada hacia el empresario. Es cierto que existe el crédito fiscal de las inversiones anteriores al 2008 y la deducción adicional de periodo septiembre a diciembre del 2007, pero estas últimas no deberían de tener carácter de crédito fiscal, ya que son inversiones que se van “desgastando” por el uso o por el tiempo que transcurre y de igual manera, representan a largo plazo un gasto estrictamente indispensable para la realización de las actividades económicas.

Dado lo expresado en el párrafo anterior, el Impuesto Empresarial no respeta la economía actual de la empresa desde que entró en vigor.

Otra conclusión a la cual se llegó es que existe un doble criterio en cuanto a la proporcionalidad por parte del fisco, ya que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se manejan tarifas progresivas y en la del IETU se maneja sólo una tasa para las personas físicas. Entonces en la Ley del Impuesto Sobre la Renta el contribuyente persona física paga conforme a una utilidad que percibe, en cambio en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única paga el 17.5% por cada peso que percibe. Por lo tanto, no queda definido completamente el concepto de proporcionalidad, ya que en un dado caso, el contribuyente por cada peso que gana, paga un porcentaje hasta llegar al treinta y en otro, por cada peso que gana, paga diecisiete pesos con cinco centavos (actualmente), independientemente de si aumenta su base gravable o disminuye.

En México, la idea de Hall y Rabushka no tuvo ni el éxito esperado y mucho menos el éxito que tuvo en países como Estonia y Rusia.

Se llegó a la conclusión de que la idea de Hall y Rabushka no ha sido respetada por el legislador, al no tomar en cuenta la situación personal y el principio de capacidad contributiva y económica.

También es menester mencionar que los profesores ya antes mencionados, presentaban un esquema de simplicidad y efectividad que en México no se cumple, por las modificaciones y “adaptaciones” realizadas por parte del legislador.

Otra conclusión a la que se llegó es que el hecho de que se manejen en conjunto el ISR y el IETU genera un incumplimiento al principio de proporcionalidad tributaria, y al introducirse el IETU a la economía de las personas físicas, además, se incidió desde un principio de una manera muy brutal en las utilidades de las mismas, porque, claramente se demuestra que éste impuesto no recae sobre una riqueza real, sino sobre una suma de los ingresos gravados menos un conjunto de deducciones sin incluirse cantidades tan necesarias como los sueldos pagados y las aportaciones de seguridad social que hacen los patrones a favor de sus trabajadores.

Claramente se demuestra que la proporcionalidad tributaria no se cumple cuando el ISR y el IETU de las personas físicas interactúan, y eso es porque ya desde un principio existía una tabla que hacía pagar porcentajes que no son proporcionales ya que por cada peso ganado unos pagan más que otros, pero primeramente comenzando a pagar la respectiva tasa del IETU de inicio para los que tienen menores de ingresos y si aumentan sus utilidades de tal manera que rebasen la tasa del IETU, tendrán que pagar un porcentaje mayor.

La hipótesis planteada se demuestra cuando se hace el cálculo de ambos impuestos sobre las bases gravables de las personas físicas ficticias que se encuentran en el subtema del análisis de la coordinación de dicho impuesto con el ISR que se encuentra en el marco teórico del presente trabajo, en el cuál en la

gráfica se demuestra la falta de proporcionalidad al calcular dichos impuestos en conjunto.

En pocas palabras, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, grava el flujo de efectivo y no la utilidad.

El IETU no es simple, no es efectivo, no respeta los principios de los impuestos. Al contrario, es complicado su cálculo al encontrarse interactuando con otro impuesto a la utilidad (que es el ISR), su recaudación fue menor desde un principio a lo que en realidad se venía esperando, disminuye las utilidades de las empresas considerablemente, es inconstitucional por no respetar los principios mencionados anteriormente, es un impuesto para el que la economía de México no estaba preparada.

En este esquema, en donde se encuentran dos impuestos a la Utilidad, las pequeñas y medianas empresas están en peligro de cerrar, como ya se mencionó en el marco teórico, ya que, al final se encuentra gravando un conjunto de ingresos menos deducciones y no una base de utilidad real, al mantener como crédito fiscal ciertas deducciones que son estrictamente indispensables para la realización de las actividades de las empresas.

El modelo de Hall y Rabushka busca simplificar la recaudación y la determinación de impuestos, y en este material de estudio se demuestra que al aumentar los impuestos, también aumenta la evasión fiscal o la quiebra de empresas o suspensión de actividades.

El IETU restó la competitividad a las empresas y aumentó sus costos, y por eso es más complicado el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Al momento de introducir el Impuesto Empresarial a Tasa Única, se aumentó de manera considerable la carga tributaria a las personas con menor utilidad fiscal, es decir, las personas físicas que se encuentran encuadradas en las tarifas tributarias del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es injusto el simple hecho de que la carga del cumplimiento de obligaciones fiscales para la satisfacción de las necesidades colectivas recaiga en un solo número de contribuyentes y aún peor, que recaiga en las personas con menos ingresos, ya que los grandes corporativos que tienen un mayor margen de utilidad, ni siquiera se vieron afectados por el citado impuesto, ya que es necesario recordar, que el Impuesto Sobre la Renta propio, se puede acreditar contra el Impuesto empresarial a Tasa Única como crédito fiscal y así, los que se encontraban pagando un porcentaje mayor del 16.5% para 2008, 17% en el 2009 y 17.5% desde el 2010, no se vieron en una situación donde sus utilidades se encuentran mermadas por ese cumplimiento de la obligación de dar.

La proporcionalidad tributaria, mencionada en la jurisprudencia 10/2003 emitida por la Suprema Corte, establece que “debe de existir congruencia entre el tributo y la

capacidad contributiva de los causantes”, pero la citada jurisprudencia y los principios de los impuestos resultan completamente ignorados al atribuirle un fin extrafiscal a la contribución.

De igual manera, se nota la falta de eficiencia o mala intención de los magistrados al emitir de manera tardía (en el año 2011) una tesis aislada para señalar que el fin extrafiscal no debe de violentar las disposiciones contenidas en la fracción IV del artículo 31 constitucional, cuando desde hace mucho tiempo, este límite debió de ser definido, para así evitar que el legislador evadiera los márgenes de su actuación.

Ahora, con este nuevo impuesto, los que ganan menos, pagan más, en lugar de que se actuara de manera contraria, ampliando la base y así haciendo también que los que tuvieran mayores utilidades, pagaran más que los que perciben menos.

En el entorno fiscal actual, se muestra claramente que es necesario que exista un solo impuesto a la utilidad, dadas las inconformidades presentadas por los contribuyentes y especialistas de la materia fiscal, el aumento desmesurado en el cumplimiento de obligaciones tributarias, la disfuncionalidad de un impuesto que no respeta la progresividad por la cual optan los contribuyentes al darse de alta como personas físicas, la disfuncionalidad de un impuesto que no recauda lo previsto y la renuencia que de antemano presenta el contribuyente al asignarle nuevas obligaciones (que de por sí, fue un impacto que atenta de manera agresiva contra las utilidades de ciertos contribuyentes).

La jerarquía de leyes en la cual se encuentra encuadrado el Estado de Derecho, se encuentra en rezago al momento de no tomar en cuenta a la Constitución como norma de carácter supremo, la cual nunca debe de ser vulnerada, y que, al momento de serlo, los contribuyentes encontrados en el territorio nacional, se muestran en un estado de indefensión al ver que los órganos encargados de hacer valer los derechos de los mexicanos, se encuentran tomando decisiones completamente en contra de la causa primordial del funcionamiento del Estado, que es el bien social.

Es necesario tomar en cuenta que al momento de valerse por el amparo o por algún otro medio de defensa, no se intenta solamente ganar un caso, sino hacer que se respete un derecho. De tal manera que, nace una gran incertidumbre al momento de pensar en si el órgano judicial se encuentra solamente para dar prioridad a situaciones meramente políticas o en realidad se encuentra para hacer justicia a la nación.

En cuanto al aspecto de la inconstitucionalidad del fin extrafiscal, se menciona que se aplicará a la EROGACIÓN o destino de lo recaudado, pero no al CÁLCULO del impuesto.

Es necesario mencionar nuevamente, que el cálculo del impuesto no respeta los principios de proporcionalidad, ni de equidad, pero el gasto público siempre tendrá una finalidad extrafiscal, y por lo tanto, se podrá erogar para el gasto público de ciertas situaciones que sean de prioridad mayor, pero nunca vulnerando los principios constitucionales de los impuestos, porque, como ya antes se había mencionado en la tesis CIV/99, los fines extrafiscales no pueden justificar la violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El cálculo del IETU es claramente una manera inconstitucional y represora de recaudar una contribución, de tal manera que, al momento de aumentar la carga tributaria a los que menos tienen, se está creando una especie de “esclavismo económico” por parte de la Hacienda pública.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

- Chávez Chávez, José Luis Dr. *La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México*, Editorial, Ediciones Michoacanas, primera edición, México 2010.
- Hall, Robert y Alvin Rabushka, *The Flat Tax*, editorial Hoover Press, E.U.A. 2007.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 16ª. Edición, México 2002.
- Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, editorial Limusa, Quinta edición, México 2007.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial, McGraw Hill, México 1998.
- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, editorial Thomson, primera edición, México 2002.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal "Primera parte"*, editorial Oxford University Press, primera edición, México 2003.
- *Prontuario fiscal estudiantil 2010 correlacionado*, Cengage Learning Editores, S.A. de C.V., México 2010.
- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Ed. SISTA, México D.F. 2007.

TESIS:

Cervantes Martínez, Juan. Tesis: *Análisis jurídico de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta*. Morelia, Mich. 2011.

TEXTOS PERIODÍSTICOS Y DEMÁS GACETAS:

- Periódico La Jornada Miércoles 10 de febrero de 2010
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tesis: P./J. 10/2003, número XVII, Mayo de 2003,

PÁGINAS WEB:

- <http://www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf>
- Página web del Centro de Estudios Fiscales, S.C.
<http://www.cefa.com.mx/articulos/di53p34.html>
- <http://www.emta.ee/index.php?id=3274>

- http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm
- <http://www.cnnexpansion.com/expansion/opinion/2006/11/01/bfnecesitamos-mas-impuestos>
- <http://www.guanajuato.gob.mx/desarrollo/comunicados/documentos/200706051040230.boletin%20050607.pdf>
- http://www.elsemanario.com.mx/news/news_display.php?story_id=3980
- <http://www.esmas.com/noticierostelevisa/mexico/660560.html>
- <http://www.jornada.unam.mx/2010/01/26/index.php?section=economia&article=022n1eco>
- <http://www.debate.com.mx/eldebate/Articulos/ArticuloGeneral.asp?IdArt=4936554&IdCat=6096>
- http://www.elsemanario.com.mx/opinion/news_display.php?story_id=14865
- <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331168.fiscalistas-ven-viables-amparos-contr-el-iet.html>
- http://www.cronica.com.mx/nota.php?id_nota=486826
- http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2008&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true
- http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=GobiernoFederal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=5&periodo_minimo=24&periodo_maximo=24&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2008&ciclo_dos=2009&presentacion=1&limites=1&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true

le.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&action_excel=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.mensual.crecimientoRealPorcentual&true

- http://www.pai.hacienda.gob.mx/estadisticasTrimWeb/ControlServlet?&clasificacion_id=2&des_clasificacion=Gobierno Federal&formato_id=1&id_lenguaje=1&acumulado=1&acumulado_cuadro=1&tipo=1&tipo_cuadro=10&periodo_minimo=36&periodo_maximo=36&mes=12&des_mes=Enero-Diciembre&des_presentacion=Millones de pesos&des_cuadro=Situación Financiera del Gobierno Federal&max_mes=5&max_ciclo=2010&max_mes_fijo=5&max_ciclo_fijo=2010&periodicidad=1&ciclo_uno=2007&ciclo_dos=2009&presentacion=1&limites=0&unidad_id=1&unidad_id_fijo=1&num_pers=12&series_mens=0&action_html=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&action_excel=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real.excel&controller_action=carga.detalle.cuadros.crecimiento.real&true
- <http://kikka-roja.blogspot.com/2008/05/quiebra-ietu-las-empresas-canacintra.html>
- http://www.hoytamaulipas.net/?v1=notas&v2=38827&tit=Empresas_peque%C3%B1as_en_peligro_de_quiebra_por_el_IETU
- <http://imcp.org.mx/spip.php?article3749>
- www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf
- <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/EL%20MÍNIMO%20VITAL.pdf>
- Sitio web del Diccionario de la Real Academia Española, <http://buscon.rae.es>
- <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Becarios/pdf/3Abr-KAREN%20CHAGOYAN%20CELIS.pdf>
- <http://www.entornofiscal.com>
- <http://ius.scjn.gob.mx/>