



***Cámara de Diputados***  
***H. Congreso de la Unión***

**Centro de Estudios de las Finanzas Públicas**

**CEFP/006/2007**

**Política Fiscal**

**Tendencias del Sistema  
Tributario Mexicano**

**PALACIO LEGISLATIVO DE SAN LÁZARO, FEBRERO DE 2007.**



## Índice

Presentación .....	2
1. Política Fiscal .....	4
Generalidades .....	4
Ingreso Presupuestario en México .....	4
Ingresos petroleros .....	6
Ingresos Tributarios .....	9
Ingresos No Tributarios .....	10
Organismos y Empresas .....	11
Ingresos Presupuestarios en el mediano plazo 2007 - 2012 .....	12
2. Problemática actual del Sistema Tributario Mexicano .....	14
Tendencias Impositivas en la OCDE .....	14
Tendencias Impositivas en América Latina .....	17
Índices de recaudación .....	20
Impuesto Sobre la Renta .....	20
Impuesto al Valor Agregado .....	23
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios .....	25
Gastos Fiscales .....	27
3. Tendencias del Sistema Tributario en México .....	30
Eliminación de Regímenes Especiales .....	30
Régimen Fiscal de Consolidación .....	30
Régimen del sector primario .....	31
Sector Autotransporte .....	34
IVA en Alimentos .....	36
Tasa cero y exentos (IVA) .....	37
Flat Tax .....	39
Anexos .....	42

## Presentación

La debilidad estructural del sistema tributario ha generado que la insuficiencia de recursos sea uno de los problemas más importantes de la hacienda pública federal, más aún, si se consideran que los requerimientos presupuestales en cada ejercicio fiscal van en aumento.

Para garantizar el bienestar social e infraestructura productiva con objeto de lograr el desarrollo sostenible del país, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y recaudación.

El nivel de recaudación fiscal de México comparado con el entorno internacional es bajo, puesto que su razón con relación al producto interno bruto, se ha mantenido históricamente por debajo de 12%.

Para lograr un sistema tributario eficientemente recaudatorio y equitativo, es de vital importancia establecer estímulos fiscales temporales y efectivos al ahorro, ampliar la base de contribuyentes, fortalecimiento de la misma recaudación, combate a la ilegalidad fiscal (freno a la evasión y elusión fiscal), seguridad y certeza jurídica para la autoridad y los contribuyentes.

En este contexto, con el propósito de coadyuvar el trabajo legislativo en el estudio y análisis de los ingresos públicos para financiar el Presupuesto de Egresos de la Federación, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, ha elaborado el presente documento que tiene como objetivo mostrar “La Política Fiscal y Tendencias del Sistema Tributario Mexicano”.

Para ello, se expone las principales características de la política fiscal durante los últimos años, su situación actual; así como la conformación actual del sistema tributario mexicano, su evolución en la recaudación y sus principales reformas de los últimos años. Por último, se describen los caminos que se han dado sobre los múltiples estudios y debates en diversos foros y círculos de opinión, y las tendencias que el sistema tributario tendrá que adaptarse a los requerimientos internacionales.

## 1. Política Fiscal

### Generalidades

Sin duda el término política fiscal es muy amplio para entenderlo y analizarlo, debido a que no es posible unificarlo a un criterio o idea, por tanto, en el presente documento y para efectos prácticos partiremos de la siguiente definición:

La política fiscal se entiende como el “conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales”<sup>1</sup>.

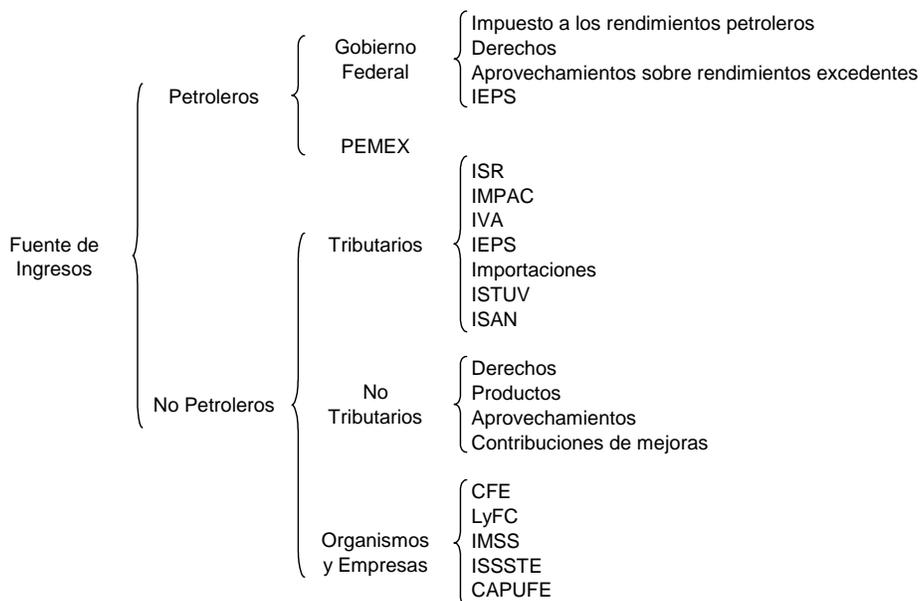
Para fines de este documento, la política fiscal se desarrolla en dos vértices: siendo el primero la descripción y evolución de los principales instrumentos de ingresos que componen la política fiscal; y la segunda, sobre el análisis del sistema tributario, particularmente la problemática actual y la tendencia de los impuestos.

### Ingreso Presupuestario en México

En nuestro País los grandes rubros de fuentes de ingresos provienen principalmente del Petróleo, impuestos, no tributarios y Organismos y Empresas, como se muestra a continuación:

---

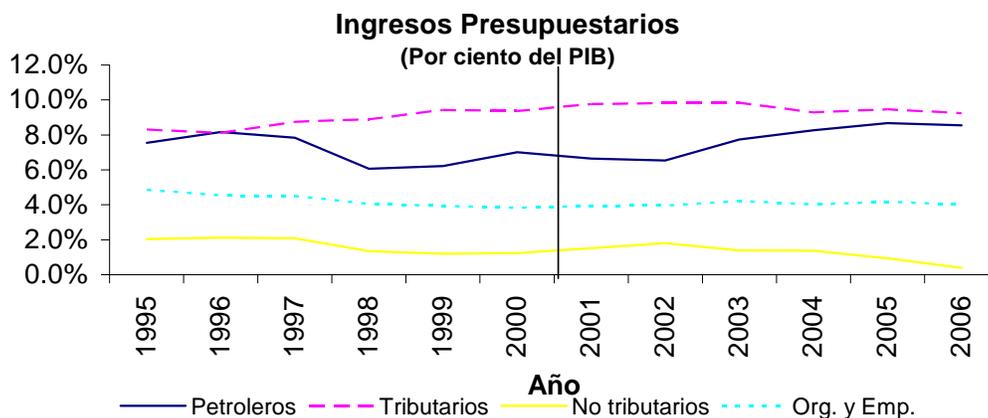
<sup>1</sup> Véase La Realidad de los Impuestos en México, Mariano Latapí Ramírez, SICCO y



En materia de recaudación, los ingresos tributarios durante el periodo 1995 – 2000 crecieron un punto porcentual del PIB pues pasaron de 8.3% a 9.4%, como consecuencia de las acciones enfocadas a la reactivación económica; durante el periodo 2001 – 2003 permanecieron constantes al ubicarse en 9.8% del PIB como consecuencia de las modificaciones fiscales a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) enfocadas a disminuir privilegios fiscales y en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) al cambio en el esquema de pagos; sin embargo durante el 2004 – 2006 disminuyeron su participación al registrar 9.3 % del PIB en promedio, derivado de la tendencia a disminuir la tasa impositiva del ISR.

Los ingresos petroleros muestran un comportamiento volátil debido a que están asociados directamente con el precio por barril de petróleo observados en el mercado, pues durante los años de 1995 – 1997 se ubicaron en promedio 7.9% del PIB, disminuyendo su participación durante el periodo 1998 – 2002 al registrar en promedio 6.5% del PIB; sin embargo, a partir del 2003 los ingresos derivados del petróleo se han incrementado considerablemente al promediar 8.3% del PIB, hasta 2006.

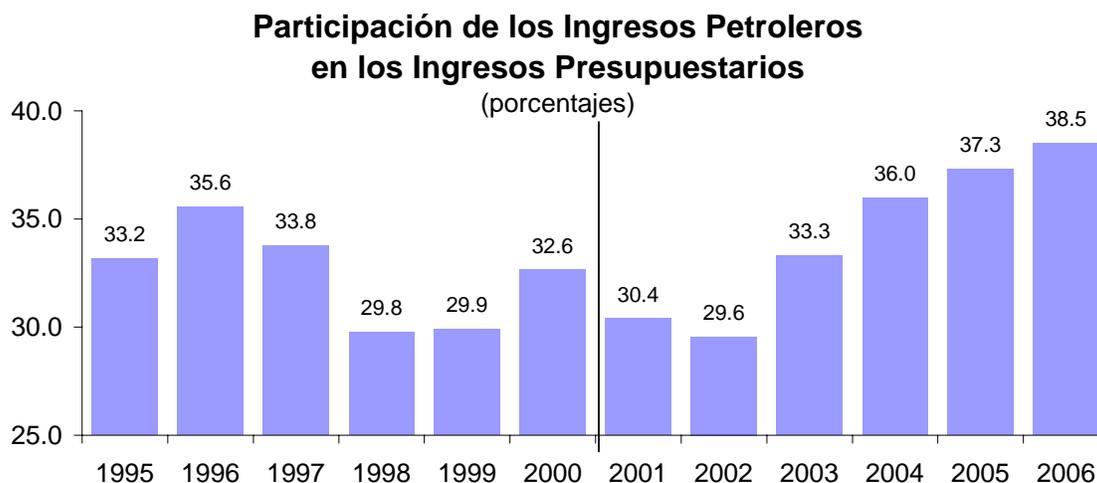
Los ingresos provenientes de organismos y empresas prácticamente permanecieron constantes en el periodo 1995 – 2006; en promedio se ubican en 4.2% del PIB; sin embargo, los ingresos no tributarios disminuyeron considerablemente su participación al pasar de 2.0% a 0.4% del PIB en el mismo periodo.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

### Ingresos petroleros

Los ingresos petroleros se componen de los ingresos propios de PEMEX, los Impuestos Sobre Rendimientos Petroleros, los Derechos por hidrocarburos al Gobierno Federal, el Impuesto Especial Sobre Gasolinas y Diesel, el Aprovechamiento Sobre Rendimientos Excedentes y el impuesto a las importaciones que paga PEMEX. Estos recursos, en su mayoría se comportan de acuerdo al precio internacional del petróleo lo que provoca que los ingresos presupuestarios sean vulnerables en el tiempo.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

La caída observada del precio de exportación del crudo mexicano que pasó de un promedio de 16.5 dólares por barril en 1997 a 10.2 dólares por barril en 1998 ocasionó que la participación de los ingresos petroleros respecto a los ingresos presupuestarios disminuyeran de 33.8 a 29.9 por ciento, por lo que fue necesario reducir el gasto programable para mantener la meta del déficit público.

Por otra parte, los ingresos petroleros al estar vinculados con el precio internacional del barril del petróleo el cual siempre será distinto al precio fiscal estimado para el ejercicio que corresponda, ocasiona que, en algún caso, se obtengan ingresos excedentes provenientes del petróleo y sus derivados, como son los derechos a los hidrocarburos y al gas natural, los aprovechamientos que se obtienen por la exportación de petróleo crudo y los impuestos a los derivados de dichos energéticos.

Dichos ingresos excedentes se obtienen de la diferencia entre la estimación de los ingresos contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación y los ingresos realmente obtenidos.

Algunos de estos conceptos, tienen un destino específico, como el aprovechamiento sobre rendimientos excedentes o algunos derechos, que para 2006, se destinan a gasto en infraestructura de las Entidades Federativas o a la creación de fondos. Esta situación se observa de igual manera con los Ingresos propios de PEMEX que se destinan a la propia paraestatal.

Los ingresos excedentes están regulados por el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) y a partir de 2006 por la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

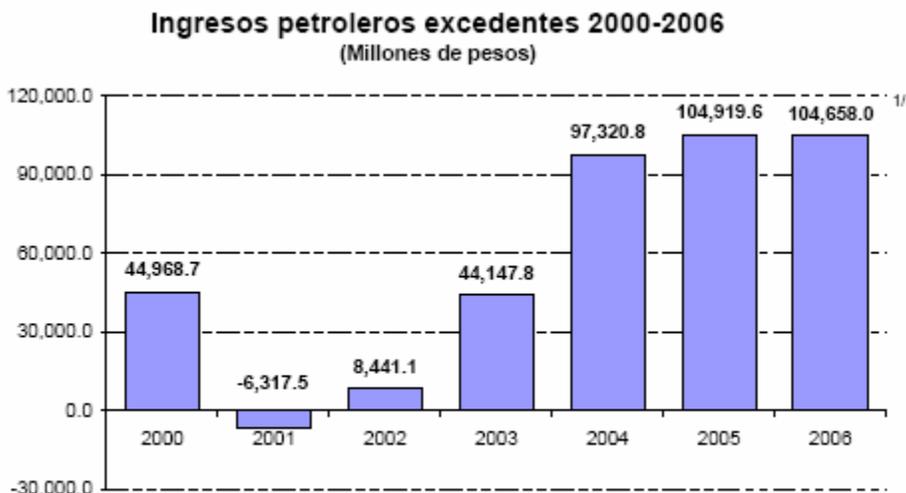
El PEF contiene un capítulo en el cual se establece el destino que se dará a los ingresos que se obtengan en exceso de los que se estima recaudar por la Federación y que se contemplan en la Ley de Ingresos.

El destino de dichos ingresos cambió en 2000, año en el que se reguló de manera más estricta el destino de los recursos que se generaban por encima de los estimados y que no tenían un destino específico. Esta medida buscaba tener un mayor control de los ingresos excedentes.

A partir del 2000, se creó el Fondo para la Estabilización de los Ingresos Petroleros (FEIP) y se destinaron parte de los excedentes al mismo, cuya finalidad es generar una reserva que permita enfrentar posibles contingencias presupuestarias ocasionadas por una caída en los precios del petróleo, en la plataforma de producción o en el tipo de cambio, que pudieran dar origen a recortes presupuestarios.

A partir del 1º de abril, entró en vigor la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, en la que se establece el uso y destino de los ingresos excedentes, por lo que a partir de 2007, la distribución de ingresos excedentes quedaría regulada en su totalidad por esta Ley.

Durante el periodo 2000-2006, la recaudación de ingresos petroleros fue mayor a la estimada en casi todos los años, con excepción de 2001, cuando los ingresos petroleros fueron inferiores en 6 mil 317.5 millones de pesos a los estimados en la Ley de Ingresos de ese año.



1/ Correspondientes al primer semestre de 2006.

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de la SHCP.

Los ingresos excedentes en algunos casos se destinaron a gasto corriente, compensando la disminución de los Ingresos no petroleros, o a gasto no programable, como lo establece el Decreto del PEF de cada ejercicio.

A continuación se muestra un resumen del destino de los recursos, para cada uno de los ejercicios fiscales en referencia.

<b>Destino de los Ingresos Petroleros Excedentes</b>		
Año	Millones de pesos	Destino
2000	44,968.7	Gasto no programable, FEIP y amortización de la Deuda.
2001	-6,317.5	No hubo ingresos excedentes petroleros.
2002	8,441.1	Gasto programable (Compensar la caída en la recaudación de ISR, IVA, IEPS, bienes y servicios suntuarios e impuesto a la importación).
2003	44,147.8	Gasto no programable, FEIP, para mejorar el balance económico y transferencias a las Entidades Federativas.
2004	97,320.8	Gasto programable (Compensar la recaudación programada de ingresos no petroleros), Infraestructura de PEMEX, Gasto no programable, FEIP, mejorar el balance y transferencias a las Entidades Federativas.
2005	104,919.6	Gasto programable (Compensar la recaudación programada de ingresos no petroleros), Infraestructura de PEMEX y de las Entidades Federativas, Gasto no programable (mayor costo combustibles CFE y desastres naturales), FEIP y para mejorar el balance económico del sector público.
2006	104,658.0	Gasto programable (Compensar principalmente la captación de ingresos propios de PEMEX, entre otros, y de desastres naturales); Infraestructura de PEMEX y de las Entidades Federativas; Gasto no programable, FEIP y para mejorar el balance económico.

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de la SHCP.

## Ingresos Tributarios

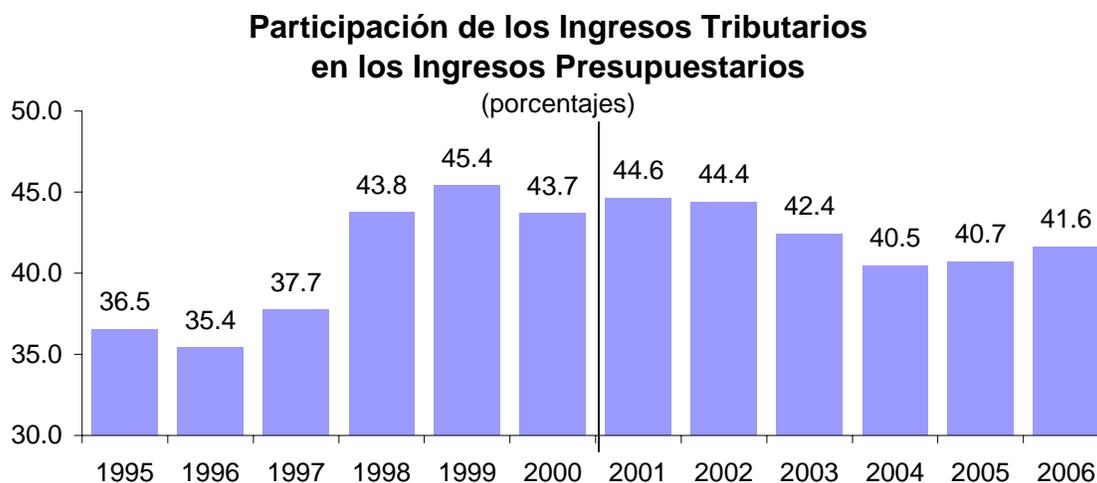
En el campo de las finanzas públicas, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta; es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos.

Una de los instrumentos más importantes (al cual nos enfocaremos en el presente documento) con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política tributaria, la cual tiene como objetivo recaudar los ingresos suficientes para realizar las funciones de gasto público como son, educación, salud, seguridad, infraestructura, etc.

En una dimensión más específica, a partir de diversos criterios y orientaciones, la política tributaria determina la carga impositiva directa o indirecta sobre los contribuyentes que permita financiar la actividad del Estado.

Particularmente, los ingresos tributarios se refieren a la prestación en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley específica señala como hecho generador de un crédito fiscal<sup>2</sup>.

Generalmente, se busca que la estructura impositiva no obstaculice el desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas, evitando con ello que se afecten las posibilidades de crecimiento económico.

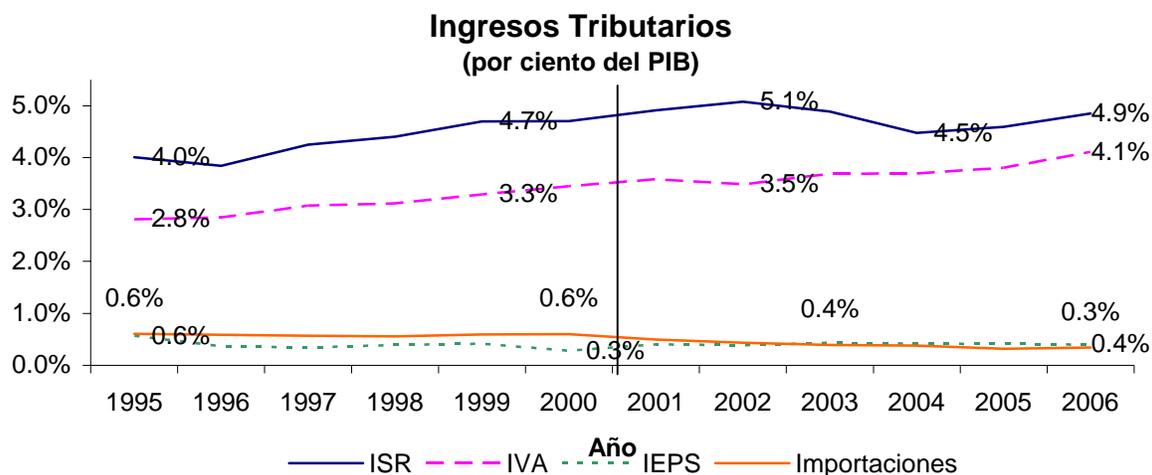


Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

Los ingresos tributarios se integran del Impuesto Sobre la Renta que durante el periodo 1995 – 2006 promedió 4.5% del PIB, observando la menor participación en 1996 como

<sup>2</sup> “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios” Artículo 4to. del Código Fiscal de la Federación.

consecuencia de la recesión económica al ubicarse en 3.8% del PIB, la mayor participación se registró en el 2002 con 5.1% del PIB motivado por los cambios establecidos en la Nueva Ley del ISR.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

Tratándose del Impuesto al Valor Agregado, durante el periodo en estudio observó una tendencia alcista pues pasó de 2.8% a 4.1% del PIB registrando año con año siempre un incremento excepto en el 2002 como consecuencia de la modificación al esquema de pago repercutiendo en el flujo de efectivo.

El Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios durante el periodo 1995 – 2000 registró una tendencia negativa al pasar de 0.6% a 0.3% del PIB; sin embargo para el siguiente periodo 2001 – 2006 permaneció constante en niveles de 0.4% del PIB.

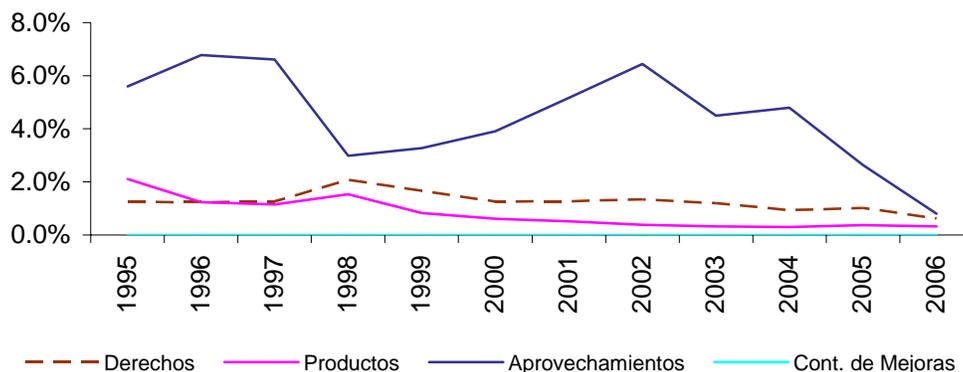
En la gráfica anterior, se puede observar que la recaudación proveniente de importaciones ha disminuido principalmente por la caída del impuesto a la importación como consecuencia de la disminución o eliminación de aranceles por la firma de tratados de libre comercio con distintos países.

Sin embargo, en los últimos años, los ingresos tributarios han perdido participación respecto a los ingresos presupuestarios, como consecuencia del incremento de los ingresos provenientes del petróleo.

### Ingresos No Tributarios

Estos ingresos se componen de derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones de mejoras, los cuales se caracterizan por derivarse de operaciones no recurrentes o por otras de carácter permanente que varían sustancialmente cada año, entre las que sobresalen los ingresos derivados de privatizaciones, el remanente de operación del Banco de México y otras recuperaciones de capital principalmente en los aprovechamientos.

**Ingresos No Tributarios  
(por ciento del PIB)**

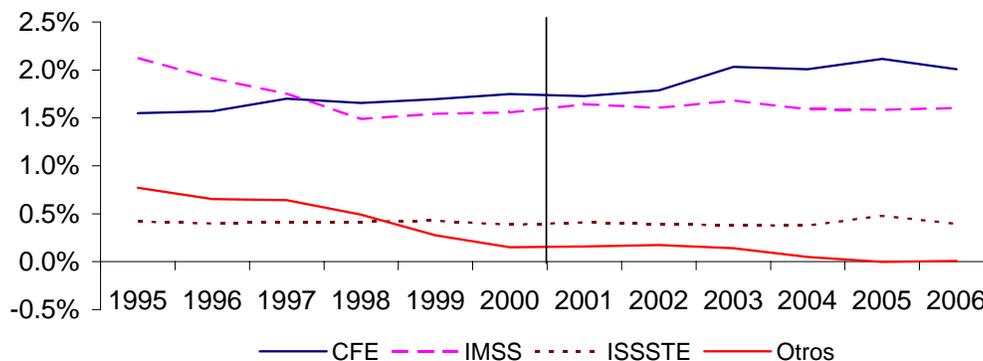


Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

**Organismos y Empresas**

Proviene de los ingresos propios de Comisión Federal de Electricidad (CFE), Luz y Fuerza del Centro (LyFC), Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto de Seguridad Social y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y otras entidades de participación estatal.

**Organismos y Empresas  
(Por ciento del PIB)**



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

La caída de los ingresos propios del IMSS obedece a la disminución de las contribuciones obrero-patronales a la seguridad social, derivada de la reforma a la Ley del Seguro Social para los ramos de enfermedades y maternidad, y cesantía y vejez.

## Ingresos Presupuestarios en el mediano plazo 2007 - 2012

### Ingresos Petroleros

La evolución esperada de los ingresos petroleros para el periodo 2007-2012 dependerá del comportamiento que muestren el precio de referencia de la mezcla mexicana de petróleo y la producción; así como, la demanda e importaciones de petróleo, petrolíferos y gas natural.

Para estimar el precio de referencia para los próximos seis años se utilizó la fórmula descrita en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, que establece que el cálculo del precio de referencia se obtiene a partir del promedio de dos componentes. El primero incorpora la tendencia de mediano plazo del precio y el segundo incorpora los precios implícitos en los contratos futuros.

El primer componente de la fórmula muestra una tendencia positiva derivada del comportamiento esperado del precio promedio de la mezcla mexicana de petróleo; mientras que el segundo componente aun cuando se encuentra en niveles elevados, presenta una ligera tendencia a la baja.

### Precio de la mezcla mexicana, 2007-2012\*/

(Dólares por barril)

<b>AÑO</b>	<b>Promedio Mmex. Ult. 10 años</b>	<b>Fut. 3 años ajustado</b>	<b>Componente I</b>	<b>Componente II</b>	<b>Precio de Referencia</b>
2007	25.6	52.4	39.0	46.9	42.5
2008	29.2	51.6	40.4	47.9	44.1
2009	33.8	50.9	42.3	47.1	44.7
2010	38.0	50.2	44.1	46.0	45.0
2011	41.0	49.7	45.3	44.9	45.1
2012	44.4	49.1	46.7	44.4	45.6

\*/ Considera un diferencial con WTI de 20.26%. El periodo considerado es de noviembre a octubre.

\*\*/ Corresponde al futuro del WTI promedio de noviembre del año anterior a octubre de cada año, del periodo 15 de julio al 15 de noviembre, ajustado con un diferencial de 20.26%.

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con base en datos de los CGPE 2007, SHCP.

El promedio de los componentes anteriores arroja un precio de referencia de 44.1 dólares por barril para 2008 y éste se incrementa hasta alcanzar 45.6 dólares por barril en el 2012. Para la proyección de producción, se parte de la estimación de producción de PEMEX que en 2007 espera sea de 3,211 miles de barriles diarios, con una plataforma de exportación de 1,628 mbd.

En base a los volúmenes estimados y la evolución esperada de los precios internacionales, así como en el supuesto de que las ventas de bienes con precios administrados se mantendrán como proporción del PIB en el nivel esperado para 2007, se prevé que los ingresos petroleros pasarán de un nivel de 8.3 por ciento del PIB en 2007 a 7.3 por ciento en 2012.

### **Ingresos no petroleros**

Para estimar los ingresos no petroleros durante el periodo 2008-2012, se considera lo siguiente:

- La recaudación del IVA e ISR crecerá a una tasa real igual a la del crecimiento del PIB, más una ganancia de eficiencia recaudatoria.
- El resto de los ingresos tributarios se mantienen constantes como proporción del PIB, salvo los aranceles los cuales se reducen gradualmente.
- Para los ingresos no tributarios no se consideran ingresos no recurrentes por remanentes del Banco de México ni privatizaciones. El resto se mantienen constantes como proporción del PIB.
- Respecto a los ingresos de Organismos y Empresas, los correspondientes a la CFE y LFC se ajustan por la evolución del precio del petróleo y por el incremento de la demanda. Por su parte, el IMSS y el ISSSTE se mantienen constantes como proporción del PIB a partir del valor estimado para 2007.

En base a estos supuestos, los ingresos presupuestarios en la Ley de Ingresos de la Federación pasarán de 21.4 a 22.0 por ciento del PIB de 2006 a 2012. Los ingresos petroleros disminuyen de 8.2 en 2006 a 7.3 por ciento en 2012 y los no petroleros se incrementan de 13.1 a 14.8 por ciento.

### **Ingresos Presupuestarios, 2006 a 2012**

(% del PIB)

<b>Concepto</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Presupuestarios	21.4	22.6	22.6	22.6	22.4	22.2	22.0
Petroleros	8.2	8.3	8.1	7.9	7.7	7.5	7.3
No petroleros	13.1	14.3	14.5	14.7	14.7	14.7	14.8

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con base en datos de los CGPE 2007, SHCP.

## 2. Problemática actual del Sistema Tributario Mexicano

### Tendencias Impositivas en la OCDE

De acuerdo con los comentarios realizados por el Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Ángel Gurría señaló que “los Gobiernos deben garantizar suficientes ingresos para permitirles cumplir sus obligaciones jurídicas y sus compromisos políticos ante sus electores, dentro de un marco fiscal sólido”<sup>3</sup>.

Asimismo, señala que los países buscan proporcionar un entorno fiscal competitivo, sencillo y que garantice los flujos futuros de ingresos; con acciones dirigidas a fomentar la inversión así como implementar incentivos laborales adecuados; con sistemas tributarios sin poner en riesgo la equidad en el sistema y reconociendo la inestabilidad o dificultad para predecir el comportamiento de algunas fuentes de ingresos.

Durante los últimos años, la tendencia en los países miembros de la OCDE está dirigida a la disminución de las tasas impositivas de renta, tanto de empresas como personales; así como, la eliminación de regímenes especiales y subsidios.

País	Impuesto Sobre la Renta - Empresarial (porcentajes)						
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Alemania	42.2 (40.0)	26.375 (25.0)	26.375 (25.0)	27.96(26.5)	26.375 (25.0)	26.375 (25.0)	26.375 (25.0)
Australia	34.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
Austria	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0
Bélgica	40.2 (39.0)	40.2 (39.0)	40.2 (39.0)	33.99 (33.0)	33.99 (33.0)	33.99 (33.0)	33.99 (33.0)
Canadá	29.1 (28.0)	28.1 (27.0)	26.1 (25)	24.1(23.0)	22.1(21.0)	22.1(21.0)	22.1(21.0)
Corea	28.0	28.0	27.0	27.0	27.0	25.0	25.0
Dinamarca	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0
Eslovaquia	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0
España	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Estados Unidos	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Finlandia	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0
Francia	37.76(33.33)	36.43(33.33)	35.43(33.33)	35.43(33.33)	35.43(33.33)	34.95 (33.33)	34.4
Grecia	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0
Holanda	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6
Hungría	18.0	18.0	18.0	18.0	16.0	16.0	16.0
Irlanda	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5
Islandia	30.0	30.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0
Italia	37.0	36.0	36.0	34.0	33.0	33.0	33.0
Japón	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
Luxemburgo	31.2 (30.0)	31.2 (30.0)	22.88 (22.0)	22.88 (22.0)	22.88 (22.0)	22.88 (22.0)	22.88 (22.0)
<b>México</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>34.0</b>	<b>33.0</b>	<b>30.0</b>	<b>29.0</b>
Noruega	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	23.8	28.0
Nueva Zelanda	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0
Polonia	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	32.0	32.0	30.0	30.0	25.0	25.0	25.0
Reino Unido	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
República Checa	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0
Suecia	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0
Suiza	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
Turquía	33.0 (30.0)	33.0 (30.0)	33.0 (30.0)	30.0	33.0	30.0	30.0

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con base en información de la OCDE (www.ocde.org).

<sup>3</sup> Septuagésimo Aniversario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Angel Gurría Secretario General Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Se puede observar que países como Alemania, Bélgica y Grecia en el 2000 su tasa impositiva era alrededor de 40% y para el 2006 disminuyen a 26.375%, 33.99% y 29% respectivamente.

Asimismo, países como Eslovaquia, Hungría, Islandia, Italia, Polonia y especialmente Suiza, su tasa empresarial no supera el 20% en el 2006. España y Estados Unidos son los países con la tasa más alta con 35%.

Tratándose de las personas físicas, los países de la OCDE han desarrollado un enfoque dual que consiste en que los salarios se gravan con tasas progresivas que tienen cuatro o menos niveles tarifarios y los dividendos, intereses y otros ingresos se gravan a una sola tasa (generalmente más baja) reconociendo que el capital tiene mayor movilidad que el trabajo.

País	Impuesto Sobre la Renta - Personal (porcentajes)					
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Alemania	53.8	51.2	51.2	47.5	47.5	45.2
Australia	48.5	48.5	48.5	48.5	48.5	48.5
Austria	45.0	45.5	50.0	50.0	50.0	50.0
Bélgica	63.9	63.3	55.6	53.5	53.5	53.5
Canadá	46.4	46.4	46.4	46.4	46.4	46.4
Corea	44.0	44.0	39.6	39.6	39.6	38.5
Dinamarca	59.7	59.7	54.4	59.7	59.7	59.7
Eslovaquia	35.0	35.0	38.0	38.0	19.0	19.0
España	48.0	48.0	48.0	45.0	45.0	45.0
Estados Unidos	46.7	46.1	45.3	41.6	41.5	41.4
Finlandia	48.7	54.7	53.8	53.0	52.1	51.8
Francia	53.3	53.2	60.4	57.2	55.7	55.9
Grecia	45.0	42.5	40.0	40.0	40.0	40.0
Holanda	60.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Hungría	40.0	40.0	40.0	40.0	38.0	38.0
Irlanda	44.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0
Islandia	45.4	45.8	45.5	43.5	43.6	41.7
Italia	46.4	45.9	46.1	46.1	46.1	44.1
Japón	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Luxemburgo	47.2	43.0	39.0	38.9	39.0	38.9
México	40.0	40.0	35.0	34.0	33.0	30.0
Noruega	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	43.5
Nueva Zelanda	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0
Polonia	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0
Portugal	35.0	12.0	40.0	40.0	40.0	40.0
Reino Unido	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0
República Checa	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Suecia	55.4	55.5	55.5	56.2	56.5	56.6
Suiza	43.2	43.2	43.2	42.1	42.1	42.1
Turquía	35.6	35.6	40.6	40.6	40.6	30.6

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con base en información de la OCDE ([www.ocde.org](http://www.ocde.org)).

Se puede observar que al igual que en impuesto empresarial, la tasa máxima aplicable a las personas físicas también tiende a disminuir como en Bélgica y Holanda en el 2000 aplicaban tasas de 63.9% y 60% disminuyendo a 53.5% y 52% respectivamente en el 2005.

Sin embargo, la tasa empresarial generalmente es más alta que la personal, Suiza, establece la tasa de 8.5% a las empresas y 42.1% a las personas físicas.

Por otro lado, es clara la tendencia de los países de la OCDE en el sentido de depender en mayor medida de los impuestos indirectos como es el caso del IVA particularmente; pues en 1980 el IVA generaba menos del 5% del PIB, para el 2004, generaba más del 7% del PIB.

País	Año de inicio	Impuesto al Valor Agregado													Tasa reducida	Tasa Cero	Tasa específica en región específica
		Tasa General															
		1976	1980	1984	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2003	2005	2006			
Australia	2000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10.0	10.0	10.0	10.0	-	si	-
Austria	1973	18.0	18.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	10.0 y 12.0	no	16.0
Bélgica	1971	18.0	16.0	19.0	19.0	19.0	19.50	20.5	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	6 y 12.0	si	-
Canadá	1991	-	-	-	-	-	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	-	si	15.0
República Checa	1993	-	-	-	-	-	-	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	19.0	19.0	5	no	-
Dinamarca	1967	15.0	22.0	22.0	22.0	22.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	-	si	-
Finlandia	1994	-	-	-	-	-	-	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	8.0 y 17.0	si	-
Francia	1968	20.0	17.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	20.6	20.6	20.6	19.6	19.6	19.6	2.0 y 5.5	no	0.9, 2.1, 8.0, 13.0, 19.6 1.05, 1.75, 2.1 y 8.5
Alemania	1968	11.0	13.0	14.0	14.0	14.0	14.0	15.0	15.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	7	no	-
Grecia	1987	-	-	-	16.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	19.0	4.5 y 9.0	no	3.0, 6.0, 13.0
Hungría	1988	-	-	-	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	20.0	20.0	5 y 15	no	-
Islandia	1989	-	-	-	-	22.0	22.0	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	14	si	-
Irlanda	1972	20.0	25.0	23.0	25.0	23.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	4.8 y 13.5	si	-
Italia	1973	12.0	15.0	18.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	4.0 y 10.0	si	-
Japón	1989	-	-	-	-	3.0	3.0	3.0	3.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	-	no	-
Corea	1977	-	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	-	si	-
Luxemburgo	1970	10.0	10.0	12.0	12.0	12.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	3.0, 6.0 y 12.0	no	-
México	1980	-	10.0	15.0	15.0	15.0	10.0	10.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	-	si	10
Holanda	1969	18.0	18.0	19.0	20.0	18.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	19.0	19.0	19.0	6	no	-
Nueva Zelanda	1986	-	-	-	10.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	-	si	-
Noruega	1970	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	22.0	23.0	23.0	23.0	24.0	25.0	25.0	25.0	8.0 y 13.0	si	-
Polonia	1993	-	-	-	-	-	-	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	7	si	-
Portugal	1986	-	-	-	17.0	17.0	16.0	16.0	17.0	17.0	19.0	19.0	21.0	21.0	5.0 y 12.0	no	4.0, 8.0 y 15.0
Eslovaquia	1993	-	-	-	-	-	-	25.0	23.0	23.0	23.0	20.0	19.0	19.0	-	no	-
España	1986	-	-	-	12.0	12.0	13.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	4.0 y 7.0	no	2.0, 5.0, 9.0 y 13.0 0.5 y 4.0
Suecia	1969	17.65	23.46	23.46	23.46	23.46	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	6.0 y 12.0	si	-
Suiza	1995	-	-	-	-	-	-	6.5	6.5	6.5	7.5	7.6	7.6	7.6	2.4 y 3.6	si	-
Turquía	1985	-	-	-	10.0	10.0	10.0	15.0	15.0	15.0	17.0	18.0	18.0	18.0	1.0 y 8.0	no	-
Reino Unido	1973	8.0	15.0	15.0	15.0	15.0	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	5	si	-
Promedio		15.6	16.6	17.8	17.2	16.8	16.5	17.5	17.8	17.9	17.8	17.8	17.7	17.6			

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con base en información de la OCDE (www.ocde.org).

Asimismo, se observa un aumento en la tasa impositiva del IVA, pues en 1976 el promedio en países miembros de la OCDE era de 15.6% aumentando a 17.6% en el 2006.

Angel Gurría<sup>4</sup>, señala como elementos claves para el éxito de las reformas tributarias, las siguientes:

- Llevar a cabo campañas políticas que vendan la reforma y genere los consejos necesarios para su aprobación.
- La reforma debe centrarse en principios claros y bien articulados, de forma que los contribuyentes capten lo que el gobierno quiere conseguir por el lado tributario.
- La reforma debe incluir modificaciones al impuesto al ingreso, IVA y otros impuestos, señalando de forma transparente el impacto de la propuesta.

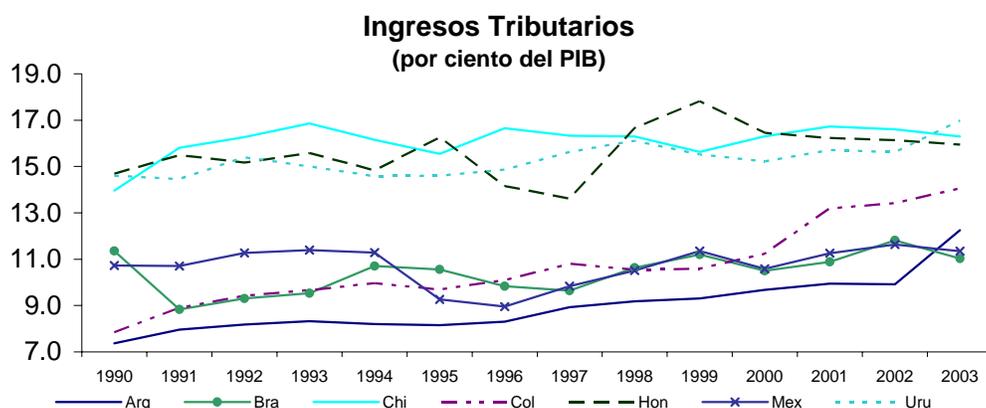
<sup>4</sup> Septuagésimo Aniversario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Angel Gurría Secretario General Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

- No permitir que pase mucho tiempo entre el anuncio de la propuesta y la puesta en marcha.
- En caso de haber reglas de transición, deben ser objeto de meditación a fin de evitar que las reformas sean interrumpidas por grupos de interés.

## Tendencias Impositivas en América Latina

Los sistemas tributarios en Latinoamérica durante la última década se caracterizan por una caída en la recaudación arancelaria, incremento en los impuestos generales a las ventas y estancamiento en la recaudación por impuestos directos<sup>5</sup>.

Respecto a la recaudación proveniente de impuestos del Gobierno Central, se observa que aunque se notan diferencias en los países seleccionados, predominan impuestos al consumo (IVA, selectivos, etc), seguidos por impuestos sobre salarios, en tercer lugar los impuestos sobre la renta y finalmente los impuestos al comercio exterior y al patrimonio.

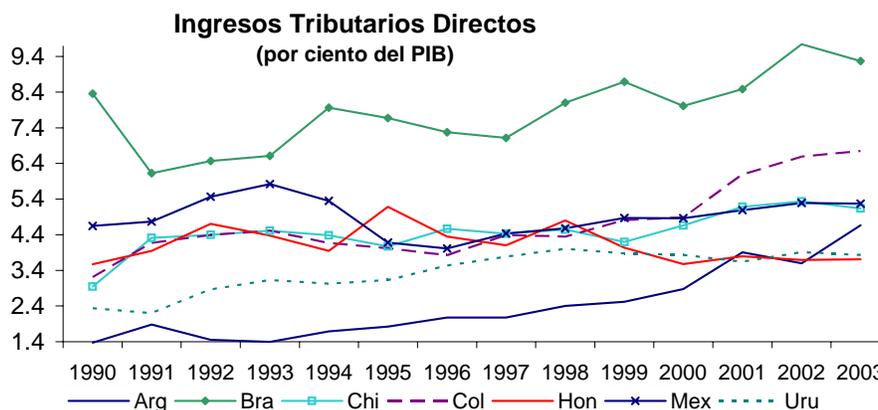


Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social.

Países como Chile, Honduras y Uruguay su recaudación proveniente de impuestos está por arriba del 15% de su PIB las cuales se caracterizan por basar su recaudación en impuestos indirectos. Colombia, México, Brasil y Argentina recaudan por ingresos tributarios alrededor del 10% del PIB.

La tendencia de los países de América Latina respecto al impuesto a la renta está orientada a la reducción de la tarifa del impuesto a las sociedades, acompañada por una reintroducción de la retención de impuestos sobre dividendos, con una tarifa combinada que no supere el 35%.

<sup>5</sup> Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, CEPAL, Juan Carlos Gómez Sabaini, Santiago de Chile 2003



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social.

La recaudación tributaria del Gobierno central de Brasil se basa principalmente en el impuesto a la renta, pues la tarifa en el año 2003 era del 34%, como resultado de la suma del impuesto corporativo y de una contribución fiscal sobre utilidades. La tarifa del impuesto corporativo es del 25%, que a su vez comprende la tarifa básica del 15% más una sobretasa del 10% sobre ingresos anuales de 240,000 reales brasileros. También existe una contribución social del 9% sobre la renta corporativa.

Argentina, Brasil Chile y México tienen una estructura similar, ya que gravan tanto a las empresas como a las personas físicas. En cambio, Uruguay sólo grava las rentas de las empresas.

En el impuesto sobre la renta de Uruguay, no existe el impuesto sobre personas físicas, asimismo aplica un régimen especial que beneficia a empresas “off shore” (“sociedades financieras del exterior”), al no gravarse los intereses ni dividendos a favor de beneficiarios del exterior, así como por la aplicación de normas muy severas sobre secreto fiscal y bancario y prohibirse el intercambio de información de la autoridad fiscal con administraciones tributarias de otros países.

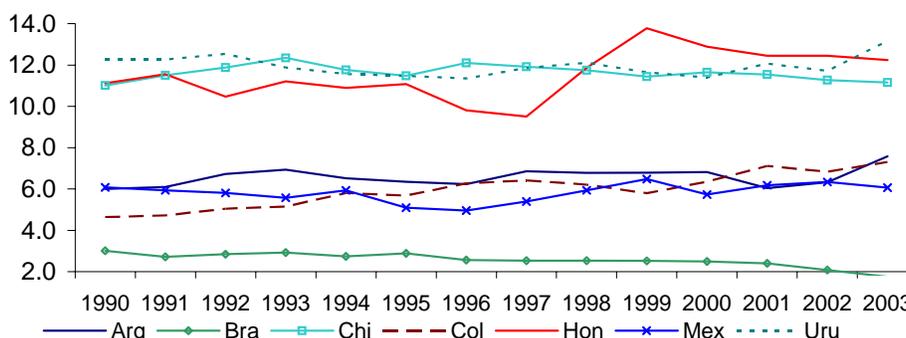
La tendencia en el Impuesto Sobre la Renta a las Empresas es disminución gradual de la tasa impositiva, pues de un promedio de 41.2% en 1985 pasa a 29% en 2003. En los impuestos a las personas la reducción de las tasas fue más pronunciada: la tasa marginal más alta pasó en promedio de 50.8% en 1985 a 27.9% en 2003<sup>6</sup>.

Uruguay y Chile, recaudan por impuestos indirectos alrededor de 12% de su PIB, pues sus tasas del IVA son de 23% y 18% respectivamente; mientras que Argentina y Colombia recaudan alrededor de 6% del PIB con tasas de 21% y 15% respectivamente<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> La Reforma de las Instituciones Fiscales en América Latina; Eduardo Lora; Banco Interamericano de Desarrollo, Abril 2006.

<sup>7</sup> Disminuir la tarifa general de IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario; Hugo Macías Cardona; Universidad de Medellín, Junio de 2004.

Ingresos Tributarios Indirectos  
(por ciento del PIB)



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social.

En Brasil los impuestos indirectos del Gobierno Federal, tienen poca participación como se aprecia en la gráfica; sin embargo, el impuesto principal en términos absolutos es un impuesto estatal llamado Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS), el cual es un tipo de impuesto al valor agregado que, a diferencia de muchas federaciones, esta bajo la jurisdicción de los estados y representa alrededor del 23% de todos los impuestos recaudados en el país. El ICMS tiene más de 50 tasas diferentes dado que cada estado es libre de determinar sus tasas.

Tratándose de los impuestos indirectos, la tendencia observada es la generalización del IVA y el aumento de su tasa impositiva, de 10% en promedio a fines de los ochenta pasó a 15% aproximadamente desde comienzos de los noventa. Los otros impuestos indirectos perdieron importancia, con la notable excepción del impuesto a las transacciones financieras, cuyo uso se extendió desde fines de los noventa. Además, se eliminaron o simplificaron muchos otros impuestos.

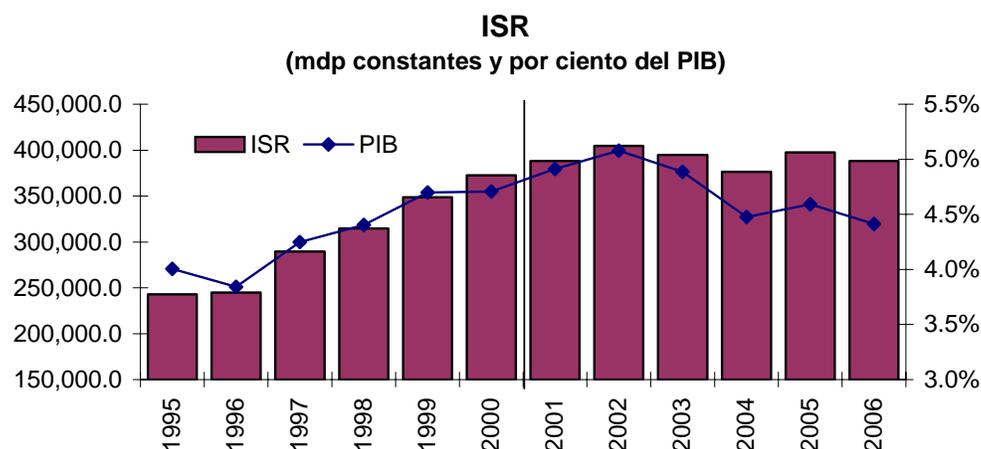
De acuerdo a lo anterior, la tendencia en los países de América Latina está orientada a un impuesto sobre la renta con tasas bajas y base amplia lo que representa un impuesto más sencillo, más justo y con menos distorsiones.

## Índices de recaudación

La política de ingresos, en el periodo 1995 – 2000, se constituyó como uno de los instrumentos fundamentales para superar la emergencia económica que se presentó en diciembre de 1994, por lo que se orientó no sólo a fortalecer la captación de recursos sino también a impulsar la actividad productiva, la inversión, fomentar empleos y el ahorro. Para ello, se realizaron modificaciones a las Leyes fiscales, entre las que destacan las siguientes:

### Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) es la contribución que grava el incremento patrimonial de las personas físicas o morales que residan en México, de las agencias o sucursales de empresas extranjeras y de los residentes en el extranjero respecto a los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

**Ejercicio 1995.** Se estableció la deducción inmediata de las inversiones realizadas por las pequeñas y medianas empresas en zonas conurbanas; se amplió de 5 a 10 años el periodo para amortizar las pérdidas fiscales se redujo la tasa del Impuesto al Activo (IMPAC) de 2% a 1.8%, se autorizó el pago en parcialidades.

**Ejercicio 1996.** Se eximió del pago del IMPAC, por el ejercicio de 1996, a los contribuyentes cuyos ingresos en 1995 no excedieran de siete millones de pesos; se estableció la opción para las empresas y otros contribuyentes de deducir en 100.0 por ciento el monto de las inversiones de bienes nuevos de activo fijo, excepto automóviles, que hayan excedido a las efectuadas durante los 10 primeros meses de 1995.

Se autorizó el acreditamiento contra el ISR o el IMPAC de un monto equivalente a 20.0 por ciento del salario mínimo general elevado al año, por cada empleo adicional generado entre el 1 de noviembre de 1995 y el 31 de diciembre de 1996, por encima del promedio de los 10 primeros meses de 1995.

**Ejercicio 1997.** Se otorgó un crédito fiscal equivalente a 20.0 por ciento del salario mínimo anual, acreditable contra el ISR o el IMPAC, por cada empleo adicional generado por arriba del promedio de trabajadores contratados en 1996. Se autorizó a los contribuyentes del ISR que hayan invertido en la adquisición de automóviles nuevos, destinados exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con su actividad, cuyo precio de venta no excediera de 224.0 mil pesos, deducir hasta 71.0 por ciento de dicho monto, sin que en ningún caso la deducción pudiera ser mayor a 124.8 mil pesos por unidad adquirida.

**Ejercicio 1998.** Se eximió del pago del IMPAC durante el ejercicio fiscal, a los contribuyentes de este gravamen cuyos ingresos en 1997 no hayan excedido de 10.0 millones de pesos.

Se aprobó un nuevo régimen de pequeños contribuyentes para personas físicas que realicen actividades empresariales con ingresos anuales de hasta 2.2 millones de pesos, consistente en la aplicación de un impuesto. Además, se otorgó a los municipios el 70.0 por ciento de la recaudación que se obtenga de este régimen fiscal, tratándose de los contribuyentes que hubiesen sido incorporados al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) por dichos niveles de gobierno.

**Ejercicio 1999.** Se redujo la tasa empresarial de 34.0 a 30.0 por ciento, considerando un periodo de transición que la ubicó en 32.0 por ciento en 1999. Dicha tasa únicamente se aplica para las utilidades que no se extraigan de la empresa, mientras que para las no reinvertidas se estableció una de 35.0 por ciento.

Se eliminó la deducción inmediata de las inversiones, para reducir significativamente la utilidad fiscal y diferir por largos periodos el impuesto a pagar.

Se limitó la consolidación de resultados a 60.0 por ciento de la tenencia accionaria que la controladora tenga en sus sociedades controladas.

Se eximió nuevamente, mediante decreto presidencial, del pago del IMPAC, a los contribuyentes cuyos ingresos no hubieran excedido de 12 millones de pesos.

Se incrementó a 40.0 por ciento la tasa marginal máxima del ISR de las personas físicas con ingresos anuales mayores a dos millones de pesos, aplicando una tasa intermedia de 37.5 por ciento para ingresos superiores a 1.5 y hasta 2.0 millones. Además, se amplió el umbral para que la tasa de 35.0 por ciento se aplique a partir de 500 mil pesos.

Se estableció una retención de 5.0 por ciento sobre las utilidades o dividendos distribuidos por las empresas a las personas físicas, manteniéndose el esquema de integración entre el ISR empresarial y el de personas físicas.

**Ejercicio 2000.** Se recaudó por concepto del Impuesto sobre la Renta incluido el Impuesto al Activo 4.7% del PIB, generando 258 mil 754.2 millones de pesos.

Asimismo, se registró un incremento en la recaudación de 6.8% respecto al año anterior, que se vinculó principalmente a las modificaciones a la Ley, entre las que destacan las reformas que limitan al régimen de consolidación fiscal.

**Ejercicio 2001.** En términos del PIB la recaudación se ubicó en 4.9 %, la captación ascendió a 285 mil 523.1 millones de pesos.

Respecto con el ejercicio anterior, se registró una variación del 4.2 por ciento en términos reales, derivado principalmente a las acciones instrumentadas por la administración tributaria, entre las que se destacó el establecimiento del Programa Cuenta Nueva y Borrón, que contribuyó a la presentación de aproximadamente un millón 400 mil declaraciones adicionales a las registradas en el 2000.

**Ejercicio 2002.** En este ejercicio se registró la mayor recaudación en el periodo en estudio al ubicarse en 5.1% del PIB, resultado de las reformas fiscales implantadas en la nueva Ley cuyas principales vertientes se orientaron a promover la inversión, a fortalecer los ingresos tributarios, lograr la simplificación administrativa, a combatir la evasión y elusión fiscales, y a otorgar mayor seguridad jurídica, entre otras medidas.

La variación real positiva fue de 4.2% respecto al ejercicio anterior y se debió a los favorables efectos de la reforma fiscal aprobada a finales de 2001, a las medidas de la administración tributaria para propiciar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para combatir la evasión y elusión fiscal.

**Ejercicio 2003.** Para este ejercicio, la recaudación se ubicó en 337 mil 015.4 millones de pesos. La recaudación se redujo 2.5% en términos reales respecto al ejercicio anterior y se explica por las modificaciones fiscales aplicables a las personas morales, como la disminución de un punto en la tasa del impuesto y la posibilidad de disminuir en los pagos provisionales la totalidad de las pérdidas pendientes de amortizar, lo que modificó el flujo de efectivo en la recaudación.

En materia de federalismo fiscal, se estableció la posibilidad de que los estados cobren el 5 por ciento de la utilidad gravable por concepto de actividad empresarial y la enajenación de bienes inmuebles.

**Ejercicio 2004.** La recaudación se ubicó en 345 mil 217.5 millones de pesos. Respecto al ejercicio anterior, la recaudación se redujo en 4.6% en términos reales, derivado de los efectos en los cambios aprobados a la Ley en años anteriores, como la disminución de la tasa aplicable a las personas morales y personas físicas y el restablecimiento de la deducción inmediata, lo que ocasionó que principalmente las personas morales contribuyeran en menor cantidad al ISR; además de la derogación del Impuesto Sustitutivo al Crédito al Salario y las devoluciones pagadas durante el año por 28 mil 366 millones de pesos.

**Ejercicio 2005.** En este año se captó la mayor recaudación del ISR en el periodo registrando 384 mil 521.8 millones de peso equivalente al 4.59% del PIB, ocasionado por las modificaciones a la Ley del ISR principalmente por el cambio de deducción de compras a costo de lo vendido, lo que provocó que las empresas pudieran deducir sus insumos hasta que se vendieran; además, la regularización de la capitalización delgada.

Es de mencionar que se continuó con las modificaciones tendientes a impulsar la inversión al disminuir la tasa impositiva, permitir la deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU), la adición de áreas de influencia de las zonas metropolitanas para aplicar la deducción inmediata y tratándose de la consolidación fiscal, la ampliación al 100% de la participación accionaria.

**Ejercicio 2006.** La recaudación para este ejercicio se estimó en 388 mil 336.0 millones de pesos incluido el Impuesto al Activo, equivalente al 4.4% del PIB. Respecto con el ejercicio anterior disminuiría en 2.3% en términos reales, debido a las reformas aprobadas en ejercicios anteriores como la disminución de tasas impositivas, la posibilidad de consolidar al 100%, la incorporación de municipios a la deducción inmediata y la posibilidad de deducir la PTU pagada

### **Comentarios**

La recaudación del ISR en el periodo en estudio tiene una tendencia alcista del 2000 al 2002 derivada de modificaciones inclinadas a limitar y eliminar beneficios a ciertos regímenes como la consolidación fiscal, derechos de autor, edición de libros; asimismo, la instrumentación de programas como el “cuenta nueva y borrón”. Sin embargo, a partir del 2003, las modificaciones a la Ley del ISR se orientaron a impulsar la competitividad de las empresas al disminuir gradualmente la tasa impositiva, permitir la deducción inmediata de ciertas inversiones y la posibilidad de deducir la PTU, entre otras; lo que ocasionó que la recaudación disminuyera año con año, salvo en el 2005 cuando se modificó la deducción de compras a costo de ventas, permitiendo un efecto positivo en los ingresos de la Federación durante los próximos 12 años.

### **Impuesto al Valor Agregado**

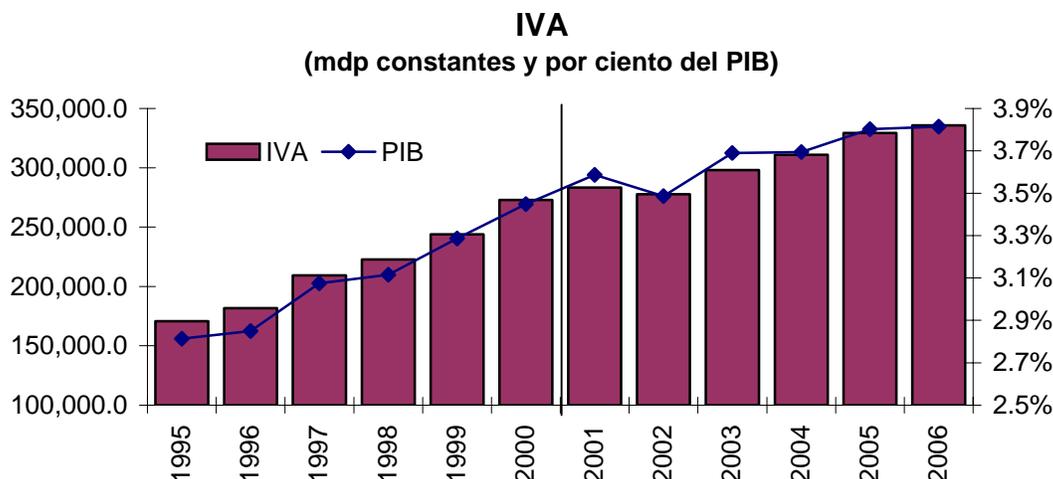
El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se creó en 1980 como parte de la Reforma Fiscal Integral que incluyó otras reformas de gran trascendencia como la Ley de Coordinación Fiscal.

El IVA, es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes; no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre enajenación, prestación de servicios independientes y arrendamiento de bienes y servicios, el cual se traslada a los consumidores a través de los precios.

De acuerdo con la Ley del IVA, están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y morales que en el territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, e importen bienes o servicios.

La estructura de la Ley del IVA, permite identificar la existencia de tasas diferenciales y regímenes especiales. En particular, tipifica las tasas del 15 por ciento, del 10 por ciento, y la de “0” por ciento; así como un régimen de exención.

La recaudación del IVA está directamente relacionada con la evolución de la actividad económica del país particularmente con el consumo, además de otros factores como la eficiencia administrativa.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

**Ejercicio 1996.** Se restableció en forma permanente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, la aplicación de la tasa cero por ciento para la enajenación de alimentos procesados y medicinas de patente, en todas las etapas de producción hasta su comercialización al consumidor final.

Se redujo la tasa del IVA aplicable al servicio de suministro de agua potable de uso doméstico, de 15.0 a cero por ciento.

**Ejercicio 1997.** Se autorizó el acreditamiento del 100.0 por ciento del IVA pagado en la adquisición de bienes de inversión, por los que opten por la deducción inmediata, en lugar del porcentaje correspondiente.

**Ejercicio 1998.** Se eximió totalmente del pago del IVA que se cause por la prestación del servicio o suministro de agua para uso doméstico y se estableció que los contribuyentes que presten estos servicios, puedan acreditar el impuesto que se les hubiere trasladado por la adquisición de bienes y servicios destinados a dichas actividades.

**Ejercicio 1999.** Se cambió el sujeto del IVA en aquellos sectores difíciles de fiscalizar, ampliando los supuestos en los cuales, quienes adquieren bienes o servicios, deben efectuar la retención del impuesto y el pago del mismo. Dichos sujetos son los siguientes:

- Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago, o adjudicación judicial o fiduciaria.
- Personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes prestados u otorgados por personas físicas; y

- aquéllas que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumos de su actividad industrial, o para su comercialización.
- Personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, cuando éstos sean enajenados u otorgados por residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país.
  - La Federación y sus organismos descentralizados, por los bienes y servicios que adquieran de personas físicas y de residentes en el extranjero.

**Ejercicio 2000.** Se incorporó al esquema de retención, a los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de bienes y a los comisionistas.

**Ejercicio 2001.** Se implantaron medidas para elevar la recaudación como el Programa Cuenta Nueva y Borrón.

**Ejercicio 2002.** Se modificó el esquema de pagos a flujo de efectivo el cual entró en vigor a partir de marzo del 2002, lo que impactó negativamente el flujo de la recaudación.

Se creó una nueva contribución denominado “Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios”

**Ejercicio 2003.** Se incorporó permanente del régimen de flujo de efectivo; así mismo se modificó el entero del impuesto mensualmente en lugar de anual y se grava con tasa general, a los alimentos preparados para su consumo.

Es de mencionar que para este ejercicio, no se continuó con la vigencia del Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios pues fue declarado Inconstitucional.

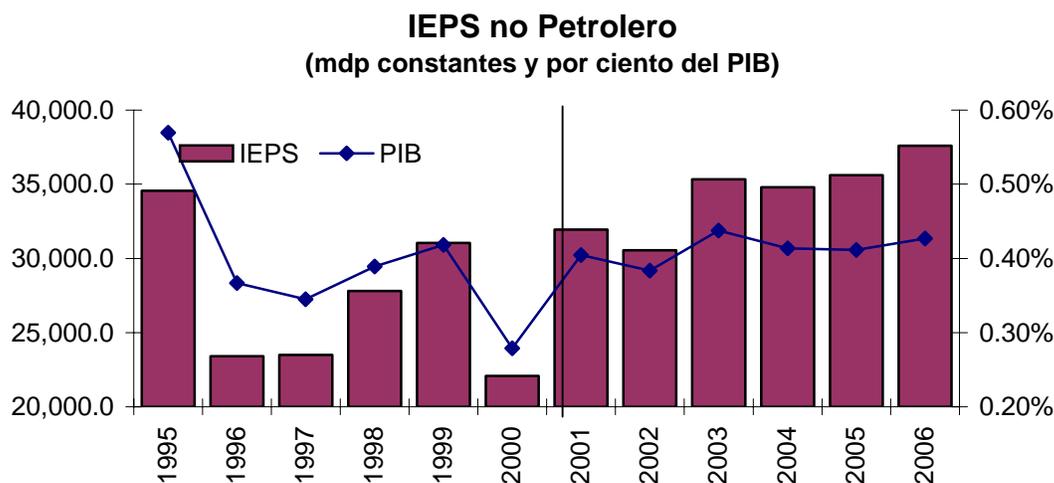
**Ejercicio 2004.** Se eliminó la exención del IVA a los Pequeños Contribuyentes y se permitió que las entidades federativas que celebren convenio con la Federación, pudieran administrar y recaudar este impuesto.

**Ejercicio 2005.** Se realizaron cambios al Régimen de pequeños contribuyentes.

**Ejercicio 2006.** Tratándose de la eliminación de la exención a los Pequeños Contribuyentes, aprobada en el ejercicio 2004, se adecuó la legislación a la sentencia de inconstitucionalidad declarada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios**

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) entró en vigor en 1981. Actualmente, los sujetos que se encuentran obligados al pago de este impuesto, son las personas físicas o morales que en territorio nacional enajenen o importen los bienes señalados en la Ley del IEPS, como bebidas alcohólicas, tabacos labrados, gasolina, diesel, refrescos, entre otros.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995 - 2005 y Ley de Ingresos 2006.

**Ejercicio 1997.** Se estableció que el adquirente de bienes o servicios gravados con este impuesto sólo podrá realizar el acreditamiento por aquellos bienes y servicios de los que sea contribuyente.

Se incorporó la obligación de llevar un control físico del volumen producido, envasado o fabricado de cerveza y tabacos labrados, mismo que deberá informar semestralmente.

Se estableció un mecanismo de control de marbetes para los productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas a granel.

**Ejercicio 1998.** Se establecieron distintos controles en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicables a las bebidas alcohólicas, con objeto de proteger dicha industria y combatir el clandestinaje.

**Ejercicio 1999.** Se modificó la causación del IEPS de bebidas alcohólicas a la primera enajenación, lo que permitió un mejor control de esta contribución. Derivado de ello, se aplicó un gravamen mixto consistente en una cuota fija mínima pagada mediante la adquisición de marbetes o precintos que se adhieren a los envases que contengan bebidas alcohólicas; y una tasa ad-valorem pagada al momento de la enajenación.

**Ejercicio 2000.** La caída observada en este año se originó por las devoluciones que los contribuyentes obtuvieron por concepto de modificaciones a la Ley al régimen de bebidas alcohólicas, derivado de juicios contra las autoridades fiscales, al cambiar de contenido alcohólico a cuota por litro.

**Ejercicio 2002.** Se incorporaron aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes y rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes; jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos, utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que contengan edulcorantes distintos del azúcar de caña; además, se cambió de esquema a flujo de efectivo; se modificó el régimen de bebidas alcohólicas al pasar de cuotas por litro a la de *ad valorem* y se aumentó gradualmente la tasa impositiva a los tabacos labrados.

## Gastos Fiscales

En México, existen diversos regímenes fiscales especiales los cuales cuentan con estímulos, exenciones y facilidades administrativas; dichos regímenes, hacen que el sistema tributario se caracterice por un alto nivel de complejidad, además de erosionar los ingresos de la Federación.

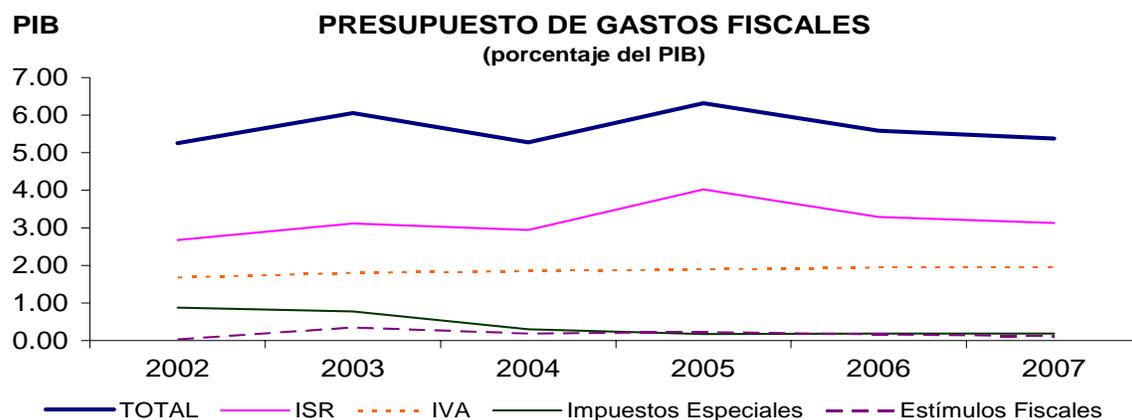
Se entiende como Gastos Fiscales: aquella cantidad que se deja de recaudar por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares.

Durante el periodo 2002 – 2007, el Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF), ha crecido 19.4 por ciento en términos reales al pasar de 5.26 por ciento del PIB a 5.38 por ciento.

En el 2005 se registró la mayor cantidad de Gasto Fiscal con 528 mil 873.5 millones de pesos equivalente a 6.32 por ciento del PIB, por el contrario en los años de 2002 y 2004 se registraron las menores cantidades en 329 mil 445.5 y 407 mil 142.0 millones de pesos equivalente a 5.26 y 5.28 por ciento respectivamente.

El rubro más representativo del PGF, corresponde a los conceptos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) con 3.2 por ciento del PIB promedio durante el periodo 2002 – 2007; a su vez, se subdivide en ISR Empresarial y el ISR Personas Físicas, que representan el 1.71 y 1.49 por ciento del PIB promedio por el mismo periodo, respectivamente.

El siguiente rubro en importancia corresponde a los referidos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), que representa el 1.85 por ciento del PIB promedio durante el periodo 2002 - 2007. Asimismo, se divide en tasa cero, exentos y tasa 10 por ciento en frontera, equivalentes a 1.37, 0.36 y 0.12 respectivamente, como por ciento del PIB promedio en el periodo en comento.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002 - 2007, SHCP.

Los Impuestos Especiales, durante el periodo 2002 – 2007 registran en promedio el 0.42 por ciento del PIB, este rubro está integrado por el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos (ISTUV), siendo el IEPS el más representativo con 0.41 por ciento del PIB.

Por último, los Estímulos Fiscales representan el 0.18 por ciento del PIB en promedio durante el periodo en estudio.

En el contexto internacional, la recaudación proveniente de los impuestos en nuestro país se encuentra rezagado, aún y cuando se han realizados medidas para fomentar la inversión, siguen existiendo distorsiones en los impuestos que impiden fortalecer los ingresos tributarios.

En este contexto, existe ya un amplio consenso sobre la necesidad de llevar a cabo una modernización al Sistema Tributario en México, pues las finanzas públicas sanas no deben depender de la actividad petrolera, para lograr la estabilidad macroeconómica y un crecimiento sostenido.

La debilidad estructural del sistema tributario ha generado que la insuficiencia de recursos sea uno de los problemas más importantes de la Hacienda Pública Federal; más aún, si se considera que los requerimientos presupuestarios en cada ejercicio fiscal van en aumento. En consecuencia, es necesario reducir los rezagos en materia de bienestar social e infraestructura productiva para lograr el desarrollo sostenible del País. Para garantizar la generación de estos recursos, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y recaudación.

La modernización del Sistema Tributario Mexicano, deberá ser una alternativa integral, lógica y coherente, que grave al ingreso y al gasto en forma general, con sencillez, con uniformidad de tasas, con deducciones y exenciones que contemplen la necesidad de todos los sectores y no en provecho de unos cuantos.

Para lograr un sistema tributario eficientemente recaudatorio y equitativo, es de vital importancia establecer estímulos fiscales temporales y efectivos al ahorro y la inversión, por otra parte, se requiere ampliar la base de contribuyentes, fortalecer la recaudación, combatir a la ilegalidad fiscal (freno a la evasión y elusión fiscal); dar seguridad y certeza jurídica para la autoridad y los contribuyentes.

### **3. Tendencias del Sistema Tributario en México**

Con relación a la recaudación proveniente de impuestos, México se encuentra por debajo de los países miembros de la OCDE y de América Latina; por tanto, a corto y mediano plazo, la tendencia del sistema tributario debe orientarse principalmente a establecer medidas con objeto de fortalecer los ingresos tributarios y por consecuencia disminuir la dependencia de los ingresos petroleros debido a que representan un gran nivel de volatilidad en el tiempo.

#### **Eliminación de Regímenes Especiales**

Existen impuestos en donde se han incorporado una gran variedad de regímenes fiscales, tanto al impuesto sobre la renta empresarial y personal, que además de crear una serie de privilegios fiscales, han provocado erosión en la base fiscal, con las consecuentes repercusiones en los niveles de recaudación fiscal.

De igual forma, en el impuesto al valor agregado, existen tratamientos diferenciales por tipo de bienes, de servicio y de región, por lo que se a perdido la generalidad y neutralidad, ocasionando evasión y elusión, pues con las diferentes tasas que se aplican y de las exenciones de que es objeto, ha dejado de ser un buen instrumento de política fiscal de recaudación.

Con objeto de fortalecer los ingresos tributarios mediante medidas que ayuden a simplificar el sistema tributario, eliminado distorsiones como regímenes especiales, subsidios, exenciones, estímulos fiscales, se comentan los siguientes apartados.

#### **Régimen Fiscal de Consolidación**

El régimen de consolidación fiscal, establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), ha sufrido diversas y marcadas modificaciones desde hace más de siete décadas, sin embargo no se ha logrado una neutralidad cierta de efectos fiscales en los resultados de empresas.

Cabe recordar, que la consolidación fiscal nace en el año de 1925, de acuerdo al párrafo siguiente:

“Los causantes que perciban ingresos por dos o mas negociaciones comprendidas en una misma cédula, harán las declaraciones que exige la Ley y este Reglamento, comprendiendo el total de los ingresos percibidos por dichas enajenaciones”

Asimismo, para el año de 1941, el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), se modificó con objeto de establecer lo siguiente:

“Para los efectos del ISR, cuando varias sociedades se encuentren íntimamente ligadas entre sí, presentarán una sola declaración, comprendiendo en ella el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades”.

Fue hasta el año de 1982, cuando se adiciona a la LISR el capítulo IV denominado “De las Sociedades Mercantiles Controladoras”, vigente hasta diciembre de 1998.

Para el año de 1999, el régimen sufrió un cambio considerable, ya que para acotar prácticas de elusión fiscal efectuadas por los contribuyentes, disminuyó la participación consolidable del 100% al 60%, haciendo poco atractivo este régimen.

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR en el 2002, se estableció el capítulo VI denominado “Del Régimen de Consolidación Fiscal”, que no sufrió cambios considerables respecto al año anterior.

A partir del 2005 se regresa al 100% la participación consolidable.

Es decir, los contribuyentes de este régimen obtienen ventajas como son:

- Consolidar pérdidas fiscales.
- Diferimiento del pago del ISR.
- Libre flujo de dividendos contables.

En la medida que el régimen de consolidación sirva para atraer capitales, crear nuevos empleos, oportunidad para el grupo de invertir en tecnología y desarrollo industrial, aumentar las exportaciones, entre otros, justificaría su adopción en México; sin embargo, este régimen no contempla requisitos o limitantes que contribuyan a su justificación.

Gastos Fiscales. Para el 2006, la Federación estima que dejará de recaudar 4 mil 890.0 millones de pesos debido a las devoluciones que deberá efectuar por el 40% de incremento en la participación consolidable, derivado de los pagos provisionales efectuados por las empresas controladas y controladoras en forma individual a la SHCP, durante el 2005.

### **Régimen del sector primario**

Este apartado tiene por objeto mostrar las principales características del Régimen Fiscal aplicable al Sector Primario. Para ello, se analiza la legislación fiscal vigente, así como los beneficios y costos de dicho régimen.

### ***Impuesto Sobre la Renta***

A partir del 2002, con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta se modificó el régimen simplificado tanto para las personas morales como las físicas. A continuación, se describen las principales características del Régimen en estudio.

Los contribuyentes de este régimen para determinar el impuesto, a diferencia de los demás regímenes, pueden aplicar una exención y reducir el impuesto, como se observa en el siguiente esquema:

A los ingresos obtenidos en el año se disminuyen los **ingresos exentos** equivalente a 20 salarios mínimos del área geográfica del contribuyente elevado al año por cada uno de sus socios o asociados tratándose de personas morales y 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año si es persona física.

**Reducción del Impuesto.** A la base del impuesto se aplica la tasa del 28% si es persona moral o la tarifa progresiva con tasa máxima del 28% si es persona física; al resultado, se disminuye con el por ciento que corresponda determinando el ISR del Ejercicio.

	<b>ISR Sector Primario</b>
	Ingresos totales
(-)	<b><u>Ingresos Exentos</u></b>
(-)	Deducciones autorizadas
(=)	Base del Impuesto
(*)	<u>Tasa ó Tarifa Progresiva</u>
(=)	ISR potencial
(-)	<b><u>Reducción del Impuesto</u></b>
(=)	ISR del Ejercicio

<b>Año</b>	<b>Tasa de Reducción del Impuesto</b>
2004	50.00%
2005	46.67%
2006	44.83%
2007	32.14%

Para 2007, el Congreso de la Unión aprobó que la tasa de reducción del impuesto a este sector sea de 32.14% en lugar de 42.86% que le correspondería conforme la disposición transitoria del 2005.

### ***Impuesto al Valor Agregado***

Los contribuyentes dedicados al sector agrícola, deberán observar lo establecido en el artículo 2 – A, de acuerdo a lo siguiente:

Se aplicará la tasa del 0% a la enajenación de:

- Vegetales que no estén industrializados
- Productos destinados a la alimentación
- Tractores para accionar implementos agrícolas.
- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas destinados para utilizarse en la agricultura.

Igualmente se aplicará la tasa del 0% a la prestación de los siguientes servicios:

- Los prestados directamente a los agricultores por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, suministro de energía eléctrica para uso agrícola aplicados al bombeo de agua para riego.
- La molienda o trituración de maíz o de trigo.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa 0%, producen los mismos efectos que aquellos por los que se paga el IVA con la tasa general.

### **Facilidades Administrativas**

Año con año se publica en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución de Facilidades Administrativas, relacionadas con el Sector Agropecuario, para ello se comentan las principales facilidades:.

*Facilidades de Comprobación.* Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, podrán deducir con documentación comprobatoria que no reúna los requisitos fiscales, las erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo y gastos menores hasta por el 20 por ciento de sus ingresos propios, siempre que cumplan con una serie de requisitos.

*Pagos Provisionales Semestrales.* Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas podrán realizar pagos provisionales semestrales del ISR, IVA e IMPAC.

*No llevar Nómina.* Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, que efectúen pagos a trabajadores eventuales del campo, en lugar de aplicar las disposiciones aplicables a salarios, podrán enterar el 4% por concepto de retenciones de ISR, por lo que no estarán obligados a elaborar nómina respecto a dichos trabajadores.

*No obligados a inscribirse en el RFC.* Las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de un monto equivalente a 40 veces el salario mínimo elevado al año, no tendrán la obligación de inscribirse en el RFC.

### **Ley de Ingresos de la Federación 2006**

En la Ley de Ingresos de la Federación, se establecen una serie de estímulos fiscales a diversos sectores de la economía; al respecto, se comentan los relacionados con la actividad agropecuaria.

- Se permite el acreditamiento de la inversión realizada contra el Impuesto al Activo determinado del ejercicio.
- No se pagará el Impuesto al Activo siempre que sus ingresos del ejercicio anterior no hubieran excedido de 4 millones de pesos.
- Los contribuyentes del sector agrícola que adquieran diesel para su consumo final podrán acreditar el IEPS pagado por la adquisición del diesel contra el ISR, IVA o IAC.

### **Gastos Fiscales Sector Primario**

En los anexos se presenta un cuadro comparativo por el periodo 2002 – 2006, con las cantidades por concepto de gastos fiscales relacionados con las deducciones, exenciones, facilidades administrativas o estímulos fiscales otorgados al sector primario, debido a que no se presenta el desglose por sector, excepto el rubro de la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias.

Se puede apreciar, los conceptos con mayor representación en el Presupuesto de Gastos Fiscales relacionados con el sector primario son la reducción del ISR, la exención del

impuesto de 20 SMG por cada socio aplicable a personas morales y la exención de 40 SMG aplicable a personas físicas.

Derivado de lo anterior se puede apreciar que la legislación fiscal aplicable al sector primario, otorga una serie de beneficios económicos como son estímulos fiscales, exenciones y deducciones, con el propósito de fomentar el crecimiento económico de dicho sector, así como otorgar facilidades administrativas; pues, se considera que son contribuyentes que no pueden cumplir de manera inmediata con las obligaciones formales que imponen las leyes, repercutiendo en las finanzas públicas, pues de acuerdo con el Presupuesto de Gastos Fiscales sedejó de recaudar por concepto de ISR del Sector Primario, durante el periodo 2002 – 2006 en promedio, el 0.24% del PIB.

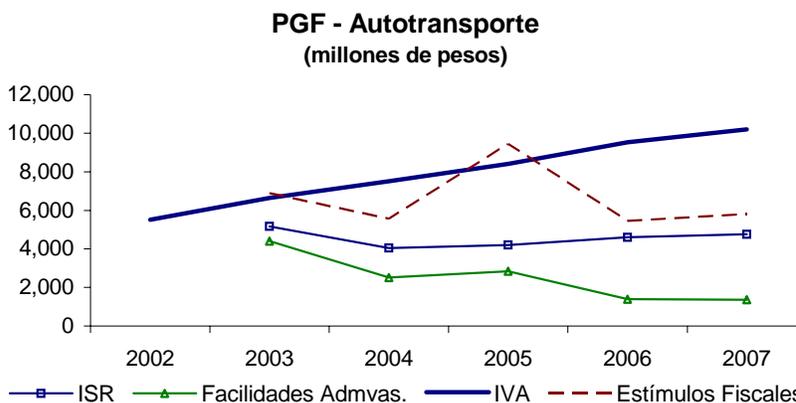
Los países con mayor presencia de regímenes fiscales especiales, suelen ser aquellos con alto nivel de complejidad tributaria, lo que da cabida a la evasión y elusión fiscal, erosionando los recursos para satisfacer los gastos públicos.

### Sector Autotransporte

El Régimen del sector autotransporte contempla las actividades dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; es considerado como un régimen especial debido a sus deducciones, facilidades administrativas o estímulos fiscales, establecidos en distintos ordenamientos legales. En materia de gastos fiscales las distintas deducción, facilidades o estímulos fiscales dirigidas a este sector representaron 24 mil 895.4 millones de pesos equivalente a 0.30 por ciento del PIB, en el 2005.

#### Impuesto Sobre la Renta

El régimen simplificado el cual contempla el sector de autotransporte, otorga diversos beneficios como calcular y enterar el impuesto aplicando lo conducente a personas físicas obteniendo un impuesto menor; tributar bajo el esquema de empresas integradoras o coordinados de empresas disminuyendo las operaciones administrativas; entre otros beneficios; los cuales no están contemplados dentro de los Gastos Fiscales.



Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

#### Facilidades Administrativas

Cada año el Ejecutivo Federal Publica en el Diario Oficial de la Federación la Resolución de Facilidades Administrativas, otorgando a ciertos contribuyentes beneficios fiscales con objeto

de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Dichas facilidades son aplicables a los siguientes sectores:

- Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal.
- Sector de Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasajeros y Turismo.
- Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.

Sector Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo. A partir del 2006, estos contribuyentes pueden deducir hasta un 10% del total de sus ingresos propios con documentación que no reúna los requisitos fiscales por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores. A la cantidad deducida, se aplica la tasa de 16 por ciento por concepto de ISR.

La SHCP estimó para el 2003, que por esta facilidad se dejaron de recaudar 4 mil 404.2 millones de pesos con una tasa de deducción de 15%, al disminuir dicha tasa a 10% en el 2006, el gasto fiscal se ubicó en 1 mil 384.7 millones de pesos.

Es de señalar que los demás sectores de autotransporte también tienen la facilidad de deducir un porcentaje de sus ingresos sin cumplir requisitos fiscales; sin embargo, el Presupuesto de Gastos Fiscales señala que no dispone de estimaciones.

### ***Impuesto al Valor Agregado***

En materia del Impuesto al Valor Agregado, establece como prestación de servicios exentos el transporte público terrestre de personas. Esta exención en el Presupuesto de Gastos Fiscales durante el periodo 2002 – 2007 prácticamente se duplicó al pasar de 5 mil 503.5 millones de pesos a 10 mil 189.6 millones de pesos.

### ***Ley de Ingresos de la Federación***

Están regulados en la Ley de Ingresos de la Federación, manteniendo su continuidad año con año.

Acreditamiento del IEPS. Los contribuyentes del sector autotransporte que adquieran diesel para su consumo final y que se destine exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga, pueden acreditar el IEPS que PEMEX les traslada por la adquisición de diesel. Este estímulo, representó en los años 2003 y 2004 las cantidades de 5 mil 428.0 y 1 mil 755.0 millones de pesos respectivamente.

Sin embargo, durante los últimos años los altos precios observados del petróleo ocasionaron que los costos para producir diesel fueran mayores y el IEPS disminuyera ajustándose para mantener los precios suministrados del combustible. Por este motivo, los contribuyentes del sector autotransporte no pueden aplicar este estímulo puesto que los precios del diesel actualmente no generan IEPS.

*Acreditamiento de Peajes en la Red Carretera.* Los contribuyentes del sector autotransporte terrestre de carga o pasaje que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota pueden acreditar sobre el ISR o IMPAC el 50% de los gastos pagados de peaje. Para el 2003, este estímulo se estimó en 1 mil 459.3 millones de pesos, calculándose para el 2007 en 5 mil 803.7 millones de pesos; sin embargo, el año con mayor cantidad de gastos fiscales fue el 2005, con 9 mil 447.1 millones de pesos.

## **IVA en Alimentos**

En México, la tasa del IVA ha sufrido ajustes importantes desde su creación. Para 1980, el impuesto se calculaba con una tasa general del 10 por ciento, pero había una tasa del 6 por ciento para la zona fronteriza; A partir de 1981, se adiciona la tasa cero para los productos alimenticios no procesados y para ciertos alimentos procesados de gran peso específico en la alimentación popular; así como un régimen de exención para distintos bienes y servicios, entre otros, la educación, libros, periódicos y revistas.

En 1983, la tasa general se incrementó a 15 por ciento y la tasa en la frontera se mantenía en 6 por ciento, aunque ciertos productos estaban sujetos a la tasa general. En ese mismo año se aplicó la tasa del 20 por ciento a bienes y servicios de lujo, entre los que se encontraban la importación de caviar, salmón ahumado, champaña, televisiones a color, armas de fuego, aeronaves, tarjetas de crédito, televisión por cable, entre otros. También en ese ejercicio, se aprobó la eliminación de la exención a profesionistas, excepto médicos, buscando dar mayor generalidad al impuesto.

Entre 1983 y 1987, algunos alimentos procesados y medicamentos, que venían sujetos a tasa cero, permanecieron gravados con tasas reducidas del IVA (6%); este ha sido, de hecho, el único periodo en la historia del IVA en México en que se ha cobrado el impuesto a estos bienes. Ciertamente, los alimentos no procesados y algunos procesados importantes como la leche, aceite, pastas comestibles, entre otros, continuaron en tasa cero.

A partir de noviembre de 1991, dentro de las reformas fiscales aprobadas por el H. Congreso de la Unión, se redujo la tasa general del IVA del 15 al 10 por ciento, destacando el hecho de que se unificó en todo el país y se eliminó la tasa del 20 por ciento a bienes suntuarios.

La más reciente reforma realizada a la tasa del IVA en México se dio en el marco de la crisis económica que enfrentó el país en 1995. El Congreso aprobó que a partir de abril de ese año, la tasa general se elevara al 15 por ciento, manteniendo la tasa de 10 por ciento en la región fronteriza.

Desde esa reforma, el esquema general del IVA se ha mantuvo prácticamente inalterado hasta el 2003. Una tasa general de 15 por ciento aplicable en todo el país; una tasa del 10 por ciento en la zona fronteriza; una tasa del cero por ciento para alimentos básicos y medicinas; y un régimen de exención para determinados bienes y servicios de consumo generalizado entre la población.

Ley del Impuesto al Valor Agregado						
No	Fecha de publicación	Fecha de ent en vigor	Tasas			Principales modificaciones a Alimentos
			General	Frontera	Especial	
	29-Dic-78	1-Ene-80	10%	6%	-	
1	31-Dic-79	1-Ene-80	10%	6%		
				10%		
2	30-Dic-80	1-Ene-81	10%	6%	0%	- Se adiciona el artículo 2-A tasa 0% para Enajenación de: animales y vegetales; productos destinados a la alimentación; agua gaseosa; ixtle, palma y lechuguilla; tractores de uso agrícola; entre otros Prestación de servicios: Prestados por agricultores; molienda de maíz y trigo; Pasteurización de leche - A. 9 de la exención del pago de impuesto, se eliminan algunos conceptos, los cuales pasan al A. 2-A tasa 0% - A. 15 de la exención del pago de impuesto, se eliminan algunos conceptos, los cuales pasan al A. 2-A tasa 0%
3	31-Dic-82	1-Ene-83	15%	6%	0%	- A. 2-A tasa 0% para: carne en estado natural; leche y huevos; pan y tortillas; café, sal y azúcar; entre otros - A. 2-B se adiciona, estableciendo la tasa del 6% para productos destinados a la alimentación; medicinas de patente  - A. 2-C se adiciona, estableciendo la tasa del 20% para: caviar, salmón, televisores a color de mas de 75 cm., armas de fuego, rines de magnesio, entre otros.
4	28-Dic-94	1-Ene-95	10%		0%	A. 2-A Tasa 0% se adicionan algunos conceptos como: - Tractores uso agrícola; invernaderos hidropónicos; oro, joyería piezas artísticas que no se vendan al público en general - Prestación de servicios prestados directamente por agricultores y ganaderos; los prestados en invernaderos hidropónicos; despiste de algodón; sacrificio de ganado; el reaseguro
5	27-Mar-95	1-Abr-95	15%	10%	0%	A. 1 Se modifica la tasa del 10% al 15% A. 2 Se adiciona la tasa del 10% a zona fronteriza; Importación a tasa 10% en esa zona excepto la enajenación de inmuebles será a la tasa 15% A. 2-B Se aplica tasa 0% a productos destinados a la alimentación y medicinas de patente anteriormente se aplicaba la tasa del 6% A. 2-A se derogan algunos conceptos como: pan, tortillas; café, sal y azúcar
6	15-Dic-95	1-Ene-96	15%	10%	0%	A. 2-A Se adicionan algunos conceptos como medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, anteriormente estaban en el A. 2-B tasa 0% - También se adicionan: el caviar, salmón ahumado y angulas, anteriormente estaban en el A. 2-C tasa 20% A. 2-B Se deroga.
7	31-Dic-99	1-Ene-00	15%	10%	0%	A. 2-A se adiciona a la tasa 0% los saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

En el 2001, una de las propuestas más importantes de la Nueva Hacienda Pública Distributiva fue la Iniciativa de una nueva Ley del IVA que, entre otras medidas, proponía la eliminación de algunas exenciones y la tasa cero del impuesto, incorporando de esa manera una tasa uniforme del 15 por ciento; mantener la actual tasa del 10 por ciento en la zona fronteriza, y causar el IVA con base en un esquema de flujo de efectivo.

Al respecto sólo se aprobó la medida de flujo de efectivo.

### Tasa cero y exentos (IVA)

Existen propuestas enfocadas a fortalecer los ingresos tributarios, como la sustitución o modificación de bienes y servicios sujetos a tasa cero por ciento del IVA por una tasa mayor; asimismo, la posibilidad de exentar ciertos bienes y servicios en lugar de aplicar la tasa cero por ciento.

Debido a que en ocasiones existen dudas o inadecuadas interpretaciones sobre la aplicación de tasa cero por ciento y exentar del impuesto a bienes y servicios sujetos del IVA, se realizan los siguientes comentarios.

**Tasa cero.** Se establece la aplicación de la tasa del cero en la enajenación de animales y vegetales; medicinas de patente y productos destinados a la alimentación; hielo y agua; ixtle; maquinaria, equipo agrícola y embarcaciones para pesca comercial; fertilizantes y plaguicidas; invernaderos hidropónicos y equipos de irrigación, y oro, así como la prestación de servicios independientes vinculados al sector agropecuario y pesquero; el uso o goce de maquinaria y equipo destinado a la agricultura, y la exportación de bienes o servicios.

Dentro de los productos destinados a la alimentación sujetos a tasa cero, se excluyen las bebidas distintas de la leche, entre las que se cuentan los jugos, néctares y concentrados de frutas o de verduras; también se excluyen los jarabes o concentrados para preparar refrescos; concentrados, polvos, jarabes o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos; caviar, salmón ahumado y angulas; saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

Al respecto, es de señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad por la exclusión de la tasa cero a productos distintos de la leche, es decir, que los alimentos líquidos sean gravados con 15 por ciento o 10 por ciento en zona fronteriza, y los alimentos sólidos gocen de la tasa cero por ciento, violando así, el principio constitucional de equidad tributaria.

De lo anterior se desprenden cuestionamientos como si productos sujetos a tasa cero debieran tributar a tasa general, si la tasa cero beneficia en mayor medida a los sectores más ricos, entre otros.

**Exenciones.** La Ley define un conjunto de bienes y servicios que derivan de la enajenación y prestación de servicios exentos, entre los que destacan la enajenación de suelo; venta y renta de vivienda; libros; bienes muebles usados; billetes; monedas; partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito; lingotes de oro; comisiones y contraprestaciones en créditos hipotecarios; comisiones por administrar fondos de ahorro para el retiro; servicios de enseñanza; transporte público terrestre y marítimo internacional; seguros; intereses; operaciones financieras; espectáculos públicos; servicios profesionales de medicina.

Con relación a los bienes y servicios exentos del impuesto, existen cuestionamientos respecto a la justificación social-económica para que ciertos bienes y servicios se beneficien de la exención.

La diferencia entre tributar a tasa cero por ciento y estar exento del impuesto radica en que los contribuyentes sujetos a tasa cero, pueden solicitar al SAT el IVA que les fue trasladado al adquirir sus insumos necesarios; en el caso de estar exento el IVA trasladado mencionado no podrá ser solicitarlo por el contribuyente, de forma tal, que se convierte en una deducción para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Es decir, si una compañía dedicada a la elaboración de alimentos y por tanto sujeta a tasa cero, adquiere insumos para empaquetar sus productos en 100 pesos mas IVA (\$115) y al vender los alimentos no causan IVA<sup>8</sup>, por tanto, no podrá acreditar (disminuir) los 15 pesos que le fueron trasladados por la compra de sus insumos, los cuales serán solicitados por la compañía al SAT y los 100 pesos restantes son deducibles para efectos del ISR<sup>9</sup>.

En el supuesto de que la misma compañía estuviera exenta del pago y considerando los mismos datos del ejemplo anterior, los 15 pesos por concepto de IVA serán, junto con los 100 pesos deducibles para efectos de ISR, así el SAT no devolverá cantidad alguna y el contribuyente al absorber como costo los 15 pesos lo recupera parcialmente al deducirlos de sus ingresos acumulables para efectos del ISR<sup>10</sup>.

Es decir, al cambiar de régimen a los bienes y servicios sujetos a tasa cero por ciento al régimen de exención, ocasiona que en principio la autoridad fiscal no realice la devolución del IVA aumentando la recaudación; sin embargo, repercute, en menor proporción, en la recaudación del ISR al deducir el IVA como parte del costo de los insumos. Asimismo, el contribuyente al no recuperar el IVA mediante devolución, probablemente lo incremente en el precio.

Gastos Fiscales. El rubro más importante en términos de lo que se deja de recaudar el IVA es la tasa cero por ciento, pues la Federación estima que se dejarán de recaudar para el 2006 la cantidad de 128 mil 340.0 millones de pesos, equivalente a 1.43 por ciento del PIB, siendo los alimentos los más representativos, al ubicarse en 105 mil 285.0 millones de pesos, equivalente al 1.17 por ciento del PIB.

En el 2006, los productos y servicios exentos se ubican en 34 mil 609.4 millones de pesos equivalente a 0.38 por ciento del PIB; el rubro más importante dentro de los exentos son los servicios de enseñanza y transporte público terrestre con 13 mil 856.4 y 9 mil 522.3 millones de pesos respectivamente y el sector vivienda con 8 mil 290.4 millones de pesos.

## Otros impuestos (Flat Tax)

Los economistas estadounidenses R. HALL y A. RABUSHKA<sup>11</sup> desarrollaron el flat tax a partir de la teoría de la "doble imposición del ahorro" pues mencionan que las rentas de capital son sometidas a la doble imposición cuando se obtiene la renta y cuando se invierte y genera intereses.

El flat tax lo estructuran en dos impuestos: a los negocios y a los salarios. Respecto al primero grava las rentas de actividades económicas; es decir, empresariales y profesionales,

---

<sup>8</sup> La enajenación de medicinas se encuentra a la tasa cero por ciento Artículo 2-A fracción I, inciso b) LIVA.

<sup>9</sup> Las adquisiciones de mercancías o materias primas son deducibles para el ISR Artículo 29 Fracción II LISR.

<sup>10</sup> El IVA será deducible para ISR cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar el IVA Artículo 32 Fracción XV.

<sup>11</sup> R. HALL y A. RABUSHKA, The Flat Tax, Segunda Edición.

tanto desarrolladas por una persona física como por una persona moral. También grava las rentas de capital por el uso de derechos de autor, patentes, secretos comerciales y similares; rentas de capital inmobiliario, remuneraciones de ejecutivos y de otros que son empleados y dueños a la vez, por la parte que exceda el salario; se gravan las ganancias de capital de negocio, esto es, derivadas de la venta de planta, equipo y tierra afecta al negocio. Sólo que se deduce el precio de compra del activo en el año de adquisición y se grava el precio venta en el año de la enajenación.

Asimismo, no se gravan las ganancias de capital en sentido estricto, esto es, las que son de elementos no afectos a un negocio.

Se excluyen de gravamen las rentas del capital mobiliario, tanto por intereses como por dividendos y similares. En el caso de las instituciones bancarias y financieras, no se grava el monto de los intereses cobrados por éstas, sino tan sólo el valor de los servicios bancarios. Así, el valor de los servicios relacionados con el manejo de cuentas bancarias sería la diferencia entre la tasa de interés de mercado y el interés que se pague en las cuentas bancarias.

Respecto a las inversiones son totalmente deducibles en el año eliminado las disposiciones relativas a la depreciación y amortización.

Los autores sugieren la tasa de 19% para Estados Unidos y de 20% para Centroamérica.

Tratándose de los salarios, sólo se gravan los salarios y pensiones, teniendo un mínimo exento con objeto de dar cierta progresividad y la misma tasa que las empresas

Los autores clasifican el flat tax como impuesto al consumo, es decir un impuesto sobre el gasto y no sobre la renta, debido a que no se grava la inversión o el ahorro; es decir, bajo un impuesto sobre la renta, la gente paga el impuesto una vez cuando ganan y ahorran y luego cuando los ahorros generan un rendimiento. Con el reconocimiento de la inversión como gasto, el primer impuesto es eliminado. El ahorro es deducido al computar el impuesto. Posteriormente, el rendimiento obtenido por el ahorro es gravado a través del impuesto a los negocios.

No hay un único flat tax, existen diversas variantes que se diferencian entre sí en aspectos muy importantes. Más aún, algunas variantes tienen mucho en común con ciertas versiones de los impuestos progresivos tradicionales.

En Estonia el flat tax se divide en personas físicas y personas jurídicas (morales), los intereses y las ganancias de capital de todo tipo son gravables, junto con las demás rentas al 23%.

La naturaleza del flat tax Hall y Rabushka lo definen como un impuesto al consumo, al igual que el IVA, pues la renta ahorrada no paga impuesto. Estonia lo clasifica como un impuesto a la renta.



## Anexos

**Anexo 1**  
PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002 - 2007

Concepto	Millones de pesos					
	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<b>TOTAL</b>	<b>329,445.5</b>	<b>417,348.3</b>	<b>407,142.0</b>	<b>528,873.5</b>	<b>502,225.2</b>	<b>517,394.0</b>
Impuesto sobre la Renta (ISR)	167,631.0	215,151.9	227,011.9	336,841.6	295,667.1	301,150.8
ISR Empresas	52,148.8	102,277.4	118,074.2	214,675.6	177,340.0	180,309.2
ISR Personas Físicas	115,482.2	112,874.5	108,937.7	122,166.0	118,327.1	120,841.6
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	104,875.6	124,304.9	142,517.7	158,624.6	174,764.6	187,011.0
Impuestos Especiales	54,989.3	53,641.3	23,369.5	14,445.2	16,848.8	18,025.7
Estímulos Fiscales	1,949.6	24,250.2	14,242.9	18,962.1	14,944.7	11,206.5

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2007, SHCP.

**Anexo 1.2**  
PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002 - 2007

Concepto	% PIB						Var. %				
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
<b>TOTAL</b>	<b>5.26</b>	<b>6.05</b>	<b>5.28</b>	<b>6.32</b>	<b>5.59</b>	<b>5.38</b>	<b>16.70</b>	<b>-9.15</b>	<b>23.19</b>	<b>-8.16</b>	<b>-0.49</b>
Impuesto sobre la Renta (ISR)	2.67	3.12	2.94	4.02	3.29	3.13	18.24	-1.74	40.72	-15.11	-1.62
ISR Empresas	0.83	1.48	1.53	2.56	1.97	1.87	80.68	7.51	72.42	-20.11	-1.79
ISR Personas Físicas	1.84	1.64	1.41	1.46	1.32	1.26	-9.96	-10.12	6.35	-6.33	-1.36
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	1.67	1.80	1.85	1.89	1.94	1.94	9.19	6.77	5.55	6.55	3.36
Impuestos Especiales	0.88	0.78	0.30	0.17	0.19	0.19	-10.14	-59.43	-41.38	12.80	3.34
Estímulos Fiscales	0.03	0.35	0.18	0.23	0.17	0.12	1,045.87	-45.31	26.26	-23.78	-27.57

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2007, SHCP.



Centro de Estudios de las Finanzas Públicas  
H. Cámara de Diputados  
LX Legislatura  
febrero de 2007

[www.cefp.gob.mx](http://www.cefp.gob.mx)