

180
291.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ECONOMIA

LA POLITICA IMPOSITIVA EN MEXICO Y EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN ECONOMIA
P R E S E N T A
IRMA ZERECERO CARREON



MEXICO, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MI PADRE:

**Por su gran ejemplo y constante dedicación, apoyo
y cariño.**

A MI MADRE:

**Por su entereza, sacrificio y cariño para apoyarme
en todos mis proyectos.**

A MI ESPOSO:

Por su comprensión, amor y determinación.

AL MTRO. NICOLAS MANDUJADO RAMOS:

Por su asesoramiento en la presente tesis.

INDICE

INDICE

INTRODUCCION	2
--------------	---

CAPITULO I

**LA POLITICA IMPOSITIVA Y COMERCIAL EN MEXICO DURANTE
1940 - 1990**

I.1.- México	6
I.1.1.- El entorno económico y el proceso de sustitución de importaciones	6
I.1.2.- Modificaciones en la orientación fiscal comercial después de 1980	14
I.1.3.- Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile	32
I.2.- Contexto económico internacional	35
I.2.1.- La Comunidad Económica Europea	41
I.2.2.- Acuerdo de Libre Comercio entre Estados Unidos e Israel	44

CAPITULO II

LA POLITICA TRIBUTARIA Y FINANCIERA EN MEXICO

1940 - 1994

II.1.- Principales rasgos de la política tributaria	49
II.1.1.- Periodo 1940 -1980	49
II.1.2.- Periodo 1980 - 1994	59
II.2.- Principales aspectos de la política financiera	73

CAPITULO III

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

III.1.- Doble Imposición	82
III.1.1.- Antecedentes en México	86
III.2.-Principales modelos de Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional	88
III.2.1.- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)	88
III.2.2.- Organización de las Naciones Unidas (ONU)	93
III.3.- Consecuencias de la doble imposición	95
III.4.- Métodos para evitar la doble imposición	97
III.4.1.- Método de Exención	97
III.4.2.- Método de Crédito o Imputación del Impuesto	99
III.4.3.- Método de Diferimiento del Impuesto (Tax Deferral)	101
III.4.4.- Método de Reducción del Impuesto	101
III.5.- Acuerdos para Evitar la Doble Imposición	102
III.5.1.- México - Estados Unidos	105
III.5.2.- México - Canadá	107

CAPITULO IV

LA POLITICA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL TRATADO DE LIBRE
COMERCIO

IV.1.- La Política Fiscal Mexicana: Factores internos y externos	111
IV.1.1.- Posturas dentro del proceso de cambio fiscal	115
IV.2.- Análisis Comparativo entre los Sistemas Fiscales de México, Estados Unidos y Canadá	119
IV.2.1.- Carga fiscal	119
IV.2.2.- Base Gravable y Deducciones	122
IV.2.3.- Tasas Impositivas e Impuestos Federales y Locales.	127
 CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES	 148
 CONCLUSIONES	 160
 ANEXO ESTADISTICO	 167
 BIBLIOGRAFIA	 178

INTRODUCCION

INTRODUCCION

La elección de la presente investigación, nació del interés despertado por los debates en torno a la política de ingresos, en especial del aspecto impositivo que se instrumentó en México durante el periodo de 1988 - 1994, y por las relaciones comerciales que establece el área de libre comercio de nuestro país con Canadá y Estados Unidos. En este contexto de apertura comercial enmarcado por el Tratado de Libre Comercio, el cual entró en vigor en enero de 1994, se ha hablado mucho de la necesidad de una **unificación del ámbito impositivo** entre los tres países signatarios, así como lograr, que el sistema tributario mexicano sea suficientemente competitivo y moderno para enfrentar la apertura comercial.

Cabe resaltar la incipiente incursión de México en este tipo de experiencia de carácter impositivo, que difiere en mucho a los acuerdos para evitar la doble tributación que México ha llevado a cabo con algunos países, como el efectuado con Estados Unidos en 1992, con Canadá en 1991, así como con España, Francia y Suiza.

Sin embargo, existen adelantos al respecto como los que ha realizado la Comunidad Económica Europea a lo largo de 4 décadas, a través de un proceso de **armonización fiscal** entre sus doce miembros, que ha consistido principalmente, en el reconocimiento de las desigualdades existentes entre los estados miembros en materia económica, social y tributaria, mediante un proceso de negociación que se desarrolló bajo ciertos parámetros, para así ir

eliminando en forma gradual los derechos aduanales y restricciones al comercio intracomunitario y apuntar hacia una integración en materia fiscal.

Esta experiencia europea resulta relevante para esta investigación en la medida que aporta valiosos elementos acerca del tema de integración fiscal, así como del proceso a seguir en el caso de países con distinto desarrollo económico buscando una **armonización fiscal** y no una **homologación fiscal**. El primer término se diferencia del segundo porque no sustrae el aspecto fiscal del contexto económico, lo que permite flexibilidad y da solidez al proceso de integración fiscal.

La finalidad de este trabajo es demostrar que en un contexto de apertura comercial, la política fiscal, específicamente la impositiva, se encuentra influenciada tanto por factores internos (corrección de las finanzas públicas, incentivos a la inversión, entre otros), como externos (relaciones comerciales, competencia por obtener inversión extranjera). Asimismo se busca resaltar la importancia de los factores de carácter interno para la delimitación de la política impositiva y demostrar que la unificación del ámbito impositivo no se puede dar en términos de homologación como lo ha manejado la iniciativa privada, sino de armonización, por las características propias de México que son distintas a las que prevalecen en Canadá y Estados Unidos.

Se intenta proponer para el caso específico de México la aplicación de un proceso de armonización del ámbito impositivo, mediante la negociación y concertación entre los países signatarios del TLC que encamine hacia una

aproximación, más no a la homologación o igualación de los sistemas impositivos. La investigación se desarrolla bajo la siguiente estructura:

- ◊ En el primer capítulo, se destacan los cambios a que han sido objeto las políticas comercial y fiscal en México durante el periodo 1940 - 1980, y posterior a 1980, así como su inserción en el contexto nacional e internacional.
- ◊ En el segundo capítulo, se describe con mayor detalle, los aspectos de la política tributaria y financiera en México, con el fin de conocer el desarrollo de ambas, proporcionando mayores elementos para el análisis de la primera, específicamente.
- ◊ El tercer capítulo se refiere a los Acuerdos para Evitar la Doble Imposición, en donde se describen sus características y su utilidad en el proceso de integración fiscal.
- ◊ El cuarto capítulo se centra en el debate acerca de la unificación del ámbito impositivo entre los tres países signatarios del TLC, así como de la competitividad de la política tributaria mexicana. Este capítulo se acompaña de un "Cuadro Comparativo de Esquemas Fiscales", que sirve de apoyo al mismo.
- ◊ A continuación se presenta un apartado de conclusiones.
- ◊ Finalmente se presenta un Anexo Estadístico.

CAPITULO I

**LA POLITICA IMPOSITIVA Y
COMERCIAL EN MEXICO DURANTE
1940 - 1990**

CAPITULO I

LA POLITICA FISCAL Y COMERCIAL EN MEXICO DURANTE 1940 - 1990

I.1. México.

I.1.1. El entorno económico y el proceso de sustitución de importaciones.

A fin de dar una visión general del entorno económico de México en el periodo de 1940 - 1980, es inevitable referirse al modelo o proceso de Industrialización Sustitutiva de Importaciones (ISI), que permitió la diversificación de la actividad económica con el apoyo de diversas políticas de protección, fomento y de regulación industrial ^{1/}.

Este modelo dejó atrás los inconvenientes del anterior modelo de enclave primario - exportador ^{2/}, con lo que se alentó el crecimiento industrial, manufacturero, la conformación de actividades productivas, y la sustitución de importaciones.

^{1/} Villarreal René. México 2010, 1988, pag. 201

^{2/} Villarreal René. Industrialización, Deuda y Desequilibrio Externo en México, pag. 31.

El modelo de enclave primario - exportador consistió en un modelo de crecimiento hacia afuera, donde el papel del Estado fue pasivo y la economía se desarrolló bajo el libre juego de las fuerzas del mercado vinculadas al mercado internacional. El sector líder fue el primario exportador que se encontraba bajo control de grupos extranjeros. La industria se orientó al mercado nacional, pero la producción consistió en bienes e insumos "tradicionales" para el mercado interno.

El papel del Estado fue determinante para apoyar el desarrollo industrial del país, mediante políticas de asignación de recursos, así como por la política impositiva y la comercial ^{3/}. La asignación de recursos se llevó a cabo a través de la canalización del ahorro externo e interno (recursos crediticios) a empresas industriales vía Nacional Financiera y por una política selectiva de crédito de la banca privada, respectivamente.

En cuanto a la política impositiva, ésta se caracterizó por el dinámico papel del Estado en el proceso de industrialización, mediante una política de gasto orientada a la inversión pública en obras de infraestructura y en sectores estratégicos (caminos, comunicaciones, energía eléctrica, petróleo, entre otros). Mientras que la política tributaria se orientó a propiciar la reinversión de utilidades y a incentivar la inversión productiva a través de subsidios y exenciones. También se adoptó una política de precios y tarifas sin grandes variaciones.

De igual forma la política comercial apoyó el desarrollo de la industria manufacturera, mediante dos reglamentaciones : la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias, la cual concedió amplias exenciones fiscales (impuestos a la importación, renta, utilidades, timbre, contribuciones federales y locales), por un periodo de 10, 7 y 5 años, según se les clasificara como "fundamentales", de "importancia económica" y "otras", existiendo la prórroga de estos beneficios por 5 años más ^{4/}.

^{3/} Solís Leopoldo, La Realidad Económica Mexicana. Reinversión y Perspectivas, 1993, pag. 173 - 181.

^{4/} Villarreal René; Industrialización, Deuda y Desequilibrio Externo en México, pag. 76.

La otra reglamentación fue la Regla XIV de la Tarifa General de Importaciones, por la cual se eliminó total o parcialmente los impuestos a la importación de maquinaria y equipo, que tendían a fomentar el desarrollo industrial del país otorgando un subsidio del 65%. Ambas reglamentaciones tenían por objeto promover la inversión productiva.

Para apoyar el desarrollo de la incipiente industria manufacturera y resguardarla de la competencia externa, se estableció durante los años cuarenta y cincuenta una política comercial proteccionista, que comprendió permisos de importación, incentivos fiscales y financieros a dicha industria, a la vez que se favoreció la sustitución de importación de bienes de consumo por producción doméstica. Los instrumentos proteccionistas utilizados fueron la tasa de cambio, las tarifas específicas, permisos previos a la importación, y los controles cuantitativos.

Con la aplicación de los instrumentos proteccionistas la actividad exportadora se favoreció. Las importaciones se reprimieron mediante las devaluaciones de 1948-1949 y 1954 *si*. A pesar de esta orientación proteccionista, la existencia de un Acuerdo de Comercio entre México y Estados Unidos establecido en 1943 y derogado en 1950 *si*, permitió durante esos años el uso de tarifas específicas y bajos controles de importación, aunque desde el año 1946 un número importante de fracciones arancelarias doblaron su nivel de impuestos de importación y en 1947 con la creación del Comité Nacional para el Control

5/ Ibid. pag. 75.

6/ Idem.

El acuerdo obligaba a mantener congelados los niveles existentes de impuestos para los principales bienes. Al mismo tiempo México daba concesiones en 203 fracciones de la tarifa, en 76 de las cuales hubo reducción en las tasas de la tarifa.

de Importaciones, el sistema de licencias de importación comenzó a ser un instrumento de protección importante. Paralelamente se introdujeron las tarifas ad valorem y el concepto de precio oficial.

En el decenio de los sesenta la política comercial mantuvo su carácter proteccionista. El control cuantitativo sobre el total de las importaciones pasó de 25% en 1956 a 68% en 1970 ^{7/}. Las licencias de importación para el año de 1970 abarcaron de 65% a 70% del total de las fracciones arancelarias, manifestándose una tendencia para incrementar los niveles de protección a medida que los productos poseían un mayor grado de elaboración.

El control de las importaciones y el proteccionismo exacerbado garantizaron al productor nacional el control del mercado interno al no verse amenazado por la posible competencia externa. Sin embargo a finales de los años sesenta comenzó a observarse un incremento del desempleo, desequilibrio externo y una concentración del ingreso. Durante los años setenta, el desequilibrio externo recrudesció, el déficit de las finanzas públicas se incrementó, sin embargo la carencia de fuentes de financiamiento internas obligaron a continuar financiando estos desequilibrios con el crédito externo.

^{7/} Ibid., pag. 86.

Asimismo, en la primera mitad de los años setenta, se hizo evidente el agotamiento del modelo de sustitución de importaciones, la economía mexicana presentó un menor ritmo de crecimiento, con mayor inflación y desequilibrio en las cuentas con el exterior.

También se efectuaron cambios en la estructura arancelaria, a fin de hacer más racional la estructura proteccionista y se eliminaron los impuestos específicos, dejando únicamente los impuestos ad valorem. Las fracciones de la tarifa arancelaria se redujeron de 12,887 en 1970 a 7,275 en 1975 *gr*. Acorde con la tendencia de racionalizar el proteccionismo se eliminó la Regla XIV y la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias. Con esa acción se eliminaron los estímulos fiscales a la industrialización, al considerarse un sacrificio al fisco.

No obstante esta tendencia a racionalizar el proteccionismo, en 1975 las presiones sobre la balanza de pagos y el desequilibrio externo alcanzaron grandes magnitudes por lo que se optó por dejar bajo el control cuantitativo todas las importaciones, incrementando el arancel en 5,845 fracciones quedando el 74% del total de las mismas con un arancel dentro del rango de 0% a 25%, (Ver Cuadro 1.1.), también se subsidiaron impuestos y con ello se limitó la racionalización de la protección.

CUADRO 1.1.
México: cambios en la tarifa arancelaria
(Agosto, 1975)

TASA ARANCELARIA	NUMERO DE FRACCIONES	
	TARIFA ANTERIOR	TARIFA ACTUAL
Exentas	142	65
5	219	252
10	673	331
15	2,763	531
20	1,292	2,720
25	652	1,515
35	910	569
50	417	861
75	230	291
100	5	168
Prohibidas	7	7
Totales	7,310	7,310

FUENTE: Villarreal René, Industrialización, deuda y desequilibrio externo en México, pag. 213.

La política de racionalización de la protección que comenzó a darse, no se concretó hasta la década de los ochentas con la adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT).

Cabe señalar que la adhesión de México al GATT se efectuó en 1986. Esta acción es muy significativa para la racionalización de la política proteccionista, ya que es a fines de ese año, cuando menos el 28% del valor de las importaciones quedó sujeto a permisos, en comparación con el 83% que se tenía a principios de 1985 ^{9/}.

^{9/} Aspe Armella Pedro, El Camino Mexicano de la Transformación Económica, 1993, pag. 137.

Como miembro del GATT México gozaría de cualquier beneficio, favor, privilegio o inmunidad que las partes contratantes de este acuerdo hayan otorgado a productos de cualquier país.

Se le garantizó que el acceso a los mercados de las partes contratantes no estaría sujeto a impuestos internos y otras cargas mayores a las que las naciones firmantes imponen a sus producciones nacionales; y se le aplicó la cláusula de la nación más favorecida y la no discriminación de sus productos. También, México obtuvo la ventaja de recibir información sobre los cambios producidos en la estructura comercial de las partes contratantes y condiciones de acceso a sus mercados; con la incorporación al GATT tiene derecho de participar en la Ronda Uruguay ¹⁰.

Por otra parte es importante señalar algunos de los efectos estructurales del proceso de sustitución de importaciones:

- ◊ La orientación y carácter de la política impositiva que obligó a financiar el déficit fiscal y comercial a través de endeudamiento interno y externo.
- ◊ El alto proteccionismo dio cabida a un mercado cautivo y a un aparato productivo rezagado al carecer de competencia externa y de inversiones para implementar nuevas técnicas y bienes de capital.
- ◊ El rezago en los precios y tarifas del sector público que afectó la recaudación y al fisco del país.

10: Cuadernos de Renovación Nacional, FCE, 1988, Tomo X, pag. 45.

- ◊ El desequilibrio en las cuentas con el exterior debido al proceso de endeudamiento en que se incurrió para financiar al Estado, y a la carencia de un sector exportador fuerte y diversificado.

Los anteriores problemas llevaron a que en 1976, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público anunciara el cambio de paridad y fluctuación del peso, finalizando con 22 años de tasa de cambio fija y pasando la paridad del peso de 12.50 a 19.70 por dolar.

Posteriormente, México suscribió un convenio con el FMI, comprometiéndose a la aplicación de políticas de ajuste al desequilibrio externo que limitaba el gasto del sector público, así como el endeudamiento y la emisión primaria de dinero. Asimismo existía el compromiso de liberar el mercado interno con la eliminación de subsidios y controles de precios. También se estableció la liberación del comercio exterior, mediante la disminución de aranceles a las importaciones y de subsidios a las exportaciones, así como la reducción de la participación del Estado en la economía.

Estas medidas no se aplicaron en los términos establecidos al surgir México como potencia petrolera, los ingresos obtenidos por la venta de petróleo garantizaron el crédito externo necesario y proporcionaron cierta autonomía en las decisiones de política económica.

1.1.2. Modificaciones en la orientación fiscal y comercial después de 1980.

En 1982 se manifestó una crisis económica de gran magnitud, que formó parte de la recesión económica mundial de la década de los ochentas. Entre los factores de carácter internacional que influyeron en la agudización de la crisis de 1982 se encuentra la caída de los precios del petróleo a nivel mundial, así como el notorio incremento de las tasas de interés internacionales. En México la crisis de principios de los años ochenta se reflejó en:

◊ Reducción del Producto Interno Bruto (Ver Cuadro 1.2.).

◊ Altas transferencias al exterior, por concepto del servicio de la deuda.

◊ Altas tasas de inflación.

El promedio anual para 1975 fue de 12%, 21.2% (1980), 58.9% (1982) y 101.9% (1983) *11/*.

◊ Nulo crecimiento del salario real.

Cabe señalar que el salario medio real con base al año 1980 era de 101.7% en 1982, bajando a 74.8% en 1983 y a 68.5% en 1985 *11/*.

◊ Incremento de la tasa de desempleo.

El porcentaje de desempleo abierto en 1980 era de 4.6%, incrementándose a 6.7% en 1983 *11/*.

◊ Disminución de la inversión pública y privada (Ver Cuadro 1.2.).

11 Tello Carlos, México, Informe sobre la crisis (1982 - 1986), pag 111.

- ◇ Estancamiento económico.
- ◇ Agudo desequilibrio externo, causado por el déficit en la balanza manufacturera, al igual que en la balanza de servicios financieros y de capitales como consecuencia del pago de la deuda externa y por la fuga de capitales, respectivamente.

CUADRO 1.2.
DEMANDA AGREGADA POR SECTOR INSTITUCIONAL
(Precios constantes de 1970)
Tasa de crecimiento medio anual

	1970 - 1975	1975 - 1980	1981	1982	1983	1984	1985
Gasto privado	5.8	6.4	8.4	-2.1	-9.9	3.3	3.5
Gasto público	12.1	8	13.1	-6.7	-16.9	4.3	-4
Acumulación de inventarios	8.6	15.8	20.1	-91.0	111.1	39.1	94.6
Exportaciones	4.7	12.2	6.2	13.7	11.5	10.5	-3.0
Importaciones	8.2	13.6	20.3	-37.1	-41.7	19.7	11.8
PIB	6.5	6.7	7.9	-5	-5.3	3.7	2.7

FUENTE: Tello Carlos, México: Informe sobre la crisis (1982 - 1986), pag. 112.

Cabe indicar que a fines de los años setentas y durante los ochentas, se aplicó con rigidez la política económica, tanto a nivel monetario, como financiero y fiscal de tal forma que no se permitieron alternativas, así como el encauzar soluciones adecuadas y oportunas para la problemática económica en que se vivía.

Por otro lado a fines de los años setentas el crecimiento del sector petrolero fue determinante para la economía mexicana, al servir como instrumento de ajuste externo y de crecimiento. Las exportaciones petroleras en 1981 llegaron a representar el 50% de los ingresos de divisas y el 25% de los ingresos tributarios del gobierno federal ^{12/}.

Sin embargo las exportaciones petroleras no eran la solución para el desequilibrio fiscal y comercial del país, ya que su auge no fue ni podía ser de carácter permanente y así lo demostró la caída de los precios internacionales del petróleo en el año de 1981, al presentarse una sobresaturación del mercado de hidrocarburos. La vulnerabilidad del sector externo de nuestro país nuevamente se vio afectada en 1986 cuando se presentó otra caída en los precios internacionales del petróleo, bajando las exportaciones petroleras de 14,767 millones de dólares en 1985 a 6,300 millones de dólares en 1986 ^{13/}. Era claro que el crecimiento del país no podía basarse únicamente en la exportación de un sólo producto y que el modelo de sustitución de importaciones ya no respondía a las necesidades de esos momentos.

De esta forma, surgió una nueva orientación de la política comercial del país, llamada "sustitución de exportaciones", consistente en la preponderancia de las exportaciones manufactureras, respecto a las de productos primarios. Esta orientación comercial buscó diversificar las exportaciones mexicanas de manera que las petroleras dejaran de ser el principal rubro generador de divisas.

^{12/} Villarreal René, *Industrialización, deuda y desequilibrio externo en México*, pag. 404.

^{13/} Villarreal René, *México 2010*, pag. 265.

Estos cambios han formado parte de la transformación económica del país, en la cual la política comercial, tiende a la racionalidad de la protección y a nuevos compromisos comerciales.

En relación a la política de racionalización de la protección se lograron importantes avances:

- ◊ Se sustituyó el permiso previo de importación por aranceles.
- ◊ Se derogaron los "precios oficiales" utilizados para la valuación aduanera, mismos que fueron sustituidos por una legislación antidumping y un sistema de derechos compensatorios.
- ◊ Se modificó la estructura arancelaria, disminuyendo el número de niveles arancelarios.

Respecto a las relaciones internacionales que se llevaron a cabo en el marco de estos cambios comerciales, el 24 de agosto de 1986 se efectuó la adhesión de México al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT); en el año de 1991 se suscribió un Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile; y el 10 de enero de 1994 entró en vigor el Tratado de Libre Comercio suscrito por los gobiernos de México, Canadá y Estados Unidos que establece una zona de libre comercio.

La apertura comercial requiere de la racionalización de la protección, ambas metas se continúan llevando a cabo. De esta forma el 29 de diciembre de 1993, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial dio a conocer el decreto por el cual el Ejecutivo reformó la Tarifa de la Ley General de Importación con vigencia del 1o. al 31 de diciembre de 1994 ^{14/}.

Dicho decreto estableció tarifas de 5%, 10%, 15% y 20%. Entre los productos exentos del pago de aranceles se citan las importaciones de cloruro de paladio, zinc, aparatos auxiliares para calderas; máquinas centrifugas; artículos para envasar o empacar leche; derivados de la leche; excavadoras; máquinas rebanadoras; máquinas para fabricar sacos, cajas y botellas, entre otros.

- ◊ Se aplicó una tasa de 5% a ciertos artículos como es el kilogramo de hilados de poliuretano entorchado o enrollado con fibras textiles.
- ◊ La tasa de 10% se aplicó a la importación de algunas aves (gallina y pavo), verduras (brócoli, espárragos y elotes), así como algunas sustancias químicas y fibras sintéticas, muelles, etc.
- ◊ La tasa de 15% se destinó a las importaciones de glucosa; harina y polvo de pescado; concentrado de jugos; mezclilla; nylon y chasis para vehículos, entre otros.

^{14/} El Financiero, 29 de diciembre de 1993.

- ◊ La tasa de 20% se aplicó a las importaciones de quesos, melón, sandía, cítricos; tabaco; tejidos de algodón o seda; ropa deportiva; calzado; lana; lino; molino; presa mecánica y bicicletas.

Asimismo la crítica situación económica del país se encaró mediante la aplicación de una política de ajuste recesiva de corte ortodoxo, que agudizó aún más la situación económica.

A principios de la década de los ochentas el gobierno mexicano estableció una política de ajuste con el objeto de llevar a cabo una reordenación financiera y una reactivación del crecimiento económico. De esta forma, dentro del Plan Nacional de Desarrollo 1983 - 1988 y con el fin de lograr una adecuación económica se estableció el Programa Inmediato de Reordenación Económica (PIRE).

La política de ajuste fue muy estricta durante los años de 1983 y 1984, con el propósito de corregir los desequilibrios financieros más importantes; se modificaron los precios relativos, especialmente el tipo de cambio y los bienes y servicios que proporciona el sector público. A partir de 1984 se iniciaría una etapa de recuperación moderada con tasas de inflación menores.

En cuanto al PIRE, los lineamientos de política económica que establece, tuvieron como objetivo abatir la inflación, corregir las finanzas públicas y establecer las bases para una recuperación en el mediano plazo. Se realizaron fuertes recortes al gasto público y se incrementaron los precios y tarifas de los

bienes y servicios del sector público. Se estableció que debía proteger el empleo y el bienestar social, y por el lado del ingreso se aplicaron tasas de imposición más progresivas y la revisión de precios y tarifas del sector público para abatir los rezagos.

El control sobre el mercado cambiario se efectuó a través de un tipo de cambio realista, es decir, que se ajustara a la competitividad de nuestro país con el comercio internacional, lo cual facilitó las exportaciones no petroleras.

La forma ordenada en que se llevó a cabo la paridad cambiaria brindó estabilidad y en cierta forma permitió avances en el control de la inflación al no dispararse abruptamente la transferencia de costos a precios, por la brecha existente entre el dólar y el peso ^{15/}. Entre los resultados se observó una reducción del déficit fiscal de 17.6% del PIB en 1982 a 8.9% en 1983 ^{16/}, así como avances en el control de la inflación.

Los anteriores resultados llevaron a considerar en 1984 la posible reactivación de la economía, por lo que se expandió el gasto público y se redujo la tasa de depreciación del tipo de cambio, pero en 1985 dicha reactivación mostró sus límites, el déficit público y la inflación se incrementaron por arriba de los límites establecidos, lo que llevó a un desequilibrio financiero, además se agudizó el deterioro en la balanza de cuenta corriente.

^{15/} Villarreal René, *Industrialización, deuda y desequilibrio externo en México*, pag. 425

^{16/} *Ibid.*, pag. 310.

En respuesta a esta situación se procedió a controlar el crédito y el gasto corriente; se ajustó nuevamente el tipo de cambio y se profundizó la liberación comercial.

En el año de 1986 la reducción de los precios internacionales del petróleo, debilitó la economía mexicana, que junto con la negociación de nuevos créditos para el país y el pago del servicio de la deuda externa, ejercieron fuerte presión en la frágil economía mexicana.

Paralelamente, en junio del mismo año se inició la aplicación del Programa de Aliento y Crecimiento (PAC), cuyo objetivo fue la reactivación económica en un marco de estabilidad de precios y comprendió los siguientes puntos: ¹⁷

- ◊ Renegociación de la deuda externa.
- ◊ Promoción de la inversión pública que complementara y alentara la actividad privada.
- ◊ Adecuaciones fiscales para restituir la capacidad recaudatoria, mermada por la inflación.
- ◊ Finanzas públicas compatibles con las metas de abatimiento de inflación, se debía apoyar las necesidades básicas de reconstrucción, reconversión industrial del sector paraestatal y revisar el tamaño del sector público.

¹⁷ Ibid., pag. 312.

Para el año de 1987 ante la crisis financiera, el desplome de la Bolsa Mexicana de Valores, las altas tasas de inflación, la fuga de capitales y la fuerte devaluación del peso, se hizo evidente que los instrumentos aplicados hasta esos momentos no eran suficientes, las políticas de estabilización llevadas a cabo anteriormente se pusieron en tela de juicio, era ya necesario una nueva estrategia.

La política que finalmente se aplicó sostuvo que no sólo los factores de carácter fiscal y monetario eran suficientes para controlar la inflación, sino que también intervenían otros factores; tales como la dinámica en la formación de los precios y salarios, la estructura industrial, la carga regulatoria e institucional del intercambio internacional, así como la intermediación financiera. El nuevo punto de vista argumentó la necesidad de corregir la inercia inflacionaria y las fallas estructurales propias de un país en desarrollo.

De esta forma el 15 de diciembre de 1987, se firmó el Programa de Solidaridad Económica (PSE), que combinó los instrumentos de política monetaria y fiscal con otros elementos de carácter estructural. El PSE englobó fuertes medidas de tipo fiscal y la concertación de los principales sectores económicos (obrero, campesino, empresarial y gubernamental). Cabe señalar que el PSE también se acompañó de medidas de carácter monetario, comercial, cambiario y de concertación de precios.

Es también en el año de 1987 cuando despega definitivamente el modelo de sustitución de exportaciones, el cual desplazó el anterior modelo de industrialización fundamentado en la sustitución de importaciones. Este modelo de sustitución de exportaciones responde a la nueva orientación económica y comercial del país, consiste en un cambio en la estructura de las exportaciones donde las petroleras y de productos primarios reducen su grado de participación, y son sustituidas en términos relativos por exportaciones no petroleras, principalmente manufactureras.

Por otra parte se toman medidas en apoyo a la apertura comercial que han abarcado desde la reducción del nivel de los aranceles, la casi total eliminación de las restricciones comerciales cuantitativas, y el fortalecimiento de las relaciones comerciales con nuestros principales socios comerciales, sin embargo destaca por su importancia y trascendencia el Tratado de Libre Comercio suscrito por México, Estados Unidos y Canadá, mediante el cual se establece un área de libre comercio entre los tres países y se estima que formará un poderoso mercado con 360 millones de personas y una producción de 6 mil millones de dólares ^{18/}. Asimismo en 1991 se firmó el Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile, del cual se hablará posteriormente.

^{18/} Aspe Armella Pedro, op cit., pag. 139.

Durante 1990 el entonces presidente de México, Salinas de Gortari sostuvo pláticas con el primer ministro de Canadá, Brian Mulroney, así como con el presidente de los Estados Unidos, George Bush. En el primer caso se suscribieron diversos convenios con Canadá sobre temas como la minería; transporte; equipo y servicios relacionados con el desarrollo del petróleo y gas; petroquímica; telecomunicaciones y productos electromecánicos, entre otros.

En relación con la plática que sostuvieron los representantes de México y Estados Unidos, y que se refirió a las relaciones bilaterales entre ambos países, se propuso ampliar éstas al ámbito económico, en un clima de estabilidad y confianza para el comercio y la inversión, con ello se determinó el establecimiento de un Tratado de Libre de Comercio, al cual posteriormente se anexaría Canadá.

Ese mismo año, se iniciaron las consultas para formalizar el TLC; las negociaciones dieron inicio el 12 de junio de 1991, y se concluyeron el 12 de agosto de 1992. La formación de un área de libre comercio implica una liberación comercial preferencial en donde se eliminan o reducen sustancialmente las barreras arancelarias entre los países signatarios ¹⁹.

Asimismo, a diferencia de las uniones aduanales, en donde se adopta una tarifa común para los países no miembros, en un área de libre comercio cada país mantiene sus propias restricciones en el comercio con terceros países, recibiendo sólo los países miembros acceso preferencial al mercado del área.

¹⁹/ The Likely Impact on the United States of a Free Trade Agreement with Mexico, February 1991.

También en este tipo de acuerdos se establecen reglas de origen para proteger el área de libre comercio de bienes provenientes de países no miembros 20/.

El Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), define en su Artículo XXIV el área de libre comercio como un acuerdo bajo el cual los países signatarios, eliminan tarifas aduanales y cualquier otro tipo de restricciones al comercio realizado entre ellos 21/.

A continuación se presenta en forma sintética el contenido del Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá 22/.

El TLC establece formalmente una zona de libre comercio entre México, Canadá y Estados Unidos, de conformidad con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

◊ Los objetivos del Tratado son, eliminar barreras al comercio; promover condiciones para una competencia justa; incrementar las oportunidades de inversión; proporcionar protección adecuada a los diversos derechos de propiedad intelectual; establecer procedimientos efectivos para la aplicación del Tratado y la solución de controversias; fomentar la cooperación trilateral regional y multilateral.

20/ Jeffrey S. Schott, May 1989.

21/ The Likely Impact on the United States of a Free Trade Agreement with Mexico, February 1991.

22/ "El Tratado de Libre Comercio", 1992.

- ◇ En el TLC cada país ratifica sus respectivos derechos y obligaciones derivados del GATT y de otros convenios internacionales. Asimismo, en las disposiciones del Tratado se establece que en caso de conflictos "prevalecerán las disposiciones del Tratado sobre la de otros convenios", sin embargo se señalan excepciones a esta regla, como es el caso de las disposiciones en materia comercial de algunos convenios ambientales que prevalecerán sobre el TLC, con el fin de minimizar la incompatibilidad de estos convenios con el TLC.

- ◇ Respecto a las reglas de origen, se establece la eliminación de todas las tasas arancelarias sobre bienes originarios de México, Canadá y Estados Unidos a lo largo de un periodo transitorio.

- ◇ Se considera que un bien es originario de la región cuando es producido en su totalidad en los países de América del Norte, o cuando contenga materiales ajenos a la región pero sean transformados en ésta.

- ◇ Se incorpora el principio fundamental de trato nacional del GATT, por el cual los bienes importados de un país miembro del TLC no serán discriminados, es decir, se les dará un trato no menos favorable que el otorgado a los bienes nacionales.

- ◇ Para los bienes provenientes de América del Norte, el TLC dispone que todas las tasas arancelarias se eliminen de manera progresiva, ya sea de

forma inmediata o gradual (de 5 a 10 años), y en el caso de productos sensibles hasta un plazo de 15 años.

- ◊ La institución central del Tratado será la Comisión de Comercio, que contará con un Secretario para apoyarla administrativa y técnicamente.
- ◊ Se permite adoptar medidas para proteger los intereses esenciales de seguridad, así como medidas que restrinjan al comercio para proteger la balanza de pagos (casos limitados).
- ◊ El TLC dispone que los asuntos tributarios se regirán por los acuerdos para evitar la doble tributación celebrados entre países miembros.

Estos acuerdos tienen por objeto evitar que se grave por dos o más disposiciones o autoridades fiscales, en este caso de los países signatarios del TLC, un mismo objeto de tributación.

- ◊ Se establecen reglas y procedimientos para adoptar medidas de salvaguarda para brindar alivio temporal a las industrias afectadas desfavorablemente por incrementos súbitos y sustanciales en las importaciones provenientes de algún país miembro.
- ◊ Se establece un mecanismo para que tribunales arbitrales independientes, de integración binacional revisen las soluciones definitivas en materia de antidumping y cuotas compensatorias dictadas por las autoridades

competentes de los países signatarios. La instalación de un comité de impugnación extraordinaria podría anular la resolución original y establecer un nuevo tribunal arbitral.

- ◊ Las disposiciones del Tratado en materia de textiles y prendas de vestir prevalecerán sobre los del Acuerdo Multifibras y otros convenios internacionales.

El Acuerdo Multifibras se firmó en 1974 y se renovó en 1977, 1981, 1986, y 1991, mediante este acuerdo se establecieron mecanismos para asegurar la reducción de barreras al comercio de textiles y así lograr una liberación gradual y ordenada del mercado, que se ha realizado a través de acuerdos bilaterales entre los países importadores y exportadores, al establecer cuotas a la exportación de textiles, de manera que no distorsionen el mercado interno de los países importadores.

- ◊ Las tarifas se eliminarán en un plazo máximo de 10 años. Se aplicará la regla de origen de "hilo y fibra en adelante", lo que significa que los textiles y prendas de vestir para gozar de trato preferencial deben elaborarse a partir del hilo o fibra producida en un país miembro.
- ◊ Respecto a productos automotrices (automóviles, camiones, autobuses y autopartes), se acordó que para las importaciones de México, Estados Unidos eliminará de inmediato las tasas arancelarias para automóviles de pasajeros, y se reducirán a 10% las referidas a camiones ligeros, desapareciendo en 5

años. En el caso de importaciones de Estados Unidos y Canadá, México reducirá de inmediato en 50% sus tasas para automóviles de pasajeros y camiones de carga, en el primer caso los aranceles desaparecerán en un plazo de 10 años y en el otro, en 5 años.

- ◊ En energía y petroquímica básica (petróleo crudo, gas, productos refinados, petroquímicos básicos), energía nuclear y electricidad, no se podrá imponer precios mínimos ni máximos a las importaciones y exportaciones, tampoco impuestos, derechos o cargos, entre otras disposiciones.
- ◊ En relación a la sección de agricultura, México y Estados Unidos eliminarán de inmediato sus barreras no arancelarias mediante su conversión a sistemas de arancel-cuota, o bien aranceles. El periodo de eliminación de aranceles será de 10 años, y de 15 años en el caso de productos extremadamente sensibles, maíz y frijol para México, así como jugo de naranja y azúcar para Estados Unidos.
- ◊ El TLC establece preceptos para el desarrollo, adopción y ejecución de medidas sanitarias y fitosanitarias, evitando usarlas como restricciones disfrazadas al comercio, reservando su uso para la protección de la vida o salud humana, animal o vegetal.
- ◊ Los tres países signatarios se comprometen a dar protección a los derechos de propiedad intelectual.

- ◊ En la sección referida a la entrada temporal de las personas de negocios que sean nacionales de México, Canadá y Estados Unidos, no se establece un tratado común con libre movimiento de personas. Cada país tiene el derecho de proteger el empleo de su fuerza de trabajo, así como de adoptar una política migratoria y de protección de sus fronteras que juzgue conveniente. Se permitirá la entrada de cuatro categorías de personas de negocios: visitantes de negocios; comerciantes e inversionistas; personal transferido dentro de una compañía y cierta categoría de profesionistas.

- ◊ Se abre una parte significativa del mercado de compras del sector público de cada uno de los tres países, respecto a bienes, servicios y obras públicas, abarcando las compras efectuadas por dependencias y empresas del gobierno federal. No se aplica a la compra de armamento, municiones ni armas.

- ◊ Se establecen disposiciones para facilitar el comercio transfronterizo de servicios.

- ◊ Respecto al transporte terrestre, 3 años después de la firma del Tratado, México permitirá a las compañías de autotransporte canadiense y estadounidense hacer entregas transfronterizas y recoger carga en sus estados fronterizos, así como un 49% de inversión de aquellos países en empresas de autobuses y camiones de carga que presten servicios internacionales de carga en un 100%, después de 10 años. Las compañías de autotransporte de carga de México tendrán acceso a Estados Unidos después de seis años de haber entrado en vigor el Tratado.

- ◊ En cuanto a servicios de ferrocarril, Canadá y Estados Unidos podrán seguir comerciando sus servicios en México, así como construir y tener en propiedad terminales, y financiar infraestructura ferroviaria.

- ◊ También se liberalizan las actividades portuarias relacionadas con el transporte marítimo. Las redes públicas y servicios de telecomunicaciones están disponibles en términos y condiciones razonables para empresas e individuos que las utilicen en la realización de sus actividades.

- ◊ Se eliminan barreras a la inversión, el TLC otorga garantías a los inversionistas de los tres países y establece un mecanismo de solución de controversias. Las disposiciones sobre inversiones no se aplicarán a las compras del sector público ni subsidios. Por seguridad nacional, hay excepciones para la adquisición de empresas por extranjeros.

- ◊ En relación a los servicios financieros, el documento contiene preceptos que se aplican a las medidas que afectan la prestación de servicios financieros.

I.1.3. Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile

La aplicación de acuerdos comerciales tienen una fuerte incidencia en cada uno de los ámbitos económicos. El aspecto fiscal no es la excepción, debido a los ajustes que se requerirán a nivel interno y que deberían estar de acuerdo a las necesidades internas y propias de cada país.

Por otra parte cabe señalar que ante los cambios internacionales que se han suscitado como es la globalización de las economías, la formación de bloques comerciales regionales y la mayor interdependencia económica entre países, es importante citar el Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile como parte del proceso de cooperación regional en América Latina.

El 20 de septiembre de 1991, los gobiernos de México y Chile firmaron en Santiago de Chile el Acuerdo de Complementación Económica para garantizar la apertura de los mercados de ambas naciones. Este acuerdo es, no obstante la denominación, un tratado internacional. Entre los objetivos de este acuerdo se encuentra la intensificación de las relaciones económicas y comerciales entre los dos países mediante la eliminación de gravámenes y restricciones a las importaciones originarias de los dos países; la diversificación del comercio recíproco; la coordinación y complementación de las actividades económicas; el estímulo de inversiones y el facilitar la creación y funcionamiento de empresas bilaterales y multilaterales de carácter regional.

A partir del 1o. de enero de 1992 se establece un gravamen máximo de 10% ad valorem aplicable a los productos originarios de los países suscriptores del acuerdo y se eliminan casi todas las restricciones no arancelarias. Se establece un programa de desgravación gradual, existe un cronograma "rápido" que termina con la eliminación total de aranceles el 1o. de enero de 1996 (Ver Cuadro 1.3.).

**CUADRO 1.3.
CRONOGRAMA RAPIDO DE DESGRAVACIÓN**

FECHA	GRAVAMEN MAXIMO COMUN
01-01-1992	10%
01-01-1993	7.5%
01-01-1994	5%
01-01-1995	2.5%
01-01-1996	0%

FUENTE: Dreckmann Lafon Kurt, Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile, Edit. UNAM, México, 1994, pag. 80.

El programa de liberación comercial entre México y Chile contempla tres tipos de productos:

- a) Productos con desgravación rápida (4 años).
- b) Productos de la industria automotriz.
- c) Productos con desgravación lenta (6 años).

Dentro del bloque de desgravación lenta se encuentran 357 fracciones arancelarias de la Tarifa mexicana y 202 fracciones arancelarias de la Tarifa chilena.

El acuerdo está integrado por 22 capítulos (incluido el transitorio), 41 artículos y cuatro anexos. Los capítulos están referidos a las siguientes materias ²³⁷.

CAPITULOS	
I.- Objetivos del acuerdo	XII.- Otros servicios
II.- Programa de liberación	XIII.- Otras armonizaciones
III.- Origen	XIV.- Cooperación económica
IV.- Sector automotor	XV.- Promoción comercial
V.- Cláusula de salvaguarda	XVI.- Solución de controversias
VI.- Prácticas desleales de comercio	XVII.- Administración del acuerdo
VII.- Tratamiento en materia de tributos internos	XVIII.- Vigencia
VIII.- Compras gubernamentales	XIX.- Denuncia
IX.- Inversiones	XX.- Otras disposiciones
X.- Transporte marítimo y aéreo	XXI.- Adhesión
XI.- Normas técnicas	XXII.- Disposiciones transitorias.

²³⁷ Dreckmann Lafon Kurt, Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile, 1994, pag. 78.

1.2. Contexto económico internacional.

La economía mundial que ejerce influencia en la economía mexicana ha sido objeto de profundos cambios no sólo económicos, sino sociales y políticos. En materia económica destacan diversos factores entre los cuales ejerce un papel dominante el desarrollo de las nuevas tecnologías, así como una integración por bloques en respuesta a las largas negociaciones de carácter multilateral.

En este proceso de transformación de la economía mundial ejerce gran influencia, el proceso de globalización que tiende a desarrollar mercados financieros y de bienes en dimensiones que van más allá de las fronteras nacionales, encaminándolos hacia un mercado de carácter mundial.

El proceso de globalización se caracteriza por diversos elementos como son la innovación tecnológica, en especial la tecnología de procesos que cobra mayor importancia que la de productos; la internacionalización de la producción y la distribución; la creación de nuevas ventajas comparativas, las cuales superan a las tradicionales (posesión de recursos naturales, capital y trabajo), como son la tecnología, la especialización del trabajo y la educación de la población, que proporcionan cierta superioridad, así como el auge del sector servicios.

De los anteriores elementos, destaca por su importancia la innovación tecnológica, la cual ha permitido cambios significativos en los métodos

productivos que han traído como consecuencia una amplia transformación productiva a nivel mundial y un nuevo tipo de competencia. Muestra de lo anterior lo ejemplifican países como Taiwan, Singapur, Corea del Sur y Hong Kong, cuyo avance económico ha sido notable; el poseer tecnología de punta ha permitido la introducción de sus productos a los mercados mundiales.

La globalización se ha manifestado a través de la integración por regiones o bloques comerciales, como es el caso de la Comunidad Económica Europea, la cual formará un enorme mercado por su tamaño y capacidad de demanda, además de buscar con ello, consolidar su poder económico y área de influencia. La integración por bloques no sólo envuelve objetivos comerciales, es también, como ya se mencionó, una forma de lograr el liderazgo económico y militar, debido a que en la actualidad prevalece un sistema económico tripolar, constituido por la Comunidad Económica Europea (Alemania), Japón y Estados Unidos.

Respecto a los países asiáticos, -específicamente Corea del Sur, Taiwan, Hong Kong y Singapur-, han logrado ocupar un importante lugar en el entorno internacional, poseen una flexibilidad y dinamismo tal, que les ha permitido consolidar su economía y adecuarse a las condiciones mundiales con ventaja. Han diversificado sus productos de exportación gracias a su sofisticada tecnología, a la vez que han mantenido su competitividad en productos menos tecnificados y de mayor contenido de mano de obra.

La influencia de estos países ha trastocado la estructura industrial mundial. Su desarrollo económico ha coincidido en un importante factor, la tecnología, que anteriormente se había mencionado como uno de los principales propulsores del proceso de globalización. Estas naciones exportan casi en su totalidad manufacturas, aunque también exportan productos intensivos en trabajo (textiles, prendas de vestir, calzado, muebles, etc.) así como en capital y tecnología (automóviles, barcos y productos químicos).

En conjunto, los cuatro países lograron elevar la participación de sus exportaciones a nivel mundial de 2.0 a 2.7% entre 1970 y 1990, así como su participación en las exportaciones totales hacia la Comunidad Económica Europea que se incrementó de 1.0% a 6.0% más que Japón (5%) y que toda América Latina (4%), entre los años de 1958-1990.

En 1987 el coeficiente de inversión de Corea del Sur, Taiwan, Hong Kong y Singapur era el más alto a nivel mundial, ascendiendo a 25% del PIB en Hong Kong; 39% en Singapur; 21.2% en Taiwan; 29% en Corea del Sur; en contraste con el 19.9% de Europa y el 16.4% de Estados Unidos en el año de 1989 ²⁴.

Estos 4 países tuvieron un rápido crecimiento del PIB, así como de su producción y exportaciones de productos industriales, con un alto grado de especialización.

²⁴/ Labra M. Armando, La Integración Comercial de México a Estados Unidos y Canadá, 1990, pag. 64.

Aplicaron una política selectiva de sustitución de importaciones, y una cuidadosa política proteccionista, que a diferencia de México llevaron a cabo una liberación comercial gradual *25*. En términos generales el papel del Estado en estos países se desarrolló de la siguiente manera:

En el caso de **Singapur**, el Estado no sólo identificaba los problemas de carácter económico, sino que formulaba políticas apropiadas, aplicando incentivos a la inversión, y participando en la actividad económica.

En **Hong Kong** la existencia de núcleos empresariales internos asociados a las relaciones históricas de intermediación comercial internacional en Asia, le permitió al Estado contar con una gran infraestructura material y comercial en materia de almacenamiento y actividades portuarias, vínculos comerciales y experiencia en los mercados. También contaba con eficientes sistemas bancarios, de seguros y navieros. Lo anterior permitió una estructura económica muy apropiada para el desarrollo del comercio exportador de manufacturas ligeras. Este país contó con una afluencia masiva de mano de obra.

La política proteccionista de **Taiwan** y su estrategia industrial fue definida por el ámbito gubernamental. Existía la combinación de empresas públicas y la proliferación de pequeñas y medianas industrias.

25/ Fajnzylber Fernando, La Industrialización Trunca en América Latina, 1983, pag. 122.

El caso de **Corea** plantea un esquema de planificación por etapas que en un primer momento permitió favorecer la expansión de industrias estratégicas, reforzar la infraestructura económica y el crecimiento de la productividad en el sector agrícola. Posteriormente se trabajó en la articulación interna de la estructura industrial y se estimuló las exportaciones industriales, para finalmente proceder a desarrollar la industria mecánica y la pesada y a normar la presencia de la inversión extranjera.

Por su exitoso desarrollo económico sobresale Japón, que ha logrado abarcar industrias de alta tecnología desplazando a las firmas norteamericanas y europeas, como es el caso de la industria automotriz y de semiconductores. Asimismo posee un nivel educativo de primera categoría, con altos índices de inversión en fábricas, equipos, investigación y desarrollo. El desarrollo de Japón se caracterizó por una estrategia de desarrollo a largo plazo; una marcada vocación al ahorro; industrialización como respuesta a la ausencia de recursos naturales; voluntad de conquista de mercados; un sistema educativo como prioridad; y la preeminencia de las profesiones vinculadas a la gestión tecnológica 26.

26/ Villareal René, México 2010, pag. 115.

En contrapartida, Estados Unidos desde los años setenta ha visto deteriorado su poder económico, proceso que se agudizó durante los años ochenta, disminuyendo con ello su presencia económica en el resto del mundo y su influencia productiva, comercial, financiera y monetaria lo que ha contribuido a mermar su hegemonía mundial. Asimismo ha perdido su capacidad competitiva, su participación en los mercados mundiales, su capacidad innovadora y ha disminuido su productividad. Ya no es la primera potencia industrial ni comercial, aunque sus exportaciones de capitales siguen siendo considerables.

Algunos de los factores que han debilitado su hegemonía a nivel mundial son su creciente deuda tanto interna como externa, su déficit comercial y fiscal, que son originados en parte por el rezago tecnológico y de productividad, que elevan los costos de producción y traen como consecuencia la pérdida de competitividad internacional, la cual no sólo se ha manifestado en los mercados internacionales, sino también en el mercado interno, ya que gran parte del consumo interno de productos manufacturados de "alta tecnología" ²⁷, tales como automóviles, computadoras, componentes industriales, maquinaria y electromecánicos, provienen de países como la República Federal Alemana, Corea del Sur, Taiwan, Hong Kong, Singapur y Japón. Los últimos cinco países arriba mencionados han obtenido altas tasas de crecimiento y un alto porcentaje de participación en la economía mundial que supera no sólo a Estados Unidos, sino al resto del mundo.

²⁷ Como Barrientos Bernardo, 1991.

1.2.1. La Comunidad Económica Europea.

En relación al bloque comercial formado por los países que integran la Comunidad Económica Europea, se ha formado un importante mercado, en virtud del número de habitantes con que cuenta, la capacidad de compra de los mismos y las amplias perspectivas de crecimiento.

Su caso resulta relevante mencionar ya que en el ámbito fiscal y comercial ha obtenido importantes avances como bloque y cuya experiencia puede aportar valiosos elementos para el caso de México.

La formación de este bloque se gestó hace varias décadas, cuando el 25 de marzo de 1957 los países integrantes de la Comunidad Económica del Carbón y Acero (CECA) ^{28/} firmaron los Tratados de Roma, que dan origen a la Comunidad Económica Europea (CEE).

A partir de entonces la CEE ha ido eliminando gradualmente los derechos aduanales y las restricciones al comercio exterior intracomunitario, también ha diseñado estrategias comerciales frente a terceros países, todo ello con el fin de crear un mercado común.

^{28/} El 17 de mayo de 1951 se firmó el Tratado de París, con el cual se creó la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA), integrada por Francia, Alemania Federal, Italia, Bélgica, Los Países Bajos y Luxemburgo. Esta organización se creó para incrementar la producción de acero a costos bajos y eliminar las restricciones comerciales en este sector.

El proceso integrador de la CEE tomó fuerza durante los años ochenta debido a los acontecimientos internacionales que presionaron para dar celeridad a la integración.

Entre estos acontecimientos se encuentra el poder económico de Japón; el poder comercial de Corea del Sur, Taiwan, Hong Kong, Singapur, la Cuenca del Pacífico y el Acuerdo de Libre Comercio firmado entre Estados Unidos, Canadá y México.

En 1985 se aprobó el Libro Blanco que constituye un catálogo de las medidas que se consideraron necesarias para la creación de un mercado común. Los 3 grandes capítulos del Libro Blanco se refieren en forma general a: 29/

- ◆ La eliminación de las barreras físicas, como son los controles aduanales.
- ◆ La eliminación de las regulaciones de salud y seguridad; el libre movimiento de capitales y servicios financieros; el reconocimiento de títulos profesionales y educativos, la instrumentación de un sistema abierto de compras del sector público.
- ◆ La supresión de las barreras fiscales y las diferencias en las tasas sobre el valor agregado.

29/ Peñaloza Webb Tomás, "Las Relaciones Económicas de México con Europa", 1991.

Asimismo el Acta Unica ratificada en 1986, legaliza los lineamientos a seguir para eliminar las barreras que impiden establecer un mercado común, además fungió como catalizador del proceso integracionista. Esta Acta define al mercado interior como: "un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada"

30/.

Actualmente los efectos de esta integración en materia fiscal ha sido el nuevo régimen del impuesto sobre el valor agregado (VAT), que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1993, y que facilitará las transacciones comerciales de las empresas y ciudadanos que podrán comprar sin restricciones en cualquiera de los 12 socios comunitarios. El régimen iniciado en 1993 es transitorio, el régimen definitivo entrará en vigor el 1° de enero de 1997. Esto es consecuencia de años de trabajo cuyo fin es impulsar al comercio intraregional.

I.2.2. Acuerdo de Libre Comercio entre Estados Unidos e Israel

Cabe destacar el papel que ha jugado Estados Unidos en las negociaciones comerciales de tipo bilateral, a fin de fortalecer su hegemonía económica al apuntalar su posición comercial, ello como parte de los cambios que se han llevado a cabo en el contexto internacional y que se describieron en el apartado 1.2., por lo que resulta interesante mencionar, a pesar de no estar relacionado directamente con México, "El Acuerdo de Libre Comercio entre Estados Unidos e Israel" ^{31/}, ya que representa el primer intento estadounidense de negociar el libre comercio bajo **bases bilaterales** y no multilaterales como se había manejado en el GATT. Antes de la firma del acuerdo, Israel ya gozaba de los privilegios del Sistema General de Preferencias (SGP) de Estados Unidos ^{32/}, por lo que el acuerdo sólo vino a asegurar la continuación de dichas preferencias.

El acuerdo estableció un área de libre comercio entre los gobiernos de ambas naciones y se firmó en abril de 1985, después de 18 meses de negociaciones entre el primer ministro Yitzhak Shamir y el presidente Ronald Reagan.

31/ Raveh Yeruda & Co., Kesselman, Free Trade Between United States, Europe, the Far East and Other Countries via Israel, 1992.

32/ El SGP de Estados Unidos concede a discreción del Ejecutivo de esa nación eliminaciones o deducciones arancelarias con carácter unilateral, no recíproco y no discriminatorio para ciertas manufacturas, semimanufacturas y productos primarios procedentes de los países en desarrollo.

Asimismo previó una eliminación gradual de aranceles entre los dos países, hasta una total eliminación en el año de 1995, aunque muchos productos no estarían sujetos a ninguna tarifa a partir de 1989.

El área de libre comercio es consecuente también con el Artículo XXIV del GATT. El acuerdo se acompaña de cuatro anexos, de los cuales, los dos primeros se refieren a las fases de reducción arancelaria en diversos artículos; el tercero contiene las reglas de origen y el cuarto se refiere a los productos israelíes subsidiados, a los cuales, Estados Unidos no puede imponer alguna tarifa hasta demostrar que su importación daña a la producción nacional.

De igual forma establece un "Comité Mixto" que se reunirá al menos una vez al año para revisar el funcionamiento del acuerdo y consultar cualquier cuestión que lo afecte. Entre los puntos que menciona este acuerdo destacan los siguientes:

- ◇ Se reafirman los derechos y obligaciones con otros acuerdos sobre los que prevalecerán las disposiciones del Acuerdo.

- ◇ En el caso de que un bien importado dañe o amenace con dañar a los productores nacionales de alguno de los países miembros, se hará uso de un mecanismo de consulta antes de proceder a tomar cualquier medida que afecte al comercio del otro socio. Por otra parte, no se podrá suspender la reducción o eliminación de cualquier obligación prevista en el acuerdo, a menos que el daño sea serio o fuerte la amenaza del mismo.

- ◊ El acuerdo permite restricciones a la importación de productos agrícolas, así como restricciones temporales por un periodo de 150 días cuando se tenga dificultades serias en la balanza de pagos de alguna de las partes. También, permite a Israel imponer derechos de aduana para proteger aquellas industrias que inician, y prohibiciones hechas en los terrenos religioso y ritual bajo ciertas circunstancias.

- ◊ Se incluye el comercio de servicios que se realizará conforme a la Declaración de Comercio y Servicios firmada junto con el acuerdo.

- ◊ Se exige la notificación por escrito y consulta entre los dos miembros, sobre cualquier medida de comercio que se quiera adoptar; también se establece un mecanismo de solución de disputas, y la notificación de los cambios en las tablas de tarifas de alguna de las partes.

- ◊ El acuerdo permite a cualquiera de las partes incrementar sus derechos de aduana para mantener el valor de su moneda, cuando ésta se devalúe en más del 20%.

A manera de resumen, durante el periodo de 1940 - 1970 prevaleció en México el modelo de Industrialización Sustitutiva de Importaciones (ISI), que se caracterizó por el papel dinámico del Estado para apoyar el desarrollo industrial del país mediante políticas de asignación de recursos, la política fiscal y comercial. La política fiscal orientó la inversión pública a obras de infraestructura y a sectores estratégicos, además en el aspecto tributario se

propició la inversión de utilidades y la inversión productiva mediante subsidios y exenciones, así como precios y tarifas sin grandes variaciones. La política comercial se caracterizó por su exacerbado proteccionismo con el fin de apoyar el desarrollo de la industria manufacturera.

Durante los setentas esta orientación comercial cambió hacia una racionalización de la protección, apuntando hacia una apertura comercial que se instaló definitivamente durante los años ochenta con la adhesión de México al GATT. También durante los años ochenta se rompió con el modelo de ISI y se aplicó una política sustitutiva de exportaciones que consiste en la preponderancia de las exportaciones manufactureras respecto a las de productos primarios. Esta apertura comercial permitió firmar en 1991 un Acuerdo de Cooperación Económica con Chile y en 1994 un Acuerdo de Libre Comercio con E.U. y Canadá.

Cabe destacar los profundos cambios en el contexto internacional que han impactado a la economía mexicana, particularmente el proceso de globalización, el cual se ha manifestado a través de la integración por regiones o bloques comerciales, como es el caso de la Comunidad Económica Europea y los países asiáticos, y que en nuestro continente se refleja en el Acuerdo de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos.

CAPITULO II

**LA POLITICA TRIBUTARIA Y
FINANCIERA EN MEXICO 1940 - 1994**

CAPITULO II

LA POLITICA TRIBUTARIA Y FINANCIERA EN MEXICO 1940 - 1994

II.1. Principales rasgos de la política tributaria.

II.1.1. Periodo 1940 -1980.

En la primera década de este periodo, el ámbito impositivo que prevaleció estuvo compuesto por impuestos de carácter especial ^{1/} (sobre producciones o consumos específicos), así como de carácter general, los cuales se aplicaban al comercio y a la industria tanto a nivel federal como local y se encontraban regidos por el Impuesto del Timbre sobre compraventa. El mencionado impuesto se le clasifica como indirecto porque grava el consumo de los contribuyentes y no repercute en forma directa sobre los ingresos sino hasta el momento en que realiza la compra ^{2/}. Asimismo comprendió numerosos gravámenes ^{3/} cuyo punto en común era el hecho de pagarse por medio de estampillas que debían adherirse a las facturas, documentos o contratos que los causaban, de esta manera se comprobaba su pago.

1/ Anguiano Equihua Roberto, Las Finanzas del Sector Público en México, UNAM, pag. 229.

Los impuestos especiales más relevantes durante esta década eran los aplicados al alcohol, aguardiente y cerveza, uso y tenencia de automóviles, energía eléctrica, tabacos labrados y sobre el petróleo y derivados.

2/ Moderno Diccionario de Contabilidad, Compañía Editorial Impresora y Distribuidora S.A.

Otra definición del concepto de impuestos indirectos: Es el que se traslada de un contribuyente a otro en cada proceso de producción o comercialización de un producto o servicio hasta que llega al consumidor final.

3/ Anguiano Equihua Roberto, op cit., pag 272.

Impuestos sobre contratos de carácter civil y mercantil, sobre recibos de toda clase y por arrendamiento, entre otros.

La expedición de facturas y la adición del timbre que acreditaban el pago del impuesto era controlada por un servicio de inspección a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicho servicio practicaba "visitas" a las personas que por la naturaleza de sus actividades efectuaban operaciones de compra - venta. Los inspectores tenían el derecho de exigir los libros o documentos de los causantes y levantar actas y sanciones por infracciones cometidas.

A efecto de unificar los impuestos aplicables al comercio e industria y evitar la multiplicidad de requisitos establecidos por ley para el control del pago del Impuesto del Timbre, mediante la iniciativa de ley del 24 de diciembre de 1947 se sustituyó este impuesto por el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), éste último comprendió las mismas actividades que abarcaba el Impuesto del Timbre sobre compraventa, aún así se consideró técnicamente más general, equitativo y con menos trámites al momento de efectuar su recaudación.

El ISIM se causaba sobre el ingreso total de las operaciones gravadas por la ley en el momento en que se realizaban aún cuando fueran a plazo o a crédito, a diferencia del Impuesto del Timbre que se causaba por separado en cada operación, cuyo monto fuera superior a una cantidad ya establecida, y globalmente respecto a las operaciones menores a esa misma cantidad.

Sin embargo las ventajas iniciales que se obtuvieron con la aplicación del ISIM se fueron agotando paulatinamente durante las 3 décadas posteriores a su implantación debido a los nuevos requerimientos hacendarios, a la

modificación de las relaciones comerciales del país, así como por situaciones que generaban inequidad como fue la tendencia de favorecer las empresas integradas verticalmente, ya que éstas no fueron objeto de este impuesto en las diferentes transacciones que llevaron a cabo con su producto hasta su venta al menudeo, en tanto que las pequeñas y medianas empresas que compraban y vendían a otros los productos que comerciaban no recibían el mismo trato, en virtud de que cada operación de venta que efectuaban era gravada repetitivamente hasta llegar al consumidor final.

Cabe hacer mención de que el origen del ISIM está entrelazado con el del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que con sus modalidades actuales regula las relaciones en materia tributaria entre los distintos niveles de gobierno (federal y local).

Partiendo de la inexistencia competencial tributaria entre los entes gubernamentales, así como su ausencia en la Constitución, se procedió a normarla, a través de la Convención Nacional Fiscal de los años de 1925, 1932 y 1942, en ésta última se sugirió acabar con la múltiple tributación al implantarse un sólo gravamen a la industria y al comercio, así como otorgar participaciones a los distintos niveles de gobierno.

A partir de lo anterior en 1948 se promulgó la “Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles” (ISIM) y la “Ley que Regula el Pago de Participaciones en Ingresos Federales a las Entidades Federativas”, posteriormente en 1953 se promulgó la Ley que otorga compensaciones adicionales a los estados que

celebren convenios de coordinación para la recaudación del impuesto sobre ingresos mercantiles.

De esta forma el ISIM acabó con la multiplicidad de impuestos al sustituir el Impuesto del Timbre, y coadyuvar a la maduración del Sistema de Coordinación Fiscal ^{4/}.

Asimismo para enfrentar las dificultades generadas por la aplicación del ISIM y con objeto de ajustar y actualizar el marco impositivo, en el año de 1980 se sustituyó el ISIM por el Impuesto al Valor Agregado (IVA)^{5/}. Este impuesto no requirió acreditar su pago mediante timbres y se definió claramente su objeto de impuesto, sujeto, tasa, deducciones, ingresos exentos, vigilancia, así como una serie de conceptos (enajenación, arrendamiento, prestación de servicio, entre otros) para una mejor aplicación del mismo.

La introducción del IVA simplificó el sistema de impuestos especiales al derogar 31 impuestos especiales e incluir algunos dentro de su régimen, como es el caso de la energía eléctrica.

4/ Nuño Sepúlveda José Angel, Apuntes sobre la Distribución Actual de Competencias Fiscales en México, en Revista INDETEC, No. 95, julio-agosto 1995, pag. 27.

5/ Moderno Diccionario de Contabilidad.

Es el que se causa sobre el aumento de valor que se da en las diferentes fases de la producción de un bien o servicio. Es un impuesto indirecto sobre el consumo y se agrega al precio de venta.

Respecto al Impuesto sobre la Renta ^{6/} que es la fuente más importante de los ingresos tributarios ^{7/} que percibe el gobierno, ha observado a lo largo del periodo 1940 - 1980 numerosos cambios. Fue implantado en México en 1921 y comenzó a operarse en forma continua a partir de 1925.

Hasta el año de 1965 el ISR se recaudó mediante un sistema que consistió en tasas impositivas diferentes dependiendo de la fuente de ingreso, que se agrupó en lo que se denominó cédulas. De acuerdo al Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1961, el sistema cédular era el siguiente: ^{8/}

- Cédula I, Comercio
- Cédula II, Industria
- Cédula III, Agricultura, Ganadería y Pesca
- Cédula IV, Remuneración del trabajo personal
- Cédula V, Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas
- Cédula VI, Imposición de capitales
- Cédula VII, Ganancias distribuíbles
- Cédula VIII, Arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares
- Cédula IX, Enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas.

6/ Idem.

Es un impuesto que grava el ingreso de las personas y entidades económicas (personas físicas y morales). Se considera un impuesto directo por gravar el patrimonio o ingreso de las personas y no es transferible para las personas o empresas que reciben ingresos.

7/ Idem.

Son aquellos que se originan por el pago de impuestos, como el ISR, IVA, los aranceles al comercio exterior y algunos impuestos especiales.

8/ Anguiano Equihua Roberto, op. cit., pag. 167.

Debido a esta estructura cédular que implicaba tasas impositivas diferentes según el tipo de ingreso, el ISR no se aplicó en forma equitativa. Sin embargo en 1962 se incluyó el pago de una tasa sobre ingresos acumulados cuando los ingresos netos en dos o más cédulas excedieran de una determinada cantidad, esta tasa sentó los antecedentes para que en el año de 1965 se sustituyera el sistema cédular por una nueva clasificación:

- Impuestos al ingreso de las personas.
- Impuestos al ingreso global de las empresas.

De esta forma, en lo futuro el ISR se calcularía con base al ingreso global neto sin importar el origen del ingreso. También en 1961 se establecieron reglas para permitir la depreciación acelerada como incentivo fiscal, en virtud de que permitió aumentar las deducciones en los primeros años en que se constituye una industria o se adquiere nuevo equipo, lo que incrementa las deducciones y disminuye a su vez la base gravable, así como el impuesto a pagar por la empresa.

Se crearon las bases especiales de tributación en virtud de la dificultad administrativa o de otro tipo, que actividades como la agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, bancos, industria editorial y el autotransporte tenían para cumplir en forma regular con sus obligaciones fiscales, por lo que se les exentaba del pago del ISR o pagaban una pequeña contribución, aunque más adelante esta situación constituiría un problema serio, por la pérdida de control en los ingresos lo que propició la evasión fiscal en estos sectores. Los

contribuyentes menores hacían pagos por concepto del ISR, mediante una cantidad fija establecida a discreción de las autoridades.

Los impuestos a la producción y servicios (IEPS), constituyen impuestos especiales sobre consumos específicos o sobre la producción de determinados artículos como son la enajenación o importación de cerveza, bebidas alcohólicas, gas, tabacos, gasolina, diesel, entre otros. Son impuestos de carácter indirecto, y por lo tanto trasladables.

De los ingresos no tributarios ^{9/} (Derechos, productos, aprovechamientos, contribución de mejoras), el más relevante es el renglón de los derechos, cuya participación en los ingresos tributarios en 1980 fue de 91.4%, en 1987 de 80.4% y en 1994 de 59.1%. (Ver Anexo Estadístico, Cuadro D).

^{9/} Son aquellos que no provienen de impuestos y se originan en diversas formas de relación entre el gobierno y particulares, la sanción impuesta por una autoridad penal o por el reconocimiento oficial de alguna situación específica. Se caracterizan porque sus precios no se fijan respecto a la capacidad de pago de los individuos, sino que son cantidades fijas e iguales para todo aquel que los solicita.

Derechos: Contraprestación que se paga al poder público por la obtención de un servicio específico: Se diferencia de un impuesto porque el derecho obliga al pago de un servicio directo, concreto y específico y el segundo se aplica a un ingreso (base gravable).

Productos: Son los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias del Derecho Público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Aprovechamientos: Son todos los ingresos que reúnen las características de los impuestos, derechos o productos.

Contribución de mejoras: Ingreso por concepto de obras públicas, como es el caso de la infraestructura hidráulica.

Cabe señalar que durante el período 1940 - 1980 se aplicó en el país el modelo de sustitución de importaciones, en el cual el Estado se desempeñó como promotor del proceso de industrialización y de crecimiento económico.

Durante la mayor parte de estas cuatro décadas el gasto público se orientó hacia la inversión en infraestructura y obra pública, para impulsar la industrialización del país. Asimismo se autorizaron una serie de exenciones a finales de los años cuarenta, algunas están contenidas en la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias, que exentó a este tipo de industrias del pago de impuestos a la importación, del impuesto sobre la renta y timbre, entre otros; y la Regla XIV por medio de la cual se eliminó (total y parcialmente) los impuestos a la importación de maquinaria y equipo.

A lo largo de los años sesenta, el Estado prosiguió con el papel de promotor de la industrialización a través del gasto público orientado a la creación de infraestructura económica, así como de subsidios, exenciones, precios y tarifas bajas de los bienes y servicios públicos con el fin de fomentar el ahorro interno. También apoyó la reinversión de utilidades y brindó incentivos a las inversiones productivas mediante subsidios y exenciones.

Por su parte las empresas públicas redujeron los precios de los bienes y servicios que proporciona el sector público, haciendo uso de una política de "precios sociales" en electricidad, energéticos y transporte por Ferrocarriles Nacionales.

En los primeros 5 años de la década de los setenta ante los desequilibrios que se presentaron en la economía mexicana se hace notar que la política de industrialización aplicada no podía ser de carácter permanente, ya que el contexto económico no era el mismo. Entre los años de 1970-1976, se modificó la política de fomento al ahorro privado, al impulsar el ahorro público mediante incrementos de impuestos, así como de precios y tarifas de los bienes y servicios del sector público. También se eliminó la Regla XIV y la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias ^{10/}.

Sin embargo, estas acciones no modificaron en esencia el sistema fiscal mexicano, el cual no constituyó un apoyo al financiamiento del Estado dadas las limitaciones a que estaba sujeta la política tributaria, además la rigidez del sistema financiero y los recursos proporcionados por el Banco de México, fueron insuficientes en su conjunto para responder a las necesidades de financiamiento del Estado, recurriendo éste último al endeudamiento interno y externo. Cabe señalar que a fines de los años setenta, el descubrimiento de yacimientos petroleros y su explotación generó importantes divisas, lo que representó una fuente temporal de financiamiento.

10/ Villarreal René, Industrialización, deuda y desequilibrio externo en México, 1988, pag. 212.

La política fiscal aplicada durante las primeras décadas del periodo de estudio, se caracterizó por una política de gasto público expansiva y una política de ingreso limitada al apoyo del ahorro interno, a costa de no aumentar los impuestos y mantener bajos los precios y tarifas de los bienes y servicios del sector público. Esta orientación de la política fiscal mermó el ahorro público e impidió explotar el aspecto tributario como fuente de autofinanciamiento, lo que se convirtió en un factor de desequilibrio económico.

Es importante destacar la necesidad de un financiamiento sano del Estado, ya que esto repercute en el desenvolvimiento económico del país. El financiamiento vía endeudamiento externo, tal y como se manejó durante este periodo limitó en gran medida las posibilidades de crecimiento económico del país, debido a las elevadas transferencias de capital al exterior por concepto del pago de intereses de la deuda adquirida.

No puede negarse la importancia que tuvo el apoyo que brindó el Estado al proceso de industrialización y al fomento del ahorro privado y a la reinversión de utilidades, elementos claves para el crecimiento. Sin embargo, la existencia de finanzas públicas equilibradas y de un autofinanciamiento adecuado son indispensables para sostener una política de apoyo a la inversión, al ahorro e industrialización.

II.1.2. Periodo 1980 - 1994.

Durante la década de los ochentas se efectuaron importantes cambios en materia fiscal, la orientación que se le da a la política fiscal, tanto del lado del gasto como del ingreso, difiere en gran medida a la que se le asignó anteriormente. Estos cambios han estado ligados a la nueva estrategia económica, delineada en el Programa Nacional de Solidaridad (1987) y en el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994.

Cabe recordar que los efectos de la crisis económica de 1982 condujeron a la implantación de rígidas posturas ortodoxas, cuyos resultados fueron desalentadores. La agudización de los problemas económicos y sociales obligaron a replantear la estrategia económica para estabilizar la economía y recuperar el crecimiento. Esta estrategia envuelve muchos aspectos y uno de ellos es la política fiscal. De esta forma se suscribió el 15 de diciembre de 1987 el Programa Nacional de Solidaridad, entre el Presidente de la República y los representantes de los sectores obrero, campesino y empresarial para controlar la creciente inflación. Algunos de los objetivos que figuraron en este programa fueron: ¹¹

11/ Aspe Armella Pedro, op. cit., 1993.

- ◊ **Corregir de manera permanente las finanzas públicas.**

Respecto a este objetivo, la política fiscal se convirtió en el principal medio de corrección de las finanzas públicas, al constituirse en una fuente de autofinanciamiento permanente del Estado a través de la eliminación de subsidios, ajustes de precios y tarifas del sector público y de la reducción del gasto programable; otro medio que se manejó para corregir las finanzas públicas fue la reducción del tamaño del sector público a través de la venta de empresas no estratégicas que estaban a cargo del Estado, y una política selectiva del gasto público.

- ◊ **Aplicar una política monetaria restrictiva.**
- ◊ **Corrección de la inercia salarial.**
- ◊ **Acuerdos sobre precios en sectores líderes.**
- ◊ **Apertura comercial, para coadyuvar al control de la inflación mediante la competencia externa.**
- ◊ **Control gradual de la inflación, mediante la negociación de los precios líderes, evitando congelar totalmente los precios.**

La estrategia económica establecida a fines de los ochentas, comprendió no sólo el ámbito interno, también el externo el cual adquirió mayor importancia. Se impulsó la tendencia a exportar con el apoyo de una mayor apertura comercial, y se transitó de un modelo de sustitución de importaciones a otro de sustitución de exportaciones, mediando entre ellos un periodo en que la exportación de hidrocarburos fue fundamental para la economía mexicana.

Se comentó con anterioridad el Plan Nacional de Desarrollo 1989 - 1994 como marco normativo donde se encuentra delineada la estrategia económica. También se encuentran definidos en este documento las modalidades que adoptará la política fiscal mexicana, principalmente en el aspecto tributario. En cuanto a los objetivos que se establecen se citan los siguientes:

- Soberanía, seguridad nacional y promoción de los intereses de México en el exterior.

- Ampliación de nuestra vida democrática.
 - ◇ Preservación del estado de derecho.
 - ◇ Perfeccionamiento de los procesos políticos.
 - ◇ Modernización del ejercicio de la autoridad.
 - ◇ Participación y concertación social.

- Recuperación económica con estabilidad de precios.
 - ◇ Estabilización continua de la economía.
 - ◇ Ampliación de la inversión.
 - ◇ Modernización económica.

- Mejoramiento productivo del nivel de vida.
 - ◇ Creación de empleos productivos y bien remunerados.
 - ◇ Atención de las demandas sociales prioritarias.
 - ◇ Protección del medio ambiente.
 - ◇ Erradicación de la pobreza extrema.

Es en el primer apartado del objetivo "Recuperación económica con estabilidad de precios", donde se contempla como línea general de acción a la política de ingresos.

Asimismo se menciona la racionalización de las bases especiales de tributación y la eliminación de los tratamientos preferenciales no justificados. Se indica que se trabajará en la desgravación del impuesto sobre la renta para las personas morales, así como el esfuerzo productivo mediante la disminución de las tasas marginales.

Por otro lado, se reconoce que en una economía abierta a la competencia exterior, los impuestos y los precios públicos deben permitir que los productos nacionales compitan adecuadamente con los extranjeros. También se indica que las tasas impositivas y los precios internacionales de los bienes que comercia el sector público se utilizarán como punto de referencia para el diseño de la política de ingresos.

"Una política de ingresos públicos que permita el financiamiento equilibrado de las actividades del sector público" 12/.

Las otras líneas generales se refieren a las políticas de gasto público, la monetaria, financiera, crediticia, cambiaria y la política de concertación.

12/ Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, Poder Ejecutivo Federal.

Dentro de la línea de acción referida a la política de ingresos públicos, se establece que tanto la política tributaria como la de tarifas de los bienes y servicios, que ofrece el sector público, provean de recursos al Estado. También se indica que dentro de los propósitos fundamentales de la política tributaria se encuentra: "la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contribuyentes con menores tasas impositivas" 13/.

Por otro lado, con el fin de fortalecer las finanzas públicas, se llevaron a cabo diversas reformas al sistema impositivo mexicano durante los años ochenta, destacando las de 1987: 14/

- Romper el círculo vicioso entre inflación y disminución de los ingresos públicos.
- Aumentar la recaudación sin elevar las tasas impositivas.
- Proporcionar el crecimiento económico y el cambio estructural, alentando la inversión productiva y la capitalización de las empresas.
- Restituir la equidad del sistema tributario nacional.
- Combatir la evasión fiscal.

13/ Ibid.

14/ Cuadernos de Renovación Nacional, Num. V, 1982.

Para lograr los anteriores objetivos se requirió de un cambio estructural en el sistema impositivo que ampliara la base gravable del ISR, redujera la tasa de ese gravamen e introdujera estímulos fiscales a la inversión y al esfuerzo productivo.

Durante la mayor parte de esta década, la permanente y creciente inflación mermó en gran medida los ingresos públicos, ya que al no adecuar la estructura tributaria a la inflación, la recaudación real se vio afectada por el tiempo transcurrido entre el momento en que se causa el gravamen y el momento en que se paga. El impacto de las reformas en materia tributaria lograron incrementar la participación de los ingresos tributarios en el producto interno bruto pasando de un 9.9% en 1982 a un 13.5% en 1993 (Ver Anexo Estadístico, Cuadro C).

La política de transferencia que aplicó el Estado en apoyo a ciertas empresas como parte de su orientación promotora de la industrialización, fue extendiendo su uso en forma indiscriminada, lo que provocó distorsiones y rezagos en los precios y tarifas de los bienes y servicios del sector público, mermando los ingresos del gobierno federal. Esta situación cambió con el fin de fortalecer las finanzas públicas, y en el año de 1983 los precios y tarifas de los bienes y servicios que proporciona el sector público se comenzaron a actualizar en términos reales acorde con su costo social y económico, evitando también rezagos frente a la inflación.

El impuesto al valor agregado (IVA), que fue introducido en 1980 en sustitución del impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM) ha variado sus tasas. A partir de noviembre de 1991 la tasa general del IVA bajó de 20% y 15% a 10%, y se mantuvo la tasa de 0% aplicada a alimentos no procesados y de consumo popular. De esta forma quedaron únicamente dos tasas, la del 10% y la del 0% *15*.

Respecto al impuesto sobre la renta (ISR), se redujo gradualmente la tasa de este impuesto aplicado a las empresas de un 42% en 1988 a 35% a partir de 1991.

En el caso de las personas físicas la tasa máxima pasó de 50% a 40% en 1988 y a 35% a partir de 1990; sin embargo, esta reducción de tasas no ha mermado la recaudación por concepto del ISR, ello obedece al incremento del número de contribuyentes que se integraron al pago de este impuesto. La participación del ISR en el total de los ingresos tributarios fue de un 36.5% en 1987 y de 51% para 1994 (Ver Anexo Estadístico, Cuadro B).

La tasa del ISR no permaneció constante y varió según el nivel de ingreso del individuo, la tasa aplicada corresponde a una tabla en donde se ubica el ingreso del individuo entre los límites de ingresos establecidos.

15/ Aspe Armella, 1988, op. cit., pag. 101.

En el caso de las personas morales, el Artículo 70 de la Ley del ISR menciona aquellas personas morales que no son contribuyentes como el caso de Sindicatos, Asociaciones Patronales, Cámaras de Comercio e Industria, Instituciones que administran Fondos o Cajas de Ahorro, pero sus miembros que son personas físicas, si son contribuyentes del ISR.

Asimismo se eliminó el ISR sobre dividendos distribuidos por las empresas, los cuales no se consideran ingresos acumulables para el pago de dichos impuestos, sólo la denominada "utilidad distribuida gravable" de la persona moral estará sujeta al impuesto. Lo anterior tiene por objeto apoyar la inversión y la capitalización de las empresas al evitar la doble tributación de sus utilidades. Además se redujo considerablemente la base del impuesto de las empresas debido a que al disminuir la inflación la "base actualizada" es menor a la "tradicional", lo que coadyuvó a reducir la base gravable de las empresas ^{16/}.

También se eliminaron aquellos sectores privilegiados que gozaban sin justificación de exenciones fiscales, con el doble objetivo de ampliar las bases gravables y llevar un mejor control sobre este tipo de contribuyentes.

16/ La base actualizada es un procedimiento mediante el cual se determina la base gravable y el correspondiente impuesto a las personas morales, este procedimiento se utilizó totalmente a partir de 1989 y considera el componente inflacionario. La base tradicional fue el procedimiento utilizado hasta el año de 1989 para calcular la base gravable de las empresas y no reconocía la inflación.

Los sectores a los que se hace referencia son las bases especiales de tributación (agricultura, pesca, silvicultura, ganadería, transporte de carga y de pasajeros, bancos e industria editorial), que se encontraban exentas o sujetas a pequeñas contribuciones, así como el régimen de contribuyentes menores. Ambos regímenes fueron creados inicialmente para facilitar la tributación de los pequeños y medianos contribuyentes.

Se instauró en 1991 un régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para integrar a este tipo de contribuyentes al régimen general de Ley. Este método consiste en la contabilidad de flujos de efectivo, mediante el cual el impuesto se determina a partir de la diferencia entre el total de entradas y el total de salidas en efectivo; no se causa impuesto sobre la renta cuando los recursos no salen de la unidad productiva, pero sí son extraídos o se destinan a partidas no deducibles si se causa impuesto.

No se pagará ISR en el caso de personas físicas por ingresos provenientes de cajas de ahorro y de fondos de ahorro establecidos por las empresas siempre y cuando éstas no superen los 8 salarios mínimos. Cabe mencionar que el límite para exentar del pago del ISR a estas cuentas especiales para el ahorro se incrementó, de 2 a 8 salarios mínimos ¹⁷.

¹⁷/ Artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se adoptaron medidas para reducir la carga del ISR de grupos con ingresos no mayores a 5 salarios mínimos anuales y que no gozan de la exención que otorga la Ley a las prestaciones de previsión social.

Actualmente se permite la deducción inmediata de las inversiones realizadas fuera de las tres zonas metropolitanas de mayor concentración, con ello se busca estimular la inversión en otras regiones del país; también en apoyo a la inversión se permite la deducción de compras en sustitución del costo de lo vendido y la ampliación del período de pérdidas ^{18/}.

La evolución de los ingresos no tributarios respecto al producto interno bruto (PIB), elevó su participación de un 4.2% en 1980 a un 8.1% en 1992 (Ver Anexo Estadístico, Cuadro C). De los ingresos no tributarios, destacan los derechos ^{19/}.

18/ Aspe Armella Pedro, Iniciativa de Leyes de Ingresos y proyectos de Presupuestos de Egresos de la Federación del DDF para 1993.

19/ Contraprestaciones pagadas al Estado en forma obligatoria por aquellos que disfrutaban de los servicios especiales proporcionados por el Estado.

En apoyo a la recuperación de los ingresos públicos se tomaron diversas medidas en relación a los derechos: la creación de la Ley Federal de Derechos en 1980, que brindó relevancia a este rubro; el establecimiento en 1983 de un derecho de extracción de hidrocarburos, en sustitución del Impuesto a la Exportación y al Impuesto al Petróleo (que gravó el destino de los hidrocarburos dentro de la nación); revisión de las cuotas para recuperar el rezago que se tenía en el renglón de los derechos.

Las adecuaciones que se llevaron a cabo abarcaron los derechos por servicios que presta el Estado, así como por el uso o goce de los bienes del dominio público de la nación.

El cobro de derechos a los hidrocarburos y la actualización de cuotas revirtieron en una mayor participación del rubro de los derechos dentro de los ingresos no tributarios, pasando de un 77.7% en 1983 a 80% en 1987. (Ver Anexo Estadístico, Cuadro D). Sin embargo para el año de 1991 la participación de los derechos en los ingresos no tributarios bajó de 76.1% en 1990 a 59.1% en 1994, en virtud del notorio incremento del rubro de los aprovechamientos que se elevó de 15.1% en 1990 a un 35.2% en 1991 (Ver Anexo Estadístico, Cuadro D), por una alta recuperación de capital debido a la amortización de aquellos créditos y de los Fondos de Fomento Económico (fideicomisos financieros constituidos por el Gobierno Federal y completados con créditos del exterior).

En 1990 se sustituyó el concepto de sociedades mercantiles por el de personas morales. Este concepto incluye a las sociedades mercantiles, las asociaciones y sociedades civiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito. Como consecuencia de los elevados niveles del impuesto sobre la adquisición de inmuebles no se declaraban los valores originales de las transacciones en bienes raíces, obligando a una menor recaudación por este concepto, a la vez que se deprimía la recaudación del impuesto predial. Para dar solución a este problema se redujo la tasa del impuesto sobre adquisiciones de inmuebles del 10% vigente en 1990 al 2% a alcanzar en 1994. Se dispuso que la tasa para 1993, fuera del 4%, según lo establece la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, artículo XXV 20/.

Se derogó el derecho a la minería, acorde con la situación internacional donde ya no se aplica, los impuestos sobre refrescos, así como los del azúcar y cacao; y se redujo la tasa del impuesto especial sobre cigarrillos, tabacos y la de bebidas alcohólicas.

En relación a los impuestos específicos, se eliminaron los gravámenes que se aplicaban a los vehículos populares, además en 1991 se redujo la tasa marginal máxima de 50% a 17% en el caso de automóviles nuevos.

En materia de simplificación fiscal se redujo el número de declaraciones y la información requerida en las mismas, se autorizó que el sistema bancario recibiera el pago de los impuestos y se armonizó la fecha de pago de todos los impuestos.

La política fiscal mexicana, en especial la política tributaria han sufrido importantes cambios, como resultado de la adecuación que han sido objeto para restablecer la estabilidad económica. Sin embargo la política fiscal ha sido, es y será un instrumento por medio del cual se puede apoyar la inversión productiva que constituye un elemento clave para el crecimiento económico.

Esta característica fue explotada ampliamente durante el periodo de sustitución de importaciones, mediante subsidios y exenciones, actualmente se requiere incentivar la inversión productiva, no la especulativa, y la política fiscal es un instrumento viable para lograrlo, premiando a la inversión productiva y favoreciendo la formación de capital. La existencia de finanzas públicas "sanas" permite este objetivo, sin descuidar el autofinanciamiento del Estado, donde la política tributaria es una fuente de recursos propios para ello, así como un instrumento que de usarse adecuadamente permitirá una recaudación equitativa y justa. Equitativa en la medida en que participen todos los sectores contribuyentes, y justa al realizarse la recaudación en forma proporcional al ingreso y consumo de cada persona física y moral.

El contexto internacional ha influido en diversos ámbitos de la economía nacional, y en materia fiscal se están llevando a cabo acuerdos para evitar la

dobles tributación, a fin de permitir el libre intercambio comercial y financiero que se busca realizar entre México y sus socios comerciales. Lo anterior remarca la necesidad de acuerdos fiscales con nuestros dos socios comerciales en el TLC.

II.2. Principales aspectos de la política financiera en México.

Durante 1940 - 1980, la política fiscal no constituyó una fuente de autofinanciamiento para el Estado, además el financiamiento a través del Banco de México fue insuficiente ante el creciente gasto público, por lo que se recurrió a la contratación de deuda externa. Lo anterior no sólo indica un sistema fiscal cuya orientación mermó las finanzas públicas, también muestra un sistema financiero que no evolucionó de conformidad con las necesidades económicas del país.

Lo anterior permite señalar la existencia de una influencia recíproca entre el sistema financiero y fiscal, debido al vínculo entre los objetivos de crecimiento y distribución de riqueza. El crecimiento económico requiere de inversión, la cual debe ser financiada por impuestos y ahorro interno, y es a través de los impuestos y la tasa de interés que se distribuye la riqueza.

Durante el periodo de 1940 - 1970 el sistema financiero se caracterizó por:

- Un banco central, el Banco de México que fue constituido por Ley el 28 de agosto de 1925. El Banco Central regula el sistema monetario y el volumen de crédito de un país, entre sus funciones principales se encuentra: mantener y regular la reserva monetaria del país; emitir moneda en forma exclusiva; fijar tasas de interés; regular la circulación monetaria y el volumen de

crédito; fungir como representante financiero del gobierno; realizar operaciones de mercado abierto; administrar la deuda pública y ser prestamista del gobierno.

- Un sistema financiero de tres niveles integrado de la siguiente forma:
 - ◇ Primer nivel: formado por bancos comerciales, cuya función consistía en captar depósitos y otorgar créditos a corto plazo a favor de empresas y financiamiento del Estado.
 - ◇ Segundo nivel: formado por instituciones auxiliares (seguros, fianzas y compañías almacenadoras), y financieras, las cuales captaban el ahorro a largo plazo y financiaban también a largo plazo a empresas y consumidores.
 - ◇ Tercer nivel: constituido por bancos de fomento, cuyos fondos provenían principalmente de los recursos públicos bajo la forma de asignaciones presupuestales, recursos externos o créditos proporcionados por el Banco de México. Estos recursos financiaron a pequeñas empresas, agricultores privados y ejidatarios, obras públicas o créditos de largo plazo como los hipotecarios.
- Instituciones de crédito que pertenecían a la iniciativa privada, reguladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Banco de México mediante diversos medios como son:

- ◊ El encaje legal: crédito obligatorio en favor del sector público sin costo o a tasas bajas.
 - ◊ Los controles cuantitativos al crédito: establecidos de acuerdo al esquema denominado “sistema de cajones selectivos” por el cual los intermediarios tenían la obligación de mantener una determinada proporción de sus carteras de préstamo asignada a ciertos sectores, como la agricultura o las pequeñas y medianas empresas.
 - ◊ Las tasas activas y pasivas: determinadas por las autoridades y que permanecían fijas por periodos muy largos.
-
- Un Mercado de Valores muy limitado, en el cual no existían instrumentos bursátiles a corto plazo lo que obstaculizaba el desarrollo de un mercado de dinero. Existían instrumentos a largo plazo como las obligaciones corporativas y las acciones, sin embargo no eran suficientes para constituir un mercado de capitales fuerte. Cabe mencionar que la mayor parte de la inversión se canalizó a instrumentos bancarios como los bonos hipotecarios y financieros, así como cédulas bancarias.
 - El financiamiento del sector público a nivel interno se efectuaba a través del Banco de México y del encaje legal. No existía otra fuente de financiamiento de carácter interno.

El sistema financiero durante el periodo señalado era sencillo, regulado y rígido, situación que requirió modificarse conforme se fueron presentando nuevas necesidades. A lo largo de la década de los setentas se llevaron a cabo diversas reformas al sistema financiero:

- En el año de 1974 se aprobó la Ley del Mercado de Valores que brindó un marco legal a las instituciones financieras no bancarias y estableció la Comisión Nacional de Valores como impulsora del Mercado de Valores y órgano de vigilancia. Esta ley introdujo dos cambios importantes en el sistema financiero mexicano, el primero consistió en la institucionalización de las casas de bolsa, el segundo en la reestructuración de la reglamentación del sistema bursátil, proporcionando las bases para el desarrollo del mismo.
- De igual forma en 1974 entró en vigor la legislación que incrementó las operaciones que realizaban los bancos comerciales surgiendo la “banca múltiple”, bajo este esquema una misma institución podía ofrecer servicios especializados como depósitos, cuentas de ahorro, hipotecas y administración de fondos fiduciarios que antes se encontraban a cargo de bancos especializados. También se estableció una tasa única de encaje legal para instrumentos denominados en pesos en instituciones de banca múltiple.
- En 1976 se permitió a los bancos comerciales captar recursos del público, mediante cuentas de cheques, de ahorro, así como Certificados de Depósito y Pagarés, un año después se diversificaron los instrumentos de depósito con fechas predeterminadas de retiro con rendimientos atractivos cuyo máximo

era determinado por el Banco de México. Por otra parte se incrementó el número de instrumentos bursátiles, uno de los más relevantes es el CETE (Certificado de Tesorería), creado en 1978 que se caracterizó por su alta liquidez y absoluta seguridad.

A pesar de estos cambios las tasas de interés y el tipo de cambio permanecieron fijos alimentando de esta forma el proceso de fuga de capitales privados y el endeudamiento privado externo, en virtud de que los bancos en un ambiente de dolarización racionaron el crédito lo que condujo a las empresas a endeudarse con el exterior para seguir operando.

A principios de los ochenta aún prevalecía un sistema financiero regulado, rígido y limitado que aunado a las condiciones macroeconómicas habían debilitado a las instituciones financieras. Cabe señalar que las instituciones financieras juegan un papel importante en el crecimiento y desarrollo económico, pueden amortiguar o agrandar los embates internos y externos de la economía, así como obstruir o alentar el proceso de ahorro e inversión al brindar los instrumentos necesarios para ahorrar y canalizarlos a inversiones atractivas, todo ello de acuerdo al marco legal en que operen. A lo largo del periodo 1940 - 1970, el sistema financiero dio el apoyo necesario al proceso de industrialización del país. Sin embargo, a medida que las condiciones macroeconómicas cambiaban, el Estado requirió de mayor financiamiento para hacer frente al desequilibrio interno y externo del país, y la falta de flexibilidad del sistema financiero obstaculizó la puesta en marcha de respuestas adecuadas

y oportunas, hacían falta alternativas para funcionar con elevada o moderada inflación.

Esta situación desembocó en una carencia de control sobre el capital que se trasladaba a otras naciones, ya que en el ambiente de incertidumbre que imperaba no había incentivos o "recompensa" por mantener el dinero dentro del país. A partir de 1983 se inició una decisiva reforma financiera cuyo contenido se resume principalmente en: 21/

- **LIBERACION FINANCIERA:** Sustituyó las restricciones cuantitativas al crédito (sistema de cajones selectivos) y tasas de interés fijas, por una política monetaria que se realizó a través de operaciones de mercado abierto y tasas de interés capaces de responder rápidamente a los choques internos y externos, de acuerdo a las condiciones del mercado.

- **INNOVACION FINANCIERA:** Abarcó la creación de instrumentos que favorecieran el ahorro y la inversión. Cabe señalar que fue muy amplio el crecimiento de instrumentos bursátiles.
 - ◊ Instrumentos bancarios (cuenta maestra, certificados de depósito y pagarés).

21/ Armella Pedro, op. cit., pag. 73.

- ◊ Valores del sector público (CETES, Pagafes, Bondes, Ceplatas, Tesobonos, entre otros). Estos instrumentos ampliaron el margen de financiamiento del sector público a través del mercado de dinero y operaciones de mercado abierto, lo que permitió al Banco Central mayor independencia en la conducción de la política monetaria.
 - ◊ Valores del sector privado (aceptaciones bancarias, papel comercial y obligaciones).
 - ◊ Instrumentos para la inversión extranjera en el mercado bursátil (acciones de suscripción libre y fondos neutros).
- REFORMAS A LA LEGISLACION FINANCIERA:
- ◊ Ley de Instituciones de Crédito 1989 - 1990.
 - ◊ Ley del Mercado de Valores.
 - ◊ Regulación de los grupos financieros.

Es importante recalcar la forma en que cambió el financiamiento del sector público, en un principio mediante el Banco de México y el encaje legal de los intermediarios, posteriormente mediante la colocación de valores gubernamentales en el mercado de dinero, lo que constituyó una fuerte forma de financiamiento.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

La política tributaria constituyó un importante apoyo al proceso de industrialización durante el periodo de 1940 - 1970, mediante una política de subsidios y exenciones, así como de precios y tarifas bajas de los bienes y servicios públicos.

Dentro de las exenciones permitidas, es importante mencionar las contenidas en la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias y en la Regla XIV, en el primer caso se exentaba del pago del impuesto sobre la renta y del timbre a las industrias que indicaba la mencionada Ley, y en el segundo se eliminaba total o parcialmente los impuestos a la importación de maquinaria y equipo; en ambos casos el objetivo fue apoyar la reinversión de utilidades y la inversión productiva. Cabe destacar que a lo largo de este periodo, el apoyo brindado al proceso de industrialización impidió que el aspecto impositivo fuera explotado como fuente de autofinanciamiento, lo cual aunado al incipiente mercado de dinero obligó al Estado a financiarse mediante deuda mermando los ingresos del sector público.

La orientación de la política tributaria cambió en los años setentas, con el incremento en los impuestos, así como en precios y tarifas de los bienes y servicios del sector público. También se eliminó la Regla XIV y la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias. Durante los años ochenta, en materia fiscal la tendencia se orientó a corregir las finanzas públicas a través de una política selectiva del gasto y reducción del sector público, y la actualización de los precios y tarifas de los bienes y servicios que proporciona el sector público.

CAPITULO III

**ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACION**

CAPITULO III

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

III.1. Doble Imposición.

El ámbito internacional ha influido en diversos renglones de la economía nacional, y en materia fiscal se han estado llevando a cabo acuerdos para evitar la doble tributación, a fin de permitir el libre intercambio comercial y financiero que se busca realizar entre México y sus socios comerciales. Lo anterior remarca la necesidad de acuerdos fiscales con nuestros dos socios comerciales en el TLC.

En el contexto internacional se han efectuado diversos acuerdos con el propósito de evitar el fenómeno de la doble tributación o imposición, el cual es el efecto de gravar por dos o más disposiciones o autoridades fiscales un mismo objeto de tributación. Esta situación puede generarse dentro de un mismo país (doble imposición interna), como a nivel internacional.

La doble imposición interna ocurre cuando un mismo ingreso es objeto de imposición por dos o más autoridades del país en cuestión, como pueden ser la municipal, la estatal y la federal, en tanto que la internacional se origina cuando: "dos o más Estados perciben impuestos similares sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo" 1/.

1/ Tratados para evitar la doble imposición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1992, pag. 140.

A fin de conocer las características y causas de la doble imposición deben considerarse 3 principios que han sido universalmente aceptados y por medio de los cuales se obliga al pago de impuestos.

NACIONALIDAD: Establece que los nacionales de un Estado deben pagar a ese Estado el impuesto correspondiente sobre todas sus rentas, sin considerar el lugar de residencia o el lugar donde el ingreso fue producido o pagado.

RESIDENCIA: Las personas deben pagar impuestos al Estado en que residan por encontrarse establecidas en el espacio territorial del mismo, independientemente de su nacionalidad o del lugar donde tales rendimientos fueron producidos.

UBICACION DE LA FUENTE DE RIQUEZA: El contribuyente paga impuestos si el origen de la riqueza se localiza en el espacio territorial de un orden jurídico que establezca contribuciones por ese hecho. No considera la nacionalidad del sujeto.

Por otra parte deben considerarse 2 criterios que permiten vincular "el poder tributario estatal" ^{2/} con el hecho generador del impuesto.

^{2/} *Ibid.*, pag. 134

Es la facultad constitucional atribuida al Estado, o a entes políticos estatales, de exigir prestaciones de carácter pecuniario, destinadas a costear las necesidades públicas, a quienes se hallen de alguna forma bajo su jurisdicción, mediante la aprobación de normas jurídicas.

CRITERIOS	
OBJETIVO	SUBJETIVO
Se fundamenta en el principio de "fuente de riqueza o territorial".	Este criterio utiliza los atributos o aspectos personales del contribuyente.
Indica que el impuesto se genera en el territorio donde se producen los rendimientos.	Se basa en los principios de domicilio y de nacionalidad. Los impuestos que se generen serán con base a ambos principios.

FUENTE: Cuadro elaborado con base a la información contenida en: Tratados para evitar la doble imposición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1992, pag. 134.

Ambos criterios son reflejo de situaciones particulares de cada nación que obligan a regular el aspecto impositivo acorde a sus necesidades e intereses.

El criterio objetivo defiende el principio de la fuente y el derecho de la imposición es caracterizado por el lugar de producción y utilización de la riqueza.

La justificación política que lo sustenta está ligada a la soberanía de cada Estado sobre su territorio; la económica (defendida por países en desarrollo, principalmente), indica que el capital generado por las inversiones de países desarrollados al ser sometido a impuesto únicamente en el país en desarrollo,

les brinda una importante ventaja fiscal, que permite crear un ambiente atractivo y de certidumbre para la inversión, así como en términos de recaudación.

Por su parte el criterio que defiende el principio de domicilio, es sustentado por una base democrática, por la cual se argumenta la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley evitando discriminar a los contribuyentes que obtengan su ingreso dentro o fuera del país; social, que señala que cualquier contribuyente domiciliado en un país, tiene la obligación de ayudar a financiar los servicios públicos que disfruta en ese país; y económica, que indica que la aplicación de este criterio permite obtener ingresos fiscales de aquellos contribuyentes que invierten fuera del país, y con ello compensar los efectos de los incentivos fiscales creados por los países huéspedes de la inversión extranjera.

La diversidad de intereses y necesidades impide la aplicación de un sólo criterio que uniforme internacionalmente el aspecto impositivo. Esta situación genera complejidad en el desenvolvimiento fiscal del contribuyente y el fenómeno de doble imposición, debido a que el ingreso de un sólo contribuyente puede ser objeto de imposición según el criterio dominante en el país donde se encuentre. De esta forma se distinguen 3 causas que generan la doble imposición: ^{3/}

3/ Ibid. pag. 141.

- ◇ Cuando dos países aplican el principio mundial.

- ◇ Cuando dos países aplican simultaneamente diferentes principios "el mundial" y el de la "fuente territorial".

- ◇ Cuando dos países aplican el principio de la fuente, pero cada uno interpreta y determina la fuente de manera distinta ante una misma situación.

III.1.1. Antecedentes en México.

México ha celebrado algunos tratados para evitar la doble imposición internacional, sin embargo éstos se han enfocado principalmente a: los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México (con Estados Unidos en 1987); a ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional (con Canadá en 1974) o la exención del ISR por las operaciones provenientes de la operación de barcos mercantes (con los Países Bajos en 1985).

Los anteriores tratados se han dirigido a casos específicos pero se requería de acuerdos que abarcaran más aspectos de la tributación, es decir, más generales. Por ello en los años 1989 y 1990 nuestro país replanteó la posibilidad de

celebrar tratados generales para evitar la doble imposición internacional con algunos países.

En la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para 1991, se indica que México inició los trámites para celebrar este tipo de tratados y que a finales de 1990 ya había negociaciones con 6 países (Estados Unidos, Canadá y otros 4 países europeos) ^{4/} .

También se expresó en el citado documento: “Las ventajas que conlleva la celebración de tratados para evitar la doble imposición, consisten principalmente en la posibilidad de armonizar los sistemas impositivos entre países y en resolver la doble causación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza jurídica al inversionista”.

“Otro de los atributos más importantes de los tratados, es que posibiliten una más eficiente administración y fiscalización de los impuestos” ^{5/} .

La apertura comercial en México y el TLC plantea una vinculación fiscal (tributaria) con nuestros socios comerciales, la cual debe ser estudiada para el caso específico de México, con el fin de evitar una valoración tributaria inapropiada debido a sus particularidades económicas, sociales y políticas, así como evitar una igualación en el aspecto impositivo.

^{4/} Ibid pag. 91.
^{5/} Ídem.

III.2. Principales modelos de Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional.

III.2.1. Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

El origen de este tipo de tratados se remonta al año de 1921, cuando la Sociedad de Naciones asignó a un grupo de economistas preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional. En 1922 el Comité Financiero de la Sociedad invitó a un grupo de funcionarios fiscales de diversos países a estudiar los aspectos administrativos y prácticos de la doble imposición y la evasión internacional de impuestos.

Entre 1923 a 1927 este grupo elaboró convenios bilaterales para evitar la doble tributación. En una reunión de la Sociedad de Naciones efectuada en Ginebra en octubre de 1928, asistieron 27 países para examinar los convenios elaborados y se acordó designar un Comité Fiscal permanente, el cual siguió trabajando sobre la materia.

En 1943 se aprobó un Modelo de Convenio Bilateral para evitar la doble tributación de la renta, otro para evitar el de las sucesiones y otro para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos.

En 1946 en Londres, el Comité Fiscal examinó y dio una nueva redacción a los modelos de convenios fiscales bilaterales aprobados en 1943. La principal divergencia con ellos era la relativa al gravamen a los intereses, dividendos, regalías, anualidades y pensiones. Los modelos aprobados en Londres eran menos atractivos para algunos países (sobre todo para países en desarrollo). Cuando los trabajos de la Sociedad de Naciones fueron asumidos por las Naciones Unidas se sugirió un examen efectuado por un grupo de administradores y expertos fiscales, tanto de países desarrollados como en vías de desarrollo.

En octubre de 1946 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas creó una Comisión Fiscal para emprender estudios y asesorar al Consejo en el campo de la hacienda pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos. Cuando la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar en 1954, el tema de la doble tributación internacional se desplazó hacia la OECE (Organización Europea de Cooperación Económica).

El Consejo de la OECE estableció en 1956 un Comité Fiscal, al cual en 1958 se le encargó que elaborara un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital. Entre 1958 a 1961 este Comité preparó cuatro informes en los que proponía un modelo de 25 artículos.

En 1961 la OECE se convirtió en la OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico), dos años después, el Comité Fiscal integró un modelo de 29 artículos, y en 1977 se publicó la Convención Modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital, que aún permanece en vigor. El modelo de la OCDE cuenta con 30 artículos, contenidos en 7 secciones *6/*.

I.- Ambito de Aplicación del Convenio.

Artículo 1.- El Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2.- Se refiere a los impuestos que comprende el Convenio (ISR y sobre el patrimonio).

II.- Definiciones.

Artículo 3.- Definiciones Generales (Persona, Sociedad, Empresa de un Estado Contratante, Tráfico Internacional, Autoridad Competente, entre otras).

Artículo 4.- Residente.

Artículo 5.- Establecimiento Permanente.

III.- Tributación de las distintas clases de renta.

Artículo 6.- Se refiere a las rentas inmobiliarias.

Artículo 7.- Beneficios empresariales.

Artículo 8.- Navegación Marítima Interior y Aérea.

Artículo 9.- Empresas Asociadas.

6/ Ibid. pag. 96.

- Artículo 10.- Dividendos.
- Artículo 11.- Intereses.
- Artículo 12.- Cánones.
- Artículo 13.- Ganancias de Capital.
- Artículo 14.- Trabajos Independientes.
- Artículo 15.- Trabajos Dependientes.
- Artículo 16.- Participaciones de Consejeros.
- Artículo 17.- Artistas y Deportistas.
- Artículo 18.- Pensiones.
- Artículo 19.- Funciones Públicas.
- Artículo 20.- Estudiantes.
- Artículo 21.- Otras rentas.

IV.- Imposición sobre el patrimonio.

- Artículo 22.- Patrimonio.

V.- Métodos para evitar la doble imposición.

- Artículo 23A.- Método de Exención.
- Artículo 23B.- Método de Imputación.

VI.- Disposiciones Especiales.

- Artículo 24.- No discriminación.
- Artículo 25.- Procedimiento Amistoso.
- Artículo 26.- Intercambio de Información.

Artículo 27.- Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.

Artículo 28.- Extensión territorial.

VII.- Disposiciones Finales.

Artículo 29.- Entrada en vigor.

Artículo 30.- Denuncia.

La elaboración de este modelo de tratado para evitar la doble imposición por parte de la OCDE responde a la necesidad de dar una solución práctica a esta problemática, estableciendo los medios para su prevención o reducción. El modelo de la OCDE constituye uno de los antecedentes de análisis más importantes acerca de la doble imposición internacional. De hecho sirvió de punto de partida para los expertos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en la elaboración de un modelo similar.

III.2.2. Organización de las Naciones Unidas (ONU)

La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo fue reconocida por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas en 1967, 2 años después que el Comité Fiscal de la OCDE.

En 1968 se formó el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, el cual formuló las directrices para la negociación de acuerdos bilaterales, que concluyó en 1974. Ese mismo año el Consejo Económico y Social sugirió uniformar las disposiciones con la negociación de sólo un pequeño número de cláusulas en casos especiales a efecto de llegar a un modelo internacional multilateral sobre la doble tributación, debido al trabajo y complejidad que implicaba dicho modelo sugirieron nuevamente llevar a cabo acuerdos fiscales bilaterales.

En 1979 se aprobó un modelo de tratado bilateral para que pudieran utilizarlo los países desarrollados y los países en desarrollo. Cabe reiterar que el Modelo de Naciones Unidas se basó en el trabajo realizado por la OCDE.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas concede más importancia al principio de la fuente que la Convención Modelo de la OCDE. Los artículos de la Convención Modelo se basan en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente de que:

- a) En la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravará sobre una base neta.

- b) La imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones.

- c) Tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital.

III.3. Consecuencias de la Doble Imposición.

Las consecuencias que trae consigo el fenómeno de doble tributación internacional son principalmente las siguientes: ⁷⁷

- ◇ **CARGA FISCAL EXCESIVA E INJUSTA SOBRE EL CONTRIBUYENTE:** Este caso tiene lugar en el momento en que se aplican dos principios de tributación a la vez gravándose dos veces un mismo ingreso.

- ◇ **FRENO AL DESARROLLO ECONOMICO Y MUY PARTICULARMENTE A LAS INVERSIONES EXTRANJERAS:** Este punto es de suma importancia para los países en desarrollo, para los cuales las inversiones extranjeras constituyen un importante instrumento que les permite crecer a tasas superiores a las que podrían crecer utilizando sus propios recursos.

Existen diversos factores que determinan en mayor o menor grado el movimiento de la inversión: la estabilidad política y económica; la disponibilidad de mano de obra, de materias primas; el régimen jurídico general, el fiscal y la libre circulación de capitales, entre otros.

⁷⁷ Ibid., pag. 141.

Aún cuando la política fiscal está incluida entre los factores que influyen en el movimiento de la inversión, no constituye por sí sólo el principal determinante para atraerla, ni el único que la posibilita, se trata de un conjunto de condiciones que crean un clima propicio y adecuado para la inversión.

- ◊ INCREMENTO DE LA EVASION FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL:
La existencia de una carga fiscal exagerada trae como consecuencia el incremento de fórmulas que permitan evadir impuestos.

Estas consecuencias son las que el Tratado para Evitar la Doble Imposición propuesto por la OCDE busca evitar o reducir, debido a los altos costos que implican, particularmente para los países en desarrollo a lo cual hay que añadir que la imposición a nivel internacional implica una fuente de ingreso tanto para países desarrollados como en vías de desarrollo, en estos últimos mediante un trato fiscal atractivo se promueve la inversión extranjera en sus economías, cuestión que ha estado en pugna entre los países desarrollados y en vías de desarrollo.

III.4. Métodos para Evitar la Doble Tributación.

Cuando se adopta un método determinado para evitar la doble tributación, se puede favorecer o no a la nación que lo aplica. por ejemplo, el método de crédito o imputación del impuesto, así como el de reducción favorecen a los países exportadores de capital (industrializados) pero no de la misma manera a los países no industrializados , en virtud de que eliminan el atractivo que una menor imposición implica, anulando a su vez los incentivos fiscales y el sacrificio fiscal de estos países, como se expondrá a continuación.

III.4.1. METODO DE EXENCION (Integral o con progresividad).

Es el método por el cual el Estado del domicilio o residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente; es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. Para diferenciar este método del de imputación o crédito, se señala que el de exención actúa sobre la base imponible, mientras que el de imputación opera sobre las tasas o alícuotas impositivas. Un ejemplo es la disposición establecida en las legislaciones fiscales de los países por la cual se exonera del impuesto sobre la renta a los diplomáticos extranjeros, generalmente sobre una base de reciprocidad.

La exención logra la igualdad de los contribuyentes en el país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversor. Es uno de los métodos sugeridos en el Modelo de la OCDE. Los países en desarrollo consideran que estimula la

inversión en sus territorios, por resultar atractivo para el inversionista. Por otra parte los países industrializados señalan que es contrario al principio de neutralidad fiscal en cuanto al lugar de inversión. Existen dos formas de aplicación de éste método: 8/

La exención integral que se produce cuando el Estado de residencia, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen, es decir que se excluyen del monto imponible, en el país de residencia.

La exención con progresividad supone que el Estado de residencia toma en cuenta las rentas provenientes del país de la fuente, únicamente para calcular la cuota impositiva aplicable a las demás rentas. Lo anterior significa que la tasa impositiva es calculada teniendo en cuenta el total de las rentas obtenidas por el contribuyente gravadas y exentas. Una vez calculada la tasa se aplica exclusivamente sobre el monto de la renta gravable (renta total - renta exenta procedente del país de origen). Este método es adecuado en el caso del ISR de sociedades cuando se aplica con base a tasas progresivas. Cuando el tipo de impuesto aplicado en el Estado de la fuente es menor al aplicado en el país de residencia el contribuyente se verá favorecido en relación a otro que posea una renta idéntica pero que proceda en su totalidad del Estado de residencia.

8/ Ibid., pag. 154.

III.4.2. METODO DE CREDITO O IMPUTACION DEL IMPUESTO.

Es el método por el cual el Estado de residencia, grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa, deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero sobre la renta de fuente extranjera computable. El país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido aplicados por el país del inversor. Se identifican dos formas de aplicación del método:

- ◊ **Imputación Integral:** Se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia.

- ◊ **Imputación Ordinaria:** Se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Este es el sistema sugerido por el modelo de la OCDE.

Este método es defendido por los países exportadores de capital e industrializados y atacado por los países en vías de desarrollo. Los países industrializados indican que es un método equitativo desde el punto de vista del país de residencia, ya que cualquiera que sea el origen de las rentas se consigue la igualdad de trato fiscal entre todos los residentes del país, y se produce la neutralidad del sistema fiscal en cuanto al lugar donde se han de realizar las inversiones, ya que el eximir las rentas de origen externo estimula las inversiones en los países extranjeros, en perjuicio de las inversiones internas.

Señalan que a diferencia del método de exención no supone un sacrificio fiscal. Como inconvenientes de la aplicación de este método se señala que al remediar la doble imputación deja a un lado los deberes formales hacia las dos administraciones lo que presiona las negociaciones. Los países en desarrollo indican que este método suprime el atractivo que su menor tributación puede suponer y que anula los incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera.

Algunas modalidades del método de crédito es el Crédito por Impuesto Exonerado o Crédito Ficticio (Tax Sparing). Este método indica que el crédito del impuesto que se aplique en el país de residencia afecte no sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente sino también a los que el contribuyente dejó de pagar en dicho país por razón de exoneración o franquicias concedidas. Países como Estados Unidos no incluyen formalmente este método en sus tratados tributarios ya que establece un tratamiento discriminatorio para sus contribuyentes y a la vez aprobaría un régimen de beneficios por el cual Estados Unidos no ha participado, es decir, no se le ha aplicado.

Los países en desarrollo señalan que al no aplicarse este método se hacen inoperantes las exoneraciones otorgadas a empresas extranjeras y significan un sacrificio fiscal, cuando el beneficiario no puede hacer las mismas exoneraciones en su país de residencia.

Otra modalidad es el Crédito Presumido, que consiste en que el país de residencia proporcione un crédito con base a una tasa prefijada superior a la aplicada en el país de la fuente.

El crédito por inversión, funciona como incentivo y consiste en la deducción de la renta o del impuesto, dentro de cierto límite, los montos que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos.

III.4.3. METODO DE DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO (TAX DEFERRAL).

Establece que se difiere o suspende en el país de residencia el pago del impuesto sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente, hasta el momento en que la sociedad o contribuyente filial, transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendos hacia la casa matriz en el país de residencia.

III.4.4. METODO DE REDUCCION DEL IMPUESTO.

Consiste en gravar todas las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna, sin considerar los impuestos exigidos en el extranjero. Este método no favorece la inversión en países en desarrollo, ya que el inversionista extranjero no se beneficia de las exoneraciones concedidas en el país de la fuente.

III.5. Acuerdos para Evitar la Doble Imposición.

El fenómeno de la doble tributación internacional ha generado un mayor interés en él, especialmente por la promoción del comercio internacional, del flujo de las inversiones y de los abusos que algunos sistemas tributarios pueden generar. A fin de reducir la doble tributación internacional se han establecido varias medidas, que se encuentran comprendidas en diversos acuerdos destinados a evitar el fenómeno de la doble imposición. México ha suscrito acuerdos de esta naturaleza con sus socios comerciales y este tema toma relevancia e importancia en el marco del TLC suscrito entre nuestro país, Canadá y Estados Unidos.

"No se puede concebir al TLC sin un acuerdo binacional sobre impuestos - fundamentalmente del impuesto sobre la renta - para evitar la duplicidad fiscal, es decir, que se paguen los mismos impuestos dos veces, lo cual actualmente bloquea el libre flujo de la inversión y obstaculiza la promoción de los negocios entre los países vecinos" 9/.

En la actualidad México ha firmado diversos acuerdos para evitar la doble tributación. Estos acuerdos los ha efectuado con Canadá, España, Ecuador, Italia y Francia; a su vez ha concluido las negociaciones con Suiza, Holanda y Estados Unidos. En este tipo de convenios el fiscalista Ismael de la Garza ha señalado que:

9/ Chevoshay Fay, "Inconcebible, el TLC sin un Acuerdo Binacional de Impuestos", El Financiero, México D.F., 10 diciembre de 1991, pag. 17.

"...eliminarán tajantemente múltiples duplicaciones de gravámenes, cancelarán igualmente todo intento discriminatorio por razón de nacionalidad y abrirán a los contribuyentes nacionales y extranjeros vinculados en la mayoría de los casos una instancia más de los contribuyentes para dirimir sus controversias que surjan por la aplicación de los tratados, sin prejuicios de las que existen en nuestro país para protección de los derechos de los mismos..." 10/

Por otro lado, a juicio de los especialistas este tipo de acuerdos realizados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo deben contemplar los siguientes puntos generales: 11/.

- La renuncia por parte de cada gobierno a gravar ciertos tipos de ingresos de personas residentes, cuando la fuente de los mismos se encuentre en el exterior;
- Considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente (incluyendo el derivado del extranjero) pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.
- Gravar con un rango previamente establecido determinados ingresos:

10/ Herrera Cervantes Esther, "Pactos Contra Impuestos Dobles, para Impulsar el Capital Foráneo", El Financiero, México, D.F., 26 febrero de 1993, pag. 3.

11/ Meléndez A. Diego, "México Avanza en Materia de Acuerdos Tributarios Internacionales", en Alto Nivel, septiembre 1992, pag. 5.

- Ingresos generados por las actividades mercantiles, industriales, del trabajo y del capital. En el caso de los ingresos mercantiles e industriales, se considera que las empresas que ejecuten actividades en otro país, deben ser gravadas de acuerdo a los ingresos obtenidos en cada lugar de residencia donde opere. Asimismo en los ingresos derivados de la prestación de servicios, por lo general se considera la prestación del servicio bajo la dependencia de un tercero, cuando dichos servicios son prestados por el residente de un país en el territorio de otro.

Los anteriores puntos pretenden clarificar el trato tributario entre países con diferente desarrollo económico y muestran un camino a seguir, aunque ello no signifique que no se puede hacer uso de otras alternativas, que surgirán de acuerdo al grado de negociación en estos acuerdos y a las condiciones propias de cada nación.

III.5.1. México - Estados Unidos.

En materia de acuerdos para evitar la doble tributación tiene gran importancia el firmado con Estados Unidos, nuestro principal socio comercial. Este acuerdo fue firmado por los ejecutivos de ambos países, el 18 de septiembre de 1992.

El texto consta de 30 artículos que regulan los impuestos sobre los ingresos y del capital; el marco jurídico contenido en el texto se aplicará tanto a personas físicas como a personas morales y corporaciones de cualquier tipo.

El acuerdo está diseñado para evitar el uso del factor nacionalidad para impedir el pago de impuestos en el lugar de residencia y en el de origen. "Los ingresos derivados por un ciudadano de alguna de las partes contractuales como usufructo de un bien inmueble, al incluir un bien agrícola o forestal ubicado en la otra parte contractual podrá ser gravada en esa nación" 12/.

- Los artistas y atletas podrán pagar sus impuestos en el lugar donde realicen sus actividades profesionales, sin importar su lugar de residencia.
- En el caso de los derechos de autor adquiridos en alguna de las naciones contratantes diferentes a la de residencia, se puede aplicar el régimen fiscal del lugar de residencia si así lo indica el contribuyente, pero se pagaría un impuesto máximo del 10% en el país donde se registró los derechos de autor.

12/ Fuentes Rossana, Rangel Jesús, "Exhaustiva Fiscalización Sobre Personas y Trusts, Propone el Acuerdo con E.U. Contra el Doble Tributo", El Financiero, México, D.F. 21 de junio de 1993, pag. 8.

- En el caso de dividendos, regalías e intereses obtenidos por un residente de un estado contratante del otro estado contratante, el acuerdo limita las tasas de impuestos que aplicará el país donde se originan los rendimientos.
- Las ganancias obtenidas por un residente de uno de los estados contratantes en el otro estado contratante, puede gravarse en éste último país si "el receptor de la ganancia durante los 12 meses previos a la enajenación tuvo una participación directa o indirecta de cuando menos de 25 por ciento del capital" 13/.
- Las instituciones con actividades exentas de impuestos, como el caso de iglesias y organizaciones científicas, literarias, educacionales, o con propósitos caritativos, se establece que independientemente del lugar donde operen las donaciones serán catalogadas como "contribuciones caritativas" 14/.

13/ Idem.

14/ Idem.

III.5.2. México - Canadá

Se hace mención de este tratado por el hecho de que ambos países son firmantes del TLC y la inexistencia de un acuerdo de esta naturaleza dificultaría aún más el trato fiscal entre ambos países.

Se llevó a cabo un convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, el cual fue aprobado en 1991 y se elaboró con base al modelo de la OCDE mismo que se comentó en el apartado III.2., por lo que sólo se citarán algunos artículos.

Artículo 2.- Impuestos Comprendidos.

En el caso de México, el ISR y el impuesto al activo. En el caso de Canadá, el impuesto sobre la renta.

Artículo 10.- Dividendos.

A este respecto cabe señalar que los dividendos pagados por sociedades residentes en México no causan impuesto sobre la renta a cargo de los accionistas que los reciben, siendo uno de los pocos países que conceden este tipo de incentivos a la inversión; solamente existe un gravamen de 35% que causa la sociedad cuando distribuye dividendos provenientes de utilidades que previamente no causaron el impuesto sobre la renta corporativo.

“Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado” 15/.

Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 25% de las acciones con derecho a la sociedad que pague los dividendos;
- b) 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Artículo 22.- El método utilizado para evitar la doble imposición internacional es el de imputación ordinaria en su modalidad directa (el país de residencia permite el crédito del impuesto pagado en el país de la fuente sobre los pagos recibidos del país de la fuente), e indirecta (atribuida a los accionistas, no a las sociedades).

15/ Idem.

A manera de resumen es importante indicar que los acuerdos para evitar la doble imposición internacional deben evolucionar e incorporar nuevos elementos que permitan en el caso de los países firmantes del TLC avanzar hacia una armonización tributaria para lo cual se requiere:

- La participación de los países signatarios mediante la concertación y negociación, a fin de proponer un tratamiento adecuado de los impuestos.
- En situaciones específicas se requiere documentar e investigar el caso para sentar bases para un caso similar que se de posteriormente, y en caso de existir una situación ya documentada evaluar la forma en que se procedió para tomar una determinación.
- Al tratarse de países con distinto grado de desarrollo la aplicación de los métodos resulta complejo, para ello se sugiere basarse en el principio de la fuente e introducir más atracciones al inversor para favorecer tanto al país inversor como al de la fuente.
- Cabe señalar que los países industrializados pugnan al igual que los países en desarrollo por la percepción de ingresos que supone la imposición, para lo cual es necesario establecer los principios sobre los que habrá de fundamentarse las relaciones comerciales entre estos países y tener flexibilidad para no afectar a nivel interno a los países que participen en estos tratados.

CAPITULO IV

**LA POLITICA TRIBUTARIA EN EL
CONTEXTO DEL TRATADO DE LIBRE
COMERCIO**

CAPÍTULO IV

LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

IV.1. La Política Fiscal Mexicana: Factores internos y externos.

A lo largo de los capítulos anteriores, se ha comentado el proceso de transformación por el cual ha transitado la economía mexicana, así como su influencia en diversos ámbitos de la política económica (comercial, financiero y fiscal); cabe señalar que en el capítulo III donde se abundó sobre los cambios en el ámbito fiscal, los cuales en gran parte tienen su origen en factores internos.

Entre estos factores internos se encuentra la corrección de las finanzas públicas a fin de coadyuvar a la estabilización de la economía nacional, a través de un financiamiento sano de las necesidades presupuestales del Estado. Cabe recordar que durante el periodo de 1940 a 1970, el Estado fungió como promotor de la industrialización del país, haciendo uso de fuertes erogaciones para la construcción de infraestructura económica, además de exenciones y subsidios cuya aplicación mermaron las finanzas públicas. Durante este periodo, la inversión productiva (pública y privada) constituyó un fuerte impulso al crecimiento del país, en la actualidad se busca alentar este tipo de

inversión mediante una política fiscal, especialmente en materia tributaria que proporcione un clima atractivo y de certidumbre a la inversión.

En el periodo de 1988 - 1994, la política fiscal no sólo persiguió objetivos macroeconómicos, también buscó un equilibrio de tipo social, lo que se denominó "justicia social", que comprendió desde una estructura tributaria que obligara al contribuyente a pagar según su ingreso sin evadir obligaciones, hasta una política de gasto orientada a la satisfacción de las necesidades más apremiantes de los sectores más pobres de la sociedad mexicana (Programa Nacional de Solidaridad).

Existen factores externos que influyen en la política fiscal nacional, en la medida en que nuestro país estrecha relaciones comerciales con otros países. La competencia mundial por la inversión extranjera es uno de ellos, y ha repercutido en la legislación mexicana, de manera que en materia tributaria se busca brindar un panorama atractivo para la inversión.

Las actuales relaciones comerciales de México han llevado a la elaboración de acuerdos para evitar la doble tributación y facilitar el flujo de capitales, bienes y servicios; y a partir del 1o. de enero de 1994 entró en vigor el TLC, lo cual ha dado nuevos bríos al debate que gira en torno a las diferencias de carácter fiscal de los tres países signatarios del TLC (México, Canadá y Estados Unidos), y a la postura que defiende la "homologación fiscal" entre los tres países.

Para fines de este trabajo se entiende por homologación fiscal, un mismo nivel de tributación para los tres sistemas fiscales, en el caso del ISR, imposición al consumo y al capital, con el fin de ofrecer un trato igual, independientemente de la situación de cada país.

Al hablar de "homologación fiscal", se está sustrayendo el aspecto fiscal del contexto económico de cada uno de los 3 países integrantes del TLC, debido a que se hacen a un lado las desigualdades económicas, productivas, sociales, así como las necesidades presupuestales. El no considerar estas desigualdades que caracterizan e inciden en el programa económico de cada país conduce a presiones internas, razón por la cual no puede existir un trato fiscal igual entre naciones con distinto grado de desarrollo y mucho menos en el corto plazo. Elementos como son la productividad, la tecnología, la infraestructura económica, el tamaño de la población, el ingreso per cápita y el desempleo, entre otros elementos, varía de un país a otro. En el Cuadro F del Anexo Estadístico, se puede apreciar a través de los indicadores que contienen, las diferencias económicas entre México, Canadá y Estados Unidos.

- En el año de 1989 el PIB nacional correspondió a sólo el 4% del de Estados Unidos y al 31% del de Canadá; el ingreso per cápita de Estados Unidos y Canadá superaron al de México en 8.7 y 10.3 veces, respectivamente; la población de cada país influye en el tamaño del mercado, pero no tiene que ver con la fortaleza de sus economías y, mientras México con 80.3 millones de habitantes posee un PIB de

201.6 (miles de millones de dólares), Canadá tiene un PIB 3 veces mayor con una población 3 veces menor, lo que hace ver un desarrollo económico distinto y un gran potencial productor en Canadá.

En el Cuadro F.I. del Anexo Estadístico, se puede observar que esta relación de cifras se mantiene aún en 1993: El PIB nacional correspondió al 3.6% del de E.U. y al 32.6% del de Canadá. Asimismo mientras México tuvo un PIB de 232 (miles de millones de dólares), con una población de 91.2 millones de habitantes, Canadá logró un PIB 3 veces mayor, con una población 3 veces menor.

- En materia de comercio, el Cuadro E del Anexo Estadístico, permite afirmar que el principal socio comercial de México y Canadá es Estados Unidos, aunque no es la misma relación para Estados Unidos, cuya economía está orientada a diversos mercados a la vez.

En cuanto a las necesidades presupuestales de cada país, éstas no pueden verse limitadas por cuestiones externas, en el caso de México el saneamiento de las finanzas públicas ocupa un importante lugar dentro del programa económico y responde a cuestiones internas muy concretas.

Las desigualdades señaladas no son consideradas dentro del argumento que defiende a la homologación fiscal entre los tres países firmantes del TLC. El desarrollo de los dos siguientes apartados permitirá obtener más datos sobre la

homologación fiscal, la cual como ya se mencionó es objeto de un fuerte debate.

IV.1.1. Posturas dentro del proceso de cambio fiscal.

Se ha señalado con anterioridad el proceso de transformación económica del país, dentro del cual se lleva a cabo un proceso de cambio en el ámbito fiscal, y se ha argumentado en relación a la homologación fiscal. Respecto a este último punto, se debe considerar lo siguiente:

- 1) **Carga fiscal.**
- 2) **Base gravable.**
- 3) **Monto de las deducciones.**
- 4) **Nivel de las tasas impositivas.**
- 5) **Impuestos federales y locales.**

Estos 5 puntos, han sido objeto de una amplia discusión entre el sector empresarial nacional y el sector gobierno, principalmente. El primero de ellos pugna por una homologación fiscal, para apoyar a las empresas ubicadas en nuestro territorio en la competencia con las extranjeras, al contar con condiciones más favorables para el pago de impuestos, entre otras cosas buscan

que se les proporcione mayores deducciones fiscales y que la carga fiscal sea menor para las empresas.

El sector gobierno argumenta que no se harán mayores cambios al sistema impositivo, únicamente se aceptarán cambios de tipo administrativo, ya que considera al sistema impositivo, competitivo y con facilidades tributarias para las empresas y la inversión. No obstante que el debate se realiza entre los dos sectores antes referidos, existe un tercer sector que no ha tenido injerencia directa en el debate y está comprendido por las pequeñas y medianas empresas, y personas físicas en general (contribuyentes cautivos), que no gozan del mismo trato que obtienen las grandes empresas.

El sector empresarial ha sido privilegiado en el ámbito fiscal, ello se puede observar en el Cuadro A del Anexo Estadístico, que muestra la participación de las personas físicas y morales en el total del ISR recaudado durante el periodo de 1980 - 1993, donde la carga fiscal es mayor para las personas físicas que para las morales en 11 de los 14 años del periodo. La postura del sector gobierno puede enfatizarse con las siguientes citas:

"El sistema fiscal mexicano es el más competitivo de Norteamérica, pues las tasas combinadas de impuestos al ingreso de las empresas son más bajas que las de los Estados Unidos y Canadá, lo que contribuirá a atraer y retener los flujos de inversión extranjera que requiere la recuperación económica del país"

1/.

1/ Rodríguez Reyna Ignacio. "A la luz del TLC, el Sistema Fiscal Mexicano es el más competitivo de Norteamérica", afirma Gil Díaz". El Financiero, México, D.F., 15 marzo de 1991, pag. 3.

"México tiene una estructura tributaria de ámbito federal, con excepción de los impuestos a la nómina y el predial que aplican nuestras entidades federativas. En los Estados Unidos, además de los impuestos federales, existen una gran variedad de impuestos estatales y locales que inciden sobre la actividad empresarial. Canadá presenta una situación similar a la de Estados Unidos, sus provincias imponen diversos impuestos a la actividad empresarial" 2/.

Por su parte el sector empresarial insiste en revisar la conceptualización y contenido de la base gravable por ser donde radica la polémica sobre las deducciones permitidas en México que en comparación con Estados Unidos y Canadá sostienen que son menores, señala al sistema fiscal mexicano como complejo e inseguro jurídicamente al no ofrecer certidumbre para el establecimiento de la inversión, debido a que reduce el margen de maniobras y utilidades de las empresas.

El Centro de Estudios Jurídicos y Legislativos, dependientes del Consejo Coordinador y Empresarial, resaltó en una ocasión que lo importante no son las tasas, sino las bases de tributación y: "... que el conjunto de descuentos fiscales a las empresas en Estados Unidos es mayor que en México, por lo que en aquél país las condiciones en el pago de impuestos son más positivas para las personas morales"-3/.

2/ Gil Díaz Francisco, "La Competitividad Internacional de la Legislación Tributaria en México" en El Mercado de Valores, enero 1992, No. 2.

3/ Marquez Alfredo, "Refutan Empresarios a SHCP: "El Sistema Fiscal no es Competitivo", por las altas bases de tributación", en El Financiero, México, D.F., 18 marzo 1991, pag. 3.

En un estudio de la Coparmex se propuso:

"... una revisión no sólo del nivel de las tasas impositivas, sino también de cada uno de los rubros del sistema tributario, al tomar en cuenta la fuente impositiva, los elementos que sirven para definir las bases gravables, así como la cuota impositiva misma."^{4/}

Las posturas de los sectores en pugna han sido expuestas, por lo que se procederá a desarrollar los 5 puntos referidos con antelación. Sin embargo es necesario estudiar los sistemas tributarios de México, Canadá y Estados Unidos respecto a los puntos de carga fiscal, base gravable, monto de las deducciones, nivel de las tasas impositivas e impuestos federales y locales, en forma comparativa para poder desprender conclusiones.

^{4/} Rodríguez Reyna Ignacio, "Imposible Competir con E.U. y Canadá sin una reforma total del Sistema Tributario" en El Financiero, México, D.F., 26 de marzo 1991, pag. 3.

IV.2. Análisis comparativo entre los Sistemas Fiscales de México, Estados Unidos y Canadá.

IV.2.1. Carga fiscal.

Se ha manejado la relación existente entre el total de los ingresos fiscales y el producto interno bruto (PIB), es decir, la **carga fiscal**, como punto de comparación entre México, Estados Unidos y Canadá, de lo cual se ha valido el sector privado para argumentar que en México la carga fiscal de los impuestos -en particular del impuesto sobre la renta- son elevadas respecto a las obtenidas por nuestros dos socios, y que constituyen un factor que desestimula la inversión y el desarrollo del aparato productivo. La carga fiscal de los ingresos tributarios totales y del impuesto a la renta respecto al PIB se presenta a continuación:

CUADRO 4.1.

PARTICIPACION DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS RESPECTO DEL PIB

México	Estados Unidos	Canadá
17.9%	18.5%	17.2%

FUENTE: Marquez Alfredo, El Financiero, martes 19 de marzo, 1991, México, D.F., pag. 3.

CUADRO 4.2.

PARTICIPACION DE LOS IMPUESTOS AL INGRESO DE LAS EMPRESAS Y PERSONAS FISICAS RESPECTO DEL PIB

	México	Estados Unidos	Canadá
Empresas:	2.6%	1.8%	2.0%
Personas Físicas:	2.3%	8.6%	7.8%

FUENTE: Marquez Alfredo, El Financiero, martes 19 de marzo, 1991, México, D.F., pag. 3.

En relación al cuadro antes expuesto, cabe señalar que las cifras contenidas en el Cuadro A.2. del Anexo Estadístico (Participación de las personas físicas y morales en la recaudación por concepto del ISR dentro del PIB), muestran que en el caso mexicano, la carga fiscal es mayor para las personas físicas en 8 años de la serie estadística que para las personas morales. Los años de 1980, 1981 y 1988 son los únicos donde se observa una mayor carga fiscal para las personas morales en comparación con las personas físicas.

Esta observación no impide percibir que las estructuras fiscales de los tres países son diferentes entre sí, lo que remite nuestra atención a la existencia de fuertes asimetrías económicas, políticas y sociales que impactan en las políticas usadas en cada país para el manejo nacional de los problemas o circunstancias que prevalezcan en ellos.

De esta forma, la política fiscal que es un instrumento de política económica difiere en su aplicación de un país a otro. En relación a Canadá y Estados Unidos, se puede indicar que si bien la tasa impositiva aplicada a empresas resulta menor a la utilizada en México, así como la imposición a personas físicas (Ver Cuadro Comparativo de Esquemas Fiscales, al final del capítulo), ello no es indicativo de una carga fiscal menor, en virtud de que en Estados Unidos y Canadá se aplican sobretasas y que se grava tanto a nivel local (con variaciones), como a nivel federal un mismo impuesto, lo que no sucede en México, tal y como se explicará más adelante.

Cabe mencionar que a pesar de que las estructuras fiscales de los países signatarios del TLC son distintas se han llevado a cabo tratados para evitar la doble tributación los cuales tocan el aspecto fiscal sin ofrecer una solución definitiva a las asimetrías que prevalecen entre estos países.

IV.2.2. Base gravable y deducciones.

Respecto al punto referido a la base gravable ^{5/}, éste tiene estrecha relación con otro elemento del debate, las deducciones, debido a que el cálculo de la base gravable resulta de considerar las deducciones autorizadas al ingreso bruto, el cual comprende el ingreso de todas las fuentes.

Remitiéndose al Cuadro Comparativo de Esquemas Fiscales (al final del capítulo), cabe señalar que la legislación en materia tributaria de los tres países contiene procedimientos y limitaciones, cuyo origen responde a cuestiones internas, sin embargo las deducciones para las personas morales son muy amplias en las tres naciones, por la importancia que representa el dar facilidades a la inversión en la actividad económica.

En el caso mexicano algunas deducciones autorizadas para las personas morales incluyen, las inversiones (depreciación de las inversiones) ^{6/}; gastos indispensables para los fines empresariales; recargos por pago extemporáneo de impuestos; los intereses y la pérdida inflacionaria, entre otras.

5/ Cantidad neto sobre la que se causa y se calcula el pago de un impuesto.

6/ El monto de la inversión comprende el precio del bien, los impuestos efectivamente pagados por la adquisición o importación del bien, a excepción del IVA, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compra y honorarios a agentes aduanales.

Entre las deducciones autorizadas para las personas físicas se encuentra la deducción del salario mínimo, indemnizaciones por riesgos y enfermedades, prestaciones de seguridad social, cuotas del IMSS e ingresos derivados de la enajenación de casas habitación.

- En México existe el método de deducción de compras que resulta más favorable que el método por costo de lo vendido ^{7/}, que se aplica en Estados Unidos haciendo uso de la valuación de inventarios mediante el sistema PEPS o UEPS ^{8/}, en tanto que en Canadá no es válido este último método.
- Respecto a las utilidades que reciben los accionistas, en Estados Unidos y Canadá se gravan tanto los dividendos como las ganancias de capital mediante una tarifa progresiva, y considerando "la tasa efectiva promedio" (incluye la tasa federal, estatal y local a empresas e individuos) del impuesto a los dividendos, en Estados Unidos resulta de 59%, en Canadá de 59.9%, mientras que en México no se gravan los dividendos ^{9/}.

^{7/} Costo de lo vendido. Resulta de sumar al inventario inicial el importe de las compras netas y restando de la suma de ambos el importe del inventario final.

^{8/} PEPS: Primeras Entradas-Primeras Salidas. Consiste en evaluar los inventarios finales a los precios de adquisición más recientes, pues se considera que la mercancía que primero entró (a precios más antiguos) fue la que primero salió y por consiguiente la que queda en el inventario final es la que se adquirió a precios más recientes. UEPS: Últimas Entradas-Primeras Salidas. En este caso el inventario queda valuado a los precios más antiguos, que en épocas de inflación es menor, con lo que el costo de la mercancía vendida aumenta y la utilidad bruta disminuye.

^{9/} Gil Díaz, Francisco, "La Competitividad Internacional en la Legislación Tributaria en México", El Mercado de Valores, México, 15 enero 1992, No. 2.

- ◆ La determinación del impuesto a las ganancias de capital en México, se realiza a través de un doble ajuste al costo de adquisición de las acciones, el segundo ajuste corrige la inflación transcurrida; de esta manera se obtiene el monto pagado originalmente por la acción, así como los flujos reinvertidos, evitando gravar dos veces a las empresas. Este procedimiento implica gravar sólo ganancias extraordinarias. La tasa máxima aplicada en Estados Unidos es de 34%, en Canadá de 38%, y en México de 35% ^{10/}.

En relación a este punto, el sector gobierno sostiene que la política fiscal mexicana alienta la inversión mediante diversas disposiciones, entre las que se encuentran, la ampliación de los periodos de amortización, mayores tasas de deducción por concepto de depreciación durante el primer año, la deducción de compras en sustitución del costo de lo vendido, y la eliminación del impuesto sobre los dividendos.

- ◆ La ampliación del periodo de amortización de pérdidas es de 5 a 10 años, con acarreo hacia adelante; mientras que en Estados Unidos existen dos periodos, uno de 3 años con acarreo hacia atrás y otro de 15 años con acarreo hacia adelante; en Canadá se permite un periodo de 3 años con acarreo hacia atrás y 7 años con acarreo hacia adelante.

^{10/} Idem.

- En México la deducción inmediata del valor presente de la depreciación permite deducir en un año el 48% de aquellos activos que se deprecian en un promedio de 33 años y un 91% para activos depreciables en 3 años. De esta forma, aunque en Estados Unidos se utiliza un método de depreciación acelerada, la tasa máxima de deducción durante el primer año es de 33.3%, mientras que en Canadá es de 35% ^{11/}.
- Adicionalmente, el impuesto sobre utilidades distribuidas es de 59.7% en Estados Unidos; 59.9% en Canadá y de 35% en México ^{12/}.

Lo descrito anteriormente permite apreciar el aliento que recibe la inversión en México, que no carece de disposiciones que le favorezcan. La siguiente cita plantea en forma clara el objetivo de la reforma tributaria llevada a cabo en México y que lejos de obstaculizar a la inversión la alienta.

11/ Idem.

12/ Idem.

"Las reformas del régimen tributario emprendidas durante los últimos cuatro años, han tenido como propósito reducir significativamente el promedio de las tasas impositivas y ampliar la base gravable; simplificar el esquema tributario y conceder mayores facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, mejorar el proceso de fiscalización para disminuir las prácticas de evasión y elusión; y llevar las tasas a niveles competitivos en relación con las de nuestros principales socios comerciales para favorecer la competitividad externa de la producción" 13/.

Cabe señalar que la competitividad de una empresa no depende de las facilidades tributarias que se le concedan, aunque estas auxilien a reducir la carga fiscal de las mismas, la competitividad de una empresa tiene que ver con su productividad y calidad de los bienes y servicios que produce y no fundamentarse únicamente en el aspecto impositivo.

13/ Aspe Armella Pedro, "Iniciativas de Leyes de Ingresos y Proyectos de Presupuestos de Egresos de la Federación del DDF para 1993" en Mercado de Valores, 1 diciembre de 1992, No. 23, pag. 15.

IV.2.3. Tasas impositivas e impuestos federales y locales.

Por lo que respecta al nivel de las tasas tributarias, cabe recordar que en México éstas han sufrido cambios importantes que han pretendido ubicarlas a nivel internacional.

- * El impuesto a la renta de las empresas se redujo gradualmente de un 42% en 1988 a 35% a partir de 1991. En el caso de las personas físicas la tasa máxima pasó de 50% a 40% en 1988 y a 35% a partir de 1990.
- * Las tasas de 20% y 15% del IVA se redujeron al 10%. Respecto a las tasas impositivas sobre la renta ^{14/}, las aplicadas en México resultan a primera vista más altas a las de Estados Unidos y Canadá, sin embargo la existencia de distintos gravámenes a nivel federal, estatal y local en los tres países compensan la desigualdad. En este punto sobresale una característica de la estructura tributaria mexicana, su carácter federal, exceptuando diversos impuestos de carácter local como es el predial, nóminas, adquisición de inmuebles, tenencia o uso de vehículos, entre otros, cuyo peso es inferior en relación a los impuestos federales en el total recaudado.

14/ Ver Cuadro Comparativo de Esquemas Fiscales (final del capítulo IV).

La excesiva centralización del Estado mexicano también se refleja en el ámbito tributario en el que las entidades federativas tienen poca influencia. En Estados Unidos y Canadá, además de los impuestos federales, existe una gran variedad de impuestos estatales y locales que afectan a la actividad empresarial.

En el ámbito impositivo estatal y local en México, el impuesto a la nómina tiene incorporado sobretasas, que tienen el fin de obtener mayores recursos, dando por resultado una tasa combinada mínima (normal y sobretasa) del 0.9% en Baja California y una tasa combinada máxima de 4.6% en Quintana Roo ^{15/}.

El impuesto al predial en México posee una diversidad de tasas, dependiendo del tipo de predio y de su valor catastral.

En Estados Unidos las tasas de los impuestos estatales fluctúan entre 13.8% en Connecticut a 2.35% en Michigan, mientras que las tasas locales varían entre el 8.85% en Nueva York a 1% en Lansing Michigan ^{16/}.

Estas tasas gravan en su mayor parte el ingreso, y en algunos casos a la propiedad, al capital de las empresas y a las ventas, y son deducibles de la base del impuesto federal.

^{15/} Gil Díaz Francisco, "La Competitividad Internacional de la Legislación Tributaria en México" en El Mercado de Valores, México, 15 enero 1992, No. 2.

^{16/} Idem.

Respecto a las tasas aplicadas a la imposición personal a la renta en E.U. (Ver Cuadro 4.5.), las tasas varían de un estado a otro, por ejemplo en Iowa fluctúa de .40% a 9.98%, y en Montana de 2.0% al 11.0%, es decir, la tasa no sólo varía de un estado a otro, sino también dentro de un mismo estado.

Las tasas máximas del ISR a las empresas en E.U. también varían de un estado a otro, por citar algunos ejemplos, en Illinois la tasa es de 4.8%, en Oklahoma de 7.6%, en Alaska 9.4% y en Connecticut 13.8% (Ver Cuadro 4.6.).

Por su parte Canadá aplica impuestos provinciales al ingreso, cuyas tasas varían de 17% en Manitoba a 2.5% en el Territorio de Yukón ^{17/}, y no son deducibles de la base del impuesto al ingreso federal. Asimismo existen impuestos al capital de las empresas en cuatro provincias con tasas que fluctúan entre el 3% y el 5% ^{18/}.

17/ Idem.

18/ Idem.

CUADRO 4.3.

IMPOSICION AL INGRESO PERSONAL PROVINCIAL EN CANADA	
PROVINCIAS	TASA %
<i>RESIDENTES</i>	
Alberta	46.5
British Columbia	51.5
Manitoba	52.0
New Brunswick	60.0
Newfoundland	62.0
Northwest Territories	44.0
Nova Scotia	59.5
Ontario	53.0
Prince Edward	58.0
Quebec	N/C
Saskatchewan	50.0
Yucon Territory	45.0
<i>NO RESIDENTES</i>	52.0

FUENTE: Placencia Rodríguez, Sahagún Cueva, La Imposición en el ámbito estatal en los países miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte., INDETEC Guadalajara, 1995, pag. 76.

CUADRO 4.4.

IMPOSICION AL INGRESO DE LAS EMPRESAS LOCAL CANADIENSE (PROVINCIAL Y TERRITORIAL)	
PROVINCIAS	TASA %
Alberta	15.4
British Columbia	15.0
Manitoba	17.0
Newfoundland	17.0
Northwest Territories	12.0
Nova Scotia	16.0
Ontario	16.0
Prince Edward	14.5 a 15.5
Quebec	6.5 a 15.4
Saskatchewan	15.0
Yukon Territory	2.5 a 10.0

FUENTE: Placencia Rodríguez, Sahagún Cueva, La Imposición en el ámbito estatal en los países miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte., INDETEC Guadalajara, 1995, pag. 94.

CUADRO 4.5.

TASAS APLICADAS EN LA IMPOSICION PERSONAL A LA RENTA EN EE.UU.	
REGION Y ESTADO	TASA %
New England	
Connecticut	4.5
Maine	2 al 8.5
Massachusetts	5.95
New Hampshire	5
Rhode Island	Varias partiendo del ISR federal
Vermont	28% sobre el ISR Federal

CONTINUA...

Mideast	
Delaware	3.2 al 7.7
District of Columbia	6 al 9.5
Maryland	2 al 6
New Jersey	2 al 7
New York	4 al 7.875
Pennsylvania	2.8
Great Lakes	
Illinois	3
Indiana	3.4
Michigan	4.6
Ohio	.743 al 7.5
Wisconsin	4.9 al 6.93
Plains	
Iowa	.40 al 9.98
Kansas	3.5 al 6.45
Minnesota	6 al 8.5
Missouri	1.5 al 6
Nebraska	2.62 al 6.99
North Dakota	2.67 al 12
South Dakota	
Southeast	
Alabama	2 al 5
Arkansas	1 al 7
Florida	-
Georgia	1 al 6
Kentucky	2 al 6
Louisiana	2 al 6
Mississippi	3 al 5
North Carolina	6 al 7.75
South Carolina	2.5 al 7
Tennessee	6
Virginia	2 al 5.75
West Virginia	3 al 6.5

CONTINUA...

Southwest	
Arizona	3.8 al 7
New Mexico	1.8 al 8.5
Oklahoma	.5 al 7
Texas	-
Rocky Mountain	
Colorado	5
Idaho	2 al 8.2
Montana	2 al 11
Utah	2.55 al 7.2
Wyoming	-
Far West	
California	1 al 11
Nevada	-
Oregon	5 al 9
Washington	-
Alaska	-
Hawaii	2 al 9.5

FUENTE: Placencia Rodríguez, Sahagún Cueva, La Imposición en el ámbito estatal en los países miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte., INDETEC Guadalajara, 1995, pag. 84 - 87.

CUADRO 4.6.

TASAS MÁXIMAS DEL ISR A LAS EMPRESAS EN EE.UU.	
REGIÓN Y ESTADO	TASA
New England	9.58
Connecticut	13.8
Maine	8.93
Massachusetts	9.5
New Hampshire	8.0
Rhode Island	9.0
Vermont	8.25
Mideast	8.44
Delaware	8.7
Maryland	7.0
New Jersey	9.0
New York	9.0
Pennsylvania	8.5
Great Lakes	5.47
Illinois	4.8
Indiana	3.4
Michigan	2.35
Ohio	8.9
Wisconsin	7.9
Plains	7.0
Iowa	12.0
Kansas	4.5
Minnesota	9.5
Missouri	6.5
Nebraska	6.65
North Dakota	10.5
South Dakota	-

CONTINUA...

Southeast	6.36
Alabama	5.0
Arkansas	6.0
Florida	5.5
Georgia	6.0
Kentucky	7.25
Louisiana	8.0
Mississippi	5.0
North Carolina	7.0
South Carolina	5.0
Tennessee	6.0
Virginia	6.0
West Virginia	9.6
Southwest	7.7
Arizona	10.5
New Mexico	7.6
Oklahoma	5.0
Texas	-
Rocky Mountain	6.31
Colorado	5.5
Idaho	8.0
Montana	6.75
Utah	5.0
Wyoming	-
Farwest	7.9
California	9.3
Nevada	-
Oregon	6.6
Washington	-
Alaska	9.4
Hawaii	6.4

FUENTE: Placencia Rodriguez, Sahagun Cueva, La Imposicion en el ambito estatal en los paises miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, INDETEC Guadalajara, 1995, pag. 103.

A nivel federal las empresas en México son gravadas a una tasa de 35% y se aplica un 2% a los activos, en tanto que la "tasa combinada" de los gravámenes al ingreso de las empresas a nivel no sólo federal, sino estatal y local es también de un 35%. En Estados Unidos la tasa a nivel federal es de 34%, y se aplica un impuesto mínimo alternativo a una tasa de 20%, mientras que la tasa combinada es de 38.3%. De esta misma forma Canadá aplica una tasa federal al ingreso de 28%, más una sobretasa de 3% elevando así la tasa a 28.8%, y una tasa de 26.3% para las actividades manufactureras y de transformación, la tasa combinada para éste último país es de 43.3% ^{19/}.

Lo anterior indica una "ventaja" a nuestro favor a nivel de tasas impositivas, porque al conjuntarse a nivel federal, estatal y municipal los impuestos que gravan a una empresa, Estados Unidos y Canadá poseen una gran cantidad de impuestos locales que afectan la carga fiscal de las empresas.

Lo expuesto a lo largo de este capítulo permite destacar 3 puntos importantes. El **primero** de ellos se refiere a las facilidades tributarias que se brinda al sector empresarial, debido a la importancia de la inversión en nuestro país. Las diversas disposiciones en favor de la inversión se reflejan en una menor carga tributaria para las empresas; amplias deducciones que reducen la base gravable de las empresas; menores tasas impositivas como se puede observar en el caso del ISR e IVA; y un sistema impositivo de carácter federal que limita la participación de las entidades federativas en el ámbito tributario.

^{19/} Idem.

A pesar de estas disposiciones a favor de la inversión, la política fiscal por sí sola no puede lograr un aparato productivo moderno y competitivo. Al respecto es importante el papel que ejerce el Estado en la economía que no se limita al aspecto fiscal, también dentro de sus políticas industriales y económicas realiza inversiones para la creación de infraestructura económica, en el área educativa, en la investigación y tecnología. Areas a las que debe proporcionárseles mayor atención y presupuesto, por las ventajas que pueden representar para la economía y desarrollo de un país. Un caso concreto es el de los países asiáticos (Corea del Sur, Taiwan, Singapur y Japón), cuyo espectacular crecimiento económico tiene como factor común el apoyo al sistema educativo y la capacitación, así como a la investigación y tecnología.

Estos países a través de una política educativa constante han permitido a la fuerza de trabajo especializarse, y capacitarse, y a su vez lograr la asimilación y el uso eficiente de la tecnología. El adquirir tecnología no proporciona ninguna ventaja si se carece de una base educativa sólida y especializada.

El **segundo** punto se refiere al proceso interno de cambio de la política fiscal mexicana, en el cual el sector gobierno ha actuado como mediador entre sus necesidades presupuestales, los intereses empresariales y del resto de la sociedad. Esta postura tiene relación con los factores internos ya sea económicos y sociales que se presentan en nuestro país. Cabe mencionar que el ámbito fiscal no es estático y que constantemente debe ajustarse a las necesidades imperantes de un momento dado, por lo que no debe considerarse totalmente modernizado y sin posibilidad de cambios. Lo que si puede tener es

una tendencia constante a actualizarse, lo que implica variaciones que no sólo serán de carácter administrativo, sino también de forma y contenido.

El tercer punto se refiere a la homologación fiscal, de la cual se comentó que sustrae el aspecto fiscal del contexto económico de cada uno de los 3 países que participan en el TLC, haciendo a un lado las desigualdades económicas, productivas, sociales, así como los requerimientos presupuestales. Sin embargo, el desatender estas desigualdades conlleva a presiones de carácter económico y social, debido a que la política fiscal es parte de la política económica de cada nación y ésta última se encuentra dentro de un contexto económico determinado. Esta interrelación impide aislar el ámbito fiscal del contexto económico sin repercutir en él, por lo que no resulta viable para un país como México, con distinto grado de desarrollo al de sus dos socios comerciales de América del Norte, llevar a cabo una homologación fiscal.

Respecto a las necesidades presupuestales que cada país posee, éstas se encuentran definidas por cuestiones internas. De esta forma en México, el saneamiento de las finanzas públicas ocupa un lugar importante dentro del programa económico y precisan ser consideradas y no limitadas por un proceso de homologación fiscal.

Recapitulando se pueden extraer otros elementos acerca del tema de homologación fiscal.

- ◊ No proporciona una negociación adecuada que permita en el largo plazo un acuerdo en materia fiscal.

- ◊ No existe concertación.
- ◊ No hay participación activa de nuestros dos socios comerciales en el TLC para llevar a cabo un profundo ajuste fiscal.
- ◊ Las asimetrías económicas y sociales no son consideradas.
- ◊ Se limita a igualar los sistemas impositivos (Sin percibir el trasfondo económico de cada nación).
- ◊ No es la piedra angular para lograr ser competitivos.
- ◊ Es un cambio que se propone en el corto plazo.

Un acuerdo de la magnitud del TLC requiere adecuaciones fiscales entre sus miembros, mediante un proceso que retome el diálogo y la negociación entre países con situaciones diferentes, para lo cual la homologación fiscal no es un medio viable, dadas sus características expuestas con anterioridad.

Al respecto resulta ilustrativo la experiencia de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia fiscal, para lo cual hay que resaltar que su proceso de integración económica tiene aproximadamente 4 décadas de gestación, y al igual que esta integración económica, el trabajo realizado en materia fiscal ha requerido de tiempo. Para ello se dio un amplio proceso de negociación y

concertación, que partió del reconocimiento de las desigualdades existentes entre sus estados miembros en materia económica, social y tributaria, principalmente, llevando posteriormente a propuestas para la igualación de las distintas tasas impositivas pero con cierto margen de flexibilidad, para ello se consideró la carga fiscal de impuestos (directos e indirectos) entre sus miembros, resaltando la existencia de estructuras fiscales muy dispares dentro de la Comunidad.

También se propuso eliminar en lo posible los trámites administrativos, y en relación a los impuestos indirectos se manejó en un principio la autorización de dos tipos de tasas impositivas que permitieran a las naciones aproximar sus tasas impositivas. Sin embargo, el mismo proceso de diálogo y concertación que se realizó dentro de la CEE, llevó a proponer lineamientos más flexibles y de fácil acceso para todos sus miembros, al grado de que en materia de tributación indirecta se propuso un periodo de transición en el cual se eliminaran las fronteras fiscales y se complementará con un intercambio de información veraz entre las administraciones fiscales, así como una disminución de los trámites administrativos.

En materia fiscal, el objetivo de la CEE, es precisamente la **aproximación** de las tasas impositivas para llevar a cabo una **armonización fiscal** adecuada, que comprenderá tanto impuestos directos como indirectos, y facilitar la libre circulación y disminuir las formalidades administrativas. Cabe señalar que este ha sido un proceso lento y gradual, que se ha contemplado desde el Tratado de Roma en 1957, en los artículos 85 a 99, que tocan el tema de la fiscalidad.

Respecto a este tema cabe señalar que a partir del 1º de enero de 1993 se aplicó un régimen transitorio para el nuevo régimen del impuesto al valor agregado (VAT) en la CEE, mientras que el régimen definitivo entrará en vigor a partir del 1º de enero de 1997. En el régimen transitorio los 12 socios fijarán una tasa general para el IVA inferior al 15%, y suprimirán todas las tasas o tipos incrementados que se aplicaban a equipos de alta fidelidad, coches y productos de lujo en general ²⁰. Lo anterior es resultado de un proceso de maduración fiscal y de concertación.

El régimen transitorio del VAT iniciado en 1993 suprime los conceptos de importación y exportación en el comercio intracomunitario; se establece la libertad de compra para los particulares y el paso de una frontera a otra no implica una obligación fiscal; en el caso de la compra de vehículos de turismo nuevos (automóviles y motocicletas), así como compras realizadas a empresas especializadas en venta por correspondencia, la tasa del IVA que se les aplicará será la correspondiente al del país de destino.

Al terminar el régimen transitorio, los doce estados realizarán un balance y determinarán las modalidades para transitar hacia el sistema definitivo ²¹.

²⁰/ El Financiero, jueves 24 de diciembre de 1992.

²¹/ Comunidad Económica Europea, 1990.

La fiscalidad indirecta no ha sido la única que ha rendido frutos, también se encuentra el proceso de armonización en materia de impuestos directos, que ha sido más difícil aún. El consejo de las Comunidades Europeas aprobó el 23 de julio de 1990 tres propuestas en el ámbito de los impuestos directos de las empresas:

- La primera se denomina "Directiva de Fusiones", se propuso el 16 de enero de 1989. Esta directiva se refiere a la adopción de un régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos que se producen entre sociedades de Estados miembros diferentes.
- La "Directiva sobre Matrices Filiales" se propuso el 15 de enero de 1969, en el que se estableció un régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. De esta forma se busca evitar la doble imposición sobre dividendos en el Estado donde se encuentre el domicilio fiscal de la empresa y el domicilio de sus filiales.
- El Convenio de Arbitraje, que se propuso el 27 de diciembre de 1977 es un acuerdo relativo a la supresión de la doble imposición que se produce cuando se hace una corrección de los beneficios de una empresa por parte de la administración fiscal de un Estado miembro y que no resulta satisfactorio, y es aquí donde intervienen las comisiones de arbitraje.

Los puntos expuestos con anterioridad acerca de la homologación fiscal y los esfuerzos realizados por la CEE en materia fiscal aportan elementos para proponer una alternativa en este renglón para los integrantes del área de libre comercio en América del Norte.

- ◊ Debe tenerse presente que se trata de un proceso que se llevará a cabo en el largo plazo.
- ◊ Es importante el periodo de negociación en el que se permita exponer la situación económica prevaleciente en cada país.
- ◊ La idea básica es la aproximación de los sistemas fiscales, mas no su igualación.
- ◊ No asumir que los sistemas fiscales de los Estados miembros del TLC deberán ser iguales, ya que debe existir cierto margen de flexibilidad al considerar el distinto grado de desarrollo de sus miembros.

La postura señalada en los cuatro incisos anteriores llevan a proponer como alternativa a las necesidades en materia fiscal que plantea el TLC iniciar un proceso de **armonización fiscal** entre México, Canadá y Estados Unidos en el cual deben considerarse los siguientes puntos:

- ◊ La existencia de asimetrías de carácter económico que son a su vez reflejo del trasfondo estructural propio de cada nación. Los resultados que arrojan indicadores como el PIB, el ingreso per cápita, la tasa de desempleo, entre otros, tienen un origen estructural, en el que la infraestructura de comunicaciones, caminos, transporte, médico hospitalaria, educativa, tecnológica y de investigación, tienen una participación importante y forman las características del contexto socioeconómico de cada nación.

- ◊ Las características del contexto socioeconómico de cada nación obliga a la aplicación de una determinada política económica, de la misma forma en el terreno fiscal se aplica un sistema impositivo de acuerdo a las necesidades y condiciones que se presentan en un país.

- ◊ El sistema fiscal mexicano ha sufrido necesarios cambios en la medida en que el contexto económico y presupuestal nacional lo ha requerido, sin embargo se ha argumentado mucho en favor de la inversión y de la competitividad fiscal, buscando mayores modificaciones al sistema fiscal nacional. Cabe señalar que la postura fiscal de cada nación es un elemento que puede atraer la inversión, más no es el único; la competitividad fiscal, la reducción de la carga fiscal a los contribuyentes se ven superados por otros aspectos de gran relevancia como es la calidad de los servicios públicos, la infraestructura económica existente y los costos unitarios de la mano de obra, entre

otros, que influyen directamente en el panorama que se presenta a la inversión.

En los últimos años ha adquirido relevancia los argumentos en favor de una adecuación del ISR, en especial del aplicado a las empresas, en este sentido se proponen a continuación algunos puntos para proceder a la armonización de este impuesto haciendo hincapié en que se trata de una aproximación del régimen del ISR en los 3 países, más no una igualación del mismo.

- ◊ De acuerdo a las necesidades presupuestales y condiciones económicas de cada país se aplica un determinado sistema impositivo, razón por la cual debe respetarse la libre determinación de los regímenes fiscales de cada nación. Igualmente sucede con el régimen en materia de impuestos. En el caso de los impuestos directos, en especial del ISR, existen algunos aspectos que merecen la atención de México, Canadá y Estados Unidos, y que son los que deberán someterse a una armonización para llegar a un común acuerdo.

- ◊ Conviene profundizar en los renglones donde se presente la doble tributación en el pago del ISR. Hasta la fecha nuestro país, así como otros han buscado solucionar este problema mediante acuerdos de carácter bilateral con el fin de evitar la doble tributación, sin embargo es muy limitado el alcance de estos acuerdos debido a que no aportan una solución uniforme a las relaciones en que intervengan más de dos

países e incluso la estructura de estos acuerdos no suprimen en su totalidad los casos en que se presenta la doble tributación.

- ◊ El adecuado intercambio de información y la transparencia en el manejo fiscal de los casos donde pueda existir la citada doble imposición, pueden facilitar su eliminación.

- ◊ En materia de dividendos (en México no se gravan), regalías y utilidades, no debe limitarse el acuerdo a la aplicación de determinadas tasas que si bien son necesarias no resuelven el problema. Paralelamente la existencia de empresas con filiales en otros países es una situación que resulta importante considerar en materia de doble tributación entre México, Canadá y Estados Unidos. Debe procederse a establecer bajo que circunstancias deben gravarse los dividendos, regalías y utilidades de este tipo de empresas en cada una de las tres naciones para evitar gravarlas dos o más veces.

- ◊ Trazar un plan a largo plazo comprendido por varias etapas en las que se permita llegar a un acuerdo en la armonización del ISR, mediante un periodo de negociación y estudio, así como uno de transición y de acoplamiento en los nuevos lineamientos.

**CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS
FISCALES**

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
1.- PRINCIPALES IMPUESTOS		
1.1. FEDERALES		
Impuesto sobre la renta	Impuesto sobre la renta	Impuesto sobre la renta
Impuesto al valor agregado	Impuesto sobre nómina	Impuesto a las ventas
Sobre producción y servicios	Impuesto sobre operaciones - herencias y legados - importaciones y exportaciones	Derechos de aduana y aranceles
Impuesto a la importación		Comisiones por aceite y gas
Nóminas (Seguro Social)		
Adquisición de inmuebles		
Impuesto al activo		
1.2. LOCALES		
Impuesto al predial	Impuesto al ingreso personal y empresarial	Provincia y gobiernos territoriales: - Impuesto a la renta - Sobre ventas al menudeo (excepto Alberta, Territorio del Noreste y Territorio de Yuma)
Nóminas (salarios y honorarios)	Impuesto a las ventas Impuesto a la gasolina	- Impuestos mínimos - Comisiones por recursos naturales

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>II. TIPO DE CONTRIBUYENTES</p> <p>Personas Morales:</p> <ul style="list-style-type: none">- Sociedades mercantiles- Organismos descentralizados- Instituciones de crédito- Sociedades y Asociaciones Civiles <p>Personas Físicas:</p> <ul style="list-style-type: none">- Asalariados- Por Honorarios- Arrendadores de inmuebles- Contribuyentes menores- Personas físicas empresarias del régimen general	<p>Impuesto a la posesión.</p> <ul style="list-style-type: none">- bienes raíces- bienes inmuebles- bienes intangibles <p>Corporaciones (los socios están gravados por las ganancias de las sociedades)-</p> <p>Personas físicas</p>	<p>- Impuestos sobre capitales (excepto Alberta, Islas del Príncipe Eduardo, Territorio del Noreste y Territorio de Yuma)</p> <p>Municipios</p> <ul style="list-style-type: none">- Sobre bienes inmuebles- Sobre comercio <p>Corporaciones</p> <p>Individuos</p> <p>Fideicomisos</p>

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>III.- IMPUESTO AL INGRESO III.1. BASE GRAVABLE</p> <p>La base gravable es el resultado de restar al ingreso bruto, las deducciones autorizadas.</p> <p>El ingreso bruto de las personas morales residentes incluyen los ingresos obtenidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - en efectivo; en bienes; en servicios; crédito; provenientes del extranjero; los establecimientos permanentes en México propiedad de personas morales residentes en el extranjero, acumularán los ingresos obtenidos de estos establecimientos. 	<p>La base gravable es el resultado de restar al ingreso bruto las deducciones autorizadas.</p> <p>El ingreso bruto es el total de ingresos menos cierta clase de ingresos específicamente excluidos por el Código Fiscal.</p> <p>Son ingresos gravables:</p> <ul style="list-style-type: none"> - los ingresos netos a las operaciones de venta. - los dividendos e intereses. - ganancias por venta de propiedades. 	<p>La base gravable es el resultado de restar al ingreso bruto las deducciones autorizadas.</p> <p>El ingreso bruto comprende el ingreso de todas las fuentes.</p> <p>- sueldos y salarios; beneficios percibidos por el empleo, comisiones; dividendos; cobros anuales; jubilaciones; intereses; de 2/3 a 3/4 partes de ganancias de capital; becas, así como beneficios recibidos bajo el programa del seguro del desempleo.</p>

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>son ingresos gravables los determinados presuntamente por la SHCP; diferencia de inventario en ganadería; intereses y ganancias inflacionaria.</p> <p>No se gravan los aumentos de capital, ni las revaluaciones de activos.</p> <p>Entre las deducciones permitidas a las personas morales se encuentran:</p>	<p>sólo en el momento en que una ganancia o un ingreso se efectuen podrán ser gravados.</p> <p>El ingreso bruto de un extranjero no residente es el sueldo ganado por el trabajo realizado en Estados Unidos.</p> <p>Los ingresos por inversiones de un residente extranjero son gravables.</p> <p>Los extranjeros no residentes ven gravados sus intereses, dividendos, rentas, regalías y ganancias de capital de fuentes estadounidenses hasta en un 30%, y en el caso de ganancias también, si el contribuyente se halla en este país por 183 días o más. Existen excenciones por número de dependientes del contribuyente.</p> <p>La base gravable del ISR de personas físicas puede deducir la pensión alimentaria y aportaciones a planes de retiro, gastos de mudanza y parte de los gastos médicos.</p>	<p>No son ingresos gravables los beneficios recibidos por asistencia social, pensión por incapacidad por servicios de guerra y compensaciones de acuerdo con la Ley de Accidentes de trabajo.</p> <p>Las tasas impositivas del ISR local, provincial se acumulan al ISR federal, después de deducir los créditos personales (crédito matrimonial, de incapacidad y edad, créditos diversos (gastos de pensión, cuotas relacionadas con la enseñanza, educación, gastos médicos, donativos, contribuciones para pensiones y desempleo).</p> <p>Considera como exentos los rubros: Uniformes y ropa especial, gastos de traslado, prima patronal en planes privados de servicios de salud, entre otros.</p> <p>Entre las deducciones empresariales se hallan:</p>

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>-las devoluciones o descuentos</p> <p>-inversiones y gastos indispensables para los fines empresariales y pérdidas por caso fortuito.</p> <p>-aportaciones para la investigación y desarrollo tecnológico.</p> <p>-reservas para fondos de jubilaciones y pensiones.</p> <p>-los intereses y pérdida inflacionaria.</p> <p>-recargos por pago extemporáneo de impuestos.</p> <p>-los intereses y pérdida inflacionaria</p> <p>-recargos por pago extemporáneo de impuestos.</p> <p>-automóviles por un determinado monto y con la condición de que se trate de automóviles utilitarios.</p> <p>No son deducibles:</p>	<p>Los extranjeros residentes y no residentes pueden deducir los gastos empresariales necesarios y ordinarios hasta el monto no reembolsado, incluyendo mudanzas, gastos de viaje y entretenimiento.</p>	<p>-Los gastos operativos como salarios y sueldos de personal, contribuciones a planes de jubilación, impuestos municipales, reservas para deudas incobrables e intereses sobre préstamos tomados para realizar ganancias.</p> <p>-La mitad de las pérdidas de capital contra la mitad de las ganancias.</p> <p>-amortizaciones aceleradas de costo de capital para maquinaria por fabricantes y elaboradores a utilizarse en Canadá.</p> <p>- amortización acelerada de costos de capital para estructuras y equipos para el tratamiento de aguas contaminadas y para evitar la contaminación del aire.</p>

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>los obsequios, los gastos de representación, viáticos o gastos de viaje, serán deducibles cuando las personas que los realicen sean trabajadores, subordinados del patrón, cuando se apliquen de una franja de 50 km. que circunden al establecimiento del contribuyente, cuando se acompañen de la documentación comprobatoria; pago temporal por uso de aviones y embarcaciones que no tengan concesión del gobierno federal para ser explotado comercialmente, también es el caso de casas habitación, de recreo; pérdidas por enajenación de acciones.</p>	<p>Los extranjeros residentes pueden deducir la mayoría de los impuestos estatales y locales, a excepción del impuesto sobre las ventas.</p> <p>Otros gastos deducibles son: los gastos médicos; pérdidas por casos fortuitos de robo; contribuciones de caridad y los intereses pagados sobre deudas de inversión hasta el límite del ingreso neto de inversión.</p> <p>Se puede realizar una sola deducción en lugar del conjunto de deducciones autorizadas. El monto de esta deducción estandar varía dependiendo de tipo de contribuyente (casado, soltero, etc.). Los contribuyentes invidentes o mayores de 65 años incluyendo a los extranjeros residentes reciben una deducción mayor.</p>	<p>Las deducciones permitidas a las personas físicas abarcan: contribuciones a planes de jubilación registrados; sumas pagadas a un fondo para seguro de desempleo; cuotas sindicales, gastos incurridos en el cuidado de los hijos; gastos de inscripción en universidades.</p> <p>Existen exenciones personales y por número de dependientes. Los contribuyentes de más de 65 años, los invidentes y las personas confinadas en sillas de ruedas reciben exenciones.</p>

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>En el caso de las personas físicas residentes, el ingreso bruto se compone de todos sus ingresos no importando la ubicación de la fuente de riqueza; los residentes en el extranjero serán gravados respecto a los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.</p> <p>Entre los ingresos exentos del impuesto se encuentran: el salario mínimo; indemnizaciones por riesgos y enfermedades; jubilaciones, pensiones y haberes de retiro; reembolso de gastos médicos y funerales; prestaciones de seguridad social (otorgadas por instituciones públicas); prestaciones de previsión social (subsidios, incapacidad, becas, guarderías, etc.); depósito de INFONAVIT y otros Institutos de Seguridad; cajas de fondos de ahorro, cuotas del IMSS; compensaciones y primas por antigüedad por término de una relación laboral; aguinaldos; ingresos por herencia y legados; ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras.</p>		<p>Los no residentes están sujetos al impuesto sólo por los ingresos obtenidos en Canadá y sobre las ganancias de capital comprendidas en las disposiciones de propiedad canadiense gravable.</p> <p>De las 10 provincias canadienses, 9 aplican el impuesto a la renta personal como porcentaje del impuesto federal.</p> <p>Los municipios no gravan el ISR, pero imponen tributaciones a los dueños de propiedades de acuerdo a su valor.</p>

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
---------------	-----------------------	---------------

III.2 TASAS IMPOSITIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

<p>Personas morales: 35%</p> <p>Personas físicas: 35%</p> <p>IV. IMPUESTO AL CAPITAL</p> <p>- No hay impuesto a pagar sobre la base de valor de una sociedad anónima o reparto de acciones.</p>	<p>Empresas: 34% (existe un impuesto mínimo alternativo de 25%).</p> <p>Personas físicas: 31% (tasa máxima).</p> <p>La tasa provincial al ISR varía de un 2% (Maryland) a un 11% (California).</p> <p>- A nivel federal no se paga impuesto sobre la base del valor de una compañía o sociedad anónima, reparto de acciones o base anual de activos.</p>	<p>Empresas: 28% (se aplica una sobretasa de 3%).</p> <p>Personas físicas: 29% (tasa máxima).</p> <p>La imposición al ingreso personal provincial de Canadá en 1992 comprendía tasas que variaban según la provincia de 44% hasta 62%.</p> <p>- Hay un impuesto federal al capital, bancos, fideicomisos y compañías financieras.</p>
--	---	--

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<ul style="list-style-type: none"> - Se aplica el impuesto al activo, a una tasa del 2% anual, la cual es acreditable contra el ISR. - Las personas físicas con actividades empresariales, están sujetas al impuesto del 2% sobre los activos. 	<ul style="list-style-type: none"> - No hay a nivel federal impuestos sobre la riqueza de las personas. - A nivel estatal existe un impuesto al ingreso de las empresas, cuya base gravable se obtiene al restar a los ingresos, exenciones y créditos que les conceden cada estado (no se aplica en Nevada, South Dakota, Texas, Washington y Wisconsin). Estos impuestos son deducibles del ingreso acumulable para el impuesto sobre la renta federal. 	<ul style="list-style-type: none"> - Las provincias han establecido un impuesto anual al capital sobre los pagos excedentes de capital de las corporaciones (0.3%-0.5%). - No hay impuesto anual sobre la riqueza o capital de las personas físicas.

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
---------------	-----------------------	---------------

V. IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE CAPITAL

<p>El cálculo de la ganancia gravable se realiza a través de un doble ajuste sobre el costo de adquisición de las acciones.</p> <p>El primer ajuste consiste en sumar al costo de adquisición el monto de las utilidades reinvertidas, en tanto que el segundo ajuste que corrige el valor de las acciones por la inflación, permite obtener el valor original de la acción y los montos reinvertidos.</p> <p>Este procedimiento impide la afectación patrimonial cuando se gravan ganancias nominales; a su vez permite gravar sólo ganancias extraordinarias.</p>	<p>Las ganancias de capital de un extranjero residente son gravadas como los ingresos adicionales, no así los ingresos por inversiones que se consideran como ingreso ordinario.</p> <p>La tasa máxima es de 34%.</p>	<p>Un extranjero que sea residente canadiense, serán gravados sus ingresos totales.</p> <p>Los dividendos de las corporaciones canadienses se gravan.</p> <p>Sólo las personas físicas residentes en Canadá pueden calificar para la exención de por vida por las ganancias de capital.</p> <p>Se gravan los ingresos de extranjeros por concepto de intereses, dividendos, rentas y regalías.</p> <p>La tasa máxima aplicada es de 38%.</p>
---	---	--

CUADRO COMPARATIVO DE ESQUEMAS FISCALES

MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
<p>VI.- IMPOSICION AL CONSUMO</p> <p>La aplicación del IVA es únicamente de competencia federal.</p> <p>Se aplican impuestos sobre actividades mercantiles o industriales en Baja California, Chihuahua, Quintana Roo, Sinaloa y Yucatán.</p>	<p>Imposición a las ventas:</p> <p>Estatat: Existen dos tipos, uno general y otro de carácter selectivo.</p> <p>Base gravable: suma del precio total o la propia contraprestación percibida en la venta de un bien.</p> <p>La tasa promedio es de 5.2%</p>	<p>Impuesto a las ventas:</p> <p>Provincial: la base gravable es el precio del bien o servicio vendido o prestado.</p> <p>La tasa aplicada varía de una provincia a otra: Alberta (0%) Newforunland (12%). El promedio de la tasa es de un 8.77%.</p>

FUENTE: ALVAREZ ARGÜELLEZ, Alberto, "Estudio Comparativo de las Contribuciones en Estados Unidos, Canadá y México", en revista Contaduría Pública, Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., México, 1991.

CONCLUSIONES Y PERSPECTIVAS

CONCLUSIONES

- I. La política fiscal en México se puede caracterizar de acuerdo al modelo económico aplicado, de esta forma para el periodo 1940 - 1970 en el que prevaleció el modelo de Industrialización Sustitutiva de Importaciones (ISI), la política fiscal orientó la inversión pública a obras de infraestructura y a sectores estratégicos, mientras que el aspecto impositivo se encaminó a estimular la inversión productiva y de utilidades a través de subsidios, exenciones, así como precios y tarifas de bienes y servicios públicos sin grandes variaciones.

Asimismo en este mismo periodo se aplicó una política comercial proteccionista a fin de apoyar el desarrollo de la industria manufacturera. La orientación de estas políticas obedecen al importante papel del Estado a lo largo de este periodo cuyo objetivo fue apoyar el desarrollo industrial del país.

A partir de los años setentas esta situación se modificó debido al incremento en los impuestos y en precios y tarifas de los bienes y servicios del sector público, durante los años ochenta la orientación de la política fiscal, en especial la tributaria se dirigió a corregir las finanzas públicas y a ir eliminando exenciones y subsidios que mermaran el erario público.

- II.** Esta investigación propone para el tratamiento de cuestiones fiscales, específicamente en materia impositiva, un **proceso de armonización fiscal** entre México, Estados Unidos y Canadá. Este proceso a diferencia del de homologación fiscal no sustrae el aspecto fiscal del contexto económico, debido a que considera las asimetrías económicas, productivas y los requerimientos presupuestales del o los países en cuestión.

Con respecto a esta característica, el desarrollo económico en México es muy distinto al de Canadá y Estados Unidos; el rezago económico, productivo, tecnológico y de investigación es muy notorio, las estructuras fiscales responden a necesidades específicas del país en cuestión, lo que exige considerarse en un proceso de armonización fiscal, conduciendo a otra característica del mismo: la **concertación**.

La concertación debe ser no sólo en materia fiscal, sino económica y política, es un proceso de negociación que permite conocer las especificidades de cada país y lograr un común acuerdo mediando algunas opciones estudiadas y bien delimitadas. También es importante considerar el desarrollo de la citada concertación en el mediano y largo plazo, a fin de conducir a un planteamiento adecuado al desarrollo económico y necesidades de cada economía participante.

Es interesante comentar el tratamiento que Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Comunidad Económica Europea, donde se busca la supresión de fronteras fiscales entre sus miembros, para este fin y ante la diversidad

de estructuras fiscales se propuso la aproximación de los impuestos indirectos, específicamente en el caso del IVA mediante dos tipos impositivos, con una banda o parámetro que variaría entre cinco y seis puntos cada tipo. Esta situación permitió flexibilidad entre las diversas estructuras fiscales imperantes entre los miembros de la CEE.

- III.** La flexibilidad en la aplicación de los esquemas tributarios se puede lograr a través del establecimiento de parámetros, que permitan considerar el desigual desarrollo económico de los países signatarios del Tratado de Libre Comercio. Para ello los acuerdos para evitar la doble tributación pueden servir de base para permitir desarrollar y formular acuerdos fiscales más trabajados e ir madurando el proceso de concertación, así como esquemas de apoyo al proceso de armonización, al abarcar más cuestiones de índole fiscal. Ello se puede lograr en la medida en que dentro de estos acuerdos se busque una aproximación en materia impositiva.

La experiencia en materia impositiva que ha desarrollado la Comunidad Económica Europea es muy interesante de observar, ya que se ha ido desarrollando un proceso que ha tomado tiempo y que sin embargo ha permitido retomar el sentir de cada uno de sus miembros integrantes, así como impulsar sus respectivas economías, teniendo como objetivo dentro

de los parámetros establecidos llegar a una armonización fiscal (aproximación).

IV. La reforma fiscal en México no puede darse como concluida, existen elementos a tratar en materia de simplificación fiscal, evasión fiscal, y armonización con nuestros dos socios comerciales en el TLC. Cabe señalar que la reforma fiscal estará presente en la medida en que la dinámica económica de un país se modifique, lo cual influye en sus requerimientos presupuestales y socioculturales.

La percepción de ingresos y la asignación del gasto se va perfilando conforme a esas modificaciones, lo que conlleva a cambios, por lo que la política fiscal no puede catalogarse como estática sin posibilidad de cambio, ajuste o evolución.

V. Se ha comentado el desigual desarrollo económico entre México, Canadá y Estados Unidos, lo que resulta preocupante para el desarrollo de un proceso de armonización fiscal, en el cual se refleja este desarrollo desigual por las necesidades imperantes de cada economía y el monto requerido de ingresos, así como el asignado a cada rubro de gasto.

También resulta preocupante para cualquier tipo de relación con nuestros socios comercial en el TLC, para lo cual es conveniente promover una planeación orientada a propiciar condiciones adecuadas para el desarrollo económico del país, eliminando aquellas áreas que constituyen "cuellos de botella", dando prioridad a la investigación, educación, salud y capacitación de los recursos humanos, así como a la creación de una infraestructura económica acorde con las necesidades actuales del país.

ANEXO ESTADISTICO

ANEXO ESTADISTICO

• CUADRO A	Impuesto Sobre la Renta <ul style="list-style-type: none">• CUADRO A.1. Tasas de crecimiento.• CUADRO A.2. Carga Fiscal.
• CUADRO B	Ingresos Tributarios.
• CUADRO C	Ingresos Presupuestales del Sector Público Federal. <ul style="list-style-type: none">• CUADRO C.1. Tasas de Crecimiento.
• CUADRO D	Ingresos no Tributarios.
• CUADRO E	Comercio Exterior entre México, Estados Unidos y Canadá, 1989.
• CUADRO F	Principales Indicadores Económicos de México, Canadá y Estados Unidos, 1989. <ul style="list-style-type: none">• CUADRO F.1. PIB y Población de México, Canadá y Estados Unidos, 1993.

CUADRO A
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
(Miles de Nuevos Pesos a precios de 1980)

AÑO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA						
	TOTAL	PERSONAS FISICAS	%	PERSONAS MORALES	%	OTROS	%
1980	247,300.0	103,200.0	41.7	123,100.0	49.8	21,000.0	8.5
1981	263,333.3	118,333.3	44.9	122,777.8	46.6	22,222.2	8.4
1982	228,698.2	123,668.6	54.1	82,741.6	36.2	22,288.0	9.7
1983	185,392.4	87,568.0	47.2	68,997.7	37.2	28,826.7	15.5
1984	191,503.9	88,623.0	46.3	76,529.9	40.0	26,350.9	13.8
1985	197,258.3	93,872.7	47.6	75,875.0	38.5	27,510.6	13.9
1986	199,892.4	90,615.1	45.3	83,579.4	41.8	25,697.9	12.9
1987	194,468.0	104,354.2	53.7	69,415.6	35.7	20,698.2	10.6
1988	251,445.9	112,501.6	44.7	116,081.3	46.2	22,863.0	9.1
1989 1/	271,291.8	126,118.1	46.5	125,844.7	46.4	19,329.1	7.1
1990	276,504.1	140,848.6	50.9	122,648.8	44.4	13,006.7	4.7
1991	286,042.7	157,695.0	55.1	118,581.7	41.5	9,766.0	3.4
1992	326,613.6	177,098.2	54.2	138,505.0	42.4	11,010.3	3.4
1993	356,115.8	203,738.5	57.2	139,704.6	39.2	12,672.7	3.6
1994	294,875.2	66,486.1	22.5	226,642.1	76.9	N/D	N/D

1/ A partir de 1989 se incluye el impuesto al activo.

FUENTE: VI Informe de Gobierno 1994.

N/D: No fue posible darle seguimiento a este concepto por el manejo que se le dio en el Informe de Gobierno 1994, así como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1994.

CUADRO A.1
TASAS DE CRECIMIENTO
(Miles de nuevos pesos a precios de 1980)

AÑO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA						
	TOTAL	PERSONAS FISICAS	%	PERSONAS MORALES	%	OTROS	%
1980	247,300.0	103,200.0		123,100.0		21,000.0	
1981	263,333.3	118,333.3	14.66	122,777.8	-0.26	22,222.2	5.82
1982	228,698.2	123,668.6	4.51	82,741.6	-32.61	22,288.0	0.30
1983	185,392.4	87,568.0	-29.19	68,997.7	-16.61	28,826.7	29.34
1984	191,503.9	88,623.0	1.20	76,529.9	10.92	26,350.9	-8.59
1985	197,258.3	93,872.7	5.92	75,875.0	-0.86	27,510.6	4.40
1986	199,892.4	90,615.1	-3.47	83,579.4	10.15	25,697.9	-6.59
1987	194,468.0	104,354.2	15.16	69,415.6	-16.95	20,698.2	-19.46
1988	251,445.9	112,501.6	7.81	116,081.3	67.23	22,863.0	10.46
1989 1/	271,291.8	126,118.1	12.10	125,844.7	8.41	19,329.1	-15.46
1990	276,504.1	140,848.6	11.68	122,648.8	-2.54	13,006.7	-32.71
1991	286,042.7	157,695.0	11.96	118,581.7	-3.32	9,766.0	-24.92
1992	326,613.6	177,098.2	12.30	138,505.0	16.80	11,010.3	12.74
1993	356,115.8	203,738.5	15.04	139,704.6	0.87	12,672.7	15.10
1994	294,875.2	66,486.1	-67.37	226,642.1	62.23	N/D	N/D

1/ A partir de 1989 se incluye el impuesto al activo.

FUENTE: VI Informe de Gobierno 1994.

N/D: No fue posible darle seguimiento a este concepto debido al manejo que se le dio en el Informe de Gobierno 1994, así como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1994.

CUADRO A.2.
CARGA FISCAL
(Miles de nuevos pesos a precios de 1980)

AÑO	PIB	IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
		TOTAL ISR	%	PERSONAS FISICAS	%	PERSONAS MORALES	%
1980	4,470,100.0	247,300.0	5.53	103,200.0	2.31	123,100.0	2.75
1981	4,862,200.0	208,994.7	4.30	93,915.3	1.93	97,442.7	2.00
1982	4,831,700.0	112,770.3	2.33	60,980.6	1.26	40,799.6	0.84
1983	4,628,900.0	48,016.7	1.04	22,680.1	0.49	17,870.4	0.39
1984	4,796,100.0	31,169.3	0.65	14,424.3	0.30	12,456.0	0.26
1985	4,920,400.0	20,485.9	0.42	9,749.0	0.20	7,879.8	0.16
1986	4,735,700.0	11,948.9	0.25	5,416.6	0.11	4,996.1	0.11
1987	4,823,600.0	4,852.5	0.10	2,603.9	0.05	1,732.1	0.04
1988	4,883,700.0	3,145.0	0.06	1,407.1	0.03	1,451.9	0.03
1989 1/	5,047,200.0	2,697.4	0.05	1,254.0	0.02	1,251.3	0.02
1990	5,271,500.0	2,123.5	0.04	1,081.7	0.02	941.9	0.02
1991	5,462,700.0	1,806.1	0.03	995.7	0.02	748.7	0.01
1992	5,616,000.0	1,799.8	0.03	975.9	0.02	732.9	0.01
1993	5,641,200.0	1,788.9	0.03	1,023.5	0.02	701.8	0.01
1994	5,857,478.0	294.9	0.01	66.5	0.00	226.6	0.00

1/ A partir de 1989 se incluye el impuesto al activo.

FUENTE: VI Informe de Gobierno 1994.

• Las cifras de 1994 no permiten darle seguimiento al periodo, debido al manejo que se les dio en el Informe de Gobierno 1994, así como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1994.

CUADRO B
INGRESOS TRIBUTARIOS
(Miles de nuevos pesos a precios de 1980)

AÑO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1/	%	VALOR	%	PRODUCCION	%	IMPORTACION	%	EXPORTACION	%	OTROS	%	
			AGREGADO		Y SERVICIOS						2/		
1980	496.000.0	247.300.0	49.86	110.400.0	22.26	41.600.0	8.39	47.700.0	9.62	2.500.0	0.50	46.500.0	9.38
1981	521.587.3	263.333.3	50.49	138.333.3	26.52	42.142.9	8.08	47.698.4	9.14	2.381.0	0.46	27.698.4	5.31
1982	477.860.0	228.698.2	47.86	106.656.8	22.32	80.572.0	16.86	38.067.1	7.97	1.084.8	0.23	22.781.1	4.77
1983	474.048.2	185.392.4	39.11	141.025.6	29.75	106.345.5	22.43	19.269.6	4.06	932.4	0.20	21.082.6	4.45
1984	484.196.0	191.503.9	39.55	147.330.7	30.43	102.099.6	21.09	19.563.8	4.04	325.5	0.07	23.372.4	4.83
1985	487.807.7	197.258.3	40.44	141.780.0	29.06	97.445.2	19.98	30.698.9	6.29	259.6	0.05	20.365.6	4.17
1986	527.616.7	199.892.4	37.89	136.995.6	25.96	123.761.1	23.46	38.256.9	7.25	2.791.6	0.53	25.919.1	4.91
1987	532.977.3	194.468.0	36.49	153.922.5	28.88	113.816.2	21.35	38.963.5	7.31	406.7	0.08	11.400.3	5.89
1988	601.607.3	251.445.9	41.80	169.783.6	28.22	122.855.5	20.42	23.220.8	4.16	918.7	0.14	36.748.6	6.05
1989	639.996.4	271.291.8	42.39	173.822.3	27.16	113.922.1	17.80	41.293.0	6.45	416.5	0.07	33.884.9	5.63
1990	639.116.8	276.504.1	43.26	198.115.4	31.00	73.862.2	11.56	49.622.1	7.76	755.7	0.12	40.257.3	6.30
1991	662.566.3	286.042.7	43.17	200.363.1	30.24	71.687.0	10.82	62.581.5	9.45	258.9	0.04	41.633.2	6.25
1992	727.545.4	326.613.6	44.89	174.695.1	24.01	100.256.8	13.78	70.997.1	9.76	211.6	0.03	49.260.8	6.77
1993	767.630.7	356.115.8	46.39	195.073.5	25.41	97.527.4	12.70	63.715.4	8.30	156.2	0.02	55.042.3	7.17
1994	631.423.6	294.875.2	46.70	190.075.2	30.10	128.645.4	20.37	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

1/ A partir de 1980 se considera el impuesto al activo.

2/ Considera los impuestos por concepto de erogaciones, tenencia o uso de vehículos, autosmóviles nuevos, servicios telefónicos, accesorios y otros.

FUENTE: VI Informe de Gobierno 1994.

N/D. Notas e ítems no se los pudo dar seguimiento, debido al manejo que se le dio en el Informe de Gobierno 1994, así como en la Cuenta Pública Federal 1994.

CUADRO C
INGRESOS PRESUPUESTALES DEL SECTOR PUBLICO FEDERAL
(Miles de nuevos pesos a precios de 1980)

AÑO	PRODUCTO INTERNO BRUTO	INGRESOS PRESUPUES- TALES SEC. PUB. FED.	%	INGRESOS	%	INGRESOS NO	%
				TRIBUTARIOS		TRIBUTARIOS	
1980	4,470,100.0	683,100.0	15.28	496,000.0	11.10	187,100.0	4.19
1981	4,862,200.0	738,571.4	15.19	521,587.3	10.73	216,984.1	4.46
1982	4,831,700.0	747,238.7	15.47	477,860.0	9.89	269,378.7	5.58
1983	4,628,900.0	879,694.4	19.00	474,048.2	10.24	405,646.2	8.76
1984	4,796,100.0	828,287.8	17.27	484,196.0	10.10	344,091.8	7.17
1985	4,920,400.0	853,494.7	17.35	487,807.7	9.91	365,687.0	7.43
1986	4,735,700.0	783,746.8	16.55	527,616.7	11.14	256,130.1	5.41
1987	4,823,600.0	870,463.6	18.05	532,977.3	11.05	337,486.3	7.00
1988	4,883,700.0	863,502.2	17.68	601,607.3	12.32	261,894.9	5.36
1989	5,047,200.0	919,101.4	18.21	639,996.4	12.68	279,104.9	5.53
1990	5,271,500.0	926,373.6	17.57	639,116.8	12.12	287,256.7	5.45
1991	5,462,700.0	1,119,404.5	20.49	662,566.3	12.13	456,838.2	8.36
1992	5,616,000.0	1,184,445.2	21.09	727,545.4	12.95	456,899.8	8.14
1993	5,641,200.0	1,021,863.2	18.11	767,630.7	13.61	254,232.5	4.51
1994	5,857,478.0	906,321.4	15.47	631,423.6	10.78	274,897.7	4.69

171

1/ VI Informe de Gobierno 1994.

* Las cifras de 1994 no permiten dar seguimiento al periodo, debido al manejo que se les dio en el Informe de Gobierno 1994, así como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1994.

CUADRO C.I.
TASAS DE CRECIMIENTO
(Miles de nuevos pesos a precios de 1980)

AÑO	PRODUCTO INTERNO BRUTO	%	INGRESOS PRESUPUESTALES SEC. FUE. FED.	%	INGRESOS TRIBUTARIOS	%	INGRESOS NO TRIBUTARIOS	%
1980	4,470,100.0		683,100.0		496,000.0		187,100.0	
1981	4,862,200.0	8.77	738,571.4	8.12	521,587.3	5.16	216,984.1	15.97
1982	4,831,700.0	-0.63	747,238.7	1.17	477,860.0	-8.38	269,378.7	24.15
1983	4,628,900.0	-4.20	879,694.4	17.73	474,048.2	-0.80	405,646.2	50.59
1984	4,796,100.0	3.61	828,287.8	-5.84	484,196.0	2.14	344,091.8	-15.17
1985	4,920,400.0	2.59	853,494.7	3.04	487,807.7	0.75	365,687.0	6.28
1986	4,735,700.0	-3.75	783,746.8	-8.17	527,616.7	8.16	256,130.1	-29.96
1987	4,823,600.0	1.86	870,463.6	11.06	532,977.3	1.02	337,486.3	31.76
1988	4,883,700.0	1.25	863,502.2	-0.80	601,607.3	12.88	261,894.9	-22.40
1989	5,047,200.0	3.35	919,101.4	6.44	639,996.4	6.38	279,104.9	6.57
1990	5,271,500.0	4.44	926,373.6	0.79	639,116.8	-0.14	287,256.7	2.92
1991	5,462,700.0	3.63	1,119,404.5	20.84	662,566.3	3.67	456,838.2	59.03
1992	5,616,000.0	2.81	1,184,445.2	5.81	727,545.4	9.81	456,899.8	0.01
1993	5,641,200.0	0.45	1,021,863.2	-13.73	767,630.7	5.51	254,232.5	-44.36
1994	5,857,478.0	3.83	906,321.4	-11.31	631,423.6	-17.74	274,897.7	8.13

FUENTE: VI Informe de Gobierno 1994.

* Las cifras de 1994 no permiten darle seguimiento al período, debido al manejo que se le dio en el Informe de Gobierno 1994, así como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1994.

CUADRO D
INGRESOS NOTRIBUTARIOS
(Miles de pesos a precios de 1980)

AÑO	INGRESOS NOTRIBUTARIOS	DERECHOS	%	PRODUCTOS	%	APROVECHAMIENTOS	%	CONTRIBUCIONA MEJORA	%
1980	187,100.0	171,000.0	91.4	10,400.0	5.6	5,700.0	3.0	0.0	0.0
1981	216,984.1	193,968.3	89.4	16,190.5	7.5	6,825.4	3.1	0.0	0.0
1982	269,378.7	235,700.2	87.5	11,982.2	4.4	21,696.3	8.1	0.0	0.0
1983	405,646.2	315,073.8	77.7	74,100.0	18.3	16,472.4	4.1	0.0	0.0
1984	344,091.8	294,889.3	85.7	30,924.5	9.0	18,278.0	5.3	0.0	0.0
1985	261,834.0	307,103.5	117.3	36,317.4	13.9	22,266.1	8.5	0.0	0.0
1986	256,130.1	194,715.8	76.0	27,126.5	10.6	34,275.8	13.4	12.0	0.005
1987	337,486.3	271,264.6	80.4	23,021.3	6.8	43,190.4	12.8	10.0	0.003
1988	261,894.9	196,515.3	75.0	6,522.8	2.5	58,856.8	22.5	41.3	0.016
1989	279,104.9	202,126.8	72.4	6,550.4	2.3	70,394.9	25.2	12.9	0.005
1990	287,256.7	218,632.2	76.1	25,170.1	8.8	43,444.4	15.1	0.8	0.000
1991	456,838.2	221,932.6	48.6	18,528.1	4.1	216,376.9	47.4	0.0	0.0
1992	456,899.8	213,167.1	46.7	20,965.4	4.6	222,767.3	48.8	0.0	0.0
1993	253,571.4	197,477.3	77.9	5,695.8	2.2	50,398.3	19.9	0.0	0.0
1994	274,897.7	162,337.4	59.1	15,748.6	5.7	96,810.8	35.2	0.0	0.0

FUENTE: VI Informe de Gobierno 1994; Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1994; Indicadores del Banco de México, Julio 1995.

CUADRO E
COMERCIO EXTERIOR ENTRE MEXICO, ESTADOS UNIDOS Y CANADA, 1989

(Millones de dólares estadounidenses)

ORIGEN	DESTINO						TOTAL
	MEXICO		ESTADOS UNIDOS		CANADA		
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	
México	-	-	15,786	69.3	278	1.2	22,765
Estados Unidos	15,830	4.3	-	-	93,000	25.7	361,880
Canadá	421	0.3	104,000	86.0	-	-	120,958

FUENTES: México: INEGI, Banco de México; FMI, Estadísticas Financieras Internacionales, mayo de 1990.

Canadá: Statistics Canada, Exports Merchandise Trade, 1990. Estados Unidos: Departamento de Comercio,

International Trade Administration, 1989, U.S. Foreign Trade Highlights, Washington.

Government Printing Office, 1990.

CUADRO F**PRINCIPALES INDICADORES ECONOMICOS DE MEXICO, CANADA****Y ESTADOS UNIDOS, 1989**

	ESTADOS UNIDOS		
	MEXICO	UNIDOS	CANADA
PIB total (miles de millones de dólares)	201.6	5,198.4	648.5
Inflación anual (%)	19.7	4.8	4.9
Ingreso per cápita (dólares)	2,391	20,902	24,657
Tasa de desempleo (%)	6.9	5.3	7.5
Población (millones de habitantes)	84.3	248.7	26.3

FUENTES: Banco de México, Informe Anual 1990; FMI, Estadísticas Financieras

Internacionales, Washington, junio de 1990, y World Economic

Outlook, junio de 1990.

CUADRO F.1.
PIB Y POBLACION DE MEXICO, CANADA Y ESTADOS UNIDOS, 1993

	MEXICO	ESTADOS UNIDOS	CANADA
PIB total (miles de millones de dólares)	232.0	6,343.3	711.7
Población (millones de habitantes)	91.2	257.6	28.8

FUENTES: FMI, Estadísticas Financieras Internacionales, enero 1995, FMI.

Publicacion Services, IMF, Washington D.C.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA

Acevedo Pesquera Luis. "Acuerdos Contra la Doble Tributación, Grave Rémorra Económica, Pero Atraen Capital Extranjero", en periódico El Financiero, México, D.F., miércoles 25 de noviembre de 1992, pag. 5.

Acevedo Pesquera Luis. "México y Alemania Suscriben el Convenio Contra el Doble Tributo" en periódico El Financiero, México, D.F., miércoles 24 de febrero de 1993, pag. 6.

Assael Héctor. Ensayos de Política Fiscal. Edit. Fondo de Cultura Económica, Trimestre Económico, núm. 2, México, 1985.

Alvarez Argüelles Alberto. "Estudio Comparativo de las Contribuciones en Estados Unidos, Canadá y México" en revista Contaduría Pública; Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., México, 1991, No. 228 - 231.

Angulano Equihua Roberto. Las Finanzas del Sector Público en México. UNAM, 1968, pp. 390.

Aspe Armella Pedro. "El Sistema Fiscal Ante la Apertura Económica de México" en revista Contaduría Pública, Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., México, 1991, diciembre, núm. 232, pag. 20 - 23.

Aspe Armella Pedro. El Camino Mexicano de la Transformación Económica. Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1993, segunda edición, pp. 215.

Aspe Armella Pedro. "Iniciativas de Leyes de Ingresos y Proyectos de Presupuestos de Egresos de la Federación del DDF para 1993", en revista El Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, diciembre 1 de 1992, núm. 23, pag 8 - 25.

Avila Connelly Claudia. "El Mercado de América del Norte, Espacio Económico para México", en revista Comercio Exterior, México, julio de 1991, vol. 41, núm. 7, pp. 661 - 664.

Bolívar Carolina. "La Política Fiscal en México se Fundamenta en una Tradición Cultural Anti-Empresarial" en revista Negocios y Bancos, noviembre 15 de 1992, núm. 857, pp. 3 - 4.

Bustelo Pablo. "Los "Dragones" Asiáticos en el Comercio Internacional", en revista Comercio Exterior, México, noviembre de 1992, vol. 42, núm. 1, pp. 1,064 - 1,067.

Cárdenas de Rodríguez Carmen. Pago de Impuestos en "Español" 1992; Ediciones Rocar, decimosexta edición, febrero de 1992, México, pp. 313.

Casolo Martínez Pedro. "Comercio e Inversiones México - Canadá: un Asunto Trilateral" en revista Comercio Exterior, mayo 1993, vol. 42, núm. 5, pp. 498 - 506.

Dreckman Lafou Kurt. Acuerdo de Complementación Económica entre México y Chile. Edit. UNAM, México, 1994, pp. 122.

The New VAT System in the Frontier - Free Community, Commission of the European Communities; Brussels, Luxemburgo, 1992.

Derecho Fiscal y Cooperación Transfronteriza Entre Empresas, Comisión de las Comunidades Europeas, Serie Documentación Europea, Luxemburgo, enero de 1991, núm. 1-2/91, pp. 17.

La Fiscalidad en el Mercado Único, Comisión de las Comunidades Europeas, Serie Documentación Europea, Luxemburgo, 1990, pp. 36.

Supresión de las Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas, Comisión de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, Suplemento 4/91 del boletín de la CE, 1991, pp. 68.

Chevoshay Fay, "Inconcebible, el TLC sin un Acuerdo Binacional Sobre Impuestos", en periódico El Financiero, México, D.F., martes 10 de diciembre de 1991, pág. 17.

Fajnzylber Fernando, La Industrialización Trunca en América Latina, Edit. Nueva Imagen, México, 1983.

Fuentes Rossana, Rangel Jesús, "Exhaustiva Fiscalización Sobre Personas y Trusts. Propone el Acuerdo con E.U. Contra el Doble Tributo", en periódico El Financiero, México, D.F., lunes 21 de junio de 1993, pág. 8.

Gil Diaz Francisco, "La Competitividad Internacional de la Legislación Tributaria en México" en revista El Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, enero 15 de 1992, núm. 2.

Gil Diaz Francisco, "La Modernidad del Sistema Tributario Mexicano", en revista El Mercado de Valores, Nacional Financiera, diciembre 1, 1989, núm. 23.

Gil Diaz Francisco, "Reformas Fiscales para 1991", en revista El Mercado de Valores, México, enero 15 de 1991, núm. 2, pág. 8.

Herrera Cervantes Esther, "Pactos Contra Impuestos Dobles, para Impulsar el Capital Foráneo", en periódico El Financiero, México, D.F., viernes 26 de febrero de 1993, pág. 3.

Hyun Sook Lee Kim, "Diversidad de los procesos de Crecimiento Económico de los Cuatro Tigres Asiáticos" en revista Comercio Exterior, México, febrero de 1992, vol. 42, núm. 2 pp. 177 - 181.

Schott Jeffrey, More Free Trade Areas?, Institute for International Economics, U.S.A. May 1989, num. 27, pp. 80.

Kuri Gaytan Armando, "La Globalización Hacia un Nuevo Tipo de Hegemonía", en revista Comercio Exterior, México, diciembre de 1992, vol. 42, núm. 12, pp. 1.169 - 1.172.

Labra M. Armando, "La Integración Desde la Perspectiva Norteamericana" en libro La Integración Comercial de México a Estados Unidos y Canadá, Edit. Siglo XXI, México, 1990, pp. 62 - 83.

- Lahera P. Eugenio.** "La Nueva Actualidad de la Integración", en revista Comercio Exterior, México, noviembre de 1992, vol. 42, núm. 8, pag. 707 - 710.
- Levi Peza Manuel.** "Los Convenios de Doble Imposición" en periódico El Financiero, México, D.F., lunes 23 de noviembre de 1992, pp. 48.
- Marquez Alfredo.** "México Grava Primordialmente a la Producción; Canadá y Estados Unidos a Consumidores: FMI", en periódico El Financiero, México, D.F., martes 19 de marzo de 1991, pag. 3.
- Marquez Alfredo.** "Refutan Empresarios a SHCP: "El Sistema Fiscal no es Competitivo", por las Altas Bases de Tributación", en periódico El Financiero, México, D.F., lunes 18 de marzo de 1991, pag. 3.
- Melendez A. Diego.** "México Avanza en Materia de Acuerdos Tributarios Internacionales" en revista Alto Nivel, Grupo Empresarial Zuma, septiembre 1992, pp. 4-7.
- Placencia Rodríguez, Sahagún Cueva.** "La Imposición en el ámbito estatal en los países miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte", INDETEC, Guadalajara, 1995.
- Nuño Sepúlveda José Angel.** "Apuntes sobre la Distribución Actual de Competencias Fiscales en México", en revista INDETEC, No. 95, julio - agosto, 1995.
- Peñalosa Webb Tomás.** "Las Relaciones Económicas de México con Europa" en revista Comercio Exterior, México, abril de 1991, vol. 41, núm. 4, pp. 323 - 338.
- Rodríguez Ignacio, Lizárraga Rebeca.** "Cargas Tributarias Menores a las de Canadá y E. U. "No Sólo Homologación", Demanda Concanin", en periódico El Financiero, México, D.F., miércoles 11 de diciembre de 1991, pag. 5.
- Rodríguez Reyna Ignacio.** "A la Luz el TLC, el Sistema Fiscal Mexicano es el más Competitivo de Norteamérica, Afirma Gil Diaz", en periódico El Financiero, México, D.F., viernes 15 de marzo de 1991, pag. 3.
- Rodríguez Reyna Ignacio.** "Imposible Competir con E.U. y Canadá, sin una Reforma total del Sistema Tributario" en periódico El Financiero, México, D.F., martes 26 de marzo de 1991, pag. 3.
- SECOFI.** "Resumen Sobre el Contenido del Tratado de Libre Comercio de América del Norte" en revista El Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, agosto 15 de 1992, núm. 16, pp. 6 - 29.
- Solis Leopoldo.** La Realidad Económica Mexicana: Retroversión y Perspectivas, Edit. Siglo XXI, México, 1993, pp. 319.
- Thurrow Lester.** La Guerra del Siglo XXI, Edit. Vergara, Argentina 1992, pp.373.

Yehuda Raveh & Co. in cooperation With KESSELMAN & KESSELMAN. Free Trade Between United States, Europe, The Far East and Other Countries Via Israel. review towards 1992, Jerusalem, September 1989, pp. 71.

"La Economía Canadiense Ante el Tratado Trilateral de Libre Comercio" en revista EL Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, septiembre 1 de 1992, núm. 17, pp. vii - viii.

Review of Trade and Investment Liberalization Measures by México and Prospect for Future United States - Mexican Relations: United States International Trade Commission, Washington D.C., April 1990.

Reestructuración de las Finanzas Públicas (Ingresos), SHCP, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1988, Serie Cuadernos de Renovación Nacional, Tomo V, pp. 74.

The Likely Impact on the United States of a Free Trade Agreement with Mexico, (USITC) United States International Trade Commission, Publication 2353, Washington D.C. February 1991.

Tratados para evitar la doble imposición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1992.

Vazquez Mota Josefina: "Competitividad Fiscal Ante el TLC" en revista Negocios y Bancos, México, febrero 15, 1993, núm. 863, pag. 16.

Tello Carlos, México, Informe sobre la crisis (1982 - 1986), Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Humanidades, UNAM, México, 1989, pp. 536.

Westin Richard, Lima Castillo José Manuel, "Para evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal" en periódico El Financiero, México, D.F., lunes 23 de noviembre de 1992, pag. 42.

El Sistema Impositivo en Canadá, Gobierno de Canadá, 1984, Serie de Consulta, núm. 20, pp. 20.

"Competitividad del Sistema Fiscal Mexicano" en revista Managment Today en español, marzo 18 de 1992, núm. 7, pag. 34.

"Facilitará Compras a Europeos el Nuevo Impuesto del IVA de la Comunidad" en periódico El Financiero, México, D.F., jueves 24 de diciembre de 1992, pag. 11.

Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, Poder Ejecutivo Federal.

IV Informe de Gobierno 1992, Presidencia de la República.