

*UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO*

*FACULTAD DE DERECHO*

*NOMBRE: AMANDO MENDOZA ALEJALDRE*

*TÍTULO: ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS  
SISTEMAS TRIBUTARIOS MÉXICO-E.U.A.,  
RESPECTO DEL ESQUEMA DE DEDUCCIONES  
EN I.S.R.*

*ASESOR: LIC. MARGARITA PALOMINO  
GUERRERO.*

*SEMINARIO: DERECHO FISCAL Y FINANZAS  
PÚBLICAS.*

*FECHA DE INSCRIPCIÓN: 17 DE NOVIEMBRE  
DE 2004.*



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.

# Análisis comparativo de los Sistemas Tributarios México-E.U.A., respecto del esquema de deducciones en I.S.R.

Introducción.

## Capítulo I.- Sistema Tributario Mexicano.

1.1.- Sistema Tributario de México.....	1
1.2.- Características del Sistema Tributario en México.....	8
1.3.- Desarrollo de la Política Fiscal en México.....	14
1.4.- Impacto de Políticas Fiscales en los diferentes Sectores de la Producción.....	22
1.5.- Teoría y Práctica Presupuestal.....	28
1.6.- Papel de las Inversiones Extranjeras en la Economía Moderna.....	34
1.7.- Límites de la Tributación.....	41
1.8.- Eficiencia de Incentivos Fiscales.....	50

## Capítulo II.- Sistema Tributario Norteamericano.

2.1.- Sistema Tributario en Estados Unidos de América.....	60
2.2.- Características del Sistema Tributario en Estados Unidos de América.....	67
2.3.- Desarrollo de la Política Fiscal en E.U.A.....	73
2.4.- Impacto de las Políticas Fiscales en los diferentes Sectores de la Producción.....	79
2.5.- Teoría y Práctica Presupuestal.....	86
2.6.- Papel de las Inversiones Extranjeras en la Economía Moderna.....	94
2.7.- Límites de la Tributación.....	101
2.8.- Eficiencia de Incentivos Fiscales.....	109

## Capítulo III.- Un Sistema Tributario que apoye y fomente las deducciones en I.S.R.

3.1.- El esquema de deducciones de I.S.R. en E.U.A.....	117
3.2.- El esquema de deducciones de I.S.R. en México.....	123
3.3.- E.U.A. y las deducciones en I.S.R. para P.M.....	139
3.4.- México y las deducciones en I.S.R. para P.M.....	146
3.5.- El esquema de deducciones a la luz del T.L.C.....	157
3.6.- Aciertos y Desaciertos en el esquema de deducciones en I.S.R. México-E.U.A...163	

Conclusiones.....I

Bibliografía.

# INTRODUCCIÓN

*A partir de la problemática que se presenta en la actualidad, respecto del incremento en los índices de evasión fiscal y aunado a la precaria lista de incentivos fiscales, se confirma la hipótesis del presente trabajo: de que el esquema de deducciones fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta respecto de personas morales, es mucho más funcional y eficiente en el sistema tributario norteamericano que en el mexicano, debido a la confianza con la que la autoridad se conduce con el contribuyente, razón por la cual mediante el estudio de tres capítulos que detallan ambos sistemas, se determinan y aportan ideas para solucionar los problemas que tienen incidencia en nuestro sistema fiscal desde una perspectiva global. En el primer capítulo, se estudia cuál es la estructura del sistema fiscal mexicano en nuestros días, así como el papel que ha desarrollado en materia económica, partiendo de un análisis histórico que nos permite determinar cronológicamente, en donde se tuvieron aciertos o errores en materia tributaria. Así mismo, se estudia el impacto que han tenido las políticas fiscales en los diferentes sectores de producción, mediante gráficas que permiten una mejor apreciación de lo anterior, con la intención de ubicar exactamente los puntos de conflicto respecto de la incidencia tributaria en tal rubro. Cabe señalar, que se pone especial énfasis en la inversión extranjera, ya que se considera uno de los medios más importantes que permitirán a México dar el primer paso hacia una economía abierta, razón por la cual reviste especial interés dicho apartado.*

*Aspectos como las limitaciones a la potestad tributaria del Estado, son abordados en virtud de la trascendencia y relación íntima que guardan con la eficiencia de los estímulos fiscales, ya que se estudia cuáles han sido los factores que han determinado el fracaso de estos alicientes en los últimos años, especialmente en el caso de las deducciones, en donde se destacan su importancia y los beneficios que puede representar su modificación. Por lo que hace al segundo capítulo, en el caso específico de Estados Unidos, se ponen de manifiesto exactamente los mismos apartados analizados en el caso de México, con el propósito de llevar a cabo un estudio imparcial e integral de ambos sistemas tributarios, a fin de encontrar soluciones a los problemas que acontecen en el caso de*

México, y proponer un cambio en dicha estructura. No obstante lo anterior, se pone especial énfasis en el desarrollo histórico del sistema tributario norteamericano, que revela la trascendencia de las políticas tributarias de reducción de impuestos adoptadas en los años 80's, así como su trascendencia hasta nuestros días, políticas que se encuentran debidamente apoyadas en teorías científicas, como lo son la Teoría de Laffer entre otras. De igual manera, se pone especial énfasis en el comercio exterior como base de la economía norteamericana, a fin de equilibrar el análisis en ambos casos, ya que en Estados Unidos representó en su momento, un instrumento de desarrollo hacia una economía de primer nivel, y actualmente le significa el sustento de su desarrollo. Aunado a lo anterior, las libertades y facultades con que cuentan estados y municipios en materia tributaria, son excepcionales si se comparan con el sistema federal mexicano, a pesar de que Estados Unidos presenta de igual manera un sistema federal, razón por la cual las limitantes a potestades tributarias del Estado, es un tema central en el presente estudio. Así mismo, la operación eficiente de incentivos fiscales en el sistema tributario norteamericano, es de gran importancia, en virtud de que se muestra cómo ha sido su desarrollo hasta nuestros días, y se refiere la trascendencia que han tenido en el sector económico y social. Por último pero no menos importante resulta el tercer capítulo, en el cual se abordan todos los conceptos y teorías analizadas, para dar soluciones prácticas a los problemas que de dicho análisis comparativo salieron a la luz. También se analizan los esquemas de deducciones que presentan tanto el sistema tributario norteamericano, como el mexicano, ambos vistos desde una perspectiva global, estableciéndose parámetros generales, respecto de los criterios adoptados en ambos casos, pero tratando específicamente el caso de las personas morales, de manera que el estudio por ser global no resulte ambiguo. Complementariamente, se analiza el esquema de deducciones en ambos casos, a la luz de la regulación brindada por el Tratado de Libre Comercio, a fin de evitar pasar por alto cualquier aspecto que pueda incidir en el resultado o conclusiones de la investigación. Por todo lo anteriormente expuesto, se concluye que en México el esquema de deducciones en Impuesto sobre la Renta para personas morales, es sumamente rigorista en cuanto a las exigencias requeridas para su configuración, las cuales son tan radicales, que en ocasiones llegan a caer en absurdos que no permiten que el

*contribuyente haga uso de las mismas, convirtiéndose dicha reglamentación en letra muerta dentro de la ley, razón por la cual proponemos que las personas morales puedan deducir todas aquellas erogaciones que inciden directamente en la obtención del ingreso, siempre y cuando se respalden con la documentación debida, es decir, adoptar una de las características del sistema norteamericano, al establecer criterios generales sin pretender ser casuístico, lo cual evita que se hagan interpretaciones de las disposiciones tributarias que contravengan el espíritu y esencia de las contribuciones.*

## Capítulo I.- Sistema Tributario Mexicano.

### 1.1.- Sistema Tributario de México

*El diccionario de la lengua española define sistema, como “el conjunto de reglas o principios sobre una materia enlazados entre sí”, de igual forma define tributario, como “perteneciente o relativo al tributo”, de lo cual se deduce que un sistema tributario, son aquellas reglas o principios que existen respecto al tributo en un país determinado.<sup>1</sup>*

*El concepto de sistema proporcionado por el maestro Rafael de Pina Vara, señala que es el conjunto ordenado de reglas o principios relacionados entre sí, de lo cual se destaca de nueva cuenta el elemento orden, además de la relación recíproca que debe de existir entre los elementos que lo conforman.<sup>2</sup>*

*De acuerdo a los elementos anteriormente señalados, se puede afirmar que un sistema es “un conjunto de elementos con enlaces ordenados de una forma específica para el cumplimiento de un objetivo preestablecido y común”.*

*Ahora bien, existe controversia en la doctrina hacendaria respecto al uso indistinto de los términos sistema fiscal y sistema tributario, ya que en sentido estricto no son lo mismo, toda vez que el sistema tributario es sólo una parte del sistema fiscal, debido a que éste último comprende tanto la dinámica de ingreso, como la de gasto público.<sup>3</sup>*

*Para efectos del presente trabajo, dichos conceptos se entenderán indistintamente, debido a que la mayoría de autores y fuentes de información consultada, así los manejan. De igual manera, se considera necesaria la inserción de opiniones y teorías emitidas por estudiosos de la materia, a fin de contar con una perspectiva más amplia respecto a los sistemas tributarios.*

---

<sup>1</sup> Diccionario de la lengua española, Océano, Barcelona España, 1987 sn.

<sup>2</sup> Diccionario de Derecho de Pina Vara, Rafael de Pina Vara, Porrúa, Vigésimo séptima edición, México, 1999. Pág. 456.

<sup>3</sup> CFR. JIMENEZ González Antonio, “Lecciones de Derecho Tributario”, Internacional Thomson Editores, México D.F. 2002. Pág. 109

Schmolder al respecto, señala que: “el concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal”.

Tarantino señala, que más que hablar de un sistema, se debe hablar de régimen tributario, ya que la tributación se impone en forma inorgánica, sin investigación de causa y con el único objetivo de lograr más fondos.

A este respecto señala Haller, que en realidad no existe formalmente un sistema tributario como tal, sino que las medidas impositivas son el resultado de un proceso histórico.

Hinrichs en tanto, sostiene que las estructuras económicas atraviesan distintas etapas, y que avanzan o retroceden a través de esas etapas al lado de un sistema tributario que cambia dependiendo de la etapa económica en la que se encuentre esa nación.

Duverger por su parte, hace la distinción entre sistemas fiscales fuertes y débiles, la cual no es muy recomendable en virtud de que sólo toma en cuenta factores externos, excluyendo a los internos, razón por la cual resulta poco objetiva.

B. Bracewell-Milnes, basado en criterios sociopolíticos, establece una clasificación de los sistemas tributarios en términos de “derecha” y de “izquierda”, de acuerdo a como sea el tratamiento de las clases más altas de la sociedad dentro del mismo.

A su vez, Musgrave señala que la incidencia de los factores económicos en la determinación de un sistema tributario se manifiesta a cada momento, ya que ambos inciden recíprocamente.

L. Mehel señala, que los impuestos están vinculados en principio, a la economía descentralizada y desaparecen en la economía centralizada en estado puro, es decir, el sistema económico determina el sistema tributario. Lo anterior es de suma importancia, ya que se refiere específicamente a que la economía de mercado, en donde las relaciones económicas se dejan en manos de agentes autónomos, tiene un sistema tributario distinto al que tienen las economías colectivistas o centralizadas, donde el Estado lleva la dirección de las relaciones económicas.

Pierre Beltrame, propone una clasificación basada en un criterio socioeconómico y de desarrollo, en donde distingue 3 sistemas tributarios,



mismos que son: sistemas fiscales de países industrializados, sistemas fiscales de países en vías de desarrollo y sistemas fiscales de países socialistas.<sup>4</sup>

G. Ardant sostiene la tesis, de que los impuestos son a la vez la indicación y la garantía de la libertad individual, es decir, que los sistemas fiscales son determinados de acuerdo con los gobiernos, ya sea liberales o autoritarios.

La disyuntiva que existe a este respecto, se reduce al planteamiento hecho por Schmolders, el cual señala que existen dos formas en las que un sistema tributario se determina, las cuales son la racional y la histórica. La diferencia entre ambas, es que en la racional es el legislador quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que persigue y los medios empleados, mientras que en el caso de la histórica, dicha armonía se produce de manera espontánea derivada de la evolución histórica.

Sckmolders también sostiene, que existen dos tipos de sistemas positivos históricos básicos, que son en primer término, el sistema de los impuestos objetivos que surgió en Francia en el siglo XIX, también conocido como de las cuatro viejas, el cual descansa en distintas fuentes tributarias, mientras que por otra parte, se encuentra el sistema de impuestos personales, el cual tiene como centro de las relaciones jurídicas a la persona.

Independientemente de las diversas teorías existentes relativas a los sistemas tributarios, es innegable el hecho de que existen factores comunes en cada uno de ellos, mismos que pudieran ser considerados como elementos esenciales de todo sistema tributario, los cuales son: a) la pluralidad de tributos (sistema tributario óptimo, tributos esenciales, tributos secundarios); b) principios comunes; c) ordenamiento jurídico; y d) estructura institucional.<sup>5</sup>

De igual manera, existe una dualidad sine qua non en todo sistema tributario, relativa a la existencia de presión tributaria, siempre acompañada de elasticidad tributaria, sin la cual no se concibe una verdadera recaudación.

---

<sup>4</sup> CFR. BELTRAME Pierre, "Los sistemas fiscales", Oikos-tau ediciones, Barcelona España, 1977. Págs. 11, 12, 14 y 18.

<sup>5</sup> CFR. JIMENEZ González Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", Internacional Thomson Editores, México D.F. 2002. Págs. 110, 111 y 112.

*Así mismo, es de señalarse que los sistemas tributarios se pueden estudiar en sus dos aspectos, que son el aspecto dinámico y el aspecto estático. Por lo que hace al aspecto estático, estudia las relaciones tanto internas como externas que establece el sistema con los elementos necesarios para llevar a cabo la finalidad perseguida con la imposición, mientras que el aspecto dinámico estudia el desarrollo de dicho sistema a través del tiempo, de acuerdo a la interacción que presente con otros factores que pudieran incidir en el mismo.*

*Cada sistema tributario se define por el conjunto de tributos vigentes en un país y época determinada, razón por la cual debe de precisarse el momento exacto en que se pretenda realizar el estudio de un sistema tributario de un determinado país, ya que la mayoría de los sistemas tributarios no son estáticos, sino dinámicos, y por lo tanto, se encuentran en continuo cambio y sujetos a múltiples factores que en un momento dado pueden modificarlos radicalmente, tal y como acontece en la economía nacional, en donde el factor económico y el sistema tributario presentan una incidencia recíproca.*

*Cabe señalar, que los sistemas tributarios modernos son el producto de la convergencia de los factores histórico y racional, ya que dependiendo del elemento que predomine en un sistema determinado, serán clasificados. De igual manera, se puede establecer que no existe un sistema tributario ideal para cada país o en general para todos los países, ya que la mayoría son el producto de distintos factores peculiares, como son su género de producción, geografía, política, tradiciones etc.*

*El sistema tributario mexicano a diferencia de varios otros, ha sido el producto de varios factores a lo largo de la historia, guiados por la siempre manifiesta necesidad del Estado de obtener mayores recursos financieros. Con respecto a lo anterior, resulta conveniente señalar que es a partir de la Constitución Federal de 1917, cuando se presentan los principales rasgos del federalismo fiscal en México, ya que se expresan las facultades y atribuciones de los distintos órdenes de gobierno, manteniendo la concurrencia de las facultades impositivas entre la Federación y los estados, bajo el principio de que los estados tienen poderes reservados en todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente reservadas a los funcionarios federales en la Constitución*

*Así mismo, el sistema tributario mexicano se ha caracterizado por adoptar el sistema federal, con 3 niveles de administración de sus recursos, que son: el federal, el estatal y el municipal, los cuales cuentan con su respectiva*

autonomía para imponer contribuciones destinadas a satisfacer su propio gasto público. Lo anterior sin perjuicio de los Convenios de Coordinación Fiscal que se celebren dentro de estos tres niveles, con sus respectivos términos y condiciones.

Cabe destacar que la potestad tributaria dentro del Federalismo Fiscal Mexicano, se encuentra consagrada en el artículo 124 Constitucional, la cual se caracteriza por ser inherente al Estado, derivar de la norma suprema, ser ejercida por el Poder Legislativo, facultar para imponer contribuciones mediante ley y fundamentar la actuación de las autoridades.<sup>6</sup>

Sin embargo, dichas facultades de imposición no son ilimitadas, ya que tienen como restricción distintas disposiciones contenidas en la Constitución Federal, también conocidas como garantías individuales, mismas que constituyen una restricción tanto para el Poder Legislativo, como para el Ejecutivo, consideradas pilares del Estado de Derecho, y de las cuales en materia fiscal se destacan: a) principio de legalidad (artículo 16 Constitucional); y b) principios de proporcionalidad y equidad (fracción IV del artículo 31 Constitucional).<sup>7</sup>

Dicho sistema tributario, tiene como impuestos básicos clasificados en orden jerárquico de acuerdo a su importancia: a) Impuesto Personal sobre la Renta de Personas Físicas, b) Impuesto sobre la Renta de Personas Morales y c) Impuesto General a las Ventas. De igual manera, como impuestos complementarios o de control tiene: Impuesto sobre Patrimonio Neto e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como tributos de ordenación económica tiene: Impuesto al Comercio Exterior, Impuestos sobre Consumos Específicos y Tributos de Asignación de Costos Sociales.<sup>8</sup>

En México existe el SAT (Servicio de Administración Tributaria), creado a partir del 1 de julio de 1997, como un Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal

---

<sup>6</sup> CFR. **DELGADILLO** Humberto Luís, "Principios de Derecho Tributario", Limusa Noriega Editores, México, D.F. 2003. Pág. 43 y 44.

<sup>7</sup> CFR. **QUINTANA** Valtierra Jesús, "Derecho Tributario Mexicano", Trillas, México D.F., 1997., Págs. 53-55.

<sup>8</sup> CFR. **JIMENEZ** González Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", Internacional Thomson Editores, México D.F. 2002. Pág. 111

en cuanto a determinación y recaudación de contribuciones federales se refiere, mismo que goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones. Cabe destacar, que el SAT está integrado por una Junta de Gobierno como órgano principal, así como por las Unidades Administrativas que lo conforman, sin olvidar al Jefe del SAT, él cual es designado y removido por el Presidente de la República en funciones. Así mismo, la estructura tributaria federal está compuesta por: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones por Mejoras, Productos, Aprovechamientos e Ingresos derivados de Financiamientos.

Dicho sistema tributario federal, se encuentra constituido por: a) Impuestos Federales Directos (sobre la renta, trabajo o patrimonio); b) Impuestos sobre la producción, distribución, consumo o servicios (servicios telegráficos y sobre petróleo); c) Impuestos sobre las transmisiones (adquisición de inmuebles y automóviles y c) Impuestos al comercio exterior.

En un Estado Federal, se dificulta establecer un sistema tributario adecuado, ya que cada uno de los niveles tiene como base de su ingreso a la misma población beneficiaria de los servicios, dando lugar a fenómenos tales como son: una imposición múltiple, predominio de la federación, desarticulación de los niveles gubernamentales, distribución desigual de los ingresos, así como relaciones fiscales intergubernamentales inequitativas y desproporcionales.

En México no han tenido aplicación las teorías dinámicas o funcionales del derecho tributario surgidas en los años 60's, las cuales buscan conciliar las relaciones que guardan el derecho tributario formal, con respecto al derecho tributario material. En general en América Latina no existe una aplicación de estas teorías, a pesar de existir varios divulgadores de las mismas, como José Pedro Montero Traibel, Addy Mazz y Rubén Asorey entre otros, ya que ha prevalecido la escuela clásica de Dino Jarach, Carlos M. Guiliani Fonrougue y Héctor Villegas entre muchos otros.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> **Nota:** Entiéndase las teorías dinámicas o funcionales como las mismas, es decir, aquellas teorías tributarias que manejan hipótesis siempre en concordancia con el entorno al cual van a aplicarse, en otras palabras, congruentes con la realidad, a diferencia de las teorías sostenidas por la escuela clásica, las cuales son meramente abstractas e ideales.

*En el caso específico de México, ha prevalecido en la legislación adoptada desde el primer Código Fiscal de la Federación de 1938, la tesis relativa a que, una vez consumado el hecho generador de la obligación tributaria, no requiere de una determinación por parte de la autoridad fiscal, es decir, la teoría de la autodeterminación y cumplimiento voluntario, lo cual ha constituido un impedimento sustancial para que se establezca una relación exitosa entre el derecho tributario formal y el derecho tributario material.<sup>10</sup>*

*Alfonso Cortina Gutiérrez, refiere que el Código Fiscal de la Federación está inspirado en la doctrina italiana, ya que existen demasiadas coincidencias respecto a lo que establecen respectivamente sobre crédito fiscal e Instituciones de Derecho Financiero.<sup>11</sup>*

*De acuerdo con algunos estudios realizados por el CIDE (Centro de Investigación y Docencia Económica), el sistema tributario mexicano presenta varios puntos de conflicto, ya que es calificado de complejo, desproporcional, inequitativo y por consiguiente propenso a la evasión fiscal, debido en gran medida a la poca flexibilidad que presenta en cuanto a recaudación se refiere, así como a la mala relación que con el tiempo se ha venido gestando entre la sociedad y el fisco, consciente de que los servicios públicos prestados por el gobierno, no cubren las expectativas que la sociedad tiene en razón de lo que contribuye, es decir, no es transparente en su ejercicio. De igual manera, estudios realizados por el Banco Mundial, revelan que la recaudación derivada de la vía impositiva equivale al 8.9% del PIB (la mitad de lo que por ésta vía recaudan los Estados Unidos).*

*Cabe destacar que aunque teóricamente el sistema tributario mexicano ha establecido las características de un buen sistema tributario, en la praxis se ve claramente superado por la realidad circundante, prueba de esto es el alto índice de evasión fiscal existente en el país, principalmente motivado por una falta de respeto hacia el contribuyente, al transgredir los principios sobre los cuales está o debe de estar cimentado cualquier sistema tributario, entre los cuales destacan: los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal entre otros.*

---

<sup>10</sup> CFR. **DE LA GARZA** Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México D.F., 2001. Págs. 31-38.

<sup>11</sup> Citado por **DE LA GARZA** Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México D.F., 2001. Pág.76

*A manera de conclusión, se puede afirmar que se entiende por sistemas tributarios, a aquellas relaciones establecidas entre el Estado y sus gobernados, con el fin de obtener recursos financieros suficientes para cubrir los gastos económicos efectuados por el primero en ejercicio de sus funciones, mismos que se encuentran definidos por el conjunto de tributos vigentes en una época y lugar determinados, razón por la cual deben ser estudiados, abarcando tanto su aspecto estático como dinámico, a fin de obtener un análisis integral y objetivo del mismo, ya que hay que recordar que dichos sistemas tributarios se encuentran en constante cambio. De igual manera resulta importante recalcar, que las tendencias actuales que determinan la orientación de los sistemas tributarios, han sido las teorías dinámicas o funcionales y las de la escuela clásica, ubicando al sistema tributario mexicano dentro de los sistemas con influencias de la teoría tributaria clásica, el cual no ha podido dar el salto hacia el dinamismo en sus finanzas, en virtud de que su legislación actual tiene un corte conservador que ha permitido que la realidad actual supere a dicha normatividad, ocasionando que los niveles de evasión fiscal se incrementen día a día sin que la legislación sea capaz de conciliar tal situación, es decir, no existe concordancia en nuestro sistema tributario entre lo que se conoce como derecho formal (legislación), y derecho material (realidad).*

## *1.2.- Características del Sistema Tributario en México.*

*Para poder establecer las características principales del sistema tributario mexicano, es requisito indispensable el clasificar al mismo, de acuerdo con los criterios establecidos previamente en el punto anterior, ya que de eso depende el realizar un estudio más objetivo, bien estructurado y de carácter científico. Con base en lo anteriormente estudiado y en las doctrinas planteadas por los diversos doctrinarios, se puede afirmar con seguridad que el sistema tributario mexicano, entra dentro de la clasificación de los sistemas tributarios de países en vías de desarrollo (developing countries), el cual de acuerdo al maestro Pierre Beltrame, tiene las características de ser un sistema fiscal con débil rendimiento, mal equilibrado, subadministrado, entre otras más. Desglosando un poco lo anterior, cuando se habla de los sistemas tributarios de países en vías de desarrollo, se habla no sólo de países de Latinoamérica, sino también de los ubicados en África y*

Asia, cuyo pobreza y debilidad de producción por habitante, es aproximadamente 16 veces inferior a la de países de primer mundo, además de contar con una economía esencialmente agrícola y comercio dominado por sociedades multinacionales (corporaciones trasnacionales). Aunado a lo anterior, se encuentra el factor social, que señala la existencia de una minoría rica y dominante, frente a masas innumerables de analfabetas y subempleados en economías de subsistencia. Cuando se habla de débil rendimiento, quiere decir que la debilidad del rendimiento fiscal en estos países es innegable, ya que el coeficiente fiscal que arrojan las estadísticas en los países en vías de desarrollo, es casi de la mitad respecto al que presentan los países industrializados, en gran medida debido a su mediocridad en producción y a la falta de flexibilidad (autonomía del sistema tributario respecto a la infraestructura económica de un país) del sistema tributario, así como a la falta de presión fiscal, la cuál se traduce en el esfuerzo fiscal proporcionado por un país para la recaudación. Por lo que hace al mal equilibrio de dichos sistemas, se encuentran dos características importantes, la primera es una fuerte preponderancia a los impuestos indirectos (derechos de consumo y circulación, impuestos sobre volumen de ventas y derechos de aduanas), los cuales constituyen casi las tres cuartas partes de los ingresos fiscales, debido en gran medida al bajo nivel de renta o ingreso que se tiene por habitante, lo que imposibilita la recaudación global, y la segunda es una gran dependencia de la fiscalidad exterior, la cual aumenta cuanto menos desarrollado es el país, y se traduce en la dependencia de los ingresos fiscales que percibe el Estado proveniente del exterior, como el caso de los impuestos por importaciones. Ahora bien, por lo que respecta a la subadministración de dichos sistemas, consiste principalmente en el mal manejo administrativo que se hace del sistema tributario, provocado fundamentalmente por dos factores, que son la falta de personal y la desorganización de los servicios. El problema de la falta de personal no se reduce únicamente a la cantidad, sino a la calidad de los mismos, es decir, que en los países en vías de desarrollo ha existido una tendencia de sustituir el personal especializado y calificado por uno inexperto, pero cuya remuneración es menor y permite la contratación de más de ellos, problema que trasciende al ámbito de la corrupción, ya que los bajos salarios estimulan la búsqueda de ingresos extra de manera ilícita. En cuanto a la desorganización de los servicios, se explica fácilmente por la ausencia de autoridades de dirección únicas que activen y coordinen sus tareas. Y por último pero no por eso menos importante, se encuentra la característica de tener textos fiscales inadaptados, debido principalmente a dos razones: a) ser producto de la secuela de una colonización y b) falta de una política fiscal adaptada a su respectivo subdesarrollo. Este último

punto es de suma importancia, ya que es principalmente donde radica el problema de eficiencia del sistema tributario mexicano, en donde si bien es conocida la conquista española que hubo del país, también lo es la instauración producto del legado español de un sistema fiscal complejo, creado y adaptado a los intereses y desarrollo de la metrópoli, por lo cual es obvio pensar que es inaplicable un sistema tributario complejo y desarrollado en una economía de subsistencia como la de México.<sup>12</sup>

Por lo anteriormente expuesto, se puede afirmar con plena seguridad que el sistema tributario mexicano encuadra perfectamente en esta clasificación, lo cual sirve como punto de partida para su análisis.

Otro punto importante de este sistema tributario, es el papel que juega el federalismo dentro de dicho sistema impositivo, ya que la mayoría de los doctrinarios en la materia lo califican de injusto, concibiendo lo justo como lo eficiente para alcanzar los fines del Estado, por lo cual en gran parte tienen razón, pero no es debido al sistema federal como tal, sino a la mala administración que se hace del mismo, ya que hay que recordar que existen sistemas fiscales sofisticados y evolucionados basados en el federalismo. Lo anterior se afirma con base en los instrumentos de control instaurados en los últimos años por el gobierno, en atención a los desequilibrios que se presentaban en la recaudación entre el Estado Federal y los Estados Federados. Uno de estos instrumentos de control, es el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual es un mecanismo legal que procura el respeto de las atribuciones que le corresponden a los diferentes poderes públicos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, que tiene como respaldo la vigente Ley de Coordinación Fiscal. Dicho sistema surgió de la necesidad de subsanar dos corrientes negativas del federalismo, que son: a) el federalismo como base de dispersión de las acciones realizadas por la Federación y los estados respectivamente, y b) el federalismo centralista, donde la Federación absorbe las facultades de los estados. El sistema de coordinación fiscal responde con soluciones razonables a ambas preocupaciones, además de instaurar un Fondo General de Participaciones, formado por un 20% de la recaudación federal, más el porcentaje que signifiquen los impuestos locales y municipales que dichas entidades hayan convenido, lo que permite a cada entidad federativa recibir las

---

<sup>12</sup> CFR. BELTRAME Pierre, "Los sistemas fiscales", Oikos-tau ediciones, Barcelona España, 1977. Págs. 26-35.



participaciones en la misma proporción como se genera la recaudación en su territorio. No obstante lo anterior, el sistema nacional también integra un Fondo Complementario de Participaciones, formado por el 0.5% de la recaudación federal de impuestos, que equilibra el reparto entre los estados, así como el Fondo de Fomento Municipal, que distribuye el fondo complementario en la medida en que cada municipio participó. Con esto queda totalmente descartada la idea, de que el problema sustancial del sistema tributario mexicano es su sistema de tributación federal.<sup>13</sup>

Una vez aclarado lo anterior, se pueden analizar de forma más objetiva las características que integran el sistema tributario mexicano a grandes rasgos, ya que si bien es cierto, existen obras literarias especializadas en la materia.

En México, los preceptos constitucionales que se refieren al sistema tributario son numerosos, razón por la cual aquí sólo se estudiarán los fundamentales para entender y explicar las características del sistema tributario mexicano, tal y como es el caso del artículo 31 fracción IV de la Constitución, el cual aporta los elementos fundamentales de la relación jurídico tributaria, los cuales también se consideran elementos de las contribuciones, mismos que son: sujetos pasivos de las contribuciones, sujetos activos de las contribuciones, lugar donde deben ser cobradas y pagadas las contribuciones, así como proporcionalidad y equidad en la determinación y pago de las contribuciones. Haciendo un análisis práctico de lo anterior, resulta que los sujetos pasivos de las obligaciones son todos los mexicanos, los cuales tienen la obligación de pagar contribuciones con sus respectivas limitaciones temporales y espaciales, determinadas por la propia ley. Los sujetos activos de las contribuciones, son aquellos que tienen derecho a cobrar las mismas, y que en el caso de México son: el gobierno federal, los gobiernos de las entidades federativas y los gobiernos de los municipios. Cabe destacar que de acuerdo a la organización política del Estado Mexicano, el carácter de sujeto activo puede recaer simultáneamente en estos tres órganos de autoridad.

En cuanto al lugar donde se deben de cobrar y pagar las contribuciones, la Constitución faculta a los tres niveles de gobierno a ejercer sus facultades

---

<sup>13</sup> CFR. SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO, "Aspectos Jurídicos de la Planeación en México", Porrúa, México, 1981. Págs. 326-329.

simultáneamente sobre el lugar de residencia del gobernado, y en concreto la ley tributaria de la materia federal, ubica la regulación jurídica dentro del ámbito en dónde se genere el hecho gravado por la ley tributaria, en forma independiente del lugar de residencia del contribuyente. Dicho precepto constitucional, además de establecer la obligación tributaria material, señala la condición *sine qua non* de proporcionalidad y equidad en el cobro de dichas contribuciones, la cual emana de los principios teóricos del siglo XVIII de Adam Smith, encaminados a procurar un sistema justo, adecuado, eficaz y productivo. Dichos principios son: el de justicia en la imposición (las contribuciones que paguen los gobernados deben ser de acuerdo a su capacidad económica), certidumbre en la imposición (debe haber una absoluta claridad en cuanto a los hechos generadores de la obligación), comodidad en la imposición (la autoridad debe buscar el momento en que se le dificulte menos al contribuyente cumplir con el pago de su obligación fiscal), y economía en la recaudación de los tributos (que en efecto el pago de la contribución se dedique en su mayor parte a satisfacer los gastos públicos). Otro precepto a destacar, es el artículo 73, fracción VII Constitucional, el cual expresa que el Congreso tiene la facultad de expedir todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto.

Existe en la Constitución un precepto que otorga la garantía de seguridad jurídica, consistente en que no se podrá dar a ninguna ley efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Así mismo, otra de las garantías de relevancia en la materia, es la de legalidad y la garantía de audiencia en materia fiscal, contempladas por el artículo 14 de la Carta Magna, el cual expresa que a ninguna persona se le puede privar de sus intereses, propiedades, posesiones y derechos arbitrariamente por la autoridad, sin que medie un proceso legal.<sup>14</sup>

Uno de los aspectos más importantes del sistema tributario mexicano, son las autoridades administrativas fundamentales, mismas que a nivel federal se conforman por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Ingresos, Subsecretaría de Egresos, Oficialía Mayor, Procuraduría Fiscal de la Federación, Tesorería de la Federación, Unidad de Coordinación Técnica y Vocero, Unidad de Enlace con el Congreso de la Unión, Servicio de

---

<sup>14</sup> CFR. MABARAK Cerecedo Doricela, "Derecho Financiero Público", Mc. Graw Hill, México, 1995. Págs. 65-71.

*Administración Tributaria). Como Organismos Fiscales Autónomos, se tiene al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores. Como autoridades centrales o del Distrito Federal, se tiene a la Secretaría de Hacienda (Dirección General de Administración Financiera, Subsecretaría de Egresos, Tesorería del Distrito Federal, Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, Dirección General de Informática), la Tesorería del Distrito Federal (Subtesorería de Política Fiscal, Subtesorería de Administración Tributaria, Subtesorería de Fiscalización), la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal (Subprocuraduría de lo Contencioso, Subprocuraduría de Legislación y Consulta, Subprocuraduría de Asuntos Penales y Juicios sobre Ingresos Coordinados, Subprocuraduría de Recursos y Autorizaciones) y la Comisión de Aguas del Distrito Federal.<sup>15</sup>*

*Como anteriormente se mencionó, un sistema tributario es definido de acuerdo a los impuestos que se encuentren vigentes en un tiempo y lugar determinados, por lo cual resulta conveniente señalar que actualmente en México se aplican tanto impuestos directos (aquellos que se aplican directamente sobre la persona que se va a gravar), como son: sobre el ingreso (ISR), y sobre el capital o inversión (IMPAC, ISTUV) , como los indirectos (aplican a una persona distinta a la que se está realmente gravando) como son: a la producción y al consumo (IVA, IEPS, ISAN, ICE).<sup>16</sup>*

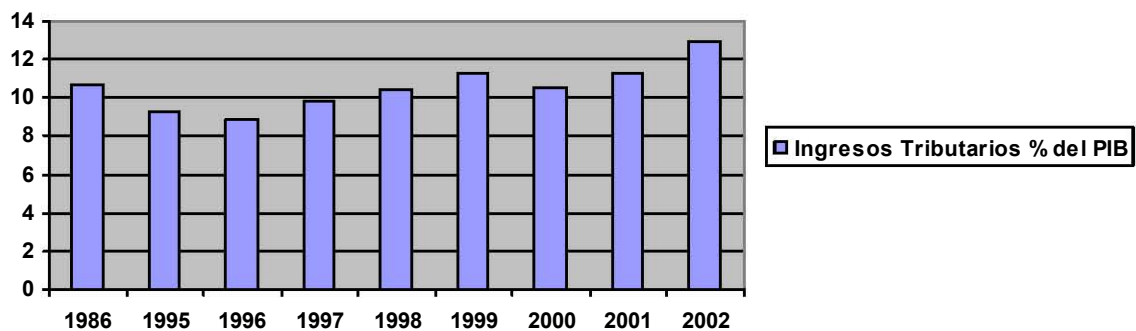
*Una de las características que no pueden pasarse por alto, es la autodeterminación operante en este sistema, la cual se basa en la buena fé del contribuyente, a diferencia de la determinación, que ocurre cuando la ley fiscal exige que la autoridad liquide el adeudo fiscal (aduanas, agua). En contraste con los Estados Unidos, en México el panorama cotidiano saca a la luz, la desaparición de empleos, el deterioro del salario, así como una banca abierta, inútil, comisionista y usurera que ha degradado a México, y cuya perspectiva hacia el 2005 muestra que sigue siendo inoperante, con propuestas utópicas por parte del gobierno federal.*

---

<sup>15</sup> CFR. CARRASCO Iriarte Hugo, "Derecho Fiscal I", Iure, México, 2001. Págs. 41 y 42.

<sup>16</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Palacio Legislativo, Av. Congreso de la Unión no. 66, edificio G, 3er piso, Col. El Parque, Del. Venustiano Carranza, México D.F. (visita).

México actualmente es un claro ejemplo de un sistema obsoleto, ya que si bien se apega a los principios y estatutos doctrinarios para instaurar un sistema fiscal adecuado, existe incompatibilidad entre la realidad del país y su sistema tributario, esto se ve reflejado en una política fiscal errática con 35 años de obsolescencia, además de que en la actualidad México es el país con los impuestos más altos y en el que se recauda menos, ya que hay disociación entre la realidad y las leyes. Si bien es cierto que nuestro sistema tributario se encuentra construido sobre las bases teóricas descritas por Adam Smith, la falta de reformas sustanciales en la actual legislación, ha provocado que muchos de esos principios se vean mermados, incidiendo directamente en el sistema tributario y por ende en el esquema económico, llevándolo a situarse en la categoría de sistema tributario de países subdesarrollados, obligándolo a encontrar y aplicar dichas reformas estructurales que le ayuden a dar ese salto hacia los sistemas fiscales desarrollados.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Centro de Estudio de Finanzas Públicas.  
Gráfica 1.1

### 1.3.- Desarrollo de la Política Fiscal en México.

El desarrollo de la política fiscal en México puede resultar un poco complejo, si no se advierte como preámbulo el significado genérico de lo que se denomina política fiscal. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, se tiene que la palabra política refiere al arte, doctrina u opinión relativa al gobierno de los Estados, de igual forma refiere el término fiscal, como perteneciente al fisco o al oficio de fiscal, por lo que de una interpretación literal, se tiene que política fiscal es la doctrina que el

gobierno de un Estado adopta respecto a la administración de su respectivo fisco.<sup>17</sup>

Por su parte el maestro Maurice Lauré, al definir la política fiscal, señala que no se concibe el término de política fiscal aislado, sino que se encuentra siempre acompañado de la política presupuestaria y de la técnica fiscal. Como política presupuestaria, señala que es el arte de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos, así como escoger si deben ser cubiertos por el impuesto, por el empréstito o por anticipos de tesorería, como técnica fiscal refiere que consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación, y por último define a la política fiscal, como aquella que consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función de los datos económicos.

Otto Echkstein señala, que la política fiscal es sólo la descripción de los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno, con el propósito de modificar la demanda agregada, a fin de mantener la ocupación plena y los precios estables.

Al respecto Richard Good señala, que es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento interno y externo del Estado, así como operaciones y situación financiera tanto de entidades como de organismos autónomos.

Raúl Prebisch, afirma que el término política fiscal por lo general se refiere a la utilización de los instrumentos fiscales destinados a objetivos de política concretos, entendiéndose como instrumentos fiscales, los impuestos y otros ingresos de gastos públicos, así como a objetivos de la política, a aquellos que se relacionan con la estabilización, crecimiento y redistribución del ingreso.<sup>18</sup>

El maestro Hugo Carrasco Iriarte, define a la política fiscal como el arte de decidir las contribuciones que deben existir en un régimen tributario, y de cómo deben gastarse las mismas para lograr objetivos fundamentales

---

<sup>17</sup> Diccionario de la lengua española, Océano, Barcelona España, 1987 sn.

<sup>18</sup> CFR. **PREBISCH** Raúl, (Homenaje) "Los problemas del desarrollo en Latinoamérica", Fondo de Cultura Económica, México, 1992. Pág. 363.

como justicia, orden y el bien común dentro de un marco de democracia social.<sup>19</sup>

Con respecto a lo anterior, el maestro Emilio Margáin Manautou, señala que los objetivos que puede tener la política fiscal son: a) Captar recursos tendientes a satisfacer el gasto público, distribuir equitativamente la riqueza y combatir la inflación estabilizando la moneda; b) Evitar captar recursos en los casos que se deba proteger a la industria nacional de la competencia exterior protegiendo el consumo nacional, así como ayudar a la misma industria a competir en el mercado internacional controlando una actividad económica y alentando la adquisición de divisas; c) Promover el desarrollo económico del país estimulando el establecimiento de industrias necesarias para el país en zonas consideradas polos de desarrollo, así como alentar la inversión en zonas pobres del país y en bienes duraderos fomentando el gasto productivo; d) Dirigir el gasto de los particulares, evitando la inversión fuera del contexto de desarrollo del país, alentando el ahorro en virtud de la cercanía con el país más rico del mundo; e) Combatir la recesión económica desgravando actividades, alentando mano de obra, compra de maquinaria nueva acreditable con el impuesto, así como fomentando al turismo interno y gravando al nacional que sale como turista al extranjero.<sup>20</sup>

Con respecto a todo lo anterior, se puede afirmar que la política fiscal es aquella política que sigue el sector público respecto a los rubros de gasto, impuestos y endeudamiento, y que tiene como objetivo principal facilitar e incentivar el desarrollo de la economía nacional, tratando de lograr un desarrollo sostenido de la misma. De igual manera, las herramientas con las que cuenta la política fiscal para realizar dichos objetivos, están en relación con los ingresos y gastos que presenta dicho Estado.

Las políticas fiscales pueden ser clasificadas en dos grupos, que son: las políticas expansionistas, que se presentan cuando el gobierno toma medidas que generen un aumento en el gasto público o reducción de los impuestos, sin perjuicio de que se presenten simultáneamente ambas. Por el contrario, la política fiscal contraccionista, tiene lugar cuando las medidas son

---

<sup>19</sup> CFR. CARRASCO Iriarte Hugo, "Derecho Fiscal I", Iure, México, 2001. Pág. 95.

<sup>20</sup> CFR. MARGAIN Manautou Emilio, "Nociones de Política Fiscal", Porrúa, México, 1998. Págs. 1-4.

encaminadas a tener un gasto gubernamental reducido o aumentar los impuestos, igualmente sin perjuicio de que ambas puedan presentarse simultáneamente.

Una vez analizado y determinado el término política fiscal, así como los objetivos que la misma debe perseguir, es conveniente entrar al estudio del desarrollo de ésta política en México a lo largo de los años, para poder hacer un estudio objetivo de la misma, pero no sin antes destacar la importancia de la influencia que ha tenido la política, entendiéndose la última con la acepción genérica, dentro de la determinación de los impuestos en la evolución del país, es decir, la influencia de la política humana ejercida o reflejada en la política fiscal. Dicha aseveración se encuentra sustentada por las tesis de reconocidos doctrinarios en la materia, desde Adam Smith, Richard A. Musgrave, Joseph A. Shumpeter, Manuel Fraga Iribarne, Barry Bracewell-Milnes, Gabriel Ardant, entre las que destacan las tesis de los dos últimos, que son la clasificación de impuestos en impuestos de "derecha" y de "izquierda", así como la teoría de la existencia de sistemas tributarios de gobiernos liberales y de gobiernos autoritarios, respectivamente.<sup>21</sup>

Con respecto al estudio referente a la evolución de la política fiscal en México, cabe destacar que tuvo sus orígenes desde el derecho tributario de los aztecas, en donde la administración fiscal se daba en especie o por medio de servicios, y al cual todos los habitantes del Imperio Azteca estaban obligados a contribuir, a excepción de los dignatarios, sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos. De igual manera se extendía dicha obligación hacia los pueblos derrotados en batalla, y lo recaudado se dividía entre los miembros de la llamada "Triple Alianza", la cual contaba con una precaria organización respecto a la recaudación, ya que quedaba conferida a los calpixques, quienes depositaban lo recaudado en almacenes públicos. Cabe destacar, que dichos impuestos estaban destinados principalmente al financiamiento de las guerras y como pago a los funcionarios públicos por el desempeño de sus labores, constituyendo el primer antecedente de la existencia de política fiscal en México.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> CFR. RESÉNDEZ Muñoz Eduardo, "Política e Impuestos", Porrúa, México, 1989. Págs. 10-12.

<sup>22</sup> CFR. GORDOA López Ana Laura, "Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano", Porrúa, México, 2000. Págs. 12-14.

Posteriormente, como era de esperarse, la conquista española trajo consigo una política fiscal implantada en la Nueva España, dirigida principalmente hacia la satisfacción de necesidades de la Metrópoli, dejando a un lado la realidad que se vivía en la incipiente nación. Tomó alrededor de 115 años, para que la influencia de las ideas absolutistas españolas, dejaran a México la herencia de un sistema impositivo analítico, para evolucionar hacia un sistema impositivo sintético, ya que como resultado de la influencia de las ideas socialistas originadas en la Revolución Mexicana, surgió el Impuesto sobre la Renta. En este rubro señala el doctor José María Luís Mora, que la emancipación tan peleada desde 1810, ha sido solamente política, ya que moralmente no hemos acabado de abolir preceptos de índole añeja, anacrónicos y virreinales. A partir de ese momento, los partidos políticos han jugado un rol muy importante, ya que han recogido los marcos ideológicos, y los han transformado en decisiones fiscales que en su momento obedecieron a un objetivo determinado, como es el caso del sistema de hacienda que regía a México, en donde los estancos quedaban a cargo del gobierno, y consistían en productos de consumo muy general, lo cual beneficiaba a las clases privilegiadas frente a los desposeídos. Cabe destacar que en su momento el cura Hidalgo manifestó su inconformidad ante las injusticias fiscales que se presentaban en la Nueva España.

La primera mitad del siglo XIX se caracterizó por la modificación constante de la legislación fiscal, muchas veces contradictoria y sin tendencia política definida, mas que a favorecer a los grandes terratenientes y principalmente al clero. Lo anterior se resume en que los primeros sesenta años del siglo XIX se presentó una política de corte liberal (*laissez faire laissez passer*), que exentaba de impuestos a las cuatro quintas partes de las propiedades, y las que lo hacían pagaban sólo la quinta parte del impuesto, por lo que puede decirse que se vivía una completa anarquía fiscal, ocasionada en gran medida porque la legislación fiscal obedecía a las luchas de los partidos políticos. Otro aspecto importante, fue el predominio de los derechos de aduana como ingreso de la Hacienda Pública, junto con impuestos que aparecían y desaparecían con los gobiernos.

A partir de 1868, el sistema fiscal da un giro importante con la llegada al poder de personajes como el liberal Benito Juárez y Porfirio Díaz, cuyo lema "Mucha administración, poca política", abrió paso a la imposición directa como estallido social trascendental del siglo XX en México. La Constitución de 1857, representaba la concreción de dichas ideas liberales con un Estado policía. En este tiempo destacó un personaje Ministro de Hacienda llamado, Matías Romero, por sus famosos sellos móviles o



*estampillas que trajeron consigo el paso de una tasa fija a una tasa proporcional, así como la eliminación de gravámenes que dañaban la producción nacional, dejando atrás por completo a las alcabalas. Este importante financiero mexicano, dio un gran impulso durante este periodo a la Hacienda Pública, al grado de considerársele el precursor del Impuesto sobre la Renta.*

*Posteriormente, se dio un cambio histórico trascendental a todos los niveles en México llamado Porfirismo, caracterizado en materia tributaria principalmente por la reivindicación de las masas populares, que trajo consigo inmediatamente la imposición directa, mas sin embargo, posteriormente con el nuevo Ministro de Hacienda José Ives Limantour, la economía presentó un superávit sin precedentes en la historia de México, gracias a que dicho ministro se inclinó por los impuestos indirectos, provocando que el peso de la carga fiscal recayera sobre las grandes masas. Cabe destacar, que Limantour perfeccionó el sistema de timbre de Matías Romero, al cual el mismo calificaba de ser el impuesto indirecto más equitativo y racional, por causa de su exclusiva aplicación a las evoluciones utilitarias del capital. Ricardo Flores Magón, fue uno de los personajes principales en materia fiscal, ya que fue quien abrió paso a la implementación del impuesto directo y progresivo sobre la renta, como concreción de las ideas políticas de corte socialista, mismas que al principio no pudieron verse cristalizadas, en virtud de que el peso ideológico que dejaron las directrices de Limantour en los gobiernos posteriores como el de Madero, fue demasiado grande, sembrando el temor de que su cambio tendría consecuencias catastróficas. Por ello, no fue sino hasta la Constitución de 1917, cuando se dio paso al Impuesto sobre la Renta durante el gobierno del Presidente Plutarco Elías Calles, el cual dejó atrás al laissez faire y el laissez passer, sentando las bases de un Estado intervencionista. Fue con el Secretario de Hacienda el Ingeniero Alberto J. Pani, en 1924 en el gobierno del General Plutarco Elías Calles, cuando se concretaron las ideas de Ricardo Flores Magón, al introducir en la Ley de Ingresos de 1924, el Impuesto sobre la Renta, lo cual desató descontento por parte de las clases acomodadas, ya que dicho impuesto beneficiaría a la clase necesitada, dejando atrás a la escuela liberal, y dando lugar a la nueva estructura fiscal, basada en el pensamiento revolucionario plasmado en la Constitución de 1917.<sup>23</sup>*

---

<sup>23</sup> CFR. RESÉNDEZ Muñoz Eduardo, "Política e Impuestos", Porrúa, México, 1989. Págs. 192 a 215.

*En los años 50's, el Subsecretario de Ingresos Lic. Eduardo Bustamante, ante la fuerte oposición de varias entidades importantes de la República, expuso públicamente la gran evasión que había en el país, ejemplificando el caso de la tienda departamental Sears, lo que dio lugar a medidas fiscales inmediatas, como fue la instauración de la Ley de Convenios, Ley de Impuesto sobre Utilidades Excedentes, Ley de Fomento de Industrias Nuevas o Necesarias y una nueva Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.*

*En los años 60's se dan grandes cambios, ya que se suprimen los antiguos sistemas de fiscalización y cuerpo de auditores deshonestos, dando un periodo de regularización de 1961 a 1964, así como la implantación de el Registro Federal de Causantes, caducidad de facultades de determinación de la autoridad, e impuestos indirectos por educación y bebidas alcohólicas. Aunado a lo anterior, el 1 de enero de 1965 entra en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que divide al contribuyente en personas morales y personas físicas para el pago del impuesto.*

*En los años 70's, la legislación se incrementó al mismo ritmo de la inflación, se crearon nuevos impuestos indirectos y se modificaron tasas de los ya existentes, se promovieron incentivos fiscales y se alentaron las exportaciones mediante CETES, surgió el Instituto para el Fomento Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, dio comienzo la coordinación fiscal respecto al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, inició la descentralización del Fisco Federal, se elevaron las tasas al gasto y disminuyeron las tasas al Impuesto sobre la Renta e impuestos indirectos, se alentó la inversión en maquinaria nueva, y se emitió la nueva Ley de Coordinación, así como la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el año de 1978.*

*En los años 80's, existieron realmente pocas reformas en materia tributaria, ya que únicamente se derogó el control de divisas, y se trató de atar la inflación a las contribuciones, pero surgió la hiperinflación, que afectó severamente al país. Adicionalmente, se creó la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el 30 de diciembre de 1980.*

*En los años 90's, se combatió principalmente la hiperinflación antes de tomar otra medida, posteriormente comenzó la consignación de contribuyentes que incurrían en delitos fiscales, surgió el sistema de simplificación fiscal tributaria, se declaró constitucional el Impuesto al Activo, así como la otorgación al personal hacendario del importe de las*

*multas que se impongan y cobren como un incentivo laboral entre otras modificaciones al sistema. Posteriormente, se produciría la devaluación del peso mexicano el 21 de diciembre de 1994, lo cual modificó completamente todas las expectativas económicas y por consiguiente fiscales que tenía el gobierno en ese momento, por lo tanto para evitar fenómenos de peores magnitudes, se tomaron una serie de medidas emergentes, con la finalidad de estabilizar la situación económica para el año 2000, entre las que destacan: a) disminución casi en su totalidad de la recaudación tributaria en todos los impuestos (generó el surgimiento de un mayor comercio informal), b) apoyo del gobierno federal norteamericano y del Fondo Monetario Internacional, y c) aumento de tasas que gravan a la cerveza y bebidas alcohólicas.<sup>24</sup>*

*Actualmente, la política fiscal adoptada no ha cambiado la línea antes trazada, ya que continúa el aumento de tasas impositivas, conjuntamente con la desaparición cada día más evidente de beneficios fiscales para el contribuyente, resultado de esfuerzos cada vez más desesperados por parte del Fisco, para obtener mayores recursos de los mismos, bajo la idea de que un aumento en impuestos, trae como consecuencia una mayor recaudación. No obstante lo anterior, aún cuando aparentemente se han otorgado algunas prerrogativas en materia fiscal para el contribuyente, los requisitos y demás obstáculos establecidos para su configuración, han frenado su cumplimiento y a su vez repercutido en los altos índices de evasión fiscal existentes en la actualidad. En conclusión, la política fiscal en México, no ha tenido la continuidad suficiente para alcanzar los objetivos deseados, restringiéndose a metas inmediatas y poco ambiciosas, que han repercutido en una inestabilidad y falta de dirección de dicho sistema tributario, razón por la cual se hace imperativa una reforma sustancial de la materia, que busque conciliar los intereses tanto del Fisco, como del contribuyente, en razón de una Hacienda Pública sana. Es por ello, que a través del presente estudio se tratarán de dar soluciones prácticas, que hagan posible los cambios en la estructura tributaria, no obstante que se siga manipulando la materia, atendiendo a intereses políticos.*

---

<sup>24</sup> CFR. **MARGAIN** Manautou Emilio, "Nociones de Política Fiscal", Porrúa, México, 1998. Págs. 21-30.

## 1.4.- Impacto de Políticas Fiscales en los diferentes Sectores de la Producción.

*El impacto de las políticas fiscales en la economía de México, ha tenido grandes repercusiones, ya que en gran medida ha determinado el desarrollo de cada uno de los sectores de producción nacional a lo largo de los años. Es por eso que se analizarán los diferentes sectores de producción y el impacto fiscal ejercido sobre ellos.*

*Por razones obvias, resultaría imposible el estudio de las políticas fiscales a lo largo de toda la historia de México, además de que en el capítulo anterior se esbozó dicho tema, motivo por el cual en este estudio, a fin de no perder las líneas de objetividad y teleología buscadas, se centrará específicamente en los acontecimientos acaecidos durante el gobierno del Presidente Fox, que en realidad constituyen los acontecimientos que actualmente se están viviendo en el país, y los cuales a último termino son los que se buscan solucionar. Para efectos de una mejor comprensión y tratando de enfocar dicho estudio hacia aspectos jurídicos sin dejar a un lado los aspectos económicos, parece pertinente el uso de gráficas económicas, que a la vez que simplifican información, hacen más fácil su comprensión. Cabe destacar que la información aquí recopilada, cuenta con la validez y reconocimiento otorgado por el INEGI, (Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática), razón por la cual se puede afirmar con toda certeza que dichas estadísticas son de carácter científico, ideales para llevar a cabo dicho análisis. Sin más preámbulo, resulta conveniente comenzar analizando la gráfica 2.1, la cual arroja los datos que más atañen a dicha empresa, ya que se refiere a las cargas tributarias impuestas al Producto Interno Bruto Nacional (PIB), en específico de impuestos, que como se puede observar a simple vista, han ido incrementándose gradualmente hasta llegar a niveles demasiado altos, lo cual como se demuestra en las gráficas posteriores, ha repercutido considerablemente en los diferentes sectores de la economía nacional. Siendo un poco más específicos, dicha gráfica muestra el análisis trimestral, que si bien no es del todo específico, permite demostrar que durante los primeros dos años del gobierno en cuestión, se mostró una estabilidad en la carga tributaria, misma que posteriormente se dispararía hasta alcanzar niveles considerablemente importantes en los últimos años.*



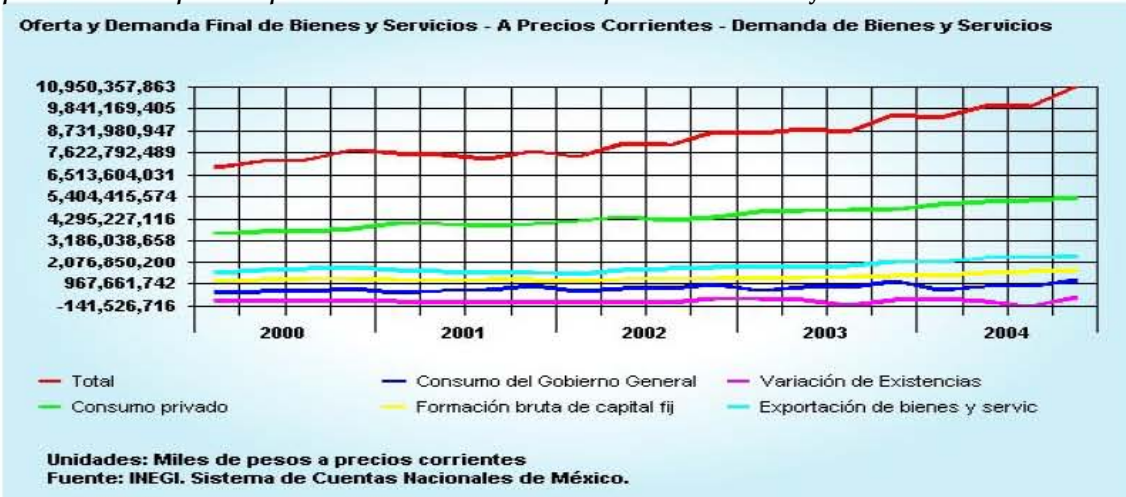
Gráfica 2.1

Una vez analizada dicha gráfica, se puede entrar al estudio de las verdaderas estadísticas que revelan el desarrollo del país en los últimos años, dando una idea de la repercusión económica real de las políticas fiscales adoptadas por el actual gobierno. Cabe destacar, que el desarrollo económico como bien es conocido, en un sentido estricto no representa un crecimiento económico de grandes proporciones, sino más bien uno constante, que presente la estabilidad necesaria como para ser calificado de sostenido, lo que en términos económicos constituye un sinónimo de desarrollo. Por lo que respecta a la gráfica número 2.2, que analiza cual ha sido el nivel de oferta y demanda en los últimos años, puede afirmarse que si bien aparentemente se muestra una estabilidad a primera vista, en realidad no es así, ya que la gráfica presenta una dualidad, al mostrar por una parte la estabilidad y crecimiento de un producto interno bruto que representa la producción y oferta del país, mientras que por la otra se expone la menor aunque creciente necesidad de importación de bienes y servicios del extranjero, en otras palabras la demanda del país, razón por la cual no se puede afirmar que existe un crecimiento considerable en este rubro, ya que si bien hay estabilidad, los márgenes de crecimiento de inicio con respecto a los últimos no son muy considerables.



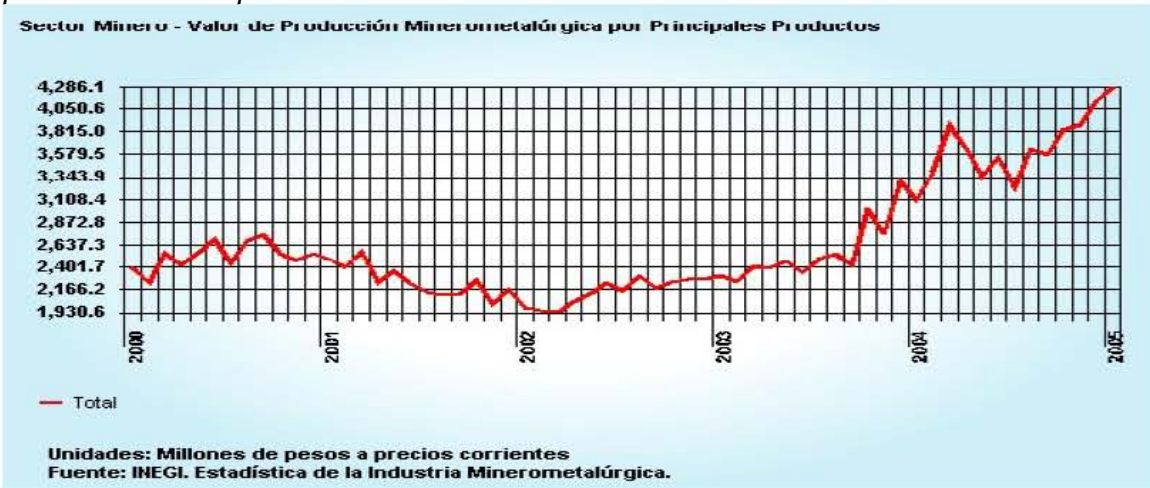
Gráfica 2.2

De igual manera la gráfica 2.3, muestra como se ha desarrollado la demanda en específico en el país, señalando que si bien la demanda interna de bienes y servicios ha ido incrementándose, la mayoría de los puntos de demanda se concentran en el sector privado, dejando en evidencia que la exportación de bienes hacia el exterior ha sido muy precaria, en otras palabras, los bienes producidos por el país no son atractivos para el extranjero.



Gráfica 2.3

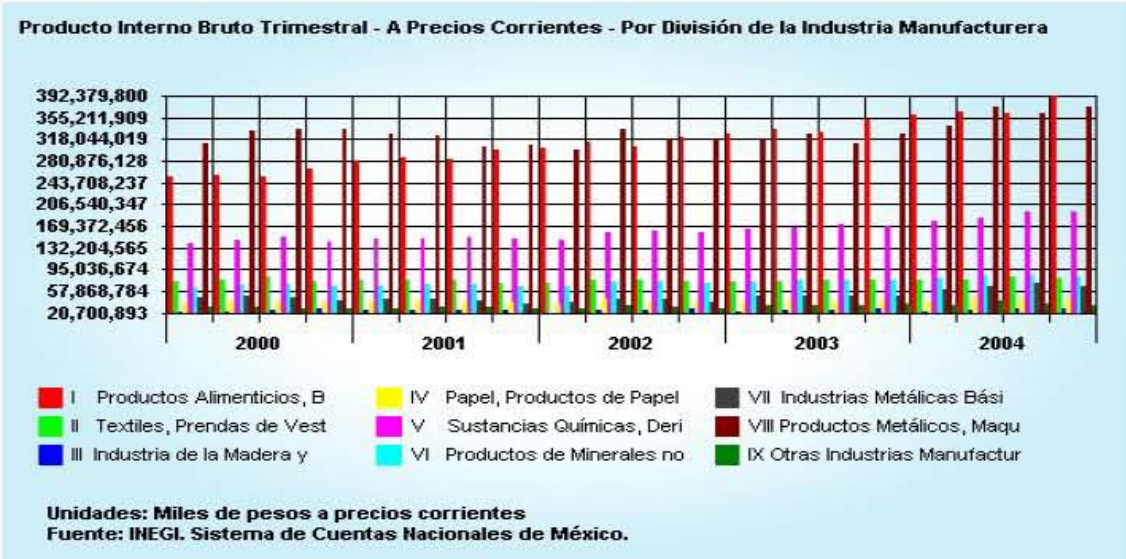
Por lo que respecta a cada uno de los sectores económicos en lo individual, la gráfica 2.4 revela las estadísticas arrojadas por el sector minero en los últimos años, en donde se puede observar que si bien hay una alza importante hacia los últimos años, no hay estabilidad en cuanto al valor de producción minerometalúrgica, sin mencionar que en el año 2002 casi se presenta un desplome total del mismo.



Gráfica 2.4

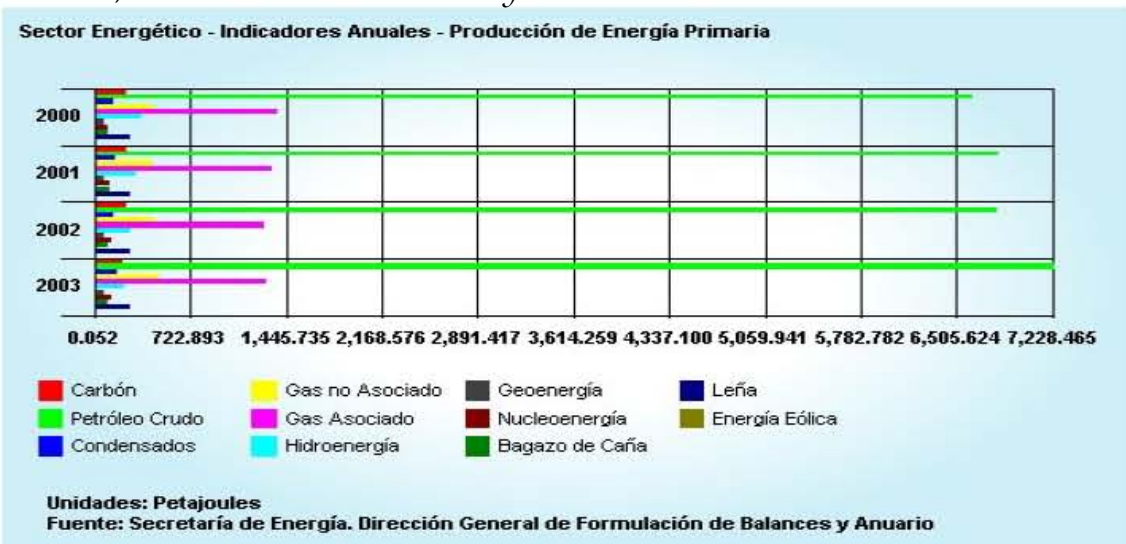
En cuanto al sector manufacturero, la gráfica 2.5 muestra un crecimiento precario aunque relativamente constante y no por ello equilibrado en todas sus ramas, ya que como se observa, existen ramas que aunque estables en cuanto a su nivel de producción propio respecto de sus precedentes, no lo es respecto de los demás ramos, los cuales se le separan de forma abismal, por lo que al considerar al sector manufacturero en conjunto y no por ramos, se

puede afirmar con toda certeza que no ha presentado un crecimiento, y mucho menos un desarrollo en la economía nacional.



Gráfica 2.5

Por lo que hace al sector energético, se puede decir que en la gráfica 2.6, se muestra un crecimiento casi imperceptible de producción, repitiéndose el fenómeno del sector manufacturero, ya que hay sectores estáticos, y hasta algunos a la baja en cuanto a producción se refiere, como es el caso del gas, carbón, leña y la energía eólica entre otras. De igual manera hay un crecimiento pobre del petróleo crudo, que en momentos tiene a quedarse estático, como ocurrió en el 2001 y 2002.



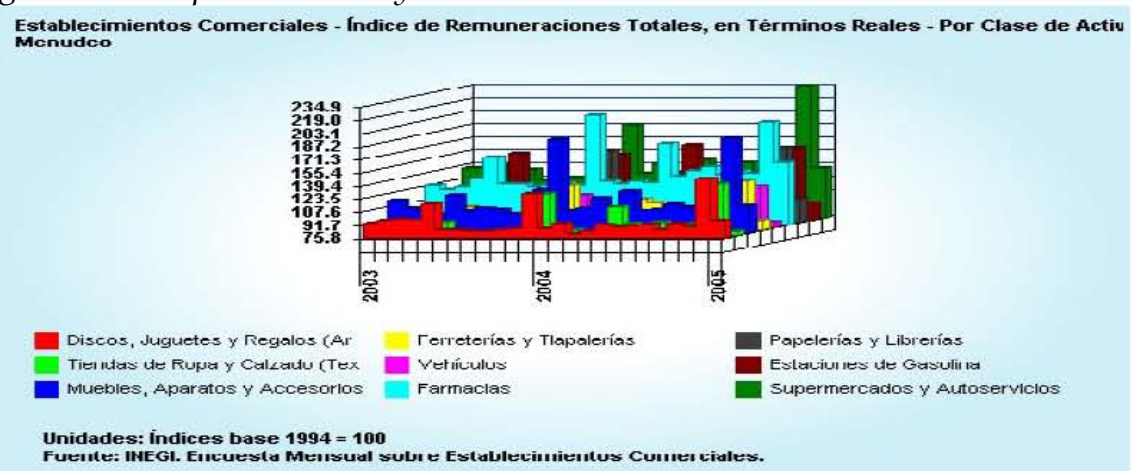
Gráfica 2.6

Otra gráfica muy poco alentadora, es la correspondiente a las empresas constructoras, la gráfica 2.7, misma que a primera vista revela el gran desplome que se ha suscitado en la construcción pública, mientras que la privada ha hecho lo propio, apenas logrando mantenerse inamovible en un rango muy por debajo al que había alcanzado.



Gráfica 2.7

En el sector comercial, las perspectivas no son del todo alentadoras, ya que como lo muestra la gráfica 2.8, existe un completo desorden en cuanto al desarrollo o evolución que pudiera tener dicho sector en sus diferentes vertientes, lo anterior en virtud de que acontece lo mismo que en las gráficas que le preceden, en donde en lugar de notar un crecimiento, sucede todo lo contrario, y aún cuando pudiera llegar a presentarse en alguna de las ramas de dicha actividad, no cuenta con un respaldo sólido que garantice su permanencia y trascendencia en dicho sistema económico.



Gráfica 2.8

A efecto de no continuar analizando todos y cada uno de los demás sectores económicos, en virtud de que presentan los mismos patrones hasta ahora analizados y con el objeto de evitar hacer uso excesivo de dicho recurso en el presente trabajo de investigación, se puede concluir diciendo que la política fiscal en México, si es que existe, lejos de lograr como ya es conocido alcanzar metas, ya sea económicas o financieras, ha limitado y frenado el desarrollo de la mayoría de los sectores económicos, con una Hacienda Pública carente de una verdadera y definida política fiscal, así como de un Fisco cada vez más impositivo, hambriento de recursos, carente de flexibilidad y negado a toda prerrogativa posible para el contribuyente.



Para muestra se expone la gráfica 2.9, la cual versa sobre la “política fiscal” seguida desde 1980 hasta 2005 en materia de Impuesto sobre Producción y Servicio, en donde se puede observar una carencia de directrices respecto de qué sector se va a gravar mas, o gravar menos, y mucho del incremento o disminución gradual de los mismos, en donde se deja entrever que la tendencia actual, ha sido el aumento de impuestos, bajo la supuesta idea de que tales medidas incrementan los ingresos del Estado.

**Impuesto Especial sobre Producción y Servicios según Actividad 1980-2005**

(estructura porcentual)

Año	IEPS	Gasolina	Teléfono	Tabacos	Alcohol	Cerveza	Seguros	Aguas envasadas	Energía eléctrica	Otros
1980	100,0%	0,0%	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	8,2%	n.e.	0,0%
1981	100,0%	0,0%	13,3%	18,9%	10,7%	11,4%	0,8%	11,6%	n.e.	33,2%
1982	100,0%	65,3%	7,3%	10,4%	4,1%	6,4%	0,2%	6,4%	n.e.	0,0%
1983	100,0%	62,8%	5,4%	7,9%	4,4%	5,1%	0,2%	4,0%	10,1%	0,0%
1984	100,0%	67,3%	6,2%	11,2%	4,6%	4,9%	0,2%	5,6%	n.e.	0,0%
1985	100,0%	65,6%	5,9%	10,8%	4,6%	6,5%	0,2%	6,4%	n.e.	0,0%
1986	100,0%	68,6%	5,6%	10,2%	4,2%	5,6%	0,1%	5,7%	n.e.	0,0%
1987	100,0%	67,6%	6,7%	10,8%	4,4%	4,9%	0,2%	5,5%	n.e.	0,0%
1988	100,0%	64,1%	7,6%	10,3%	4,9%	6,9%	0,2%	6,1%	n.e.	0,0%
1989	100,0%	62,6%	9,8%	9,4%	5,0%	6,7%	0,2%	6,2%	n.e.	0,0%
1990	100,0%	46,2%	15,0%	11,1%	7,6%	9,1%	0,2%	10,8%	n.e.	0,0%
1991	100,0%	53,1%	9,8%	15,2%	9,6%	10,9%	0,1%	1,2%	n.e.	0,0%
1992	100,0%	63,7%	8,5%	11,7%	7,4%	8,6%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
1993	100,0%	63,0%	10,1%	11,8%	6,0%	9,0%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
1994	100,0%	71,8%	7,9%	8,3%	5,2%	6,8%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
1995	100,0%	62,3%	11,2%	11,8%	6,2%	8,5%	n.e.	n.e.	n.e.	-
1996	100,0%	68,7%	0,0%	13,4%	5,5%	12,3%	n.e.	n.e.	n.e.	0,1%
1997	100,0%	75,8%	0,0%	9,6%	6,2%	8,4%	n.e.	n.e.	n.e.	-
1998	100,0%	80,4%	0,0%	6,5%	5,3%	7,8%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
1999	100,0%	82,0%	0,0%	5,8%	5,1%	7,1%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
2000	100,0%	81,2%	0,0%	9,9%	-2,2%	11,1%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
2001	100,0%	78,8%	0,0%	8,3%	3,7%	9,3%	n.e.	n.e.	n.e.	0,0%
2002	100,0%	82,4%	0,9%	7,8%	0,8%	7,8%	n.e.	0,3%	n.e.	0,0%
2003	100,0%	74,4%	1,5%	10,5%	3,0%	9,7%	n.e.	1,0%	n.e.	0,0%
2004 e/	100,0%	77,5%	n.e.	9,4%	3,1%	8,9%	n.e.	1,0%	n.e.	0,0%
2005 e/	100,0%	68,5%	n.e.	13,1%	5,1%	12,4%	n.e.	0,9%	n.e.	0,0%

Gráfica 2.9<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (visita).

## 1.5.- Teoría y Práctica Presupuestal.

*Para dar inicio a este punto, resulta conveniente en primer término definir de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el concepto de presupuesto, mismo que consiste en “formar el cómputo de los gastos o ingresos, o de unos y otros, que necesaria y probablemente han de resultar en un negocio de interés público o privado”, por lo tanto, se entiende que en este caso se habla del presupuesto del Estado, o por así decirlo, de un negocio de interés público. Del anterior concepto, se desprende que el hecho de presupuestar, no considera únicamente el tratamiento de los gastos, sino también de los ingresos que tiene el Estado para poder llevar a cabo su función.<sup>26</sup>*

*A este respecto, el maestro José Ayala Espino, señala que el presupuesto público es el instrumento directo más poderoso del cual dispone el Estado para influir en toda la economía, el cual se divide en dos rubros, que son tanto el ingreso, como el gasto, ambos con sus respectivas subdivisiones para su ejercicio. En México, generalmente se utiliza dicho término para referirse únicamente al presupuesto de egresos de la Federación (gastos), que es el documento jurídico, financiero y de política económica y social, aprobado mediante decreto de la Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo Federal, que comprende las provisiones que por concepto de gasto corriente, de capital y del servicio de la deuda pública, efectúa el gobierno federal para ejecutar los programas y proyectos de producción de bienes y prestación de servicios, así como de fomento a la actividad económica y social que habrán de realizar las Secretarías de Estado, los Organismos Descentralizados, las Empresas de Participación Estatal y los Fondos y Fideicomisos Públicos durante un año determinado.<sup>27</sup>*

*De lo anterior, se desprende que el presente estudio por cuestiones obvias, se avocará al análisis del presupuesto visto desde una sola de sus perspectivas, que es la de gasto, es decir, en el caso de México sobre el Presupuesto de Egresos de la Federación, dejando para un posterior estudio la parte correspondiente a los ingresos.*

---

<sup>26</sup> Diccionario de la lengua española, Océano, Barcelona España, 1987 sn.

<sup>27</sup> CFR. AYALA Espino José, “Economía del Sector Público Mexicano”, Facultad de Economía, UNAM, 2001. Pág. 162.

*Igualmente es relevante establecer la naturaleza jurídica del presupuesto, en donde la doctrina se ha manifestado en diferentes sentidos, ya que según Fraga, el otorgar una autorización al presupuesto de egresos, no es otra cosa sino realizar la condición legal necesaria para ejercer una competencia que no crea el mismo acto de autorización, sino que está regulada por una ley anterior.*

*Ríos Elizondo por su parte, sostiene que la Constitución de 1917 no considera al presupuesto como una ley, sino como un documento de carácter administrativo que envía a manera de anteproyecto el Presidente de la República a la Cámara de Diputados, para los efectos de los artículos 65 fracción II, y 74 fracción IV de la Ley Orgánica del Presupuesto Federal.*

*Sergio de la Garza, considera que el presupuesto tiene la naturaleza jurídica de un acto legislativo en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material, definición que actualmente se considera la más acertada por su objetividad, funcionalidad y ambivalencia.<sup>28</sup>*

*Como acertadamente señala Ronald W. Jonson, el propósito de presupuestar, es distribuir recursos escasos entre carencias y necesidades concurrentes y públicas, con el fin de buscar el logro de las metas y objetivos de la sociedad, los cuales señala, son determinados por simples mortales que deben obrar dentro del contexto de cierto proceso de distribución obligatoria, denominado sistema presupuestario. Como es sabido, todo sistema tiene su propia estructura o forma, por lo cual el sistema presupuestario no es la excepción, y se compone de diferentes pasos para su ejercicio.<sup>29</sup>*

*Para una mejor comprensión de los fenómenos presupuestarios acontecidos en el país, el maestro José Ayala Espino señala algunas de las características que presenta el presupuesto público, entre las cuales destacan, que siempre están involucrados grupos sociales y no sólo individuos, los cuales además tienen intereses contrarios, haciendo del conflicto de intereses una realidad que se busca conciliar mediante la*

---

<sup>28</sup> CFR. **OSORNIO** Corres Francisco Javier, "Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1992. Pág. 83.

<sup>29</sup> CFR. **JOHNSON** W. Ronald, "El gobierno y la economía", Fondo de Cultura Económica, México, 1977. Pág. 93.

política y el presupuesto. De igual manera, hace hincapié en que el presupuesto público es influido por el ambiente social, político y económico, además de que relaciona a políticos, burócratas, partidos políticos, organizaciones empresariales y sindicales con los votantes. No obstante lo anterior, señala que el presupuesto está restringido por ordenamientos legales y por decisiones políticas, y no solamente económicas, con lo cual se puede concluir diciendo, que el presupuesto expresa en términos pecuniarios, los objetivos políticos y económicos del Estado, y que no consiste solamente en una serie de procedimientos neutrales para lograr ciertos fines, sino que es una complicada trama en la que se dirimen conflictos mediante el ejercicio de autoridad y presiones políticas, para satisfacer intereses particulares, en consecuencia, constituye una expresión de los arreglos políticos, sociales e institucionales de un país. En otras palabras, el presupuesto de egresos lejos de ser un fenómeno meramente económico o administrativo, es intrínsecamente político, en el cual intervienen desde burócratas, políticos, presidentes, hasta grupos de presión y votantes, que a final de cuentas son los que por así decirlo pesan más en dicho proceso de determinación del presupuesto, ya que son ellos quienes demandan ciertas prioridades presupuestarias que esperan que los políticos y burócratas cumplan.

Resulta importante señalar los principios presupuestarios que teóricamente debe de contener todo presupuesto de egresos, y que por ende, debe contener el Presupuesto de Egresos de la Federación en el caso de México, los cuales son: 1) Equilibrio (debe de existir igualdad en los ingresos estimados y en los gastos previstos); 2) Periodicidad (debe fijarse por un periodo de tiempo determinado para su control); 3) Unidad (debe existir un sólo fondo de ingresos y gastos); 4) Universalidad (debe abarcar toda una actividad financiera del gobierno); 5) Especificación (deben detallarse los diversos conceptos de ingresos y gastos que lo integran); 6) Claridad y Uniformidad (debe ser claro y uniforme en su estructura); 7) Exclusividad o no afectación de recursos (debe relacionarse con materias financieras y programáticas y no con cuestiones legales que lo limiten); 8) Acuciosidad (su preparación debe ser con el mayor grado de exactitud y sinceridad), 9) Publicación (debe dársele una amplia difusión) y 10) Programación (debe adquirir la forma y el fondo de los programas que lo componen).

Por otro lado, existen técnicas de presupuestación que se han puesto en práctica en los diferentes sistemas tributarios, con la finalidad de conseguir la mejor asignación de recursos posibles, de las cuales destacan las siguientes: a) Por objetos específicos de gastos, técnica que está presente en

la mayor parte de los países, la cual ha sido criticada por ser limitada en el sentido de ser meramente administrativa y contable, también conocida como presupuesto tradicional, ya que presenta una asignación de fondos clasificados según el objeto o material del gasto; b) Presupuestación por desempeño, la cual no sólo se preocupa por el cumplimiento de los objetivos, sino que también toma en cuenta la eficiencia con la cual el gobierno desempeña sus funciones, es decir, es más cualitativo que cuantitativo; y c) Presupuesto programático, técnica que implica la elaboración de planes multianuales de mediano plazo (cinco o seis años), que orientan la programación anual, de acuerdo con los objetivos generales y específicos anteriormente establecidos.

En México, mucho tiempo se siguió la postura de adoptar la técnica presupuestaria tradicional, que atendía a un destino presupuestal administrativo y orgánico, en donde cada dependencia lo realizaba conforme a sus necesidades y al monto de la partida asignada, y no fue sino hasta el año de 1977, con la entrada en vigor de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, que cambió la elaboración del presupuesto de egresos y se encaminó hacia la técnica de presupuestación programática, en donde el plan del gobierno federal se concreta a sus programas sectoriales y operativos, más específicamente, en el presupuesto por programas y actividades de la administración pública.

Dicha técnica por programas presenta las siguientes características: 1) Se considera un elemento auxiliar en la programación del proceso de desarrollo; 2) Cubrirá un periodo relativamente corto; 3) Es una técnica especializada en el sentido de que comprende únicamente al gobierno; 4) Utiliza dimensiones reales y financieras simultáneamente; y 5) Participan muchas disciplinas en su elaboración.

Al igual que cualquier técnica, la ya mencionada técnica presupuestaria se ha ido desarrollando con el paso del tiempo y debido a muchos factores, como son la escasez de recursos financieros y el desarrollo de la administración pública, ya que como se sabe, el presupuesto representa un proceso por medio del cual se formulan las normas políticas y se ponen en marcha programas de acción pública, implantando controles legislativos y administrativos. En virtud de lo anterior, a partir de los años 90's se empezó a desarrollar una nueva técnica de presupuestación denominada, "Enfoque del presupuesto por áreas de gestión del sector público", la cual presenta las siguientes características: a) Vincular los propósitos a los medios en la presupuestación; b) Simplificar la estructura presupuestaria;

c) Cumplir los principios presupuestarios básicos; d) Racionalizar los métodos y procedimientos a fin de otorgar más transparencia en el proceso; e) Otorgar mayor participación a las unidades ejecutoras del sector público y f) Diferenciar metodologías presupuestarias para las empresas públicas. Lo anterior se traduce en una técnica presupuestaria programática, con un enfoque especial para el sector público, que busca al igual que las demás técnicas, una mejor distribución de los recursos.<sup>30</sup>

Para analizar un poco más a fondo dicha técnica, resulta conveniente establecer primeramente, qué se entiende por programa, a lo cual grosso modo se puede decir, que es aquel que precisa los costos de las actividades, los tiempos para su realización, las cantidades y la calidad, todo ello a través de un proceso racional de estimación. Conviene señalar, que cada programa recibe una denominación representativa de la actividad a la cual va encaminado, para posteriormente descomponerse en sus diferentes niveles, como los son los subprogramas, las actividades, tareas y acciones requeridas. Los niveles de la estructura programática son ordenados jerárquicamente de la siguiente manera: 1) Programas Integrados (general); 2) Programas simples o complejos (específico) y 3) Subprogramas y actividades (administrativo). Es igualmente importante señalar, que dentro de las características con las que debe contar dicho sistema para poder desempeñarse adecuadamente, se encuentran la de ser flexible, facilitar el tratamiento automatizado de los programas y facilitar el acceso a la información acerca del desempeño de los programas a todos los niveles de la organización. Por último, es conveniente apuntar que la validez teórica y operativa de la estructura programática, depende de que incluya los requerimientos esenciales de planeación, programación y control, tanto cualitativo como cuantitativo.

Respecto a los alcances y límites de dicho sistema, Charles L. Schltze señala que el presupuesto por programas como técnica, no puede nunca sustituir a las concertaciones democráticas que contienen los procesos políticos de decisión en materia presupuestaria, ya que es una técnica encaminada a ayudar a los funcionarios responsables de la materia a la toma de decisiones, en otras palabras, es el medio para mejorar el proceso de la toma de decisiones, con el fin de ayudar al juicio final, no para suplantarlos.

---

<sup>30</sup> CFR. AYALA Espino José, "Economía del Sector Público Mexicano", Facultad de Economía, UNAM, 2001. Págs. 168-178.

De lo anterior, se desprende que tanto la política como el presupuesto, coadyuvan a una distribución del ingreso, que busca constantemente ser más justa e incrementar el bienestar social, recaudando de quienes tienen mayores recursos económicos, y canalizándolos en obras a favor de las clases con menos recursos, por lo que teóricamente el gasto público es un mecanismo eficaz para impulsar el desarrollo social, a través de empleos y atendiendo a las necesidades básicas de la población desprotegida, en otras palabras, es un dispositivo fundamental para hacer realidad lo previsto en el Plan Nacional de Desarrollo. Es por ello que se afirma, que la política presupuestaria es la expresión más evidente de la política económica y social del gobierno, y el presupuesto, un eficaz instrumento de la rectoría económica del Estado. Una vez establecido lo anterior, se puede decir que tanto el presupuesto de ingresos como el de egresos, son complementarios, toda vez que los gastos deben ajustarse a los ingresos disponibles, y así cubrir las necesidades de inversión, gasto corriente y deuda pública que contemple el programa general de gastos. De igual manera, tratándose de planeación, el presupuesto debe garantizar continuidad, adaptándose a los cambios, y ser desde el punto de vista económico, flexible y a la vez estricto, en el sentido de no perder de vista nunca los objetivos perseguidos.<sup>31</sup>

De acuerdo con datos extraídos del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE), se señala que realmente no siempre se lleva a cabo una adecuada actividad presupuestaria, ya que el gasto programable, no constituye el 100% del presupuesto, al existir participaciones y adefas en porcentajes considerables, aunado a los costos financieros sumamente altos. Con respecto a lo anterior, se entiende como costo financiero, la partida del presupuesto destinada para solventar las deudas adquiridas por el gobierno en el pasado, de igual manera se entiende como gasto programable, todo aquel considerado en alguno de los múltiples planes de desarrollo del gobierno, es decir, gasto previamente presupuestado, mientras que en contrapartida se encuentran las participaciones federales a los estados y municipios, que representan el dinero que el gobierno les transfiere a dichas entidades, así como las adefas, que son los adeudos del ejercicio fiscal anterior, lo cual se traduce en rezago fiscal.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> CFR. **CHAPOY** Bonifaz Dolores Beatriz, "Planeación, Programa y Presupuestación", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2003. Págs. 107-110.

<sup>32</sup> Centro de Investigación y Docencia Económicas A.C., Carretera México-Toluca 3655, Col. Lomas de Santa Fe 01210, México D.F.(visita)

*En realidad, en México la actividad presupuestaria sigue líneas políticas, alejadas bastante de la realidad y de los principios doctrinarios de la materia, ya que los últimos gobiernos se han calificado de populistas, dando paliativos a la sociedad, y careciendo completamente de objetivos o metas a largo plazo que signifiquen un verdadero crecimiento económico y no sólo una promesa de campaña. Por lo que se concluye, que en México el presupuesto no ha funcionado realmente como un instrumento de distribución del ingreso, en virtud de que no ha existido una verdadera coordinación respecto a la política fiscal, que le haya permitido la búsqueda y alcance de objetivos comunes para poder llevar a cabo uno de los fines extrafiscales del sistema tributario, consistente en la distribución del ingreso, y mucho menos fines más ambiciosos, como por ejemplo el apoyo a diferentes sectores de la producción, a fin de lograr el crecimiento de los mismos, y en general una reactivación económica, tal y como acontece en otros países como Estados Unidos, en donde se aplica una técnica presupuestaria programática con excelentes resultados, lo cual hace pensar que el problema en México no radica en la técnica utilizada, sino mas bien en las Instituciones encargadas de desempeñar y coordinar las mismas como el instrumento de desarrollo que son, y no sólo buscar los objetivos directos e inmediatos de los mismos.*

## *1.6.- Papel de las Inversiones Extranjeras en la Economía Moderna.*

*Al igual que en los anteriores temas, antes de comenzar el análisis del rubro correspondiente a la inversión extranjera en México, resulta conveniente hacer una breve introducción doctrinaria respecto a la materia, comenzando por definir primeramente el término inversión, al cual el Diccionario de la Lengua Española define como, la acción y efecto de invertir, entendiéndose por esta última, a cambiar el orden, la dirección o la disposición de algo por su contrario.<sup>33</sup>*

*Sin embargo, en términos económicos la inversión se define como el proceso de intercambio en un periodo de tiempo determinado, de un ingreso monetario por activos empresariales de los cuales existe la expectativa de un*

---

<sup>33</sup> Diccionario de la lengua española, Océano, Barcelona España, 1987 sn.



rendimiento futuro de ganancias, es decir, cuando el consumo actual se sacrifica por la expectativa de obtención de una ganancia económica futura. Así mismo, se distinguen dos tipos de inversión, que son la productiva y la especulativa, de las cuales la mayoría de los mercados nacionales califican a ésta última como “capitales golondrinos”, es decir, una simple transferencia de capitales que no produce riqueza al país sede, empero, pese a lo establecido bajo esa tesis, el maestro Rigel Bolaños Lináres, señala acertadamente que ambos tipos de inversión producen ganancia, ya que la inversión es la responsable del crecimiento económico nacional, al incrementar la capacidad de las economías nacionales para la producción de satisfactores. Otro punto teórico que se considera importante aclarar, aún cuando en el capítulo correspondiente al sistema tributario norteamericano será abordado un poco más a fondo, es el correspondiente a la corporación trasnacional, en donde la mayoría de textos mexicanos no son capaces de distinguir y utilizan como sinónimos los términos corporación trasnacional y empresa multinacional, debido a que en México no se conocen a ciencia cierta las implicaciones del término corporación, y por lo tanto, sólo se cuentan con empresas multinacionales. A este respecto conviene, a reserva de profundizar posteriormente un poco más a fondo por la trascendencia del tema, señalar la diferencia que hace el maestro Bolaños Linares respecto a ambos términos, diciendo que se entiende por empresa multinacional, a aquella que para su constitución bajo el marco normativo del país del que son nacionales, obtuvieron contribuciones económicas de diversas latitudes, es decir, que su capital se integra por aportaciones de inversionistas de varios países, aún cuando la empresa sea constituida en un país específico. Mientras que la Corporación Trasnacional, es aquella persona jurídica colectiva de Derecho denominada persona moral, la cual debido a su gran magnitud de capital, puede salir de su país de origen y operar bajo los diferentes esquemas y marcos normativos de los países receptores de su inversión. Resulta obvio pensar que las corporaciones trasnacionales no nacieron de la noche a la mañana, y mucho menos a la par de las empresas multinacionales, sino más bien fueron el resultado evolutivo de éstas últimas, lo que queda claramente ejemplificado con Japón, en donde casas gigantescas de importación y exportación en los años setenta, conducían a distancia sus transacciones con los proveedores y distribuidores extranjeros, con la necesidad de dirigir o controlar grandes unidades de producción en el exterior. Dentro de las corporaciones trasnacionales, se hacen patentes ciertas constantes, dentro de las cuales destaca el factor inovante o innovador, que va de la mano con el aumento rápido de beneficios y ventas, que como señala atinadamente Reymond Vernon profesor de Harvard, es una consecuencia de la tendencia global de

homogenización de los gustos de los consumidores. Lo anterior es de relevancia, ya que la demanda de sus productos, obliga a las corporaciones trasnacionales a establecer instalaciones productivas en el exterior, aunado a que por lo general los productos y procesos de las corporaciones, suelen estar muy alejados de las necesidades de los países en desarrollo, como es el caso de Estados Unidos respecto de México y el resto de países latinoamericanos. Por ello, es que los productos y procesos desarrollados en el país destino, tienden a aproximarse más a las necesidades de los propios países, además de ser considerado por muchos doctrinarios, como el más claro ejemplo de la inversión extranjera directa.<sup>34</sup>

En la actualidad, la postura ideológica preponderante en el quehacer público es el liberalismo económico, antagónico por naturaleza del capitalismo de Estado, debido a que es un modelo económico más acorde a la dinámica mundial por su apertura económica global y su reducción de la participación económica del Estado, que ha traído como consecuencia un aumento en la eficiencia y eficacia de las estructuras económicas de cada país. Por lo anterior se puede afirmar, que la inversión extranjera como fenómeno global es una realidad ineludible, considerada desde una óptica teórica, como un medio para la captación de divisas, cuyo éxito depende de lograr el perfecto equilibrio entre los factores económicos y políticos de ambos sujetos, tanto activos (el que invierte) como pasivos (país que recibe la inversión).<sup>35</sup>

Actualmente las corporaciones que deciden establecer subsidiarias en el exterior, tienen la opción de elegir entre, establecer una empresa desde sus cimientos, o adquirir una empresa ya funcionando en un país extranjero. La adquisición de una empresa ya funcionando en el extranjero, es la más común, y se da principalmente motivada por la falta de conocimientos y experiencia tratándose de determinado rubro, mientras que el establecimiento de empresas desde sus cimientos, a fin de bajar costos, tiene lugar en países con bajo costo de mano de obra e incentivos fiscales al comercio exterior y a la inversión extranjera, como supuestamente acontece en México. Sin embargo, no se puede afirmar que exista un paradigma a seguir frente a la globalización de la inversión trasnacional, ya que

---

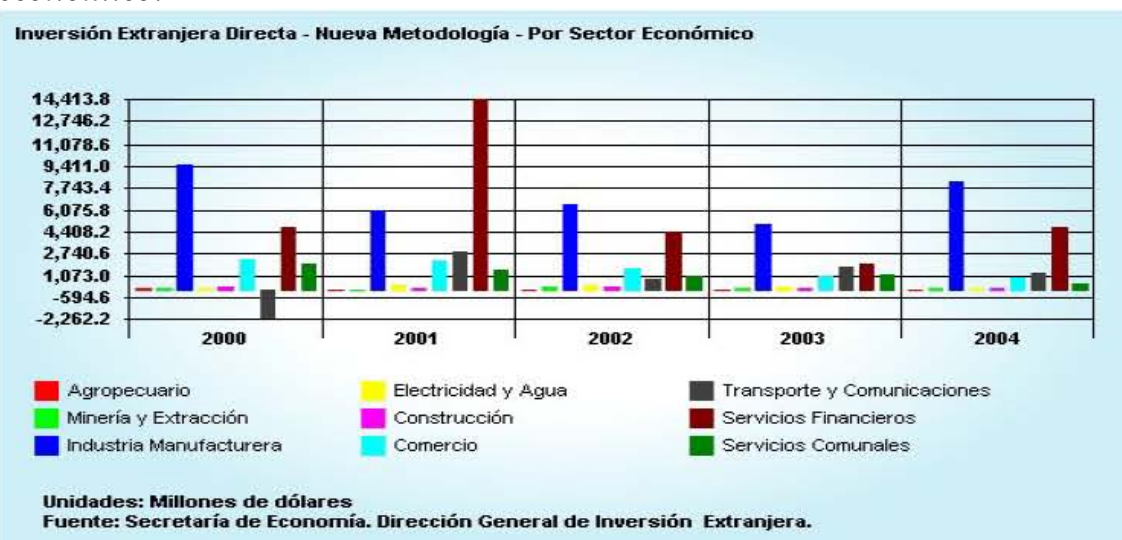
<sup>34</sup> CFR. **BOLAÑOS** Linares Rigel, "Inversión Extranjera", Porrúa, México, 2002. Págs. 99-112.

<sup>35</sup> CFR. **ROSSELL** Mauricio, "La modernización nacional y la inversión extranjera", México, 1991. Págs. 51 y 52.

mientras existen países que le dan prioridad a la multinacionalización de sus empresas, más que a la entrada de empresas de propiedad extranjera en sus territorios, hay otros en que ocurre lo contrario, constituyendo un fenómeno alarmante. En ese mismo orden de ideas, un factor negativo de las corporaciones, es su capacidad de contribuir a la inestabilidad de las monedas, lo cual no se ha utilizado del todo hasta ahora, pero constituye un riesgo potencial real. Anteriormente los inversionistas de las corporaciones trasnacionales, ponían en segundo término para determinar la ubicación de sus empresas, a los sistemas tributarios de cada país, y no fue hasta que el impacto tributario tuvo mayores repercusiones en sus ganancias, cuando los inversionistas decidieron canalizar sus ganancias extranjeras hacia jurisdicciones de baja imposición fiscal, lo que hace difícil a las autoridades nacionales gravar el ingreso extranjero. El sistema tributario ha llegado a tener tal importancia en la materia, que incluso las corporaciones trasnacionales con sedes en países con bajo nivel de tributación, prefieren invertir las ganancias de sus empresas exteriores, en donde se encuentran éstas últimas cuando los niveles impositivos son menores. En la actualidad, los inversionistas extranjeros han mostrado una preferencia notoria hacia los mercados nacionales en donde predomine un ambiente económico estable y amistoso. No obstante lo anterior, es de destacar la opinión del maestro Bolaños Linares, respecto al hecho de que al inicio de todo proyecto nuevo en un país en desarrollo, tanto el gobierno como la empresa de propiedad extranjera tendrán que contemplar dicha aventura como un asunto relativamente riesgoso que implica una gran apuesta con un resultado incierto, ya que cuando dichas aventuras se abandonan o fracasan, las consecuencias son afrontadas por los accionistas de la compañía matriz y por las autoridades fiscales de la jurisdicción nacional de la matriz. Igualmente, se puede afirmar que los países en vías de desarrollo en la mayoría de los casos no pueden distinguir entre costos y beneficios tratándose de inversión extranjera, sino más bien les interesa urgentemente ser receptores de la misma, razón por la cual dichos países compiten entre sí en forma cautelosa o abierta por la inversión de las compañías trasnacionales, ofreciendo una combinación de incentivos especiales para las firmas. De conformidad con lo anterior, algunos países han hecho concesiones fiscales a inversionistas extranjeros, a fin de persuadirlos para establecer instalaciones en su circunscripción, siempre teniendo como directriz, la búsqueda del aumento de la producción, empleos y mejora de la balanza de pagos del país, empero, en la realidad se ha logrado ésto a costa de empleos y divisas de otros países. Desde un punto de vista sumamente objetivo, se afirma que si bien las corporaciones trasnacionales desempeñan un papel importante en las economías

nacionales de la mayoría de los países industrializados, también lo constituyen en los países en vías de desarrollo, ya que mientras dichos países carezcan de los recursos internos necesarios para satisfacer sus necesidades de capital, tecnología y acceso al mercado global, seguirán viéndose en la necesidad de recurrir a la inversión de las corporaciones trasnacionales. Lo más preocupante, es que en la mayoría de los casos la empresa multinacional y el Estado nacional, difieren en cuanto a metas y objetivos, lo cual los condena a un conflicto mortal, debido a que su única esperanza es unir fuerzas para hacer frente a las corporaciones trasnacionales, y al no hacerlo, dejan el campo libre para el exitoso desempeño de éstas últimas a costa de las empresas y el Estado nacional. La actuación de las corporaciones trasnacionales, pone de manifiesto que las estructuras estatales son ineficientes y deben ser modificadas urgentemente, en vista del constante crecimiento de las corporaciones trasnacionales, que establecen relaciones de dependencia con respecto al Estado realmente alarmantes.<sup>36</sup>

En el caso específico de México, de acuerdo con estadísticas proporcionadas por el INEGI, plasmadas en la gráfica 3.1, demuestran cómo la inversión extranjera ha sido muy precaria y con tendencia a la baja para los últimos años, de igual manera la gráfica 3.2, demuestra cómo el comercio exterior en México, se encuentra aún incipiente y dependiente en gran medida de la actividad maquiladora, situación poco alentadora para nuestro panorama económico.



Gráfica 3.1.

<sup>36</sup> CFR. BOLAÑOS Linares Rigel, "Inversión Extranjera", Porrúa, México, 2002. Págs. 118-126.



Gráfica 3.2

A este respecto, se puede afirmar que la actual situación en tal rubro, se debe primeramente a la ausencia de esfuerzos coordinados entre gobierno y empresas, para buscar y alcanzar objetivos comunes y más ambiciosos, como sería la transformación de empresas locales multinacionales en corporaciones trasnacionales, o si no por lo menos, un fortalecimiento considerable que les permita hacer frente a las corporaciones extranjeras que operen en su territorio, para que así, el gobierno no se vea en la necesidad de limitar la inversión extranjera para no afectar a sus empresarios, sino por el contrario, aumentar los estímulos tanto fiscales, económicos y sociales, con el fin de persuadir a más y mejores inversionistas extranjeros a establecer filiales o sucursales dentro del territorio mexicano. Cabe destacar que lo anterior no se afirma de forma tajante o poco razonada, en virtud de que como se ha analizado, un exceso de inversión extranjera en la actividad económica de un país, crea un grado de dependencia alarmante que atenta contra la estabilidad de un Estado en todos los sentidos. Por el contrario, en el caso de los países en desarrollo como México, la inversión extranjera se debe de ver como un medio y no como un fin, es decir, se debe de ver como un importante apoyo a la economía nacional, que bien puede canalizarse para tratar de sacar adelante empresas nacionales, que con la ayuda del gobierno, pueden llegar a convertirse paulatinamente en corporaciones trasnacionales que traigan acciones o capital extranjero al país, y así obtener realmente un incremento real en las finanzas públicas.

Cabe destacar que la economía mexicana no cuenta únicamente con la inversión extranjera norteamericana, sino que también la inversión canadiense representa una importante participación dentro de este rubro, destacándose las siguientes empresas: Hillsboroug, Manhattan, el Dorado, Glamis Gold, Echo Bay, Laminco, North Crown, San Fernando, Placer

Dome, Teca Corp, Dowa Minig, Laramide, Minefinders, Canaex, Francisco GLD, Silver STD Res, Canare Res, Frallon Res, Valerie Res, Con Sil, Cominevo, Int. Curator, Conmex Inc., Conmex Min, Copperstone, Cominco, Aquiline, Aurizon, Hera Resour, Sta. Catalina (Hand Book 1996-1997 y The Nothern Miner 1996-1997). Dicha inversión directa canadiense, se distribuye en México de acuerdo con la gráfica 3.4., en donde se aprecia que de las 1029 compañías canadienses en México, 252 se concentran en el sector manufacturero, 86 en servicios financieros, 200 en minas y 189 en la construcción.

Inversión Directa Canadiense en México.

1994-1998

(Millones de dólares)

Sector	1994	1995	1996	1997	1998	Acumulativo 1994-1998	% del Total	No. De Compañías
Industria Manufacturera	553,174.9	91,648.2	62,438.4	96,876.7	11,299.9	915,438.1	53.3	752
Servicios Financieros	14,557.1	49,502.4	361,273.1	53,238.7	7,852.0	486,423.3	28.3	86
Minas	66,690.9	14,787.0	66,111.6	45,253.2	75.5	192,900.2	11.2	200
Comercio	103,603.7	7,497.2	2,476.9	1,898.7	315.2	115,788.7	6.7	189
Construcción	274.2	563.9	7,977.6	18.8	5.5	8,839.9	0.5	21
Agricultura y Pesca	15.5	0.0	0.0	774.0	0.0	789.5	0.0	6
Electricidad y Agua	0.0	8.3	65.8	0.0	0.0	74.1	0.0	2
Transporte Comunicaciones	22.5	11.7	6.6	5.1	6.0	51.9	0.0	9
Otros Servicios	2,040.9	4,726.5	-18,392.3	4,455.6	3,608.5	-3,560.8	-0.2	261
Total	740,379.6	168,742.2	481,957.7	202,502.8	123,162.6	1,716 744.9	100.0	1,029

Fuente: SECOFI 1998. Gráfica 3.4

En el caso de Estados Unidos, la participación que han tenido sus empresas en la economía mexicana, ha dado como resultado, que de las 100 empresas trasnacionales más importantes de México, 56 sean de origen estadounidense, y ofrezcan alrededor de 626,797 empleos. Dentro de estas empresas estadounidenses se destacan: Ford Motor Company, General Motors, General Electric Company, Exxon Corporation, IBM, Mobil Corporation entre otras, mismas que se encuentran consideradas dentro de las 29 empresas más importantes del panorama mundial, en cuanto a empresas trasnacionales se refiere. Esta inversión extranjera se ve materializada por sectores, tal como lo muestra la gráfica 3.5, en donde se observa que el mayor número de empresas se ubica en el sector manufacturero con 3274 empresas, al cual le sigue el comercio con 1851 empresas.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> "TLA-MELAU" REVISTA DE INVESTIGACIONES JURÍDICO-POLÍTICAS, Emérita Universidad Autónoma de Puebla, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año XI, número 15/16, México, Agosto de 2000. Págs. 244, 245 y 254.

Distribución Sectorial de las Empresas con Inversión Estadounidense.

Sector	Menor al 50%	Mayor al 50%	Empresas
Agropecuario	31	80	111
Minería y extracción	59	138	197
Industria manufacturera	396	2378	3274
Electricidad y agua	7	15	22
Construcción	90	90	180
Comercio	203	1648	1851
Transporte y comunicaciones	75	82	157
Servicios financieros	112	590	702
Otros servicios	327	1866	2193
TOTAL	1300	7387	8687

*Nota: se incluyen todas las empresas que registran inversión estadounidense en su capital social en cualquier porcentaje. La clasificación de mayoritarias y minoritarias se hizo tomando en cuenta el porcentaje de inversión extranjera total en el capital social de las empresas.*

*Fuente: SECOFI. Dirección General de Inversión Extranjera.*

*Gráfica 3.5.*

*En otras palabras, el gobierno debe considerar a la inversión extranjera valga la redundancia, como una inversión y no como un medio para subsanar carencias económicas, lo cual le va a comenzar a reeditar realmente, cuando sus trasnacionales sean capaces de traer divisas extranjeras al país, situación que se identifica con el dicho de “no des un pescado al pobre, mejor enséñalo a pescar”, ya que los actuales réditos que deja la inversión extranjera se han tomado como un paliativo y realmente no ha existido una preocupación por parte del gobierno, para fijar dichas metas a mediano o largo plazo, obviamente debido a motivos políticos. Así bien, otro motivo por el cual se debe fomentar la inversión extranjera, es que como se analizó aquí, no existe peor inversión extranjera que perjudique al país, que la que no se lleva a cabo o materializa, ya que en el supuesto de que en algún momento aparentemente no representara ingresos sustanciales para el Estado, en realidad si lo haría, ya que crea empleos, distribuye riqueza, hace circular el dinero, y en general reactiva la economía, es por ello que se deben crear más y mejores estímulos, en especial fiscales, ya que son los que más consideran los inversionistas al momento de invertir en un país.*

### *1.7.-Límites de la Tributación.*

*Como ya es conocido, las facultades del Estado respecto a la imposición tributaria son limitadas, ya que dicha facultad tiene como razón de ser, la necesidad de cubrir los gastos o erogaciones que tenga el Estado en sus múltiples facetas, y por lo tanto, cuenta con limitaciones tanto generales como específicas. De acuerdo con lo anterior, el ejercicio de la potestad tributaria del Estado se encuentra limitado por los lineamientos señalados en la Constitución, también conocidos como límites a la potestad tributaria del Estado, los cuales no sólo se compone de la observancia de la*

Constitución, sino también del respeto a las garantías individuales del gobernado, para evitar que éste último promueva juicio de amparo y deje sin efectos el tributo en cuestión. Respecto a dichos límites a la potestad tributaria contemplados en la Constitución, tenemos en primer término a la irretroactividad de las leyes, consagrada en el artículo 14 Constitucional, que establece que: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, la cuál está dirigida tanto a las autoridades que expiden las leyes, como para las que se encargan de aplicarlas, y tiene lugar cuando la duración de una situación jurídica nacida bajo el amparo de una ley, se prolonga en el tiempo a la fecha en que dicha ley es sustituida por otra. En materia tributaria para determinar la irretroactividad de la ley, se toma como referencia la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. Otra de las limitantes constitucionales, es la legalidad en el actuar del Estado, la cual se divide en dos aspectos: a) el establecimiento de las contribuciones y b) la actuación de las autoridades. El artículo 31, fracción IV Constitucional, se encarga de regular el establecimiento de las contribuciones, señalando que los mexicanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es decir, *nullum tributum sine lege*, en otras palabras, que sólo por ley pueden ser impuestas las contribuciones con todos los elementos que la integran, como son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. En lo que respecta a la actuación de las autoridades, el artículo 16 Constitucional, condiciona todo acto de autoridad a estar fundado y motivado, al expresar que “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. En este orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación, señala que la anulación de una resolución o procedimiento administrativo, tiene lugar cuando existe una omisión o incumplimiento en las formalidades exigidas por la ley. De igual manera el artículo 5 Constitucional, constituye una limitante a la potestad tributaria, ya que la libertad de trabajo es un derecho amparado por la Carta Magna, que no puede ser mermado por la actividad tributaria, en el sentido de que no se pueden expedir leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, dejando a los contribuyentes sin una adecuada remuneración por su trabajo. No menos importante resulta el derecho de petición, consagrado por el artículo 8 Constitucional, que establece que “los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa”. En materia tributaria dicha facultad se refiere específicamente, a que todo individuo puede solicitar la intervención de las autoridades, a fin



de que se cumpla la ley fiscal, teniendo la autoridad la obligación de emitir un acuerdo escrito en respuesta a dicha petición. Por otra parte el artículo 22 Constitucional, consagra otra limitante a dicha facultad tributaria, al prohibir la confiscación de bienes, aclarando que no se considerará confiscación, a la aplicación total o parcial de bienes para el pago de impuestos o multas. Aunado a los anteriores preceptos, el artículo 28 Constitucional, señala que en los Estados Unidos Mexicanos, queda prohibida la exención de impuestos, en los términos que establezca la ley secundaria, lo cual tiende a malinterpretarse, debido a que dicha prohibición se refiere a cuando se otorga de manera particular y arbitraria, no cuando se aplica a toda una categoría de sujetos que se encuentren en el supuesto jurídico previamente establecido. Y por último pero no menos importante, se encuentra la limitante prevista en el artículo 31 fracción IV Constitucional, que introduce los términos, equidad y proporcionalidad, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos. Al hablar de proporcionalidad, se debe entender como la capacidad contributiva y no económica de las personas, que se traduce en la posibilidad de participación en el sufragio de los gastos públicos. Por su parte, la equidad se refiere al impacto del gravamen, el cual debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren en el supuesto que da lugar al hecho generador.<sup>38</sup>

Cabe destacar que además de los límites constitucionales, se encuentran las limitaciones generales con las que toda ley debe contar, y que por supuesto, las leyes tributarias no son la excepción. A este respecto, existe el límite espacial, referente al territorio en el cual se va a aplicar y producir efectos, destacando que en materia fiscal al igual que en muchas otras, la zona de vigencia varía, dependiendo si se trata de leyes federales, locales o municipales, las cuales se encuentran limitadas exclusivamente a su territorio correspondiente, salvo el caso de la materia federal, en donde se faculta su aplicación de acuerdo al artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, en todo lo que conforme a la Constitución integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva fuera del mar territorial (faja de 200 millas paralelas a las costas del país). En lo que hace al límite temporal, se puede decir que es el periodo previsto para que la ley entre y esté en vigor. En este apartado surgen dos conceptos importantes, que son, la vigencia constitucional, la cual se refiere al periodo previsto por la Constitución, específicamente por los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, que

---

<sup>38</sup> CFR. DELGADILLO Gutiérrez Humberto Luís, "Principios de Derecho Tributario", Limusa Noriega Editores, México, D.F. 2003. Págs. 52-56.

establecen una vigencia anual para que la Ley Fiscal esté en vigor, así como la vigencia ordinaria, que es el momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes tributarias, el cual de acuerdo con el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, quedará establecido individualmente en las respectivas leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior.<sup>39</sup>

Aunado a las anteriores limitantes a la potestad tributaria, existen algunos doctrinarios que son un poco más específicos respecto de las mismas, como es el caso de la maestra Ana Laura Gordo López, la cual señala entre otras limitantes, una que se considera de suma importancia entorno a la cual se debe centrar la discusión, que es la que establece el artículo 31 Constitucional, señalando entre otras cosas la obligación de destinar lo recaudado vía contribución al gasto público, que puede considerarse como la principal forma de legitimación de la actividad recaudatoria en el país. En torno a lo anterior, conviene comenzar definiendo lo que es el gasto público, a lo cual señala el maestro Gabino Fraga, que se entiende como aquel gasto destinado a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, descartando las necesidades individuales. Por su parte el maestro Emilio Margáin Manautou, lo define como toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto. Por último, el maestro Giuliani Fonrouge dice que es toda erogación generalmente en dinero, que incide sobre las Finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales. Esta última definición, pone de manifiesto de forma concreta, lo que es el gasto público y su importancia en materia tributaria, ya que es la ratio legis del sistema impositivo, y a la vez su más grande limitante, en virtud de que no se debe recaudar o buscar recaudar, más de lo que el Estado necesita para satisfacer sus necesidades. Lo anterior es de suma importancia, ya que como se señaló anteriormente, el hecho de que las contribuciones realmente se destinen a satisfacer exclusivamente el gasto público, es o ha sido uno de los principales motivos por los cuales el nivel de evasión fiscal en el país se ha incrementado, ya que ha sido el resultado de una pérdida de credibilidad

---

<sup>39</sup> CFR. RODRIGUEZ Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Harla, UNAM, México D.F., 1986. Págs. 36-39.

en las Instituciones Tributarias, por no haber cumplido con este principio tan importante consagrado en nuestra Carta Magna. La maestra Gordoa López denomina a este fenómeno, el principio de correlatividad para un mayor equilibrio entre la sociedad y el pago de contribuciones destinadas al gasto público, en donde establece el derecho que deben tener los contribuyentes, de exigir un beneficio equivalente a las contribuciones cubiertas, principalmente reflejado en servicios públicos que presta el Estado, los cuales en el caso de México son terribles. Y si además de lo anterior, se aúna el desvío de los ingresos tributarios y el enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos, se tiene como resultado lógico, un alto nivel de evasión fiscal que predomina actualmente en México. Otro principio limitante de facultades impositivas, es el llamado principio de vigencia anual de las leyes fiscales, consagrado en el artículo 74, fracción IV Constitucional, que principalmente señala, la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos, con lo cual se busca teóricamente hablando, adecuar el presupuesto y por ende la política tributaria a la realidad cambiante, y así, buscar cubrir las exigencias de la actual sociedad. No menos importante, resulta otra limitante consagrada en el artículo 72, inciso h Constitucional, denominada principio de democracia tributaria, ya que de acuerdo con dicha disposición jurídica, la Cámara de Diputados (representantes de la sociedad), será siempre la Cámara de origen en la formación de leyes o decretos, que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, por lo que se dice que la potestad tributaria, recae sobre el pueblo a través de sus representantes, en otras palabras, teóricamente solamente el pueblo puede establecer impuestos.<sup>40</sup>

Igualmente, el maestro Sergio Francisco de la Garza añade a todos los anteriores principios constitucionales, el de prisión por deudas fiscales, contenido en el artículo 17 Constitucional, que señala que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil, salvo que el legislador los eleve a la categoría de delitos, y así poder sancionarlos cuando impliquen una deliberada omisión de pago de las deudas tributarias, por lo cual actualmente están tipificados como hechos delictuosos, la defraudación fiscal, el contrabando, el comercio clandestino y el rompimiento de sellos entre otros. Otro de los principios aportados por dicho autor, es el de la

---

<sup>40</sup> CFR. GORDOA López Ana Laura, "Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano", Porrúa, México, 2000. Págs. 58-68.

*prohibición de costas judiciales, consagrado en el artículo 17 Constitucional, que establece que el servicio de justicia debe ser gratuito, a lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado, que dichas costas judiciales deben ser entendidas como el cobro por el servicio de administrar justicia, lo cual no implica que la existencia de erogaciones producto del juicio a título de derechos, como es el pago por expedición de copias certificadas, impuesto de timbre, publicación de edictos, convocatorias para remate, nombramientos de peritos, inscripciones en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio etc., sean consideradas como costas judiciales. Así mismo, señala también la existencia de un principio conocido como el de tributos especiales en tiempos de guerra, ya que el artículo 26 Constitucional, establece que en tiempo de paz, ningún miembro del ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna, mas sin embargo, en tiempos de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, alimentos y otras prestaciones, en los términos de la ley marcial correspondiente, en suma, autoriza la creación de tributos especiales que se encuentran limitados a tiempos de guerra, y de acuerdo a lo que establezca la ley marcial. Por último, se destaca el principio de prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías, el cual encierra algunas contradicciones interesantes, ya que mientras el artículo 117 Constitucional prohíbe gravar el tránsito de personas, la entrada o salida de mercancías, circulación o consumo de efectos nacionales o extranjeros cuya exacción se efectúe por aduanas locales entre otras, por otra parte, el artículo 73 fracción IX Constitucional, en contrapartida con lo anterior, establece que el Congreso de la Unión goza de facultades para impedir restricciones en el comercio de estado a estado, aunado al artículo 131 Constitucional, que establece la facultad privativa de la Federación, para efectos de gravar las mercancías que se importen, exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar o prohibir en todo momento por motivos de seguridad o policía, la circulación en la República de toda clase de efectos. La anterior contradicción, es aclarada hábilmente por el maestro Flores Zavala, que señala que los preceptos constitucionales que prohíben las alcabalas, no impiden que un estado grave los productos de otro estado, siempre que les de un trato igualitario respecto de sus propios productos, y que el impuesto no se cause por la circulación, entrada o salida de esos productos.<sup>41</sup>*

---

<sup>41</sup> CFR. DE LA GARZA Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México D.F., 2001. Págs. 309 - 315.

Por su parte, el maestro Raúl Rodríguez Lobato suma a los anteriores, el principio de garantía de audiencia, que de acuerdo con los criterios sostenidos por la Suprema Corte, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas, judiciales e inclusive legislativas, para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos, antes de que éstos sean afectados, resultando inconstitucional toda ley ordinaria que no consagre esta garantía. Otra consideración importante del maestro Lobato, versa respecto a la interpretación de la disposición o norma tributaria, la cual en la mayoría de los casos se deja a consideración del funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho, ya que dicha interpretación juega un papel importantísimo respecto a la aplicación del Derecho, y realmente no se encuentra limitada, ya que partiendo del supuesto de que en el sistema jurídico mexicano en general existen una gran cantidad de imprecisiones técnicas y lagunas legislativas considerables, es de pensarse que en varias supuestos, la interpretación constituye un factor determinante de una situación jurídica, en este caso de un contribuyente, para lo cual el maestro hace la acertada recomendación para dichos casos, de acudir al análisis ético-jurídico, siempre tomando en consideración los principios generales de Derecho Tributario, como elementos interpretativos que permitan que la justicia tributaria prevalezca.<sup>42</sup>

Cabe destacar, que actualmente en México la tutela de las garantías en materia tributaria y observancia Constitucional, se encuentra a cargo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los juicios de amparo que lleguen a su conocimiento.<sup>43</sup>

Respecto a las limitaciones tributarias establecidas por los grandes doctrinarios reconocidos en la actualidad, cabe destacar que buscan de igual manera evitar abusos, arbitrariedades o desigualdades por parte del Estado, en perjuicio de los contribuyentes, como es el caso del tratadista Adam Smith en su obra "la Riqueza de las Naciones", la cual contiene una serie de principios vigentes en la actualidad, respecto a lo que debe contener toda ley impositiva, mismos que son: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía. Por lo que hace al principio de justicia, es de señalarse que

---

<sup>42</sup> CFR. RODRIGUEZ Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Harla, UNAM, México D.F., 1986. Págs. 45-47.

<sup>43</sup> CFR. DE LA GARZA Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México D.F., 2003. Pág. 316.

consiste en la obligación que tienen los habitantes de una nación, de contribuir al sostenimiento del gobierno en la porción más cercana a sus posibilidades económicas, y de cuya observancia depende la igualdad o desigualdad de la imposición. De dicho principio se desprenden dos reglas, que son la de generalidad y la de uniformidad, la primera se refiere a que aquellos que tengan capacidad contributiva, deben de pagar impuestos cuando incurran en el hecho generador, salvo que se trate de casos especiales de justicia como: a) exención de impuestos para aquellos cuya renta o capital sea considerada como indispensable para subsistir (salario mínimo), y b) exenciones otorgadas a los concesionarios de determinados servicios, como compensación por la respectiva prestación. Por su parte, la regla de uniformidad se resume en que, todos aquellos que tengan la misma capacidad contributiva sean tratados iguales frente al impuesto. Otro de los famosos principios de Adam Smith, es el de certidumbre, consistente en que cada individuo está obligado a pagar únicamente lo previamente establecido, es decir, debe ser cierto y determinado en cuanto a sus elementos constitutivos, los cuales deben de estar plenamente identificados en la respectiva ley, para evitar una aplicación de la norma tributaria de forma arbitraria, ya que como señala el maestro Narciso Sánchez, la inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción. Uno más de dichos principios, es el de comodidad, el cual como su nombre lo señala, busca que el entero de los impuestos resulte al contribuyente lo menos incomodo posible, ya que finalmente, él es quien sufre el gravamen, por lo tanto resulta adecuada la creación de circunstancias favorables para el mismo, ya sea tanto para el momento y lugar de pago, como para el procedimiento a seguir, ya que esto puede significar una mayor recaudación. Lo anterior se traduce en esfuerzos significativos por parte del gobierno, que eviten erogaciones innecesarias, así como pérdidas de tiempo y esfuerzo, por lo que pagos, trámites y gestiones, deben ser breves, sencillos y sin formularios complicados (simplificación administrativa). Por último, respecto a los principios tributarios de Adam Smith, se encuentra el de economía, el cual señala que todo impuesto debe planearse, de tal manera que el resultado entre lo que se recauda y lo que ingresa al Estado, tenga una diferencia mínima, señalando para el caso contrario cuatro causales, las cuales son: a) la recaudación requiere de demasiados funcionarios que absorben con su salario la posible ganancia recaudatoria; b) parte del capital comunitario sea separado de un empleo productivo, a uno menos productivo; c) las multas o penas, arruinen la situación económica de un contribuyente y lo cesen como tal y d) las frecuentes visitas y exámenes realizados por los recaudadores, causen molestias a los contribuyentes y obstruyan el desarrollo de las actividades

comerciales e industriales. En suma, dicho principio busca que el costo de recaudación sea menor que lo recaudado, para así obtener un rendimiento mayor que pueda ser utilizado por el Estado en ejercicio de sus atribuciones.

Complementariamente a los principios de Adam Smith, existen otros principios doctrinarios establecidos por Harold M. Sommers, profesor de la Universidad de Chicago, fundador de las más actuales corrientes del pensamiento de Derecho Financiero y Derecho Tributario, a los cuales denomina "Principios de Política Impositiva", mismos que tienen el objeto de atenuar las tensiones financieras de la humanidad, y son: a) el principio de capacidad de pago, consistente en que aquellos que posean ingresos en mayor medida, deben de pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos, es decir, que las cargas tributarias deben aplicarse a todos aquellos con capacidad contributiva, de forma proporcional y progresiva, dándole un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, desde un punto de vista económico; b) el principio de beneficio, señala que los individuos y negocios, deben pagar de acuerdo con los beneficios que reciben, lo cual resulta poco viable, por la dificultad de estimar objetivamente los beneficios directos en ambos casos; c) el principio del crédito por ingreso ganado, deriva del principio de proporcionalidad y de un enfoque distributivo de las cargas, ya que busca gravar el ingreso de acuerdo a su origen, dando trato preferencial cuando provenga de sueldos o salarios, y castigando o gravando aún más cuando no sea así, como en el caso de las rentas; d) el principio de la ocupación plena, el cual es caracterizado por permitir que los impuestos estén formulados con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta la capacidad de pago y el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso, es decir, su principal preocupación recae en la generación de fuentes de trabajo, o por lo menos la procuración de un nivel de ocupación, que asegure la prosperidad y consecuentemente la riqueza nacional; y e) el principio de conveniencia, que señala que se deben de recaudar impuestos con la menor dificultad posible, en pro de una mejor recaudación, esto se ve aplicado principalmente en los impuestos indirectos, los cuales como es conocido, se confunden con el valor de los productos, por lo cual el pagador del gravamen no se percata realmente de su monto, y en ocasiones pasa desapercibido. Existen además de los mencionados anteriormente, los principios de Adolfo Wagner, los cuales han sido calificados por la doctrina, como el hilo conductor para la organización de la imposición, mismos que deben ser aplicados tomando en cuenta las actividades financieras del Estado, de acuerdo al tiempo y el lugar en que se

piensen desarrollar, ya que no son absolutos y se agrupan de la siguiente manera. Primera: Principios de Política Financiera, los cuales se dividen en: a) Suficiencia de la Imposición y b) Elasticidad de la Imposición. Segunda: Principios de Economía Pública, que a su vez se dividen en: a) Elección de Buenas Fuentes de Ingreso y b) Elección de las Clases de Impuestos. Tercera: Principios de Equidad, los cuales son conocidos como: a) De Generalidad y b) de Uniformidad. Cuarta: Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia Impositiva, compuestos principalmente por: a) Fijeza en la Imposición, b) Comodidad de la Imposición y c) Tendencia a Reducir lo más posible los Gastos de la Recaudación de Impuestos. Como acertadamente señala el maestro Narciso Sánchez Gómez, los anteriores principios son prácticamente una imitación de los principios de Adam Smith señalados y analizados anteriormente, salvo algunas diferencias que no son considerables, razón por lo cual no se considera necesario profundizar en los mismos.<sup>44</sup>

En conclusión se puede decir, que la potestad tributaria del Estado no es ilimitada, por lo tanto, debe sujetarse tanto a las limitantes constitucionales, como doctrinarias establecidas, las cuales cabe destacar que varían dependiendo del sistema tributario que se trate. Así mismo es de señalarse, que existen principios que a nuestra consideración son más importantes que otros, como es el caso de sólo recaudar lo necesario para satisfacer las necesidades del Estado en ejercicio de sus funciones, así como destinar todo lo recaudado a la Hacienda Pública, ya que la violación a estos principios, ha sido el motivo principal por el cual los índices de evasión fiscal se han incrementado, fomentando la cultura del “no pago”. Complementariamente con lo anterior, es de señalarse que una de las características de todo sistema tributario, es la flexibilidad del mismo, en donde no puede haber una gravación excesiva, y se debe respetar la observancia en primer término de la capacidad contributiva, y no de la capacidad económica en perjuicio de los contribuyentes. Por último, debe recordarse que el respeto en cuanto a la imposición y destino de las contribuciones, siempre dará como resultado una Hacienda Pública con mejores finanzas, o lo que es lo mismo, un Fisco verdaderamente remuneratorio.

---

<sup>44</sup> CFR. SÁNCHEZ Gómez Narciso, “Derecho Fiscal Mexicano”, Porrúa, México D.F., 2003. Págs. 179-191.



## 1.8.- Eficiencia de Incentivos Fiscales.

*El Diccionario de la Lengua Española define incentivo, como aquello que mueve a desear o hacer una cosa, y por consiguiente en materia fiscal, se traduce en lograr objetivos de cualquier naturaleza por medio de la tributación.<sup>45</sup>*

*El maestro Pedro Salinas Arrambide, define a la exención desde el punto de vista jurídico, como la relación jurídica conectada íntimamente con el hecho imponible, e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento, en forma reducida, de la obligación tributaria material.<sup>46</sup>*

*De igual manera, el doctrinario Refugio de Jesús Fernández Martínez, hace su aportación al tema, señalando las características principales que contiene la exención fiscal, las cuales son: a) debe ser una figura de carácter contributivo o tributario; b) estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa; c) ser un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria; d) ser de aplicación futura; e) ser temporal; f) ser personal; y g) ser de interpretación estricta, es decir escrita o literal.<sup>47</sup>*

*El maestro Emilio Margain Manautou, define a la exención como la figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, conveniencia o política económica.<sup>48</sup>*

*Al respecto, existen una serie de teorías científicas que justifican la existencia de las exenciones, las cuales son: a) la teoría del “enves del*

---

<sup>45</sup> Diccionario de la lengua española, Océano, Barcelona España, 1987 sn.

<sup>46</sup> CFR. SALINAS Arrambide Pedro, “La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario”, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México D.F., 1993. Pág. 163.

<sup>47</sup> CFR. CARRASCO Iriarte Hugo, “Derecho Fiscal I”, Iure, México, 2001. Págs. 239 y 240.

<sup>48</sup> CFR. MARGAIN Manautou Emilio, “Introducción al Derecho Tributario Mexicano”, Porrúa, México D.F., 1999. Pág. 277.

impuesto"; b) la teoría de legitimación; c) la teoría de la conservación de la riqueza y d) la teoría de la subjetividad.

La teoría del "enveces del impuesto", creada por el profesor Sáinz de Bujanda, pone de manifiesto su contenido en los siguientes puntos: 1) existe una desgravación, ya que no nace la respectiva deuda tributaria en virtud de una norma excluyente; 2) las normas de exención tienen eficacia enervante y producen derechos subjetivos; y 3) las exenciones nacen automáticamente "ex lege", con reconocimiento administrativo meramente protocolario; y 4) construye toda su teoría, como el "envez" de la Teoría Impositiva.

La teoría de la legitimación es atribuida al profesor Berliri A., y se sustenta en los siguientes postulados: 1) debe de hablarse de legitimación tanto para aquellos cuyas cualidades den nacimiento a la obligación, como para aquellos que queden excluidos de ésta última; y 2) la falta de legitimación al igual que la exención, equivale a la no aplicación del tributo, tratando de destacar la importancia de la misma.

La teoría de la conservación de la riqueza, se debe a Salvatore La Rosa, cuyos puntos centrales son: 1) es permitida la exención, siempre y cuando no incida considerablemente en la conservación de riqueza del Estado; 2) existencia de conflictos entre el fisco y el contribuyente, debido a la existencia de normas tributarias que tutelan primeramente al contribuyente y en segundo plano al fisco; 3) tiene cabida una valoración de la situación económica del contribuyente respecto de la norma general, para estar seguros de aplicar o no la exención correspondiente; y 4) debe reconducirse la exención hacia la figura jurídica de la subvención.

Por último, la teoría de la subjetividad postulada por Nicola D'amati, señala como directrices: 1) la exención implica una transformación de una norma, la cual tiene lugar cuando se integran uno o mas requisitos de los establecidos en la ley; 2) tiene lugar la exención cuando teniendo aptitud para contribuir, no existe idoneidad para ello, de acuerdo a la valoración del legislador; 3) considera a la exención una forma de oposición absoluta a la tributación, la cual produce diferencias contributivas; y 4) la exención no constituye un modo de no ser del impuesto, sino una modalidad de la

*imposición, considerada integralmente desde un punto de vista dogmático y normativo.*<sup>49</sup>

*De acuerdo con el maestro José Rafael Robles Díaz, los estímulos fiscales constituyen una categoría de un conjunto mayor de medidas, mediante las cuales el Estado facilita la actividad económica de los particulares en beneficio del país, es decir, es una modalidad de la actividad estatal dirigida al fomento de manera tripartita, al igual que los servicios públicos y la policía. Cabe destacar, que dicha técnica de fomento, aparece en la literatura aplicada del siglo XVII, evolucionado con el paso del tiempo, para llegar a considerarse una acción consistente en estimular, auxiliar o promover aquellas actividades de los particulares, mediante las cuales se satisfacen necesidades o conveniencias de carácter general. En otras palabras, se trata de alcanzar indirectamente mediante una acción de convencimiento, la satisfacción de una necesidad pública sin perjuicio de las actividades del administrado, que mediante los Órganos Públicos colabora libremente. De igual manera cabe mencionar que en este rubro la actividad del Estado no es supletoria, sino constituye un instrumento de dirección económica, mediante el cual el Estado busca impulsar una determinada conducta, para promover el desarrollo económico, social y cultural de mismo. Técnicamente, dicha actividad administrativa podría definirse, como aquella cuyo objetivo, es la canalización de recursos hacia ciertas actividades, que mediante la libre dinámica de las relaciones económicas, no es capaz de salir avante.*

*Tácticamente, consiste en eximir total o parcialmente a un contribuyente de sus consecuencias fiscales en razón del interés público, y representan un gasto, aún cuando no exista un desembolso real por parte de la Hacienda Pública, ya que dicha cantidad no cobrada estaba destinada a satisfacer alguna de las necesidades previstas en el presupuesto, que de alguna forma se ve limitada por motivo de un estímulo fiscal.*

*Su naturaleza híbrida se atribuye, a que por una parte se presenta como una exención con fines parafiscales, y por la otra como un egreso o gasto fiscal, a lo que el maestro Sáinz de Bujanda comenta, que es de descartarse*

---

<sup>49</sup> CFR. SALINAS Arrambide Pedro, "La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario", Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México D.F., 1993. Págs. 25-40.

la idea de concebir a un estímulo fiscal como un egreso o gasto del Estado, ya que señala que en un sistema tributario, el estímulo fiscal deja de ser un instrumento de justicia fiscal, para convertirse en un instrumento de política social o económica, es decir, salta de un ámbito abstracto meramente fiscal, a uno mucho más amplio y fáctico, que es el social o económico. La anterior afirmación parte también del supuesto, de que los impuestos no constituyen en la realidad un mero instrumento de recaudación tendiente a satisfacer necesidades financieras, sino son un instrumento de política económica, destinado a coadyuvar en una mejor asignación de los recursos disponibles, así como un instrumento en la búsqueda de la mayor distribución de la riqueza y el ingreso nacional.

Aún cuando existen aportaciones sumamente acertadas por parte de la Doctrina, en materia constitucional la ambivalencia presentada por los estímulos fiscales ha sido objeto constante de discusión, en especial por la redacción poca satisfactoria del artículo 28 Constitucional, estudiada anteriormente en el presente estudio, junto con los artículos 4, 5, 27 y 123, los cuales han dado demasiada tela de donde cortar, para evitar establecer criterios unánimes a este respecto. De igual forma, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha vacilado al tratar de establecer un criterio al respecto, ya que en un principio mantuvo un criterio cerrado a toda posible exención, para más tarde rectificar, permitiendo dichas exenciones, con la condición de que se establecieran de forma general a toda una categoría de personas, mediante leyes generales. En la doctrina, también existen opiniones encontradas respecto al tema, ya que existe una línea de pensamiento de Derecho Patrio, configurada por doctrinarios como Gabino Fraga, Salvador Urbina y Ernesto Flores Zavala, que afirman que la prohibición constitucional es terminante, y no permite hacer distinguos, para los cuales la exención se concibe como un instrumento de justicia para hacer posible la distribución equitativa y proporcional de la carga tributaria. Por otro lado, se encuentra la contrapartida de esa corriente doctrinaria, que considera a la exención de impuestos válida, en tanto no se libere total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de contribuyentes en igualdad de circunstancias, o se condonen en forma privativa los gravámenes ya causados, por lo cual se puede decir que consideran a los estímulos fiscales, como instrumentos al servicio de distintas estrategias orientadoras de la economía para procurar el desarrollo económico, social y cultural del país, misma postura que ha sido adoptada preponderantemente durante los últimos años en la economía mundial.

De acuerdo con el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, existen tres importantes razones que justifican la existencia de las exenciones, que son: las de equidad, de conveniencia y de política económica. Las primeras denominadas de equidad, consisten en la aplicación de la justicia al caso concreto, esto es, tratar en forma igual a los iguales y desigual a los desiguales, ya que no se puede exigir a personas con un ingreso del salario mínimo, que aporten a la hacienda pública, y mucho menos en la medida en que lo hacen los más acaudalados. Las razones de conveniencia, estriban en no gravar a contribuyentes en específico, o Instituciones que desempeñen un papel importante en la vida social del país, como es el caso de los partidos políticos, los sindicatos, las comunidades agrarias, las sociedades cooperativas, las instituciones educativas, asistenciales, científicas, deportivas y culturales, así como otras similares, ya que se trata de organismos no lucrativos, con tareas de beneficio colectivo que el Estado debe de proteger y estimular. Y por último, las razones de política económica, que se consideran las más importantes, llegando incluso a considerarse ratio legis de los estímulos fiscales en general, ya que implican promover y consolidar el desarrollo industrial del país, tomando para ello una serie de medidas fiscales que en México aparecieron por el año de 1953, en los llamados "paquetes de estímulos fiscales", creados por el gobierno y consagrados en la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, la cual contempla todo un régimen jurídico de exenciones y subsidios encargados de fomentar y desarrollar la industria en México.

La distinción entre exenciones y subsidios, la señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, haciendo la observación de que si bien su naturaleza jurídico tributaria es simular, existen diferencias considerables que vale la pena analizar. Al respecto, señala que por una parte se encuentra la exención caracterizada por ser una excepción a la regla general de causación, que proporciona a sus beneficiarios la eliminación total del gravamen o la carga económico que pudiera derivarse del tributo del cual se le está eximiendo su pago, mientras que por otra parte, se encuentran los subsidios, que constituyen una eliminación parcial de dicha regla general de causación, los cuales se consideran meras reducciones de impuestos, por lo que se deduce que los subsidios son en realidad una variante de la exención, diferenciándose ambos, al hablarse de eliminación total o parcial de gravámenes respectivamente. Cabe destacar, que el maestro hace una clasificación de los mismos, tomando en consideración tres criterios, que son: 1) Objetivos (cuando se establecen tomando en consideración ciertas cualidades y características de la actividad económica que se desea beneficiar) y Subjetivos (cuando se otorgan en atención a ciertas cualidades

y características del sujeto beneficiado), 2) *Permanentes* (aquellos que están en vigor por tiempo indefinido, hasta en tanto no se modifique la ley que los otorga) y *Transitorios* (aquellos que el ordenamiento legal que los regula establece su duración), y 3) *Absolutos* (cuando representan para su beneficiario una eliminación total de las cargas tributarias, así como de las obligaciones fiscales secundarias como el alta en el R.F.C.) y *Relativos* (no eliminan totalmente la carga tributaria, ni suprime las obligaciones fiscales secundarias). En suma, se puede decir que la diferencia principal entre ambos, radica en que la exención es el género, mientras que el subsidio es la especie.<sup>50</sup>

Complementariamente el maestro Emilio Margáin Manautou señala, que existen otras clasificaciones de las exenciones, como son: las constitucionales, las económicas, las distributivas y las que tienen fines sociales. Respecto a las constitucionales, se puede decir que son aquellas que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada país, y en el caso de México por ejemplo, la exención de gravámenes para el caso de patrimonio de familia y salario mínimo, se encuentra consagrada en los artículos 27 fracción XVII, tercer párrafo y 123 fracción VIII de nuestra Carta Magna. Las exenciones económicas, son aquellas establecidas con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades federativas, concedidas principalmente por los decretos de descentralización industrial. Las exenciones distributivas, son aquellas que buscan evitar las injusticias impositivas respecto a la capacidad contributiva y la excesiva gravación de los contribuyentes. Aquellas que tienen fines sociales, son las que buscan ayudar a la difusión cultural, del arte, del deporte etc.

Resulta de importancia destacar la clasificación de exenciones realizada por el maestro Hugo Carrasco Irirarte, que se presenta de la siguiente manera: a) exenciones transitorias (se conceden por cierto tiempo o plazo fijo); b) exenciones absolutas (liberan tanto de la obligación principal, como de la secundaria); c) exenciones relativas (liberan únicamente de la obligación personal); d) exenciones de técnica legislativa (buscan aclarar o precisar el objeto gravado); e) exenciones proteccionistas (evitan gravar a grupos de población, en virtud de su escaso poder económico); f) exenciones por sustitución del gravamen (establecidos para que una misma actividad no pague dos impuestos diferentes, al liberarla del pago de uno de ellos);

---

<sup>50</sup> CFR. **ARRIOJA** Viscaíno Adolfo, "Derecho Fiscal", Colección de Textos Universitarios, Themis, México D.F., 2004. Págs. 546-552.

g) exenciones culturales (establecidas para fomentar actividades destinadas a incrementar el nivel cultural del país); y h) exenciones económicas (establecidas a fin de evitar gastos de recaudación del impuesto).<sup>51</sup>

Dentro de las características principales de la exención, se encuentran primeramente la de ser un privilegio, toda vez que es una figura excepcional, previamente establecida en la ley, de aplicación futura (salvo caso excepcionales donde podrá permitirse una aplicación retroactiva), y es tanto temporal como personal, ya que subsiste hasta en tanto no se modifique la ley, favoreciendo al sujeto señalado en exenciones subjetivas y en mercancías tratándose de exenciones objetivas. De forma adicional, cabe destacar que el legislador se encuentra autorizado para eliminar, sustituir o cambiar situaciones jurídicas imponibles a contrario sensu, al estar autorizado para establecer situaciones jurídicas imponibles y partiendo del principio de derecho que expresa, que quien puede lo mas puede lo menos.<sup>52</sup>

Aunado a lo anterior, el maestro Pedro Salinas Arrambide, señala que existen figuras afines a la exención, considerada por muchos doctrinarios, el paradigma de los estímulos fiscales, entre las cuales se encuentran: la desgravación, la reducción, la deducción y la bonificación. Comenzando por la Desgravación, se puede decir que su principal efecto es la disminución de la deuda tributaria, y equivale a liberar a alguien en todo o en parte de una carga fiscal, a su vez el maestro Sáinz de Bujanda, la define como aquella que se produce siempre que el legislador introduce en la normatividad, modificaciones tendientes a reducir la carga inherente a un determinado tributo. Por su parte la Reducción tiene lugar, cuando existe dentro del contribuyente, un cambio de situación jurídica inspirada en una política económica. Así mismo, la Deducción implica de igual manera, una desgravación sujeta a elementos condicionales indispensables para su configuración, previamente contemplada en el ordenamiento jurídico correspondiente. Y por último, se encuentra la Bonificación, la cual nace cuando la cuota tributaria no es cubierta en su integridad, sino sólo parcialmente, dando oportunidad al contribuyente de cubrirla totalmente en un segundo momento. Cabe destacar que todas las anteriores figuras jurídicas aquí señaladas, están sujetas a todas las consecuencias jurídicas

---

<sup>51</sup> CFR. CARRASCO Iriarte Hugo, "Derecho Fiscal I", Iure, México, 2001. Págs. 241 y 242.

<sup>52</sup> CFR. MARGAIN Manautou Emilio, "Introducción al Derecho Tributario Mexicano", Porrúa, México D.F., 1999. Págs. 277-279.

que deriven de la teoría general de la exención tributaria, ya que todas ellas desde un punto de vista científico, se consideran exenciones tributarias. Resulta importante señalar, que al igual que las exenciones, las figuras afines se pueden perder por: a) desaparición de las circunstancias que legitimen el disfrute de la exención, b) caducidad de los plazos concedidos para su respectiva renovación y c) infracción de los deberes impuestos al beneficiario para continuar con el disfrute de los beneficios concedidos por motivo de la exención.<sup>53</sup>

Desde el siglo pasado, los ingresos tributarios y en especial los aduaneros, representaron la fuente de ingreso más importante para el país, sin embargo, las directrices de la política fiscal con el paso del tiempo se enfocaron hacia la búsqueda de los fines extrafiscales de la tributación, entre los que figuran, la redistribución del ingreso y el fomento de ramas económicas o regiones geográficas del país. El primer paso se dio, con la adición del segundo párrafo al artículo 131 Constitucional, el 28 de marzo de 1951 en materia aduanal, con el fin de regular el comercio exterior, en contrapartida con las otras materias impositivas, en donde existía temor a violar el principio de proporcionalidad y equidad de la imposición, debido a la supuesta prohibición de exenciones prevista en el artículo 28 Constitucional, anteriormente analizada. No fue sino hasta las respectivas Leyes de Fomento Industrial de 1943, 1946 y 1955, cuando a través del otorgamiento de exenciones y subsidios, se estimuló el desarrollo de diversas actividades industriales. Posteriormente, el logro más importante se dio a través de diversos acuerdos y decretos presidenciales, que se publicaron a partir de 1971, en donde se crearon instrumentos de crédito a favor de los contribuyentes denominados, certificados de devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFIS), los cuales acreditaban su importe contra cualquier impuesto federal a su cargo, salvo los destinados a un fin específico, lo cual se entendió como premios que ofrecía el gobierno, en forma de documentos de crédito para el pago de contribuciones. En razón de lo anterior, en 1982 tuvo que modificarse el artículo 28 Constitucional, para establecer en su primer párrafo la posibilidad de otorgar exenciones en los términos de las leyes secundarias, además de incluir en el último párrafo, el otorgamiento de subsidios para

---

<sup>53</sup> CFR. SALINAS Arrambide Pedro, "La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario", Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México D.F., 1993. Págs. 162-165.



*actividades prioritarias, siempre que cuenten con las características de generalidad y temporalidad, así como la no afectación sustancial de las finanzas nacionales.*

*En síntesis, la existencia de estímulos fiscales en México se ha visto mermada al lado de la gran carga tributaria impuesta en el país, justificada en parte por una tendencia hacia la recaudación cada vez más voraz, en donde los estímulos fiscales han ido decreciendo, llegando al punto de pensar en su desaparición. Lo anterior es de comprenderse, si se tiene en cuenta que en México se desconocen totalmente los fines extrafiscales de los impuestos, ya que se han dirigido todos los esfuerzos al fin inmediato directo de los mismos, consistente en el abastecimiento de las arcas públicas, dejando a un lado el impulso a la inversión, la creación de empleos, la circulación del capital etc., factores que caracterizan a una fructífera Hacienda Pública. Respecto a tal situación, basta el ejemplo proporcionado por los países desarrollados, en especial Estados Unidos, en donde la reducción de tasas impositivas, ha traído como consecuencia un crecimiento sostenido, traducido en un desarrollo económico sin precedentes, el cual no obstante de encontrarse próspero económicamente hablando, continua actualmente con su cultura de reducción de impuestos, al igual que el resto de los países desarrollados en el mundo.*

## Capítulo II.- Sistema Tributario Norteamericano.

### 2.1.- Sistema Tributario en Estados Unidos de América

*El sistema tributario de los Estados Unidos de América, al igual que cualquier otro sistema tributario, ha sido el resultado de los factores reales de poder, que como acertadamente señala La Salle, se han hecho presentes a lo largo de la historia en leyes, reglamentos, estatutos etc. A diferencia de sus predecesores como lo son Holanda y el Reino Unido, el sistema tributario norteamericano es federal y no unitario, ya que como se señaló anteriormente, en Estados Unidos existe una íntima relación y concordancia entre el mundo fáctico y el deóntico, dando como resultado un sistema tributario de tendencia liberal, descentralizado y especialmente diseñado para alcanzar el paradigmático laissez faire norteamericano, cuya infraestructura estriba en una economía dinámica sin precedentes. De lo anterior se desprenden varias ideas y temas de interés, como lo son en primer plano, la exitosa adecuación de un sistema legal concordante con su realidad, el cuál rara vez se ve superado por esta última.<sup>54</sup>*

*De igual manera se hace mención de un sistema dinámico de mercado libre en la economía de los Estados Unidos, en la cual los millones de ciudadanos se desempeñan simultáneamente en varios papeles, ya sea como consumidores, productores, inversionistas y votantes. Por lo que respecta a la idea del liberalismo en norteamérica, es una realidad, con la salvedad de mencionar que su economía, no es del todo libre sino mixta, es decir, que la mayoría de los recursos productivos son de propiedad privada, en donde el gobierno federal desempeña un papel importante en el mercado.*

*Aunado a lo anterior, cabe destacar que la economía estadounidense se considera dinámica, en virtud de que cambia continuamente a voluntad de los ciudadanos, los cuales mediante el voto, manifiestan sus preferencias económicas a través de partidos y candidatos en las respectivas votaciones.*

---

<sup>54</sup> CFR. **MUSGRAVE** A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Segunda Edición, Madrid, 1986. Pág. 33

*A este respecto, el pragmatismo de la economía norteamericana, se ve reflejado en los resultados favorables de sus finanzas, manteniendo una economía que se apoya en la libre empresa, donde el gobierno juega un rol importante buscando el máximo de oportunidades de superación para el individuo, y sobre todo, oportunidades de crecimiento y progreso para la economía. En virtud de lo anterior, se afirma que dicho sistema de propiedad privada comúnmente conocido como “el sistema de libre empresa”, resulta contrastante con el modelo económico socialista, el cual depende de la planeación y medios de producción del gobierno.*

*La economía norteamericana tiene como bastión o paradigma de empresa, a la denominada corporación, la cual a diferencia de la sociedad, es la estructura que ha permitido mayor acumulación de riquezas, al permitir la inversión de varias personas en el papel de accionistas, con la capacidad de vender en cualquier momento sus participaciones en la empresa (empresa en gran escala).*

*Entrando en materia, es de importancia mencionar que en el sistema tributario norteamericano, existen impuestos de naturaleza, federal, estatal y local, por medio de los cuales cada gobierno cubre sus gastos, los cuales en parte son apoyados por otros tipos de tributos.*

*Un punto importante a definir para poder comprender el sistema tributario norteamericano, es la política fiscal, entendiéndose ésta, como las actividades de egresos e impuestos que el gobierno puede utilizar para alcanzar metas específicas. Lo anterior se resume en que el gobierno federal, mediante los programas fiscales (política fiscal), puede hacer que aumente o disminuya la demanda de bienes y servicios, en otras palabras, la política fiscal es de tal importancia que puede ser la directriz hacia el desarrollo o ruina de la economía de un país.*

*Estados Unidos, es un ejemplo de cómo funcionan en conjunto la política fiscal y la de egresos, para acrecentar o abatir la demanda agregada, es decir, es un método para combatir la inflación, ya que en el supuesto de que el gobierno aplique impuestos por un monto superior a sus egresos, causa una reducción neta en el flujo de ingresos de la población y las empresas, lo que se resume en reducir la demanda agregada de bienes y servicios.*

*Otro elemento a destacar del sistema tributario norteamericano, es que existen instrumentos que funcionan de forma automática, sin depender de la intervención del Presidente o el Congreso, como es el caso del impuesto*

*progresivo sobre la renta, que fomenta automáticamente la estabilidad, lo que provoca una reducción en la recaudación del gobierno, cuando las personas o empresas no cuenten con ingresos económicos suficientes, o los mismos disminuyan, coadyuvando a compensar los recortes del gasto público.*

*A lo largo de la historia, en los momentos difíciles de los negocios o empresas norteamericanas (después de una guerra), el Congreso ha legislado medidas con el carácter de gastos de emergencia, las cuales tienen el fin de ayudar a la población, como por ejemplo un aumento temporal de los egresos para obra pública, con lo cual se compensan los recortes del gasto privado y se evita el desempleo.*

*No obstante lo anterior, existe polémica respecto al uso de la política fiscal, ya que si bien proporciona ayuda en servicios básicos o de prioridad para el gobierno, la simple manipulación de impuestos sobre todo encaminada a la alza de los mismos, siempre va a contar con una desaprobación por parte de los contribuyentes.<sup>55</sup>*

*Un aspecto sustancial de dicho sistema, es que como anteriormente se había señalado, los ingresos y gastos se dividen entre los diversos niveles de gobierno (federalismo), lo cual trae como consecuencia que los diferentes niveles de gobierno, se especialicen también en distintos impuestos, y a su vez la administración en determinadas funciones del gasto.*

*Con respecto a la estructura constitucional, el federalismo es una de las características principales de la Constitución Federal de los Estados Unidos, cuyo espíritu se ve reflejado en la estructura fiscal norteamericana, aunado a que dicho ordenamiento, limita al gobierno en lo que respecta a sus facultades de imposición y gasto, sin transgredir la libertad con la que cuentan las partes que integran esa Federación, de conservar un derecho soberano a dirigir sus propias transacciones fiscales.*

---

<sup>55</sup> CFR. MC CAN L. Robert, "Semblanza de la Economía de los Estados Unidos", Servicio Cultural e Informativo de los Estados Unidos, Washington D.C., 1981. Págs. 6, 8, 9, 14, 130 y 131.

*Cabe destacar que anteriormente a la adopción de la Constitución, la guerra de independencia se financió mediante los impuestos de las colonias y empréstitos que tuvieron lugar en ese entonces.*

*La codificación norteamericana, es el resultado de la agrupación de normas referentes a los diferentes tributos aplicados por el gobierno federal, exceptuando los aduaneros. En opinión de Giuliani Fonrouge, el Internal Revenue Code of 1939, posteriormente sustituido por el de 1954, vino a depurar y coordinar la abundancia y complejidad de las leyes tributarias, cubriendo las materias de: a) Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas y de Sociedades; b) Impuestos a las Herencias y Donaciones; c) Impuestos a los Sueldos y Salarios para la Seguridad Social; d) Impuestos varios al Consumo; e) Impuestos varios al Alcohol, Tabacos y otros; f) Procedimientos y Administración; y g) Organización y Funciones de una Comisión Bicameral sobre Impuestos.<sup>56</sup>*

*Dentro de las facultades federales establecidas en su Constitución, se encuentra el artículo 1, párrafo 8 de la Constitución Norteamericana, que señala expresamente, “El Congreso tendrá poder para aplicar y recaudar tributos, derechos, impuestos y arbitrios, liquidar las deudas y proveer lo necesario para la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos”, lo cual denota la facultad expresa de imposición con la que cuenta el Congreso.*

*De igual manera, las limitaciones para que el Congreso legisle en materia tributaria, son en primer plano, la regla de uniformidad y posteriormente la regla del reparto. Por lo que hace a la regla de uniformidad, es una limitación específica que señala el artículo 1, párrafo 8 de la Constitución de los Estados Unidos de América, al señalar expresamente, que “todos los derechos, impuestos y arbitrios, poseerán un carácter uniforme a lo largo de los Estados Unidos”, dicha uniformidad quiere decir, una aplicación uniforme respecto de la ley, y no de la cantidad de ingreso tributario recaudado en cada estado. Dicha limitante, sólo podría incidir en la libertad del poder impositivo para tratar los problemas regionales de desarrollo económico. En tanto que la regla del reparto, prevista por el artículo 1, sección 9 de la Constitución, señala que no se aplicará impuesto de*

---

<sup>56</sup> CFR. **DE LA GARZA** Sergio Francisco “Derecho Financiero Mexicano”, Porrúa, México D.F., 2001. Pág. 73.

*capitación u otro directo, salvo que medie un censo previo, y éste se aplique de manera proporcional. Cabe señalar, que dicho principio se ha visto superado en la actualidad por una serie de enmiendas elaboradas posteriormente, por lo cual, sólo es destacable como dato de referencia. Por lo tanto, los tipos de imposición variarían entre estados, en proporción inversa a su base impositiva per cápita. Cabe señalar que el espíritu de dicha disposición, va encaminado principalmente a la protección de los estados ricos, frente a los pobres, y de esta forma proteger también al contribuyente rico frente al pobre.*

*Dentro de las limitaciones especiales se encuentran, la prohibición de impuestos a la exportación y las limitaciones de tipo judicial. La prohibición de impuestos a la exportación, está contemplada en el artículo 1 de la Constitución, el cual refleja el deseo de los estados del sur por proteger sus intereses en las exportaciones de algodón.*

*Las limitaciones de tipo judicial, no son otra cosa que interpretaciones realizadas por Órganos Judiciales, las cuales se consideran precedentes para efectos legales, y entre las que destaca la realizada por el Tribunal Supremo, en la cual señala la prohibición hacia la Administración Federal de no gravar a los Organismos de las Administraciones Estatales y Locales. Cabe destacar que las Administraciones como Organismos, quedaban exentas del pago del Impuesto Federal sobre la Renta y las Ventas, pero no así los sueldos de los funcionarios públicos estatales y locales, mismos que se encuentran sujetos al Impuesto Federal sobre la Renta. Además de ésta, se encuentra la cláusula procesal prevista en la Enmienda Quinta de la Constitución, la cual señala que la Administración Federal no podrá privar a las personas de la vida, la libertad o propiedades, sin el debido proceso legal, en otras palabras, debe existir una imposición razonada y nunca arbitraria.*

*Las Constituciones Estatales, juegan un papel importantísimo dentro del esquema tributario norteamericano, ya que limitan aún más específicamente la imposición, la cuál varía dependiendo de la estructura del impuesto contemplada en la Constitución de cada estado. Por lo anterior, cabe destacar que la escena fiscal en los Estados Unidos, es un tanto compleja y a la vez perfectamente controlada, ya que existe un sistema de control jerárquicamente organizado respecto a la imposición tributaria, que no da lugar a irregularidades de cualquier índole.*

Por lo que hace a la Administración Tributaria, los Estados Unidos se encuentran constituidos en una Federación compuesta de un gobierno central (federal), con 50 estados, de los cuales cada uno comparte sus tareas fiscales con Administraciones locales de diversos tipos, que incluyen Ciudades, Ayuntamientos, Condados, Distritos Escolares y otros Distritos de Servicios Especiales.

Las leyes sobre los temas anteriormente tratados, las elaboran especialistas en leyes del Servicio de Tributos Interiores (Internal Revenue Service: I.R.S.), y se encuentran reunidas en el Código de Tributos Interiores (Internal Revenue Code), el cual interpreta de forma práctica las leyes fiscales, con diversos supuestos fácticos. La matrícula del personal dedicado a brindar este servicio incluye, a unos 60,000 agentes fiscales, distribuidos en 60 oficinas de distrito en toda la nación.

De igual manea cabe destacar, que la recaudación en el sistema tributario norteamericano funciona mediante la propia declaración del contribuyente, sin que esto obstruya una verificación o intervención en ciertos casos por parte del gobierno. Una parte importante de la función administrativa es la realizada por los Tribunales Fiscales, quienes ventilan quejas derivadas del proceso impositivo.<sup>57</sup>

Dentro de los ingresos federales, se encuentran considerados los emolumentos por: a) pago de empréstitos concedidos al extranjero, b) ventas de bienes excedentes y c) multas impuestas a infractores en juzgados federales, además de los impuestos principales, mismos que son: a) Impuesto sobre la Renta (grava los ingresos de personas físicas y morales respecto a su capacidad contributiva), b) Impuesto sobre Herencias y Legados (grava a herederos y legatarios de sucesiones, así como bienes cedidos gratuitamente de una persona a otra), c) Alcabalas (grava productos manufacturados como vinos, licores, cigarrillos, gasolina, neumáticos y servicios de llamada telefónica), d) Derechos Aduaneros (grava los géneros introducidos al país desde el extranjero), e) Impuesto de Transferencia (gravan la venta o permuta de acciones y bonos), y

---

<sup>57</sup> CFR. **MUSGRAVE** A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Quinta Edición, Madrid, 1992. Págs. 37, 40, 44, 51, 788 y 68.

f) Impuesto para Fines Especiales (recauda fondos para un fin determinado, ejemplo: impuesto del seguro social)<sup>58</sup>

Como se ha visto con anterioridad, los sistemas impositivos varían de un estado a otro, razón por la cual en ocasiones es imposible evitar la doble tributación, ya sea con otro estado o con la Federación, como es el caso de la Gasolina y el Servicio Telefónico.

Dentro de los impuestos estatales, los más comunes son: a) Impuesto predial (grava terrenos, edificios y equipos), b) Impuesto sobre herencias y legados (grava el caudal hereditario dejado por personas fallecidas), c) Impuesto sobre la renta (es de menor carga tributaria que el federal), d) Impuesto sobre ingresos mercantiles (grava las utilidades de sociedades anónimas y compañías que operen en el estado), e) Impuestos sobre concesiones (grava empresas privadas que hacen uso continuo de instalaciones públicas como lo son las carreteras), f) Impuesto de la gasolina (grava el consumo al por menor y se destina a la construcción y reparación de carreteras), g) Alcabalas (varía dependiendo del estado y generalmente grava la compra al por menor o la de determinados artículos), h) Honorarios (por el registro de documentos), i) Cuotas (por el uso de canales, puentes, transbordadores y carreteras), y j) Sanciones (aplicadas a personas condenadas por quebrantar la ley).

La fuente primordial de ingresos para los gobiernos locales, es el impuesto predial, el cual se tasa anualmente con respecto al valor catastral de los terrenos, mismo que se destina para la asistencia de las comunidades locales en sus diversas actividades. Además de éste impuesto, el gobierno local recauda las siguientes contribuciones: Impuesto sobre utilidades (grava a las compañías de servicio público local), Impuestos sobre concesiones (similar al estatal), Alcabalas (grava únicamente compras al por menor), Impuestos sobre transacciones brutas (grava el monto bruto de operaciones realizadas por negocios e instituciones financieras), Impuestos sobre diversiones (grava las entradas a sitios de diversión), Derechos de licencia y permisos (matrimoniales, para tener perro, venta de vinos y licores, cigarrillos y otros artículos). Los impuestos en Estados Unidos actúan

---

<sup>58</sup> CFR. SCHROEDER C. Richard, "Reseña del Gobierno de los Estados Unidos", Secretaría de Estado de los Estados Unidos, Washington D.C., 1984. Pág.98 y 99.



*verdaderamente como un freno para moderar el apetito popular de servicios gubernativos, y como expresión de la verdadera democracia.*<sup>59</sup>

*En resumen, el sistema tributario norteamericano presenta una dualidad muy interesante, al contener como se ha podido observar, tanto rigidez como elasticidad en sus estructuras tributarias, diseñadas principalmente para una economía abierta y dinámica, en donde la principal preocupación radica en adecuar el marco jurídico (deóntico) a la realidad que vive cada estado en un momento determinado (fáctico), razón por la cual tanto estados como municipios cuentan con amplias facultades en materia impositiva. Aunado a lo anterior, salta a la vista la necesidad de hacer un estudio referente al Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos, ya que constituye la mayor parte de su ingreso federal, comparable sólo con el impuesto predial en materia estatal, para poder establecer criterios comunes respecto al funcionamiento del sistema tributario norteamericano, que permitan su aplicación y adecuación a otros sistemas tributarios más precarios, como es el caso de México. Por último, es de señalarse el papel tan importante que ha jugado la política fiscal en el desarrollo de dicho sistema tributario, ya que como se verá posteriormente, el perfeccionamiento de sus estructuras tributarias requirió todo un proceso evolutivo.*

## *2.2.- Características del Sistema Tributario en Estados Unidos de América.*

*Como se efectuó en el capítulo anterior, para poder estudiar las características del sistema tributario norteamericano, es preciso catalogar al mismo dentro de la clasificación manejada en el presente estudio, de la manera más objetiva posible. Siguiendo los parámetros establecidos por dicha sistematización, el sistema norteamericano se puede considerar incluido dentro de la categoría de sistemas fiscales de alto rendimiento, con una estructura equilibrada y administración sofisticada. Lo anterior se afirma, en virtud de que de acuerdo al maestro Pierre Beltrame, este tipo de sistemas presenta un coeficiente fiscal muy alto, y su rendimiento fiscal puede variar desde un nivel fiscal muy elevado, hasta un nivel débil, encontrándose los Estados Unidos en un nivel medio, en donde la*

---

<sup>59</sup> *Ibidem* Pág. 100

intervención del Estado en la economía es mínima, y sin embargo se da una recaudación considerable. En lo que respecta a la diversificación y equilibrio del sistema fiscal norteamericano, se puede decir que los ingresos fiscales de los países industrializados se pueden clasificar en: a) los que dependen de los impuestos sobre el gasto (países más pobres); b) los que dependen del impuesto sobre la renta (países más ricos); y c) aquellos que tienen realmente un sistema mixto, en donde existe una plena hegemonía de los diferentes tipos de impuestos y cotizaciones sociales existentes en ese país. De tal forma, es sabido que en los regímenes tributarios occidentales, existe una total dependencia de los impuestos sobre el gasto, lo que trae consigo un desequilibrio considerable, mientras que los países más ricos como Estados Unidos, presentan una preponderancia de impuestos sobre la renta, lo cual hace pensar en un aparente desequilibrio de el sistema tributario, situación que no acontece, en virtud de que el nivel de renta en Estados Unidos es mayor, y cuanto más aumenta la renta per capita, más productivo resulta el impuesto sobre la renta. Por último, es de señalarse que lo que hace a dichos sistemas tributarios sofisticados, es a la vez lo que los hace más cercanos a la perfección, ya que de acuerdo a Stourm, los sistemas fiscales industrializados han alcanzado desde el punto de vista administrativo y reglamentario, un desarrollo que no depende de la utilidad o simplificación técnica de dicho sistema.<sup>60</sup>

Sin embargo, esta estructura del sistema fiscal estadounidense no siempre fue así, ya que ha ido evolucionado al experimentar cambios a través del tiempo, tal y como aconteció en la Primera Guerra Mundial, en donde el sistema fiscal descansaba completamente sobre los impuestos indirectos y aranceles, para posteriormente con la Segunda Guerra Mundial, convertirse el Impuesto sobre la Renta en la principal fuente de ingresos para el Estado. De igual manera, las estructuras locales del sistema tributario también han cambiado, ya que en los años 30's, los ingresos estatales descansaban sobre la producción, y actualmente descansa sobre las ventas, dejando en un plano meramente local al impuesto sobre producción.

Una vez definido lo anterior, se puede dar paso al análisis de las características principales del sistema tributario norteamericano, entre las cuales destaca primeramente, el bajo nivel de imposición existente en

---

<sup>60</sup> CFR. BELTRAME Pierre, "Los sistemas fiscales", Oikos-tau ediciones, Barcelona España, 1977. Págs. 19 a 26.

Estados Unidos respecto a otros países, así como la preponderancia en dicho sistema de los impuestos sobre la renta, dejando en segundo plano, a los impuestos indirectos. Comparada con otros países, la estructura fiscal de los Estados Unidos se ha desarrollado de forma relativamente descentralizada, mostrando gran flexibilidad frente a los cambios.

Del estudio del desarrollo del federalismo fiscal de los Estados Unidos, se desprende que la estructura fiscal de la confederación original, iba encaminada a disminuir el papel del gobierno federal dentro de los gastos de los estados, pero la Constitución de 1788 estableció un sistema de Hacienda Federal basado en los derechos de aduanas y en impuestos sobre ventas, dejando la regulación del papel fiscal de los gobiernos locales en manos de los estados, en otras palabras, la estructura del federalismo fiscal gozó de una gran flexibilidad que permitió que la fuerza de los distintos niveles de gobierno se modificara libremente a través de los años.

Dicha libertad, es la característica principal del sistema tributario norteamericano, en donde se mezclan perfectamente la participación del sector público y privado, haciendo casi imposible hablar de los mismos de manera separada o independiente. Lo anterior se ve reflejado en la excelente distribución de ingresos, también conocida como redistribución, la cual en los diferentes sistemas tributarios se lleva a cabo mediante: a) Un esquema de impuesto de transferencia (combina rentas de familias con ingresos superiores y subvenciones a familias de menor renta); b) Impuestos progresivos sobre la renta (para financiar viviendas sociales a familias de bajos ingresos) y c) Combinar impuestos sobre bienes para consumidores con altos ingresos, al lado de subvenciones a productos utilizados por consumidores de renta baja. Al respecto Estados Unidos eligió acertadamente la redistribución por vía de Impuesto sobre la Renta, ya que tiene la ventaja de que no presenta pérdidas de peso muerto (deadweight losses), es decir, pérdidas que surgen cuando se interfiere en las elecciones del consumidor o del vendedor.

Cabe destacar, que aunque la economía de Norteamérica sea de libre mercado, la asignación de bienes sociales se encuentra aún en manos del Estado, y constituye una característica importante en la configuración de su sistema tributario, ya que es el momento en que el proceso político sustituye al mecanismo de mercado. Lo anterior se afirma en virtud de que es mediante el voto, cuando el pueblo elige a quien más le convenga de acuerdo a las promesas de campaña, las cuales en la mayoría de los casos van dirigidas a la asignación de bienes sociales, constituyendo de nueva

*cuenta un ejemplo del vínculo existente entre la política y las finanzas públicas.*

*No se debe dejar a un lado la importancia de la estabilización dentro del sistema tributario norteamericano, misma que constituye uno de sus pilares principales en materia tributaria, ya que es la capacidad del sistema fiscal de mantener o alcanzar los objetivos de alto empleo, estabilidad razonable del nivel de los precios, solidez de cuentas exteriores y una adecuada tasa de crecimiento económico.*

*De igual forma, es de destacarse que el tema tributario en los Estados Unidos, comenzó a jugar un rol importante desde los tiempos en que se fundó la República, ya que la guerra de independencia comenzó siendo una revuelta fiscal con el Boston Tea Party, en protesta del impuesto sobre el té, bajo el eslogan “la tributación sin representación es tiranía”, de ahí que la Constitución en su primer artículo, facultara al Congreso para imponer y recaudar impuestos, tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales, al mismo tiempo que estableció restricciones para el Estado en materia tributaria. La primera de dichas restricciones, consistía en que el Estado no podía establecer impuestos sobre las exportaciones, la segunda era que todas las tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales tenían que ser uniformes en todo el territorio de los Estados Unidos, y por último, no se debe establecer ningún impuesto de capitación u otro impuesto directo, a menos que sea en proporción a censo o recuento cuya realización se haya regulado anteriormente. Esta última restricción fue realmente un problema para el Congreso, el cual recaudó un impuesto sobre la renta significativo durante la Guerra de Secesión, en donde el Tribunal Supremo lo declaró inconstitucional en 1895 por ser un impuesto directo, fecha a partir de la cual se discutió severamente esa norma sin poder determinar su aplicación, hasta que se presentó la Décimo Sexta Enmienda, ratificada en 1913, con la cual se declaraba que el Congreso tendrá poder para establecer y recaudar impuestos sobre la renta, cualquiera que sea su fuente, sin prorrateo entre los distintos estados e independientemente del censo o recuento.*

*En lo que respecta a los actuales impuestos que recaudan los Estados Unidos, a diferencia de la mayoría de las Administraciones Centrales que recaudan mediante cinco clases de impuestos, como son: a) impuesto sobre la renta, b) impuesto sobre nóminas, c) impuesto sobre renta de sociedades, d) impuestos sobre consumos específicos, y e) aranceles aduaneros, han percibido casi la mitad de sus ingresos por la vía de el Impuesto sobre la Renta. Para ser un poco más específicos, en el año de 1997 los Estados*

Unidos presentaron los siguientes porcentajes de ingresos vía contribuciones: cotizaciones de seguridad social 37.5%, impuesto sobre la renta de sociedades 12.3%, y aranceles aduaneros e impuestos sobre consumos específicos un 4.5%, con lo cual corresponde un 45.7% del ingreso federal del Estado al impuesto sobre la renta de personas físicas, ratificando lo anteriormente expresado, y resaltando la importancia de dicho impuesto en el sistema tributario norteamericano. Cabe destacar que dicho desempeño no siempre fue así, ya que entre 1789 y 1909, la mayoría de los ingresos percibidos por la Administración Federal residieron en impuestos sobre consumos específicos y aranceles aduaneros, en virtud de que no fue sino hasta los años cuarenta, cuando por motivo del financiamiento de la segunda guerra mundial, el Impuesto sobre la Renta se convirtió en la mayor fuente de recaudación de ingresos federales, dejando en claro que mientras el rol del impuesto sobre la renta de personas físicas ha ido tomando cada vez más importancia en atención a las cantidades recaudadas, el papel del impuesto sobre la renta de personas morales no ha sido tan importante, por lo cual se han tomado medidas especiales en esos casos, mismas que serán estudiadas en su oportunidad.

Respecto a los ingresos estatales y municipales, se puede decir que en Estados Unidos hasta los años 70's los impuestos sobre el patrimonio habían sido la principal fuente de ingresos estatales, últimamente los porcentajes oscilan de la siguiente manera: impuestos sobre ventas 24%, impuestos sobre la propiedad 22%, mientras que el impuesto sobre la renta estatal y municipal de personas físicas un 14% y de sociedades un 4% de los ingresos. De igual manera, en Estados Unidos existen programas para destinar recursos federales a estados o municipios que así lo requieran, señalando como ejemplo, el año de 1996, cuando se destinó hasta una quinta parte de los ingresos federales a estados y municipios.<sup>61</sup>

Así mismo, cabe destacar como característica del sistema tributario norteamericano, la existencia de subvenciones, las cuales operan cuando el Estado en su preocupación por no llevar a cabo una adecuada producción de bienes en el caso de los monopolios naturales (monopolios constituidos por el Estado a favor de una mejor producción y regulación pública), delega la producción al sector privado, asegurándose de regular los precios para que

---

<sup>61</sup> CFR. **STIGLITZ** Joseph E., "La economía del sector público", Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000. Págs. 54-58 y 226

la empresa no se aproveche de su posición monopolística, y mediante dichas subvenciones motivarla a prestar servicios que no le resultaría redituable prestar, pero que sin embargo son necesarios, como es el caso de los servicios de correos en las zonas rurales. Dichas subvenciones presentan algunas ventajas, como son: a) permite que la política nacional sea más coherente y eficiente; b) permite estimar con mayor claridad los costes de la consecución del objeto fijado y c) los incentivos a la eficiencia son mayores en las empresas privadas. Las subvenciones al lado de los impuestos, han jugado un papel importantísimo dentro de los monopolios naturales, aún cuando la actual tendencia de privatización amenace a las mismas, ya que no cabe duda de su gran importancia dentro de la economía norteamericana.<sup>62</sup>

Los principales impuestos indirectos en la Administración Federal de los Estados Unidos, son los aranceles aduaneros sobre las importaciones de bienes y los impuestos sobre consumos específicos que se gravan sobre bienes como el servicio telefónico, los viajes en avión y los bienes de lujo, además de los establecidos por los mismos conceptos, pero a nivel estatal y municipal.

No menos importante, resulta el hacer mención de que la ideología de crecimiento tanto en el aspecto político, económico y social existente en los Estados Unidos, se centra principalmente en la existencia y el fomento de la competencia en todos los ámbitos, desde el hogar, hasta el trabajo, ya que dicho espíritu competitivo visto desde la perspectiva que plantea Tiebout\*, se traduce en eficiencia de bienes públicos y bienes privados, al existir varios prestadores de los mismos, preocupados por brindar mayor calidad y cantidad para sobrevivir en esa economía competitiva tan feroz. En consecuencia, los bienes obtenidos bajo estas circunstancias resultan ser los mejores, al reunir calidad y cantidad a bajo costo, manteniendo una estabilidad de la economía nacional de beneficios considerables. Como se afirmó anteriormente, el espíritu competitivo existe desde el hogar y trasciende hasta la esfera económica estatal, en donde cada estado y municipio norteamericano vive a diario una aguerriada competencia por ser

---

<sup>62</sup> Ibidem. Pág. 226.

\* Nota: Charles Tiebout es un notable Profesor de la Universidad de Washington, el cual cuanta con una extensa literatura, entre la cual se destaca específicamente "A Pure Theory of Local Expenditure". CFR. STIGLITZ Joseph E., "La economía del sector público", Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000. Pág. 655.

*la economía directriz de la gran nación. Actualmente como ya es conocido, ese lugar lo ha mantenido por mucho tiempo el estado de California, más sin embargo, eso no ha detenido a los estados restantes a continuar con sus respectivas economías sumamente localistas, a tratar de atraer a las empresas para que se establezcan en sus respectivos territorios, ofreciéndoles principalmente el otorgamiento de medidas fiscales que resulten atrayentes a los mismos, asegurando su permanencia y evitando que a la postre cambien su ubicación a otro estado donde se les proporcionen mayores de estos beneficios.*

*En resumen, el sistema tributario norteamericano ha sido catalogado por expertos en la materia, como un sistema tributario de alto rendimiento con una estructura equilibrada y administración sofisticada, misma que tiene como principal motor, el espíritu competitivo inculcado en la cultura norteamericana desde la infancia, el cual se hace presente en cada manifestación de su vida y lo ha llevado a estar en lugar que ocupa actualmente, no sólo en materia tributaria sino en todos sus diferentes rubros. Por si fuera poco, el sistema tributario norteamericano contempla dentro de sus principales fines extrafiscales, la estabilización o distribución de ingreso mediante el Impuesto sobre la Renta, la cual consiste en poder tener la capacidad de mantener y alcanzar objetivos como el alto empleo, la estabilización de los precios, solidez en cuentas exteriores y adecuadas tasas de crecimiento. Dichos beneficios, son obtenidos gracias a un esquema económico liberal calificado por muchos de voraz, pero que en realidad cuenta con una infraestructura social impresionante, que le permite equilibrar diferencias sociales a través de un sistema impositivo progresivo que actualmente se considera paradigmático.*

### *2.3.- Desarrollo de la Política Fiscal en E.U.A.*

*Como ya se ha explicado anteriormente, la política fiscal es la actividad de egresos e impuestos que realiza el gobierno para alcanzar fines o metas específicos, es decir, mediante el aumento o reducción de los programas fiscales, se puede manipular la demanda de bienes y servicios. De lo anterior se puede afirmar que la mayoría de las ocasiones, la política fiscal y la de egresos funcionan conjuntamente para acrecentar o abatir la demanda. Sintetizando un poco lo anterior, se puede decir que la política fiscal usa el déficit o superávit para promover la estabilidad y el crecimiento económico, desarrollando un papel tan importante dentro de la economía*

*nacional, que es capaz de determinar el desarrollo o retroceso económico de un país. De ahí la importancia del estudio del tema para poder explicar varias cuestiones históricas que justifican el gran desarrollo económico de los Estados Unidos, y a la vez, demostrar la capacidad de crecimiento que puede tener un país conquistado en sus orígenes, mismo que actualmente ha conquistado la economía mundial.*

*Para comenzar, cabe destacar que la historia económica de los Estados Unidos, desde sus orígenes ha estado guiada o dirigida por la constante búsqueda de ganancias económicas, como lo fue desde los tiempos de los colonizadores europeos del siglo XVI, XVII y XVIII. La gente que colonizó Norteamérica, llegó principalmente impulsada por la búsqueda de oportunidades económicas negadas en Inglaterra, por lo que en el año de 1607, se construyó el primer asentamiento permanente llamado, Jamestown (Virginia). Desde ese momento, Inglaterra se adjudicó varios triunfos al emplear compañías legalmente constituidas por accionistas (mercaderes y terratenientes ricos), quienes buscaban ganancias económicas personales y objetivos nacionales, los cuales contaban con el apoyo de la corona, la cual les confería derechos económicos y autoridad política y judicial. En ese momento la economía no obtuvo ganancias sustanciales en las colonias, ya que las condiciones eran desfavorables y las ganancias pequeñas, razón por la cual las colonias fueron cedidas a los propios colonizadores, los cuales en un primer momento buscaron satisfacer sus necesidades primarias con actividades económicas locales, para posteriormente importar y exportar mercancías a Londres, dando lugar con esto al comercio como fuente de ingresos de las colonias. En vista de tal situación, se fundaron astilleros para construir flotas de barcos que sentarían las bases de la marina mercante, no obstante, las ganancias no se producían de manera inmediata, razón por la cual los inversionistas de la capital inglesa se retiraron, dejando que los nuevos empresarios surgieran de entre los colonos. Motivados por su creciente desarrollo económico, los colonos comenzaron a inconformarse a causa de la tributación de las colonias, pero nunca pensaron que dicha querrela pudiera llevarlos a la Independencia.*

*Después de la Constitución de Estados Unidos adoptada en 1787 (vigente), la cual es considerada dentro de las mejores, se estableció que toda la nación se consideraría un mercado común, en donde no existirán impuestos o aranceles para el comercio que se realice entre estados, dejando la regulación del intercambio con el extranjero al gobierno federal. Alexander Hamilton, Secretario de Hacienda de George Washington, promovió un medio de desarrollo económico para ayudar a la industria incipiente,*



mediante subsidios abiertos y aranceles de protección otorgados por el gobierno federal, constituyendo éste uno de los primeros rasgos de política fiscal de la vida independiente de los Estados Unidos. Las ideas de Hamilton, se vieron en parte concretadas con la creación en 1791, del primer Banco Nacional de Estados Unidos, creado con el objeto de asumir la deuda pública generada por la Guerra de Independencia. Posteriormente surgiría su rival político Thomas Jefferson, el cual seguía la política de defender al hombre común (campesino), de la tiranía política y económica del gobierno, por lo cual, con el ascenso a la presidencia de Jefferson en 1801, se aplicó una democracia agraria más descentralizada.

Para el año de 1820, la población se encontraba en una situación desesperada, al buscar mediante un desplazamiento al oeste, evitar todo tipo de control por parte del gobierno, aún cuando el mismo los había ayudado en forma directa e indirecta, ya sea construyendo carreteras para llevar los productos a las granjas, o construyendo escuelas especializadas en agronomía. Mas tarde, con la llegada del Presidente Andrew Jackson en 1829, desapareció el Banco Nacional, al negarse a renovar el acta constitutiva del mismo, después de haber sido reelecto para su segundo periodo, depositando el dinero del gobierno en los bancos estatales. La anterior medida fue la semilla del desastre económico, ya que el dinero fue más abundante en las áreas rurales, ayudando con esto a la especulación e inflación disparada, sin embargo, estas alteraciones económicas denominadas "El pánico de 1837", no detuvieron el crecimiento económico de los Estados Unidos en el siglo XIX.

Como es bien sabido, en la economía de los Estados Unidos la participación del gobierno se encuentra muy limitada, sin embargo, cuando estalló la Segunda Guerra Mundial, el gobierno intervino como nunca, poniendo de manifiesto la prioridad de apoyar coordinando capacidades productivas a la milicia, lo cual trajo como consecuencia, un crecimiento económico excepcional en el periodo de las postguerras. Lo anterior se afirma, en virtud de que varios sectores de producción se desarrollaron plenamente con la guerra, como es el caso de la industria del automóvil, la cual desarrolló vehículos de guerra como tanques, mismos que reactivaron su planta de producción, lo cual motivó a que se crearan y fusionaran nuevas empresas. Cabe destacar, que un rubro importante hablando de política fiscal estadounidense, se remonta a la gran depresión de los años 30's, cuando el índice de desempleo fue de los más altos, aunado con un aumento en el sistema impositivo, que ni aún los programas gubernamentales de empleo implementados fueron suficientes. La llegada de la Segunda Guerra

*Mundial, trajo consigo una política fiscal capaz de aumentar las adquisiciones de la administración federal, disminuir el desempleo y aumentar el producto interno bruto casi el doble.*

*Para los años 40's, los economistas habían previsto un estancamiento en la economía de los Estados Unidos, una vez desmantelada la política fiscal implementada en la Segunda Guerra Mundial, sin embargo no fue así, ya que gracias a la fortaleza adquirida por el sector privado, así como al desarrollo alcanzado por la política monetaria, se logró la estabilización en el período de la posguerra.*

*En la década de los 50's, los Estados Unidos tenían una economía de complacencia. Empero lo anterior, en el año de 1958 tuvo lugar la primera recesión grave, caracterizada principalmente por un alza en los precios, acompañada de una inactividad de los recursos económicos, misma que fue solucionada parcialmente, con un aumento en el superávit de pleno empleo.*

*Para la década de los 60's, se presenció un fenómeno curioso al presentarse el triunfo y derrota de la estabilización fiscal, ya que la primera mitad se considera un éxito absoluto, mientras que la segunda un rotundo fracaso. La primera mitad de 1960 a 1966, se caracterizó por la figura del Presidente John F. Kennedy, el cual fue identificado por un gobierno sumamente activista, que se destacó entre otras cosas, por la creación de el Cuerpo de Paz, que envía voluntarios norteamericanos a cubrir necesidades de países en vías de desarrollo, al mismo tiempo que implementó un programa de expansión fiscal, con una reducción impositiva y control del alza de los precios reflejados en una disminución del superávit de pleno empleo y aumento automático de los ingresos tributarios, es decir, aumentó la producción reduciendo el desempleo, y mantuvo un alto grado de estabilidad del nivel de precios, por lo que se considera que contribuyó en gran medida a la prosperidad de esa época. Sin embargo, durante la segunda mitad de dicho periodo comprendida entre los años de 1966 a 1968, la prosperidad y crecimiento continuaron, hasta que la tasa de expansión llegó a superar el nivel que podía mantenerse sin inflación, y en lugar de reducir la velocidad de las tasas de expansión como acertadamente lo había recomendado el Consejo de Asesores Económicos en 1965, las autoridades de la Reserva Federal, redujeron la tasa de aumento de la oferta monetaria en 1966, lo que condujo al denominado "Crujido del crédito" (credit crunch). Lo anterior no trajo sino rezagos económicos, como el creciente exceso de demanda y el aumento moderado del déficit, ya que no fue sino hasta 1969, cuando un giro radical de la política redujo la tasa de*

expansión monetaria, así como la influencia fiscal, provocando un cambio radical del déficit al superávit, aunque sumió a la economía en una recesión.

En la década de los 70's todo cambió, ya que el alto desempleo y la decreciente inflación, motivaron nuevamente a una política de expansión, por lo que la influencia fiscal aumentó, y se reflejó en una reducción tributaria, así como en un aumento de los gastos destinados a programas civiles. En 1971, dicha medida se complementó con una congelación temporal de precios y salarios, nivelando en 1972 el desempleo y el aumento de precios, empero, el embargo árabe de petróleo comprendido de 1973-1974, provocó una rápida alza de precios, escasez general, inflación, desempleo y estancamiento de la demanda. Lo anterior, no fue sino un prelude de los acontecimientos que se dieron en la política fiscal en el año de 1974, los cuales demostraron las consecuencias de mantener una influencia fiscal, combinada con un estancamiento y creciente inflación, concluyendo en una profundización de la recesión en lugar de retardar la inflación. Dicho caos, se trató de matizar regresando a una política expansionista bajo la dirección de un considerable recorte impositivo en el año de 1975, ya que no fue sino hasta 1976, cuando los aumentos recaudatorios lograron disminuir el déficit, razón por la cual la política de 1977 se mantuvo neutral, ya que fue en los años de 1978 y 1979, cuando se tuvo un poco más de confianza y se pudieron lograr incrementos de los impuestos de Seguridad Social, manteniendo las medidas de control de inflación hasta ese momento adoptadas.<sup>63</sup>

Ya para el año de 1980, el asenso al poder del Presidente Ronald Reagan, trajo consigo una teoría económica del lado de la oferta, la cual ordenaba reducir las tasas tributarias marginales, a fin de alentar a la gente a trabajar con más ahínco y por más tiempo. En este punto, cabe hacer un paréntesis, ya que es de suma importancia para el presente estudio, a tal grado, que de hecho se podría decir que gira en torno a esta medida realizada por el Presidente Reagan, calificada por muchos de los estudiosos de la materia como el parte aguas de la economía norteamericana, y que es un claro ejemplo del impacto que puede tener una política fiscal en el desarrollo de un país. Lo anterior, en virtud de que la política adoptada

---

<sup>63</sup> CFR. MUSGRAVE A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Segunda Edición, Madrid, 1986. Págs. 943-958.

separa a Estados Unidos como país desarrollado antes de los 80's, de Estados Unidos, actual potencia mundial económica, militar, rectora de las relaciones comerciales etc., hoy por hoy, únicamente comparable con la Unión Europea, ya que dicha medida trajo consigo la solución a una situación por la que normalmente atraviesa cualquier país en vías de desarrollo, que es el círculo de pobreza generado por la ausencia de recursos en el sector privado y en el sector público, es decir, ese círculo vicioso que no tiene fin, generado a partir de exigir una erogación a una persona que no tiene recursos suficientes para satisfacer necesidades primarias, dejando a la misma en un estado cada vez más precario. A reserva de profundizar más el tema en el capítulo correspondiente, sólo cabe destacar que dicha medida, trajo consigo más ahorro, más inversión, más producción y una economía dinámica. De ahí que la administración de Reagan, estuvo caracterizada por una serie de recortes fiscales, al lado de reducciones en programas sociales. En un primer momento, dicha medida no dio los frutos esperados, ya que en el año de 1982 las quiebras de empresas aumentaron 50%, las exportaciones del agro disminuyeron y las tasas de interés se elevaron, sin embargo, factores como la recesión, la caída de los precios del petróleo y el riguroso control de la Reserva Federal sobre el dinero y el crédito, fueron los que contuvieron la inflación desbocada y generaron uno de los periodos de crecimiento económico sostenido más largos desde la Segunda Guerra Mundial, aún cuando el déficit general alcanzado en el año de 1987, no había tenido precedente.

Posteriormente, la economía de los Estados Unidos cayó en una recesión en 1991, pero inició una lenta recuperación en 1992, y aún cuando subsisten los problemas en cuanto al mercado de crédito y otros rubros, los sectores como la industria de cómputo, la espacial y la de exportaciones en general, se encuentra en un crecimiento continuo.<sup>64</sup>

Para el año de 1993, tomaría posesión el Presidente número 42 de los Estados Unidos, Bill Clinton (1993-2001), el cual aplicó una política de aumento de inversiones estatales, reducción de la deuda nacional y reforma fiscal, consistente en recortes tributarios en beneficio de la población, con un aumento de ingresos derivado de un impuesto sobre consumo de energía

---

<sup>64</sup> CFR. MC CAN L. Robert, "Semblanza de la Economía de los Estados Unidos", Servicio Cultural e Informativo de los Estados Unidos, Washington D.C., 1981. Págs. 26-43.

*de base amplia, además de reducir los gastos federales, aumentando los fondos destinados a la educación, la formación laboral y las obras públicas. Con la llegada del Presidente Bush, simplemente se continuaron las políticas establecidas por el anterior Presidente en materia tributaria, al seguir rebajando los impuestos, tratando de eliminar todos los gravámenes al ahorro y a la inversión. Hoy en día, la política tributaria de los Estados Unidos se ha preocupado por moderar las tarifas de los impuestos sobre ganancias del capital, ahorros e inversión, adoptando medidas como la eliminación del impuesto mínimo alternativo y la alteración a las reglas de depreciación, con lo cual se busca una constante reactivación económica que les permita afrontar los desafíos del mañana.*

## *2.4.- Impacto de las Políticas Fiscales en los diferentes Sectores de la Producción.*

*Para comenzar este apartado, es conveniente señalar que en el mundo fáctico o real, las repercusiones económicas no siempre concuerdan con las plasmadas en el mundo deóntico o leyes, ya que en muchas ocasiones la carga fiscal, la cual es el verdadero peso económico de la misma, no la soportan aquellos sobre los que se establece el impuesto, es decir, existe diferencia respecto a quiénes realmente sufren la incidencia del impuesto, entendiendo a esta última, como la diferencia entre la renta real de una persona antes y después de que se establezca el impuesto. En este orden de ideas, si se observa una disminución de los salarios, se puede afirmar que el impuesto se ha trasladado hacia atrás (a un factor de producción como el trabajo), mientras que si existe un aumento en los precios de los productos o servicios, se afirma que el impuesto se ha trasladado hacia delante (consumidores). Por lo anterior, es de afirmarse que el estudio de la incidencia de los impuestos, es uno de los temas más importantes y difíciles de la economía del sector público, ya que al tratar de encuadrar uno de los principios fundamentales que sostienen todo sistema tributario, como es el de la justicia, se encuentra que ésta última no depende de sobre quién se establezca el impuesto, sino más bien, quién lo paga en realidad, lo cual no es otra cosa que la confrontación del mundo deóntico con el fáctico. Aún cuando ha quedado establecido lo anterior, cabe destacarse que en el ámbito económico de una nación, este fenómeno no importa realmente, ya que lo importa es cómo afecte o pueda afectar las llamadas curvas de oferta y demanda dentro de su mismo mercado, así como dentro del mercado internacional. De igual forma, da lo mismo que el impuesto recaudado, sea*

un porcentaje dado del precio (impuesto ad valorem), o una cantidad fija por unidad de producto (impuesto específico), ya que en un mercado competitivo la incidencia de un impuesto ad valorem y la incidencia de un impuesto específico son idénticas.

Para efectos fiscales los dos impuestos suelen ser diferentes, ya que en el caso de los impuestos específicos, gravan de forma igual por cantidad y no por calidad, creando diferencias entre productos de poca y gran calidad, con respecto de lo cual se busca gravar con un porcentaje mayor, a aquellos que presentan menor calidad, a fin de ubicar mejores productos dentro del mercado. De igual manera, los impuestos ad valorem presentan dificultades respecto al control de precios, tratándose de empresas que venden más de una mercancía, ya que se presta a facturar a un precio más bajo, mercancías sujetas a un impuesto más alto, sin que ésto sea detectado por las autoridades fiscales. Estos y otros problemas administrativos, han sido los principales determinantes de los tipos de impuestos que se han establecido. Los anteriores efectos fiscales referentes a los impuestos ad valorem y a los impuestos específicos respectivamente, aplican a todos los mercados competitivos, incluidos los impuestos sobre los factores de producción, dentro de los cuales se encuentran, impuestos sobre factores inelásticos e impuestos sobre factores totalmente elásticos. Dentro de los primeros, se ubica la tierra no mejorada, en donde la carga total del impuesto recae sobre sus propietarios, tal y como sucede en el caso del petróleo, en donde el impuesto recae sobre los propietarios de los pozos petroleros. Por otra parte, los impuestos sobre los factores totalmente elásticos, no son soportados por los factores gravados, sino que se trasladan enteramente, como es el caso de un impuesto sobre los intereses, en donde se traslada el mismo de los propietarios del capital a sus usuarios. Cabe destacar que en suma, es la elasticidad o inelasticidad de la demanda y la oferta de trabajo, la que determina quién paga efectivamente el impuesto. En razón a lo anterior, Estados Unidos tiene un sistema tributario progresivo, en donde la proporción de renta que pagan las personas con mayores recursos, es mucho mayor de la que pagan las que tienen escasos recursos.<sup>65</sup>

En razón de lo anterior, conviene destacar que en Estados Unidos no se puede hablar únicamente del impacto que tiene la política tributaria, o en

---

<sup>65</sup> CFR. **STIGLITZ** Joseph E., "La economía del sector público", Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000. Págs. 512-546.

específico los impuestos sobre los diferentes sectores de producción, ya que es un elemento sumamente limitativo, respecto de todas las formas que tiene el Estado de incidir en los factores de producción, razón por la cual, resulta más conveniente hablar de la influencia del Estado en la producción nacional, que solamente respecto de los impuestos. La anterior aseveración parte del supuesto, de que si bien en la economía norteamericana la empresa pública juega un papel preponderante, esto no implica que el Estado quede limitado para incidir en el ámbito privado, ya que pese a no ser productor o consumidor, el Estado puede ejercer gran peso respecto al desenvolvimiento de dicho sector, mediante subvenciones, impuestos (directos e indirectos), crédito oficial y regulación de empresa. Con respecto a las subvenciones, se puede afirmar que en Estados Unidos se subvenciona de 3 formas, las cuales son: a) directamente a los productores, b) indirectamente a través del sistema tributario, y c) mediante gastos ocultos. Cabe destacar, que dichas subvenciones en todas sus formas se ven claramente identificadas en el sector agrícola, debido a que el gobierno siempre ha considerado a dicho sector como prioritario, y por tal motivo, las subvenciones directas a agricultores aumentaron considerablemente durante la década de los 80's, al pasar de 1.300 millones de dólares (1980), a 16.700 millones de dólares (1987), cuando dichas subvenciones llegaron a representar un 37% de la renta del trigo, 40% del arroz, y 20% de los demás cultivos. Pese a que en la actualidad ha disminuido en proporción dicha subvención, se considera uno de los factores prioritarios en materia de subvenciones de los Estados Unidos. Así mismo, cuando se habla de que el sistema tributario influye en los sectores de producción, implica en sí una subvención indirecta, ya que el Estado concede una ayuda a una empresa al permitirle deducir de sus impuestos, una parte de su gasto en maquinaria o cualquier otro caso previamente tipificado como tal, en virtud de que dicha deducción fiscal equivale a un gasto público denominado gasto fiscal, el cual no se presenta directamente como tal a la vista de todos, y por ello se considera una subvención indirecta. Por lo que hace a los gastos ocultos, se puede decir que están constituidos por todas aquellas subvenciones que no aparecen dentro de las estadísticas oficiales, por considerarse ayudas específicas que el Estado otorga en beneficio de las empresas locales, como es el caso de la imposición de un arancel sobre la importación, que busca proteger a las empresas nacionales del mismo sector e indiscutiblemente se considera una ayuda para éstas últimas, ya que aún cuando no exista una erogación material para sustentarlo, son realmente los consumidores quienes la pagan. Dentro de las mismas subvenciones otorgadas por el Estado, se encuentra también el crédito oficial, mismo que se considera medio de incidencia directa del Estado, en virtud de que es un crédito otorgado a

tipos de interés inferiores a los del mercado, en forma de préstamos, donde existe inclusive la posibilidad de que no sea devuelto, como sucedió en el año de 1993, cuando la Administración del Presidente Clinton comenzó a prestar dinero directamente a estudiantes universitarios. Por último, se encuentra la regulación de empresas, la cual consiste en la actividad realizada por el Estado, en un intento por proteger a los trabajadores, consumidores y el medio ambiente de las prácticas anticompetitivas del mercado, pero que a la vez realmente inciden en el desempeño de las empresas y sectores de producción, mediante sus distintos órganos de regulación, como son: Occupational Safety and Health Administration (requisitos laborales mínimos), National Labor Relations Board (relaciones obrero patronales), Federal Trade Commission (publicidad engañosa), Environmental Protection Agency (medio ambiente), Federal Reserve Board – Comptroller of the Currency (la banca), Federal Aviation Administration (líneas aéreas), Federal Communications Commission (telecomunicaciones), Securities and Exchange Commission (sector bursátil) entre otras. Cabe señalar, que aún cuando la tendencia actual implica un proceso de reducción o eliminación de tal regulación, denominado liberalización, en gran parte secundado por el Presidente Clinton, al revisar en el año de 1993 sistemáticamente tales disposiciones, se encuentra con que actualmente siguen ejerciendo un fuerte impacto sobre los factores de producción, sólo comparable con los impuestos y las subvenciones.<sup>66</sup>

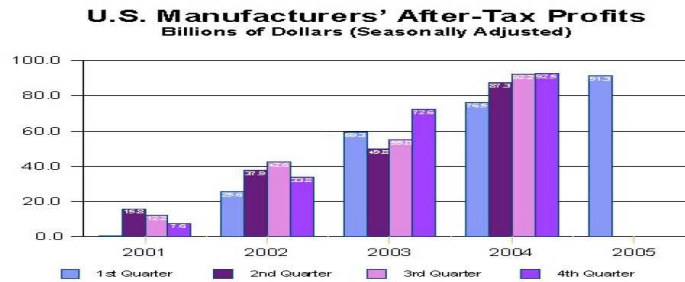
Una vez realizada la aclaración correspondiente a dicho rubro, resulta conveniente analizar algunas de las gráficas proporcionadas por la Casa Blanca (White House) de los Estados Unidos, en donde se puede apreciar mejor, el impacto que tienen los impuestos en algunos de los principales sectores económicos de dicho país. Por razones obvias, resultaría imposible hacer un estudio de todos y cada uno de los sectores de producción en Estados Unidos, razón por la cual, sólo se analizarán los sectores más importantes, como es el caso del sector de fabricación, en donde como se puede observar en la gráfica 4.1, las ganancias netas, es decir, aquellas resultantes después de haber aplicado o descontado el impuesto correspondiente sobre las mismas, no se ven laceradas severamente. En esta gráfica se muestra claramente, cómo desde el año de 2001, hasta el año de 2005, la ganancia neta se ha incrementado notoriamente, sin que la

---

<sup>66</sup> Ibidem Págs. 39-42.

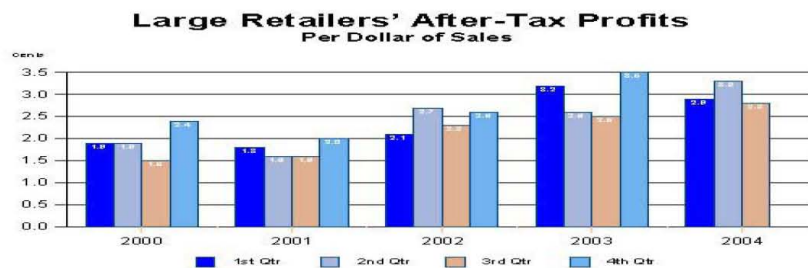


aplicación del impuesto correspondiente incida de tal forma, que limite la producción o desenvolvimiento de este sector en los Estados Unidos.



Gráfica 4.1

De igual manera, en la gráfica 4.2 se puede observar el mismo fenómeno, aunque no tan marcado, en virtud de que en el caso de los comerciantes minoristas, como son todos aquellos establecimientos pequeños, los impuestos inciden un poco mas, aunque no tanto como para mantenerlos estancados en una situación económica estática, sino que por el contrario, hay un incremento de ganancias paulatino, gradual, no tan radical como en otros sectores, pero a fin de cuentas estable.

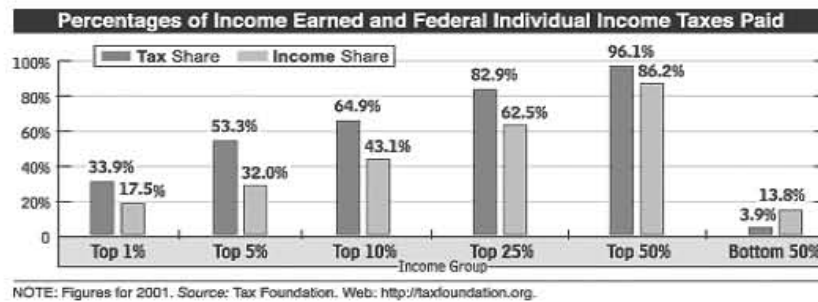


Gráfica 4.2<sup>67</sup>

Resulta de igual manera conveniente dar a conocer el siguiente dato, mediante el cual se anula todo esfuerzo por tratar de desacreditar las anteriores estadísticas, aún cuando tienen el carácter de oficiales, en virtud de ser dadas a conocer por la Casa Blanca. La anterior aseveración tiene sustento en la gráfica 4.3, misma que se da a conocer con la finalidad de mostrar que el índice de evasión fiscal en los Estados Unidos, no es el suficiente como para justificar el crecimiento acelerado de los sectores de producción, ésto es, que la recaudación en Estados Unidos se puede considerar exitosa, al tener un margen relativamente corto entre el ingreso bruto general, y el recaudado mediante el pago de impuestos, con lo cual queda aclarado que la tributación norteamericana, guarda un equilibrio tal,

<sup>67</sup> The White House, President George Bush, "Tax Profits Topics" (<http://www.whitehouse.gov/query.html?col=colpics&qt=Tax>)

que permite una imposición con bajo nivel de evasión, tal y como lo muestra la gráfica.



Gráfica 4.3<sup>68</sup>

Al igual que como se hizo en el caso de México, en la gráfica 4.4 se muestran los niveles de imposición fiscal por estado, en los productos de mayor consumo en los Estados Unidos, en donde se pone de manifiesto la dificultad para realizar un estudio estableciendo criterios uniformes al respecto, cuando cada entidad cuenta con facultades suficientes como para establecer el sistema impositivo que más le acomode, independientemente de lo que realicen sus asimilados. Lo anterior es de cabal importancia, ya que si bien no hay uniformidad en criterios para gravar los siguientes productos, se puede decir que todos han ido en crecimiento respecto de su consumo, independientemente del tratamiento fiscal otorgado, ya que existen tendencias comunes aunque no iguales, en cuanto al desarrollo que han tenido en cada entidad, encaminándose cada uno hacia la misma dirección, pese a que unos en forma más gradual que otros. A manera de conclusión, se puede decir que en Estados Unidos el gobierno es capaz de influir en los sectores de producción de muchas formas, no únicamente mediante impuestos, aún cuando se considera una de las principales formas para tales efectos. Sin embargo, el hecho de que existan facultades amplias para los estados en materia tributaria, dificulta el poder establecer criterios uniformes, respecto a conceptos similares, no obstante que el tratamiento dispar, ha provocado el óptimo funcionamiento tanto económico como tributario de los factores de producción y los mecanismos de recaudación respectivamente. Lo anterior es de suma importancia, ya que dichas facultades tan amplias, propician que cada estado dé el tratamiento que considere a un determinado sector, producto, persona, etc., ya que lo que realmente se está haciendo, es adecuar las situaciones de cada lugar y momento a la realidad circundante, bajo esta filosofía norteamericana, en donde el mundo fáctico tiene un lugar preponderante al lado del mundo deóntico, y no supeditado al último, es decir, siempre en equilibrio logrando objetivos que saltan a la vista.

<sup>68</sup> Infoplease, All the Knowledge you need "Business", (<http://www.infoplease.com/search?fr=iptn&query=tax&in=all>)

**State Sales, Gasoline, Cigarette, and Alcohol Tax Rates by State  
As of December 31, 2004**

State	Sales Tax (Percent)	Gasoline Tax (Per Gallon)	Cigarette Tax (Per Pack)	Spirits Tax (Per Gallon)	Table Tax (Per Gallon)	Wine Tax (Per Gallon)	Beer Tax (Per Gallon)
Alabama	4	\$0,16	\$0,165	(b)	\$1,70		\$0,53
Alaska	None	\$0,08	\$1,00	\$5,60	\$2,50		\$0,35
Arizona	5,6	\$0,18	\$1,18	\$3,00	\$0,84		\$0,16
<b>Arkansas (1)</b>	6	\$0,215	\$0,315	\$2,50	\$0,75		<b>\$0,26</b>
<b>California (2)</b>	<b>6,25</b>	\$0,18	\$0,87	\$3,30	\$0,20		\$0,20
Colorado	2,9	\$0,22	\$0,20	\$2,28	\$0,33		\$0,08
Connecticut	6	\$0,25	\$1,51	\$4,50	\$0,60		\$0,19
<b>Delaware (3)</b>	None	\$0,23	<b>\$0,55</b>	\$5,46	\$0,97		\$0,16
<b>Florida (4)</b>	6	<b>\$0,04</b>	\$0,339	\$6,50	\$2,25		\$0,48
Georgia	4	\$0,075	\$0,37	\$3,79	\$1,51		\$0,48
<b>Hawaii (5)</b>	4	\$0,16	<b>\$1,40</b>	\$5,98	\$1,38		<b>\$0,93</b>
Idaho (6)	6	\$0,25	\$0,57	(b)	\$0,45		\$0,15
<b>Illinois (7)</b>	6,25	<b>\$0,19</b>	\$0,98	\$4,50	\$0,73		\$0,19
Indiana	6	\$0,18	\$0,555	\$2,68	\$0,47		\$0,12
<b>Iowa (8)</b>	5	<b>\$0,205</b>	\$0,36	(b)	\$1,75		\$0,19
Kansas	5,3	\$0,24	\$0,79	\$2,50	\$0,30		\$0,18
<b>Kentucky (9)</b>	6	<b>\$0,16</b>	\$0,03	\$1,92	\$0,50		\$0,08
Louisiana	4	\$0,20	\$0,36	\$2,50	\$0,11		\$0,32
<b>Maine (10)</b>	5	<b>\$0,252</b>	\$1,00	(b)	<b>\$0,30</b>		<b>\$0,25</b>
Maryland	5	\$0,235	\$1,00	\$1,50	\$0,40		\$0,09
Massachusetts	5	\$0,21	\$1,51	\$4,05	\$0,55		\$0,11
<b>Michigan (11)</b>	6	\$0,19	<b>\$2,00</b>	(b)	\$0,51		\$0,20
Minnesota	6,5	\$0,20	\$0,48	\$5,03	\$0,30		\$0,15
Mississippi	7	\$0,18	\$0,18	(b)	\$0,35		\$0,43
Missouri	4,225	\$0,17	\$0,17	\$2,00	\$0,30		\$0,06
Montana	None	\$0,27	\$0,70	(b)	<b>\$1,02</b>		\$0,14
Nebraska	5,5	\$0,25 (a)	\$0,64	\$3,75	\$0,95		\$31,00
<b>Nevada (12)</b>	6,5	<b>\$0,24</b>	\$0,80	\$3,60	\$0,70		\$0,16
New Hampshire	None	\$0,18	\$0,52	(b)	(b)		\$0,30
<b>New Jersey (13)</b>	6	\$0,105	<b>\$2,40</b>	\$4,40	\$0,70		\$0,12
New Mexico	5	\$0,17	\$0,91	\$6,06	\$1,70		\$0,41
<b>New York (14)</b>	4	<b>\$0,2265</b>	\$1,50	\$6,44	\$0,19		\$0,11
N. Carolina (15)	4,5	\$0,24 (a)	\$0,05	(b)	\$0,79		\$0,48
N. Dakota	5	\$0,21	\$0,44	\$2,50	\$0,50		\$0,16
<b>Ohio (16)</b>	6	<b>\$0,26</b>	\$0,55	3.38 (b)	\$0,30		\$0,18
Oklahoma	4,5	\$0,16	\$0,23	\$5,56	\$0,72		\$0,40
<b>Oregon (17)</b>	None	\$0,24	<b>\$1,18</b>	(b)	\$0,67		\$0,08
<b>Penn. (18)</b>	6	\$0,12	<b>\$1,35</b>	(b)	(b)		\$0,08
<b>Rhode Island (19)</b>	7	\$0,30	<b>\$2,46</b>	\$3,75	\$0,60		\$0,10
S. Carolina (20)	5	\$0,16	\$0,07	\$2,72	\$1,08		\$0,77
<b>S. Dakota (21)</b>	4	<b>\$0,22</b>	\$0,53	\$3,93	\$0,93		\$0,27
Tennessee	7	\$0,20	\$0,20	\$4,40	\$1,21		\$0,14
<b>Texas (22)</b>	<b>6,25</b>	\$0,20	\$0,41	\$2,40	\$0,20		\$0,20
Utah	4,75	\$0,245	\$0,695	(b)	13% (b)		\$0,41
Vermont	6	\$0,19	\$1,19	(b)	\$0,55		\$0,27
<b>Virginia (23)</b>	4	\$0,175	<b>\$0,20</b>	(b)	\$1,51		\$0,26
Washington (24)	6,5	\$0,28	\$1,425	(b)	\$0,86		\$0,26
West Virginia	6	\$0,205	\$0,55	(b)	\$1,00		\$0,18
Wisconsin	5	\$0,29 (a)	\$0,77	\$3,25	\$0,25		\$0,07
Wyoming (25)	4	\$0,14	\$0,60	(b)	(b)		\$0,02
<b>D.C. (26)</b>	5,75	<b>\$0,225</b>	\$1,00	\$1,50	\$0,30		\$0,09

Gráfica 4.4<sup>69</sup>

<sup>69</sup> Tax Data "State Sales, Gasoline, Cigarette, and Alcohol Tax Rates by State, 2004", April 19 2005, Tax Foundation, (<http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/245.html>)

## 2.5.- Teoría y Práctica Presupuestal.

Como ya se sabe, el presupuesto juega un rol preponderante dentro del esquema económico de un Estado, ya que constituye un instrumento mediante el cual, los gobiernos materializan todos aquellos lineamientos y estrategias adoptadas, en busca de lograr alcanzar objetivos económicos y sociales. Por consiguiente, las técnicas de elaboración de los mismos han sido un tema de interés, ya que día con día se enriquecen y actualizan, a fin de garantizar una adecuada distribución de los recursos existentes.

En este apartado se abordará un poco más a fondo, el tema del presupuesto en los Estados Unidos de América, debido a que no es del conocimiento de todos su formación, composición y doctrina económica a seguir, como en el caso de México.

A manera de introducción, se puede decir que el presupuesto en Estados Unidos no contempla únicamente dólares, sino también otros recursos importantes, como lo es el empleo federal entre otros, así mismo, dichas decisiones tomadas en el presupuesto tienen repercusiones de magnitudes mundiales, debido a la importancia de dicha nación. Resulta de suma trascendencia destacar, que en el proceso de formación del presupuesto, interfieren tanto el Congreso como el Presidente, en tres fases principales, que son: a) formulación del presupuesto por parte del Presidente; b) participación del Congreso en el presupuesto; y c) ejecución del presupuesto. Por lo que hace a la formulación del Presupuesto (The Budget), la cual queda a cargo del Presidente, contiene varios volúmenes en donde el Presidente pone de manifiesto sus prioridades recomendadas para la asignación de recursos por el gobierno, destacando que el presupuesto debe estar diseñado para cubrir por lo menos, los cuatro años siguientes al año de formulación del mismo. Como ya se estableció, el Presidente comienza el proceso de formulación presupuestario, por lo menos con una anticipación de nueve meses anteriores a la entrega del proyecto al Congreso para las consideraciones correspondientes, o dieciocho meses antes de que de comienzo el ejercicio económico en cuestión, estableciendo pautas generales y de política fiscal para dicho país. Durante la formulación del presupuesto, el Presidente y el Director del OMB (Oficina de la Gerencia y el Presupuesto), intercambian continuamente información, ofertas y evaluaciones concernientes a las decisiones de política tributaria adoptadas por los departamentos y agencias estatales. Respecto a este último punto, es importante resaltar que las agencias juegan un rol importante dentro de la formulación del presupuesto, ya que someten peticiones del presupuesto a la OMB, para la asignación de recursos a

dichas agencias. Así mismo, es relevante manifestar que el proceso de formulación presupuestaria, implica la consideración simultánea de las necesidades de recursos para programas individuales, agencias y funciones del gobierno federal. La ley por su parte, limita al Presidente para que haga entrega del proyecto, a más tardar el primer lunes de febrero de cada año, por el ejercicio económico siguiente que comienza el primer día de octubre del año en cuestión. Por su parte, el Congreso una vez teniendo el documento en su poder, considera las ofertas hechas por el Presidente y las aprueba, modifica o desaprueba, con la posibilidad de agregar programas no pedidos por dicho mandatario, de considerarlos necesarios. Los comités y subcomités presupuestarios, inician inmediatamente la resolución del presupuesto, teniendo como fecha límite para entregar una resolución del mismo, el quince de abril de cada año. Lo anterior, puesto que la resolución concurrente del presupuesto no es una ley, es decir, no necesita la aprobación del Presidente, mas sin embargo, el Congreso toma en consideración las opiniones del mandatario, ya que la legislación en desarrollo para resolver las asignaciones del presupuesto si es una ley, y requiere la aprobación del Presidente.<sup>70</sup>

En el caso de los Estados Unidos, el primer antecedente del presupuesto se remonta al año de 1821, momento en el cual se implantó por primera vez un presupuesto público aunque muy rudimentario, y no fue sino hasta el siglo XX, al ver que la iniciativa privada utilizaba este recurso para controlar sus gastos de forma adecuada, cuando comienza a manifestarse una evolución en la técnica presupuestaria, al aprobarse y establecerse como instrumento de administración oficial, la Ley de Presupuesto Nacional. Posteriormente en el año de 1948, se instauró por primera vez el presupuesto por programas y actividades (programático), en el Departamento de Marina, posteriormente implantado en el Sistema de Planeación por Programas y Presupuestos. Pero no fue sino hasta finales de la década de los 40's, cuando se manifestaron los orígenes de la Clasificación Funcional del Presupuesto Federal de Estados Unidos (budget), mediante la Comisión sobre Organización de la Rama Ejecutiva (Comisión Herbert Hoover), quien sugirió la existencia de presupuestos de acuerdo a las funciones gubernamentales, actividades y proyectos, con los cuales se permitiera una revisión mas sencilla respecto a su cumplimiento.

---

<sup>70</sup> CFR. The White House, "Economy & Budget Archive",  
(<http://www.whitehouse.gov/infocus/economy/archive.html>)

Resulta conveniente destacar, que a principios de los años 60's comenzaron realmente los esfuerzos en Estados Unidos por estudiar un poco más a fondo y sistemáticamente la planificación del gasto mediante el Ministerio de Defensa, para así impulsar dichas directrices mediante el Ejecutivo a partir de 1965.

Continuando con lo anterior, resulta sumamente importante señalar que en Estados Unidos de América se sigue el sistema de presupuesto planificado por programas (Planning-Programming-Budgeting-System), también conocido como P.P:B.S., considerado como el sistema de análisis del llamado costo-beneficio más acertado en la formación del presupuesto. Dentro de los objetivos y procedimientos que tiene este presupuesto planificado por programas, se encuentran: a) los programas de gasto pueden extenderse sobre varios departamentos; b) la evaluación apropiada de un programa de gasto exige el examen de más de un periodo de tiempo y c) el análisis del costo-beneficio debe ser aplicado cuando sea posible, y en esos términos evaluar los programas de gasto.

Este sistema presupuestario, trae consigo la utilización de nuevos instrumentos de análisis, como son la técnica de costo-beneficio, los cuales se emplean de modo sistemático en la confección de la política pública. Debido a que dicho sistema presupuestario funciona de manera muy parecida al establecido en México (programático) anteriormente analizado, no se hará mayor énfasis en los puntos comunes, como es el caso de los objetivos buscados en los programas, los cuales operan de forma muy similar en ambos sistemas. Una diferencia que salta a la vista, es que los programas son muy específicos, debido a que se dividen las categorías de programa en subcategorías y a su vez en elementos de programa, además de que últimamente se han venido presentando los gastos presupuestarios por funciones, así como por organismos.<sup>71</sup>

De igual manera, es de señalarse que el Acta Congresional del Presupuesto, es el documento que regula la clasificación funcional del mismo, al señalar que el presupuesto federal se debe presentar dividido por funciones, sobre la base de las necesidades nacionales y dirigidas a la misión asignada a cada programa.

---

<sup>71</sup> CFR. MUSGRAVE A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Quinta Edición, Madrid, 1992. Págs. 58-64.

No obstante lo anterior, se limita a los responsables de la elaboración del mismo, al tener que sujetarse a criterios como: a) abarcar todas aquellas actividades relacionadas con el propósito principal de la función; b) buscar que las categorías tengan continuidad en el tiempo, importancia nacional y sean costeables todas las actividades comprendidas; y c) contener más de un programa de gobierno en atención a sus propósitos fundamentales.

En la gráfica 5.1, se muestran claramente los principales programas presupuestarios que comprende el (budget) presupuesto norteamericano.

<b>CLASIFICACION FUNCIONAL DEL PRESUPUESTO FEDERAL DE 1998</b>			
<b>CODIGO</b>	<b>FUNCION</b>	<b>CODIGO</b>	<b>FUNCION</b>
50	DEFENSA NACIONAL	550	SALUD
150	ASUNTOS INTERNACIONALES	570	SEGURIDAD MEDICA
250	CIENCIA GENERAL, ESPACIO Y TECNOLOGIA	600	ASISTENCIA SOCIAL
270	ENERGIA	650	SEGURIDAD SOCIAL
300	RECURSOS NATURALES Y MEDIO AMBIENTE	700	BENEFICIOS Y SERVICIOS PARA VETERANOS
350	AGRICULTURA	750	ADMINISTRACION DE JUSTICIA
370	COMERCIO Y CREDITO INTERNO	800	GOBIERNO GENERAL
400	TRANSPORTE	900	INTERESES NETOS
450	DESARROLLO REGIONAL Y COMUNITARIO	920	ASIGNACIONES
500	EDUCACION, CAPACITACION, EMPLEO Y SERVICIOS SOCIALES	950	INGRESOS NO DISTRIBUIDOS

Gráfica 5.1

El Presupuesto Federal de los Estados Unidos de América para el ejercicio de 1998 reconoce 20 funciones, dentro de las cuales encontramos: a) Defensa Nacional (programas encaminados al desarrollo, mantenimiento

y equipamiento de las fuerzas armadas); b) Asuntos Internacionales (actividades relacionadas con la política exterior); c) Ciencia General, Espacio y Tecnología (programas encaminados a promover la investigación básica, espacial y tecnológica, así como otras acciones afines); d) Energía (suministro eléctrico, regulación en materia nuclear, reservas estratégicas de petróleo); e) Recursos Naturales y Medio Ambiente (acciones diseñadas para el desarrollo, manejo y mantenimiento de los recursos naturales de la nación); f) Agricultura (asistencia alimentaria y promoción del mercado de información y servicios de investigación en la materia); g) Comercio y Crédito Interno (todas aquellas acciones federales necesarias para apoyar las actividades empresariales del país); h) Transporte (programas y recursos necesarios para el desarrollo de las actividades relacionadas con el transporte); i) Desarrollo Regional y Comunitario (programas dirigidos al desarrollo urbano y canalización de recursos para la gran variedad de proyectos de desarrollo en las ciudades); j) Educación, Capacitación, Empleo y Servicios Sociales (programas diseñados para promover el conocimiento y la destreza en la población); k) Salud (promoción de la salud física y mental); l) Seguridad Médica (programas encaminados a proveer fondos para actividades de hospitalización); m) Asistencia Social (programas dirigidos a apoyar con recursos y beneficios, a individuos que los necesitan permanente o temporalmente, y que tienen necesidades especiales); n) Seguridad Social (programas destinados a proveer de apoyos y diversas prestaciones a la gente de la tercera edad, incapacitados, así como actividades de supervivencia); o) Beneficios y Servicios para Veteranos (programas que proporcionan recursos para apoyar a miembros sobrevivientes de las fuerzas armadas y a sus dependientes); p) Administración de Justicia (programas de inteligencia para prevenir actos delictivos y aquéllos encaminados a la ejecución de leyes federales); q) Gobierno General (programas destinados a la administración general del gobierno); r) Intereses Netos (actividades dirigidas a asignar recursos para el pago de intereses de la deuda pública nacional); s) Asignaciones (programas dirigidos a destinar recursos para cubrir posibles contingencias); y t) Ingresos no Distribuidos (actividades programadas por el Gobierno Federal para administrar recursos de las agencias o de programas particulares).<sup>72</sup>

---

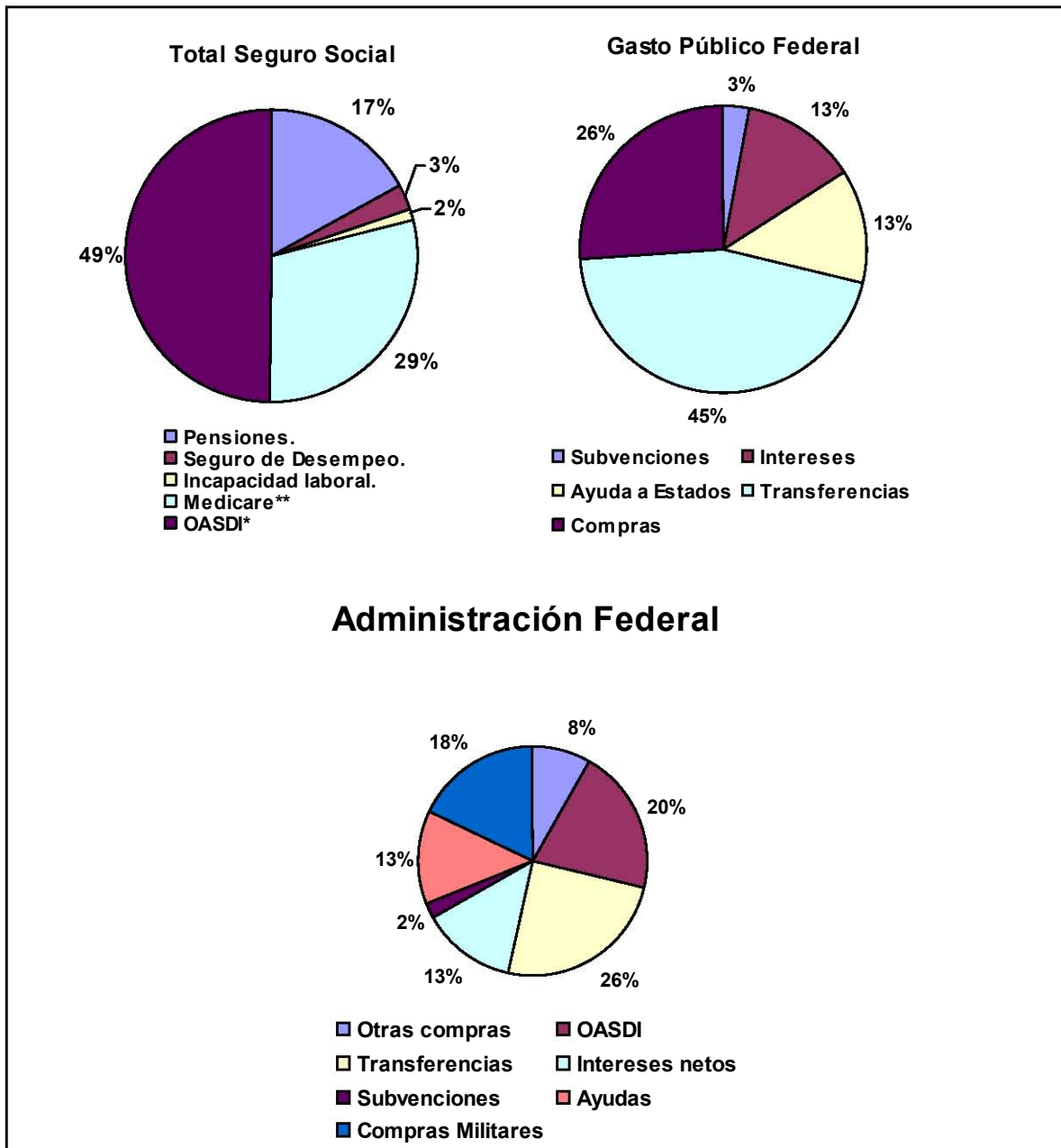
<sup>72</sup> CFR. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "Clasificación Funcional del Presupuesto Federal en Estados Unidos de América" ([http://www.shcp.gob.mx/docs/bcg/bcg08\\_d.html](http://www.shcp.gob.mx/docs/bcg/bcg08_d.html)).



De igual manera, el sistema presupuestario norteamericano tiene contemplados programas de seguridad social y redistributivos ocultos, de los cuales los primeros se encuentran representados principalmente por el *Old-Age, Survivors, and Disability Insurance Program (OASDI)*, el cual proporciona renta no sólo a los jubilados, sino también a los supervivientes viudos, viudas y discapacitados. Complementariamente se pueden ubicar los programas de seguridad social para incapacidad laboral (accidente laboral), el seguro de desempleo, sanidad pública y recientemente el *Medicare*, el cual es un servicio médico de asistencia que se presta a los ancianos. Dentro de los programas redistributivos ocultos, se encuentran los programas de transferencia a través del sistema tributario, en específico la deducción por rentas derivadas del trabajo, la cual consiste en otorgar renta a las personas que por motivo de su trabajo reciban rentas bajas, es decir, una ayuda a aquellas personas que no cuenten con los recursos suficientes para solventar sus gastos y los de su familia.

Así mismo, dentro de este último rubro entran también las subvenciones y contingentes, como por ejemplo las otorgadas en el sector agrícola, mismas que redistribuyen la renta a favor de los agricultores, o los contingentes petroleros otorgados a favor de los propietarios de las reservas de petróleo, los cuales iniciaron como medida proteccionista para el sector energético, y terminaron como una medida redistributiva en los Estados Unidos. De igual forma es de recalcar, que el gasto público de los Estados Unidos ha sufrido cambios en cuanto a su composición y crecimiento, ya que en los últimos años ha crecido su porcentaje respecto al PIB (producto interno bruto), incrementando sus partidas para defensa, seguridad social, asistencia sanitaria, destacando por encima de todos los demás, el denominado *Medicare* (programa de asistencia para ancianos).

A continuación en la gráfica 5.2, se ponen de manifiesto las prioridades que tiene el gobierno federal, respecto a los programas de asistencia social dentro del presupuesto (budget), dividido para su estudio en 3 grandes rubros, lo anterior a fin de mostrar claramente dichas inclinaciones, entre las cuales se observan el Seguro de Desempleo y el Medicare, aunque paradójicamente en la administración federal se ven casi asimilados con los niveles de compras militares, esto es, a nivel micro son considerables, pero tomando en cuenta la totalidad del gasto constituyen sola una parte mínima del mismo.



Gráfica 5.2<sup>73</sup>

<sup>73</sup> CFR. **STIGLITZ** Joseph E., "La economía del sector público", Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000. Págs. 43-50.

\* Nota: Entiéndase el término OASDI como la denominación otorgada a la seguridad social en los Estados Unidos, cuyo nombre literal es Old-Age, Survivors, and Disability Insurance Program.

\*\* Nota: Entiéndase el término Medicare como uno de los programas de asistencia social en Norteamérica, cuyo fin es prestar asistencia médica a los ancianos.

Cabe destacar que en 1993, con apenas seis meses del mandato del Presidente Clinton, la Casa Blanca lanzó un ambicioso plan de reinvención del gobierno, conocido como *Nacional Performance Review*, el cual consistía en adaptar la Administración Federal al nuevo contexto de una sociedad post-industrial, informatizada y globalizada, es decir, actualizarla con relación a las últimas teorías de la gestión privada y las experiencias internacionales de la nueva gestión pública, lo que significó la introducción de un presupuesto basado en las misiones y orientado a los resultados, que posibilite una gestión emprendedora. Dicho presupuesto bienal, permitiría disponer de más tiempo para que el gestor lleve a cabo sus objetivos, en pro de un presupuesto más estratégico e incrementalista. El lado negativo de dicha propuesta, consistió en que la complejidad del sistema presupuestario y la complejidad e interdependencia de los problemas públicos, hicieron que las reformas tuvieran un progreso más lento de lo previsto y una ejecución formal superior a la real, debido a que su éxito requiere activar simultáneamente todos los engranes de la administración pública y mantenerlos en marcha durante largo tiempo, progresando de manera coordinada.<sup>74</sup>

Por último, es de resaltar que el presupuesto de los Estados Unidos de América, es publicado por la Oficina de la Gerencia y el Presupuesto en una colección de documentos que contienen no únicamente el presupuesto, sino también información sobre las ofertas de presupuesto del Presidente por el ejercicio económico correspondiente, así como otras publicaciones presupuestarias que se hayan dado a conocer a través del ejercicio económico. Así mismo recapitulando, el presupuesto también conocido como *Budget*, tiene un proceso de creación y medios de control parecidos a los establecidos en México, funciona mediante la técnica presupuestaria programática con pequeñas diferencias respecto al sistema presupuestario mexicano, entre las cuales se encuentra principalmente, la capacidad de distribución de la renta como fin último de la actividad presupuestaria, apoyada por la gran cantidad de recursos económicos derivados de la recaudación, y dirigidos realmente de manera proporcional a cada uno de los programas para los cuales fueron destinados, a fin de mantener un equilibrio modificando la estructura de dicho presupuesto, de acuerdo con

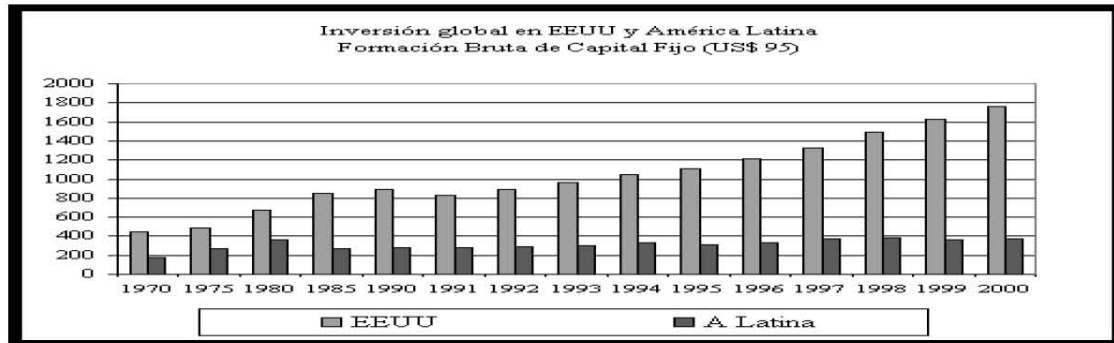
---

<sup>74</sup> CFR. **DERECHO FINANCIERO Y DE HACIENDA PÚBLICA**, “La modernización del sistema presupuestario de los EE.UU.”, José Caamaño Alegre, Editorial Derecho Financiero, DIJUSA, Enero – Marzo, LII/263, Madrid España, 2002.

las necesidades de todos y cada uno de los sectores que entran dentro del mismo. En síntesis, la teoría programática norteamericana presenta una diferencia abismal con respecto a la mexicana, ya que si bien se encuentra sostenida bajo los mismos pilares, su aplicación y objetivos distan demasiado en ambos casos, esto es debido principalmente, a que los dirigentes de nuestro país manipulan el presupuesto extraordinariamente con fines populistas de corto plazo, lo cual frenan cualquier tipo de propuesta que pudiera tener objetivos más ambiciosos con beneficios sustanciales para el país, en vez de simples paliativos sociales de índole político.

## *2.6.- Papel de las Inversiones Extranjeras en la Economía Moderna.*

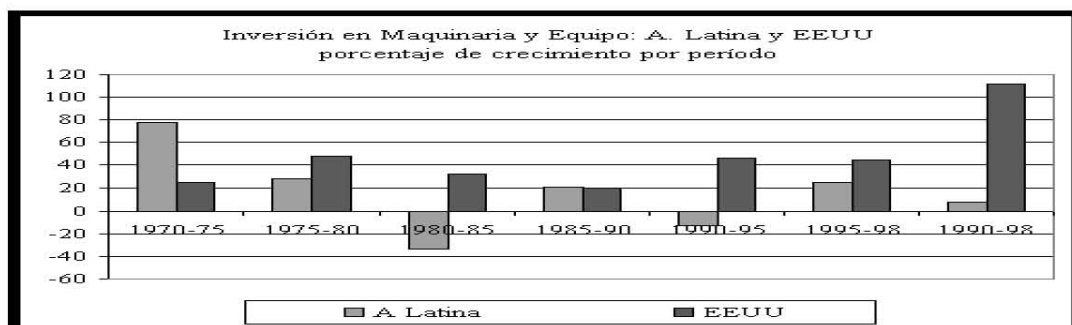
A diferencia de los países en vías de desarrollo, en los Estados Unidos las inversiones extranjeras juegan un papel importante mas no indispensable dentro de su economía, ya que se podría decir que pasaron de buscar atraer la inversión extranjera, a convertirse inversamente en quien la proporciona a otros países, esto, mediante su famosa figura empresarial denominada "corporación", misma que por sus alcances juega un papel preponderante en la economía mundial, ya que genera una cantidad considerable de recursos económicos que van a parar a donde se encuentran sus matrices, en otras palabras, es dinero generado en el extranjero destinado a los Estados Unidos. Cabe recordar que esta situación no siempre fue así, ya que después de la Segunda Guerra Mundial, la inversión extranjera jugó un papel indispensable en la economía de dicha nación, la cual supo sacar partido de la misma, para que posteriormente lejos de buscar la no dependencia de dichas inversiones, buscara generar sus propias empresas multinacionales, que posteriormente se convertirían en corporaciones transnacionales, y así crearan otra fuente de riqueza para el país en cuestión. Resulta impresionante, cómo en los años 70's, la inversión global en América Latina representaba un 40% de la economía norteamericana, para convertirse actualmente en poco más de un 20%, es decir, la inversión norteamericana es casi 5 veces la inversión de América Latina, tal y como lo muestra la gráfica 6.1, en donde se pueden confrontar los indicadores globales respecto a la inversión extranjera de EE.UU. y América Latina, resultando evidente la superioridad del país anglosajón, misma que se ha venido incrementando con el paso de los años, a diferencia de los países latinos, en donde al parecer los indicadores se quedaron estáticos.

Gráfica 6.1<sup>75</sup>

No obstante lo anterior, salta a la vista que el crecimiento tratándose de inversión extranjera, es casi exponencial, ya que la cantidad de inversiones es tan grande o incluso similar al total del PIB (producto interno bruto) de América Latina en los últimos años.

Cabe destacar, que las ganancias de las empresas extranjeras pueden verse afectadas por los intereses, impuestos y las utilidades sobre las ganancias globales que las corporaciones deben de pagar. En razón de lo anterior, a partir de la década de los 80's, se da una disminución bastante significativa de los impuestos sobre las ganancias, y la carga tributaria disminuye un 30%, con una fuerte disminución en términos absolutos y relativos de los intereses netos pagados, en específico, a partir del periodo de 1970-80, con leves variaciones hasta los años recientes.

El dinamismo de la inversión global en Estados Unidos, se debe en gran medida al crecimiento de la inversión en maquinaria y equipo, ya que en América Latina el estancamiento en dicha materia, se adjudica al magro crecimiento de dicho sector, sirva de referente la gráfica 6.2

Gráfica 6.2<sup>76</sup>

<sup>75</sup> CFR. Resources on Information, Sciences, Virtual Libraries, News. Globalization (<http://www.rcci.net/>).

<sup>76</sup> Idem.

Actualmente, pese algunos estudiosos de la materia que consideran lo contrario, se puede afirmar con seguridad que es difícil cambiar la situación que se ha venido desarrollando los últimos años en América Latina con respecto a los Estados Unidos en materia de inversión extranjera, ya que mientras en Estados Unidos la misma se presenta de forma dinámica e intensa, en América Latina se da de forma muy lenta e incipiente, tomando en cuenta los niveles de plusvalía y su manejo en términos marxistas. Se puede decir que Estados Unidos capta el dinero de todo el mundo para financiar su propio proceso de acumulación, ya que en 1992 el flujo de inversión extranjera en dicho país fue de US \$ 15.000 millones, para posteriormente en 1995, ascender a los US \$ 57.000 millones, incrementándose nuevamente en 1999, para alcanzar los US \$ 283.000 millones. Tal y como lo muestra la gráfica 6.3, existen grandes inversiones por parte de América Latina en Estados Unidos, las cuales en los últimos años se ha elevado por encima de las constituidas por Asia Pacífico y Japón, lo cual demuestra la injerencia que pueden llegar a tener dichas economías, si se les proporciona un tratamiento adecuado a sus empresas.

Inversión Extranjera en EEUU (millones de dólares)								
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999(a)
Total	15.333	26.229	45.626	57.195	79.929	69.708	215.256	282.946
Europa	8.344	16.845	31.920	38.195	49.427	44.014	170.173	205.150
América Latina	1.438	874	1.352	1.550	1.790	924	11.354	34.013
Asia y Pacífico	3.716	3.004	5.263	8.688	12.751	11.786	7.329	11.502
Japón	2.921	2.065	2.715	3.602	8.813	2.326	4.862	8.048

Fuente: Departamento de Comercio EEUU(a) cifras preliminares.

Gráfica 6.3.<sup>77</sup>

En contrapartida con lo anterior, desde el punto de vista de los activos globales, la posición de Estados Unidos ha sido negativa desde la década de los 80's, ya que se considera el principal deudor del mundo, con un monto aproximado de US \$ 1.500 millones, que corresponde a la diferencia entre el total de activos norteamericanos propiedad de los norteamericanos afuera y el total de los activos propiedad de extranjeros en Estados Unidos. Pese a lo anterior, es de reconocerse que la gran movilidad de capital actual, fortalece el proceso de acumulación de capital en Estados Unidos, el cual se manifiesta en el gran crecimiento de las inversiones extranjeras directas en dicho país.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> Departamento de Comercio de EEUU.

<sup>78</sup> CFR. Resources on Information, Sciences, Virtual Libraries, News. Globalization (<http://www.rcci.net/>).

Cabe destacar, que la política tradicional de Estados Unidos respecto a la inversión extranjera, se le denominada de "puertas abiertas", ya que no existen tantas restricciones federales respecto de la misma, aún cuando tengan aplicación ciertas excepciones. Tales excepciones se han contemplado en virtud de que: a) las medidas de restricción puedan violar tratados internacionales en materia de inversión extranjera celebrados por Estados Unidos; b) dichas restricciones puedan dar lugar a la creación de leyes en otros países, restringiendo las inversiones americanas en el extranjero; y c) el mercado común y la libre empresa, constituyen la filosofía básica de los Estados Unidos, al generar actividad económica y por consiguiente empleos, evitando la creación de tecnología y ciencia extranjera. En otras palabras, prevalece el principio del tratamiento nacional, mismo que se manifiesta al imponer las mismas restricciones a extranjeros y ciudadanos en materia de inversión extranjera, en donde un inversionista extranjero no necesita obtener permiso de ninguna autoridad federal en Estados Unidos, ya que tanto corporaciones, sociedades y otras entidades, se encuentran reguladas sólo por Leyes Estatales. La anterior afirmación es de suma importancia, ya que muestra directamente en qué ha radicado el éxito de la inversión extranjera en los Estados Unidos, lo cual no se ha limitado únicamente a ese rubro, ya que la ausencia de restricciones se extiende a: 1) el cambio de moneda; 2) la remesa de ganancia; 3) la transferencia de regalías y comisiones; y 4) la repatriación de inversiones capitalizadas. Es de señalarse que no obstante lo anterior, todas las actividades se encuentran sujetas a impuestos tanto federales como estatales, además de que sin violar el principio anteriormente señalado, existen ciertas restricciones muy específicas establecidas por los Estados Unidos, contra la inversión extranjera en ciertas industrias principales y áreas sensitivas que afecten rubros como, las riquezas naturales, la seguridad nacional o los sectores vitales de la industria bancaria. De forma específica, dichas restricciones se dan en los siguientes sectores: 1) Transportes Costales, al no permitir proveer transportación a pasajeros o mercancías entre puntos en los Estados Unidos cuando se trate de vehículos que no tengan documentos bajo las leyes americanas y no sean propiedad de americanos, en otras palabras, se prohíbe prestar el servicio de transporte a extranjeros en general; 2) Pescadería extranjera, al prohibir a los barcos pesqueros realizar su actividad dentro de una zona de conservación, la cual comprende 200 millas contiguas al continente americano, salvo que cuente con un permiso derivado de un tratado o de un acuerdo de pescadería internacional celebrado por el gobierno de los Estados Unidos; 3) Aviación Doméstica, en donde ésta se restringe exclusivamente a aerolíneas americanas, por lo tanto, las que sean de procedencia

extranjera no pueden transportar personas, propiedades o correo dentro del territorio norteamericano; 4) Comunicaciones, ya que las compañías extranjeras, no pueden participar en el área de comunicaciones, incluyendo teléfono, telégrafo, radio o televisión; 5) Fuentes de Energía y Minas, en donde se restringe el otorgamiento de licencias para utilizar la energía atómica a los extranjeros, así como la adquisición de tierras que contengan reservas minerales, con la posibilidad de arrendamiento con fines de exploración, siempre y cuando el país de origen otorgue recíprocamente tal beneficio, manteniéndose al margen de tal restricción el uranio; 6) Bienes Raíces, en donde a pesar de no existir restricciones federales para la adquisición por extranjeros, existen restricciones estatales que limitan el número de acres, periodo de posesión, o el propósito para el cual va a ser utilizada la tierra, un ejemplo de esto es proporcionado por el estado de Florida, en donde debido a la gran cantidad de capital circulando principalmente por motivo del turismo, se imponen muchas más restricciones para las empresas de bienes raíces que piensen operar en tal entidad, que las de otros estados. Como es sabido, el gobierno federal posee jurisdicción exclusiva para controlar la migración, importación y exportación de artículos, comercio interestatal, áreas de recursos naturales, seguridad nacional y sectores vitales de la economía de los Estados Unidos, lo cual constituye otro tipo de restricciones, destacando además, que el gobierno federal confía a los estados, condados y municipalidades, el gobierno de los negocios que se incorporen a sus respectivas jurisdicciones. De nueva cuenta el estado de Florida pone de manifiesto su necesidad de una mayor regulación, al establecer leyes que regulan desde la agricultura, industria bancaria, finanzas, salud, seguros, hasta servicios públicos y actividades profesionales cuando se trata de inversión extranjera. Dichas facultades otorgadas a estados, condados y municipios, trascienden al grado de establecer impuestos corporativos, sobre propiedades personales, sobre bienes incorpóreos, sobre seguro de desempleo, e impuestos sobre usos y ventas, además de impuestos sobre bienes raíces y licencias profesionales.<sup>79</sup>

La perspectiva económica respecto a inversión extranjera directa en los años venideros de los Estados Unidos, se muestra positiva, aún cuando existen opiniones de economistas reconocidos como Edgard Gram, maestro del Instituto de Economía Internacional, el cual vislumbra una amenaza al

---

<sup>79</sup> CFR. "Regulación de Inversión Extranjera" Slosbergas & Fernández, Courvoisier Centre 501 Brickell Key Drive, Suite 400 Miami, Florida 33131. (<http://www.miami-intl-law.com/spanish.html>).



bienestar económico norteamericano, misma que no proviene de la creciente presencia extranjera, sino de una potencial "guerra de inversiones", en donde los gobiernos unilateralmente intenten obtener mayores beneficios a la inversión, traducidos en costosos incentivos y requisitos de rendimiento de la misma. Este tema resulta de suma importancia, ya que si bien en la década pasada la inversión extranjera directa en Estados Unidos aumentó más del doble aproximándose a los 600,000 millones de dólares, existe la preocupación de que las crecientes filiales de firmas extranjeras, actúen en forma diferente que las empresas nacionales, al reducir empleos, agravando el déficit comercial, e impidiendo el proceso tecnológico, tal y como ha acontecido en otros países. Cabe destacar, que dichos temores quedan desacreditados por los resultados arrojados a través de estadísticas económicas, según las cuales, en años recientes la inversión extranjera directa ha constituido una contribución positiva e importante en la economía norteamericana. Para muestra, se encuentra el caso de las fábricas automotrices norteamericanas, las cuales han mejorado la calidad de sus productos, así como la eficiencia de su fabricación al verse amenazados por la competencia japonesa, lo cual no sólo beneficia a la industria automotriz norteamericana, sino también a los consumidores al encontrar el mismo producto con una mayor calidad a un menor costo. Es de mencionarse que en muchas ocasiones, el objetivo principal de atraer la inversión extranjera no es siempre el beneficio directo de la misma, sino la obtención de los beneficios agregados, independientemente de los recursos económicos directos obtenidos por la inversión, cuestión que Estados Unidos ha asimilado desde hace mucho tiempo, y lo ha llevado al lugar que ocupa hoy en día en materia de inversión extranjera. Lo anterior se traduce en el hecho de que en muchas ocasiones, el verdadero beneficio de la inversión extranjera se encuentra en los beneficios agregados, por ejemplo la introducción de nuevas tecnologías que posteriormente adoptará la economía nacional, o el adiestramiento de trabajadores por las compañías filiales para posteriormente utilizar dichas pericias adquiridas en empleos de empresas nacionales, en fin, son factores complementarios que a final de cuentas benefician al país cede de la inversión extranjera directa, por encima de las ganancias obtenidas mediante el intercambio internacional. Como se ha visto, la función de los incentivos fiscales juega un papel primordial en cuanto al rubro de inversión se refiere, y aún cuando existen tendencias hacia la eliminación de los mismos por considerarse gastos de la Hacienda Pública que termina pagando el contribuyente, como por ejemplo la encabezada por Edward M. Gram., al argumentar que aún cuando no existieran tales incentivos, de todas formas se realizaría la inversión extranjera, es un hecho que los actuales inversionistas debido a las sumas estratosferitas manejadas en

cada transacción, cuidan hasta el más mínimo detalle respecto del lugar donde piensan realizar tal inversión, orientándose principalmente hacia países en donde les ofrezcan condiciones más favorables para asegurar su inversión, como es el caso de Estados Unidos, en donde tanto estados como localidades, otorgan alivio tributario, provisión de infraestructura y en ocasiones tierras gratis, con lo cual, eliminan a toda posible competencia respecto de tal inversión.<sup>80</sup>

Tal y como se mencionó al principio del presente apartado, la actividad fundamental en materia de inversión extranjera en el caso de Estados Unidos, no es como sujeto pasivo, sino mas bien como sujeto activo, al haber superado una etapa de dependencia de inversión, para pasar a sacar partido de la misma y constituir la inversión extranjera más importante del mundo, tal y como lo muestra la gráfica 6.4.

**Inversión directa en otros países, 2003 de ESTADOS UNIDOS**  
(en millones de dólares)

	Todos indus- intentos	Explotación minera	Uso itios	Manu- el facturing	Entero venta comercio	Informa- tion	Bancos	Finanzas, insur- ance	Servicios	Otro indus- intentos
Todos los países	\$151.884	\$9.816	\$-213	\$28.370	\$12.802	\$5.578	\$693	\$30.149	\$4.497	\$60.191
Canadá	13.826	1.594	363	6.374	512	230	151	2.656	168	1.780
Europa	99.191	1.913	-1,506	16.237	10.162	5.064	1.011	17.185	1.591	47.534
América latina y otra Hemisferio Occidental	13.171	2.197	363	2.053	427	-630	-1	4.896	-100	3.967
Suramérica	997	1.072	479	-660	112	-887	-98	-205	26	1.158
América Central	6.545	174	128	1.888	-97	34	2.519	1.716	-16	199
El Otro Hemisferio Occidental	5.630	951	-244	825	412	222	-2,422	3.386	-110	2.610
África	2.211	1.647	-5	-17	-96	60	-170	-29	34	787
Medio-este	2.093	724	124	338	167	-188	60	189	70	609
Asia y el Pacífico	21.392	1.742	449	3.385	1.631	1.043	-359	5.252	2.733	5.514

• Menos de \$500.000 (+/-). (d) Suprimido para evitar el acceso de datos de compañías individuales.

Fuente: Ministerio de ESTADOS UNIDOS de Comercio, oficina del análisis económico. Web: <sup>81</sup>

Gráfica 6.4

<sup>80</sup> CFR. La Oficina de Programas de Información Internacional ([http://usinfo.state.gov/esp/home/topics/trade\\_economics.html](http://usinfo.state.gov/esp/home/topics/trade_economics.html))

<sup>81</sup> CFR. Cuentas Económicas Internacionales "International Economics Accounts", Inversión directa de Estados Unidos al exterior. (<http://www.bea.doc.gov/bea/di/home/directinv.htm>)

En resumen, la inversión extranjera en Estados Unidos juega un papel preponderante dentro de su estructura económica, al grado de considerarse un ingreso que no pone en riesgo el resto de sus finanzas, tal y como sucede en el caso de países en vías de desarrollo, en donde el más ligero movimiento de dicha inversión, representa gastos y pérdidas en toda su infraestructura. Dicho salto, se dio gracias a que los norteamericanos supieron canalizar en su momento el ingreso percibido por vía de inversión extranjera, recapitalizándolo, para posteriormente no depender del mismo y crear sus propios ingresos, contrariamente a la forma cómo opera en la mayoría de los países. Dada esta situación, se permite el otorgar grandes incentivos a la inversión, considerados por muchos tratadistas como altamente peligrosos por brindar beneficios sustanciales que muy pocos países otorgan, acaparando a la mayoría de los inversionistas extranjeros, con la finalidad de obtener no tanto los beneficios económicos directos de tales inversiones, sino mas bien los beneficios agregados tan importantes, como la incorporación de tecnología y capacitación de personal en territorio norteamericano, lo cual han sabido aprovechar para llegar a ocupar el lugar que tiene actualmente como uno de los personajes principales en la escena de la inversión extranjera mundial.

## 2.7.- Límites de la Tributación.

Como se ha planteado anteriormente, el tema tributario ya se encontraba en mente de los fundadores de la República, recordemos que la guerra de independencia comenzó siendo una revuelta fiscal, con el Boston Tea Party en protesta contra el impuesto sobre el té, que tenía como eslogan "La tributación sin representación es tiranía", en virtud de lo cual el primer artículo Constitucional establece que "el Congreso tendrá poder para imponer y recaudar impuestos, tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales, para pagar las deudas y velar por la defensa común y el bienestar general de Estados Unidos". Dicho artículo, constituye la primera y más grande limitación tributaria de los Estados Unidos, ya que limita la potestad tributaria de manera literal, única y exclusivamente al Congreso, así como sólo para los conceptos antes señalados, razón por la cual se considera un artículo importantísimo en materia tributaria norteamericana, que desde el punto de vista de varios doctrinarios, constituye el pilar en cuanto a facultades y limitaciones de la potestad tributaria se refiere. Profundizando un poco más en éste artículo primero Constitucional, se puede observar que la interpretación del término bien general, quedó en manos del Congreso y de los Tribunales, los cuales le atribuyeron un sentido sumamente amplio, al no abarcar únicamente objetivos generales (defensa nacional, administración de justicia), sino

también programas de ayuda a determinados sectores o grupos de la población (subvenciones, pagos de transferencia), es por ello que se afirma que son muy amplios y generales los poderes impositivos y funciones de gasto otorgados por la Constitución, aún cuando existen limitaciones específicas, ya que no constituyen realmente un obstáculo a dichas facultades. Aunado a la anterior limitación genérica, se encuentran limitaciones de carácter específico para ciertos casos, denominadas cláusulas de uniformidad y de prorrateo respectivamente. La cláusula de uniformidad, se refiere a que todas las tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales, deberían de ser uniformes en todo el territorio de Estados Unidos; por su parte la cláusula de prorrateo señala, que no deberá establecerse ningún impuesto de capitación u otro impuesto directo, salvo que sea en proporción a un censo, cuya realización se haya regulado anteriormente; y adicionalmente existía una tercera restricción, referente a que el Estado no podrá establecer impuestos sobre las exportaciones. En contrapartida con lo anterior, la Décimo Sexta Enmienda, ratificada en 1913, declara que el Congreso tendrá el poder para establecer y recaudar impuestos sobre la renta, cualquiera que sea su fuente, sin prorrateo entre los distintos estados, e independientemente del censo o recuento. Recapitulando lo anterior, se tiene que las principales limitaciones constitucionales en el caso de Estados Unidos, son: a) la regla de uniformidad, b) la regla de reparto y c) la prohibición de los impuestos sobre las exportaciones. Al hablarse de la regla de uniformidad, ésta se refiere principalmente a la aplicación uniforme de la ley en todo el territorio estadounidense, y no a la cantidad de ingresos recaudados en cada estado, ya que cabe destacar que los impactos tributarios de un mismo impuesto, difieren dependiendo del estado al cual se apliquen. Así mismo, cabe señalar que dicha limitación ha contribuido al desarrollo de un sistema equitativo, además de fomentar la regla de eficiencia, en el sentido de que evita que las industrias se localicen en un solo estado, debido a impuestos diferenciados regionalmente. Al mismo tiempo, dicho principio no interfiere con la política de estabilización general, ya que los impuestos pueden aumentarse o disminuirse a escala nacional cuando sea necesario. Por su parte, la regla del reparto como se mencionó anteriormente, tuvo una respuesta opuesta a la obtenida por la regla de uniformidad, ya que al exigir que no será de aplicación ningún impuesto de capitación, ni ningún otro directo, a menos que sea en proporción al censo o enumeración destinado con anterioridad a ser aplicado, no tuvo gran repercusión en un primer momento, sino hasta que el gobierno federal se vio en la necesidad de obtener más y mayores recursos que no podían obtenerse mas que con una imposición sobre la renta, lo cual no hubiera sido posible si los Tribunales hubieran continuado

con ese criterio, por lo cual para no contradecir lo anteriormente establecido, los Tribunales decidieron interpretar al gravamen sobre la renta como un impuesto, dando lugar en 1880 a la entrada en vigor del primer Impuesto Federal sobre Renta. Posteriormente en 1895, fue declarado inconstitucional debido a una interpretación contraria de su naturaleza, motivo por el cual en 1913, la Enmienda Décimo Sexta da por concluida dicha problemática, al establecer que “el Congreso podrá establecer y recaudar impuestos sobre las rentas, cualquiera que sea el origen de las mismas, sin repartirlos entre los diversos estados, y sin tener en cuenta censo o enumeración alguno”, con lo cual quedaba totalmente acreditada su introducción para ese mismo año, convirtiéndose actualmente en uno de los pilares de la Hacienda Pública de los Estados Unidos de América. En lo que respecta a la prohibición de los impuestos sobre las exportaciones, se establece en el artículo primero, sección 9, consistente en la prohibición a la exacción de impuestos a la exportación, motivada principalmente por los estados del sur, al tratar de proteger sus intereses en la exportación de algodón. Cabe destacar, que la cláusula del prorrateo aún puede limitar la capacidad del Congreso para establecer algunos impuestos, como son los establecidos sobre el patrimonio o la riqueza, los cuales hoy en día están prohibidos en Estados Unidos. Aunado a las anteriores limitaciones constitucionales específicas, se encuentran las limitaciones de carácter judicial, constituidas como su nombre lo dice, por resoluciones judiciales que han creado precedente, limitando la potestad tributaria del Estado. Entre las principales limitaciones judiciales, encontramos: 1) El gobierno federal no debe gravar a los organismos de los gobiernos estatales y locales, lo cual implica que los intereses de los valores emitidos y las ventas a dichos gobiernos no estarían sujetos a los impuestos federales indirectos, criterio establecido por el Tribunal Supremo al interpretar la doble soberanía de los gobiernos federal y estatal; y 2) El gobierno federal no podrá privar a las personas de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido procedimiento legal, lo cual en términos tributarios se reduce a que los impuestos no deben ser arbitrarios, reconociendo la clasificación y diferenciación de los mismos, pero exigiendo que sean razonables. Dicha limitación no constituye un límite superior a los tipos impositivos permisibles, y al mismo tiempo reconoce el derecho de apelación judicial que tiene el contribuyente. Cabe destacar, que dicha limitación fue establecida por la Enmienda Quinta de la Constitución, la cual recoge parte de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano. Una vez analizados los límites a la potestad tributaria a nivel federal, se puede pasar al análisis de dichas limitaciones a nivel estatal, en donde se observa que los estados no reciben sus poderes básicos de imposición de la Constitución, como en el

caso del gobierno federal, sino que se encuentran implícitos en sus derechos de soberanía como miembros constituyentes de la Federación. Empero, la Constitución establece ciertas limitaciones a la potestad tributaria mediante disposiciones específicas y la aplicación judicial de cláusulas de la Constitución. Entre las limitaciones de carácter general, se encuentran: 1) El artículo 1, Sección 10 de la Constitución, que prohíbe específicamente a los estados la exacción de impuestos, no solamente sobre las exportaciones, sino también sobre las importaciones; 2) La doctrina de la inmunidad, que prohíbe la imposición federal sobre los organismos estatales y locales, aplicada a contrario sensu, en donde los estados no pueden gravar a los organismos del gobierno federal, por consiguiente, tampoco se pueden aplicar impuestos estatales indirectos sobre las ventas o propiedades del gobierno federal; 3) La Enmienda Catorce, al ampliar la cláusula de procedimiento debido en la Enmienda Quinta de la legislación estatal, que establece que un estado no debe negar a persona alguna bajo su jurisdicción la justa protección de las leyes, lo cual se interpreta como una prohibición en contra de una clasificación arbitraria, en donde los estados puedan discriminar entre diversas categorías de contribuyentes; y 4) La Enmienda Catorce, la cual ha sido interpretada como una concesión al contribuyente, al reconocerle su derecho de apelar contra los actos arbitrarios de la administración impositiva estatal o local. En cuanto a las limitaciones judiciales a nivel estatal, se han destacado dos rubros, que son el Comercio Interestatal, así como el de Derechos a la Educación y Financiación Estatal, en el primero se destacan: 1) la cláusula de procedimiento, la cual limita el poder impositivo del estado a su propia jurisdicción; 2) la cláusula de igual protección, la cual evita la discriminación en contra de los habitantes fuera del estado, promoviendo un trato igualitario; y 3) el artículo VI, sección 8, que reconoce la facultad exclusiva del gobierno federal para regular el comercio con naciones extranjeras y entre los diversos estados, motivo por el cual se interpreta como la prohibición para los estados, de usar sus poderes impositivos de forma que interfieran en el comercio exterior e interestatal, en otras palabras, se asegura un área sin barreras comerciales internas, pero con aranceles exteriores ordinarios. Por lo que hace a la Educación y Financiación Escolar, cabe destacar que como ya se ha visto, los estados gozan de muchas libertades en cuanto al diseño de sus estructuras impositivas se refiere, sin embargo, dicha libertad se ha cuestionado en repetidas ocasiones, para lo cual sirve como ejemplo el rubro de la educación, en donde anteriormente los fondos destinados a la enseñanza primaria y secundaria, provenían del impuesto local sobre la propiedad de cada estado, lo que ocasionó que distritos con base impositiva baja se encontraran en desventaja con respecto a otros con base alta. En

razón de lo anterior, el Tribunal Supremo de California en el año de 1971, específicamente en el caso *Serrano versus Priest*, en donde varios tribunales de primera instancia estatales y federales consideraron inconstitucional el sistema de financiación de las escuelas públicas, expuso que el derecho a una educación en escuelas públicas, es un derecho fundamental que no puede estar condicionado a la riqueza. Aún cuando posteriormente se impugno a favor de ese sistema de financiamiento, actualmente no tiene aplicación en la mayoría de los estados. Por último, se encuentran los poderes y limitaciones locales, los cuales se encuentran contenidos en las Constituciones de los respectivos estados, difiriendo en naturaleza y grado de detalles, ya que mientras existen Constituciones en las cuales se detalla minuciosamente la estructura impositiva, existen otras en las que no se pone tanto énfasis en detallar tales estructuras. Cabe destacar, que en el caso de los gobiernos locales, no cuentan con poderes soberanos propios, por lo cual dependen de los que les sean concedidos por el respectivo estado, así mismo, también las limitaciones a las facultades impositivas son establecidas por los gobiernos estatales. A este respecto, conviene resaltar que actualmente ha existido una cierta complicidad por parte de los estados, en el sentido de establecer limitaciones fiscales globales, ya sea constitucionales o legales, para evitar diferencias que sean motivo de controversias entre los gobiernos locales. Sin embargo, el crecimiento de las ciudades hoy en día ha provocado que el peso político de los gobiernos locales, incrementa y en algunos casos en materia impositiva se puedan llegar a considerar socios de pleno derecho con respecto a los estados. Al igual que en el caso de México y de cualquier otro sistema tributario, el sistema tributario norteamericano ha sido el producto de diferentes contextos económicos, políticos y sociales, no obstante de que dichas situaciones lo llevaron a encuadrarse dentro lo que pudiera considerarse un óptimo sistema tributario, contando además con influencias de importantes economistas y filósofos sociales como Adam Smith, que constituyen principios doctrinarios complementarios de las limitaciones constitucionales y legales en la estructura tributaria de los Estados Unidos. Dichos principios se pueden resumir en los siguientes puntos: 1) La recaudación debería ser adecuada; 2) La distribución de la carga tributaria debería ser equitativa (pagar cada uno su parte justa); 3) Debe tomarse muy en cuenta la incidencia del impuesto; 4) Elegir impuestos concordantes con las políticas económicas operantes en ese momento, o minimizar el exceso de gravamen; 5) La estructura tributaria debe de facilitar el uso de la política fiscal, para alcanzar los objetivos de estabilización y crecimiento planteados; 6) El sistema fiscal debe permitir una administración justa, no arbitraria, de manera que el contribuyente sea

capaz de entenderla; y 7) Los costes de administración y cumplimiento deben de ser minimizados al máximo. Cabe destacar, que el cumplimiento literal de tales principios es relativo, en virtud de que existe la posibilidad de que en ocasiones tales principios lleguen a contradecirse unos a otros, como sería el caso de incompatibilidad entre equidad y simplificación administrativa, en donde dependiendo de las circunstancias y el momento, se puede dar prioridad a alguno, lo que se conoce como (trade off). En otras palabras, su ideología respecto a tales principios demuestra un amplio criterio abierto a la posibilidad del error, al mismo tiempo que da la oportunidad de manejar situaciones de acuerdo a la capacidad de razonamiento de sus gobernantes, eliminando criterios absolutos y tomando a los principios como lo que son, una guía o referencia que permita tomar la decisión más acertada.<sup>82</sup>

Para efectos prácticos, resulta conveniente enunciar los cinco principios que de acuerdo con el Premio Nóbel de Economía, Joseph Stiglitz, definen un buen sistema tributario, a manera de constatar que realmente la estructura tributaria norteamericana se acerca al estado óptimo en dicha materia, al contar con estas características: 1) Eficiencia Económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos; 2) Sencillez Administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar; 3) Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas; 4) Responsabilidad política: debe diseñarse de manera que cada individuo averigüe cuánto está pagando y a dónde va a parar el capital recaudado; 5) Justicia: debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos, dándole su lugar a cada uno.<sup>83</sup>

Aunados a todos estos principios anteriormente señalados, se encuentran las limitaciones constituidas por las correspondientes enmiendas, que se presentan tanto a nivel federal, como estatal y local, mismas que constituyen una restricción importante a la capacidad impositiva del Estado. En materia local, se puede hablar de la enmienda número 13 de California, que prohíbe el incremento de la carga tributaria que recaiga sobre la propiedad, cuando ésta se motive en los índices inflacionarios, para evitar la sensación que tiene el contribuyente de pagar más impuestos

---

<sup>82</sup> CFR. MUSGRAVE A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Quinta Edición, Madrid, 1992. Págs. 30-39, 261 y 262.

<sup>83</sup> CFR. STIGLITZ Joseph E., "La economía del sector público", Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000. Pág. 483.



cuando en realidad no es así. De igual manera, la enmienda número 4 de California, establece un límite máximo de gastos en el presupuesto estatal, con lo cual obviamente se limita el crecimiento de los gastos en la Hacienda Pública. Cabe señalarse, que tales enmiendas han tenido una gran repercusión e influencia sobre los demás estados, ya que más de 20 estados han implementado tales restricciones en sus respectivas jurisdicciones con buenos resultados. Por lo que hace al nivel federal, las restricciones en materia impositiva son muy pocas, aunque existe una enmienda principal, la cual fue aprobada por la Cámara en 1982 que contiene dos disposiciones principales, que son: a) El Congreso deberá establecer un plan tendiente a la consecución de un presupuesto equilibrado, es decir, la recaudación debe limitarse a cubrir los gastos planeados en el presupuesto y no más; y b) La recaudación impositiva no deberá crecer a un ritmo superior al de la renta nacional, considerándose sumamente importante, a tal grado que actualmente está vigente.<sup>84</sup>

En resumen, el sistema tributario norteamericano es muy libre en el aspecto tributario, al igual que en aspecto económico, ya que los límites establecidos en cuanto a la potestad tributaria del Estado, son relativamente pocos en comparación con otros sistemas tributarios, no obstante de lo que pudiera pensarse, debido al éxito evidente de sus estructuras impositivas. Aunado a lo anterior, se puede observar que la Federación delega amplias facultades en estados y municipios, a fin de que las estructuras tributarias de cada uno, cumplan con las expectativas presupuestarias y no se vean superadas por la realidad circundante. Uno de los aspectos más relevantes del tema, es que dicha estructura impositiva sigue los cinco principios doctrinarios que definen una buena estructura impositiva, lo cual se ve reflejado en los resultados obtenidos en materia financiera, misma que ha trascendido al aspecto económico nacional, corroborando la autenticidad de tales principios y manifestando el éxito de una política más flexible y no tan restringida, la cual es asimilable a la relación padre-hijo, en donde un exceso de control o autoridad, tiene como resultado efectos negativos, al igual que la ausencia de la misma, ya que en el equilibrio radica la conquista de los objetivos perseguidos. A fin de hacer más gráfico el razonamiento vertido, a continuación se presenta la gráfica 7.1 de elaboración del autor.

---

<sup>84</sup> CFR. MUSGRAVE A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Quinta Edición, Madrid, 1986. Pág. 128.

<b>Federal</b>	<b>Estatal</b>	<b>Local</b>	<b>Doctrinal</b>	<b>Enmiendas</b>
<p><i>* General: Art. 1 Constitucional "El Congreso tendrá poder para imponer y recaudar impuestos, tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales para pagar las deudas y velar por la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos".</i></p> <p><i>* Específico: a) Cláusula de Uniformidad; b) Cláusula de Prorrato (superada por la Décimo Sexta Enmienda); y c) Prohibición de impuestos a la exportación.</i></p> <p><i>* Judiciales: 1) El gobierno federal no debe gravar a los organismos de los gobiernos estatales y locales; 2) El gobierno federal no podrá privar a las personas de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido procedimiento legal.</i></p>	<p><i>* General: 1) Art. 1, sección 10 Constitucional, que prohíbe a los estados la exacción de impuestos sobre exportaciones e importaciones; 2) Doctrina de Inmunidad, que prohíbe la imposición federal sobre los organismos estatales y locales a contrario sensu; 3) Enmienda Catorce, que prohíbe la clasificación arbitraria de los contribuyentes.</i></p> <p><i>* Judiciales: a) Comercio Interestatal (Cláusula de procedimiento, que limita el poder impositivo del estado a su propia jurisdicción, así como la Cláusula de igual protección, que promueve el trato igualitario respecto a los extranjeros y el Art. 6, sección 8, que prohíbe la interferencia de los estados en el comercio exterior e interestatal; y b) Derechos a la Educación y Financiamiento estatal (el derecho a la educación en escuelas públicas no puede estar condicionado a la riqueza de cada estado).</i></p>	<p><i>* Contenidas en las respectivas Constituciones Estatales.</i></p>	<p><i>1) La recaudación deberá ser adecuada.</i></p> <p><i>2) La distribución de la carga tributaria deberá ser equitativa.</i></p> <p><i>3) Deben de tomarse en cuenta las incidencias de cada impuesto.</i></p> <p><i>4) Impuestos concordantes con las políticas económicas operantes en ese momento.</i></p> <p><i>5) Facilitar el uso de la política fiscal para alcanzar objetivos de estabilización y crecimiento planteados.</i></p> <p><i>6) Administración justa y simplificada.</i></p> <p><i>7) Costes de administración y cumplimiento minimizados al máximo.</i></p>	<p><i>* Materia Local: 1) Enmienda 13, que prohíbe el incremento de la carga tributaria sobre la propiedad, cuando motive inflación; y 2) Enmienda 4, que establece un límite máximo de gastos en el presupuesto.</i></p> <p><i>* Materia Federal: Enmienda principal de 1982, que señala: a) la recaudación deberá limitarse a satisfacer las necesidades del presupuesto y b) la recaudación no deberá crecer a un ritmo más acelerado que el establecido por la renta nacional.</i></p>

Gráfica 7.1

## 2.8.- Eficiencia de Incentivos Fiscales.

*Una de las preocupaciones constantes que han tenido los Estados Unidos, es la captación de inversión vía incentivos fiscales, por supuesto siempre a través de su política fiscal, mediante la cual buscan la reducción de la imposición de la renta con acciones selectivas que demuestren eficacia en lo que respecta a estimular la inversión, al mismo tiempo que se evita una pérdida excesiva de ingresos para el fisco.*

*Un aspecto importante para comprender la trascendencia de los incentivos fiscales en la economía de Estados Unidos, radica en el hecho de no confundir lo que sucedió desde la Primera Guerra Mundial hasta la Gran Depresión, ya que de 1913 a 1921, la tasa del Impuesto sobre la Renta se disparó del 7% al 73%, con un crecimiento económico promedio de -0.3%, mientras que en 1922, dicha tasa impositiva se redujo hasta un 25%, lo que ocasionó que su crecimiento económico aumentara un promedio de 6%. Posteriormente en 1932, la administración de Hoover triplicó las tarifas impositivas hasta un 63%, con lo cual en 1938 el crecimiento económico volvió a disminuir hasta un 0.3%. En el periodo posterior de 1913 a 1942, los aumentos en impuestos y aranceles trajeron como consecuencia largos periodos de nulo crecimiento económico, observándose exactamente el mismo desempeño en el periodos de 1964-1969. En el periodo comprendido entre 1983-1989, comenzó la actual tendencia de Estados Unidos hacia la reducción de impuestos, misma que ha continuado hasta nuestros días con excelentes porcentajes de crecimiento económico. Lo anterior se traduce que en la experiencia de Estados Unidos, un incremento en las tasas impositivas traía consigo una disminución en el crecimiento económico promedio de dichos periodos y a la inversa, por lo cual resulta lógica su actual postura respecto a los incentivos fiscales.<sup>85</sup>*

*De acuerdo a lo ya referido, recordemos que las múltiples formas mediante las cuales el gobierno puede incidir en el desarrollo económico de Estados Unidos, son mediante subvenciones, impuestos (directos e indirectos), crédito oficial y regulación de empresa, de las cuales las subvenciones operan de 3 formas, mismas que son: a) directamente a los productores, b) indirectamente a través del sistema tributario y c) mediante gastos ocultos. De lo anterior, se desprende que todos aquellos incentivos fiscales*

---

<sup>85</sup> CFR. United States Department of the Treasury.  
(<http://www.ustreas.gov/topics/taxes/>)

incorporados al sistema tributario norteamericano, son considerados subvenciones indirectas, y a contrario sensu, las subvenciones son consideradas también como incentivos para la inversión. Por lo que para efecto de especificar un poco más en la materia de incentivos fiscales, se dejará a un lado el tema genérico de las subvenciones, para abocarse a las subvenciones indirectas o incentivos fiscales, los cuales se presentan de la siguiente manera: 1) Incentivos interiores (generales, industrias para el crecimiento, regionales); 2) Incentivos al capital; 3) Incentivos al empleo; 4) Incentivos al capital exterior; y 5) Incentivos a la exportación.

Dentro de los incentivos más importantes, se encuentran las Deducciones en la cuota por inversión, mismas que constituyeron el principal mecanismo incentivador durante los años 70's. La deducción en la cuota por inversión, es similar a la amortización acelerada que reduce el impuesto, aunque la primera no implica sencillamente un aplazamiento del impuesto, sino una verdadera deducción impositiva, en otras palabras, la amortización acelerada favorece la inversión a largo plazo, mientras que la deducción en la cuota resulta ventajosa para los activos de vida corta.<sup>86</sup>

De acuerdo con datos arrojados por el Departamento de la Oficina de Hacienda, las reducciones de impuestos durante el período del Presidente Bush, han reducido considerablemente la imposición fiscal en la inversión, con lo cual por una parte hubo un incremento en la inversión extranjera adicional, mientras que por otro lado se presentaron pérdidas en los porcentajes de recaudación en el sector corporativo del 15%, sin embargo, el objetivo principal se cumplió al obtener una mejor y eficiente distribución de recursos, en donde los factores que dirijan las decisiones del financiamiento y la inversión no sean ya los impuestos, sino los productos fundamentales del mercado (primera necesidad).<sup>87</sup>

La principal razón por la cual la propuesta del Presidente Bush de reducir impuestos se encontró con ciertas dificultades, fue porque no se eliminaron todos los gravámenes al ahorro y a la inversión, ya que se pensó que con un recorte de impuestos moderado, se avanzaría en la dirección correcta y

---

<sup>86</sup> CFR. STIGLITZ Joseph E., "La economía del sector público", Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000, Pág. 109.

<sup>87</sup> CFR. United States Department of the Treasury  
(<http://www.ustreas.gov/education/fact-sheets/taxes/economics.shtml>)

disminuiría la demagogia de la oposición, y al no lograrlo, se enfrentó a una coalición que apoya los beneficios de un recorte impositivo mayor y mejor estructurado.

De acuerdo con una investigación reciente de Robert Lucas, Premio Nobel de Economía, uno de los factores que más incidencia tienen en el bienestar de las personas, es el hecho de eliminar impuestos al ahorro y a las inversiones, ya que se puede subsanar dicha pérdida e inclusive obtener una mejor recaudación, mediante un sistema impositivo basado en el consumo.<sup>88</sup>

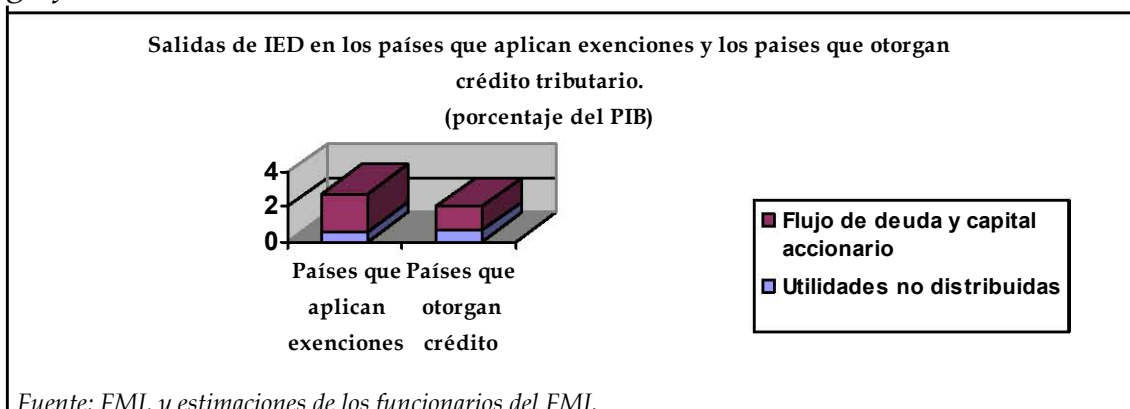
De igual manera, Jeff Madrick (escritor y comentarista autor de la economía del extremo de la riqueza) en un artículo publicado en el New York Times, afirmó que los países con tasas impositivas bajas pueden crecer más rápido que los países con impuestos altos. William Easterly en su tratado "Política Fiscal y Crecimiento Económico", asegura que las tasas impositivas marginales, tienden a estar altamente relacionadas con el nivel de ingresos, al encontrar una relación inversamente proporcional entre crecimiento y carga fiscal. En el mismo sentido, recientes estudios realizados por Reint Gropp (Economista en la División de Política Tributaria del Departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional) y Kristina Kostial (Economista en la División de África Meridional III, del Departamento de África del Fondo Monetario Internacional), revelan que la aplicación de impuestos elevados en los países pertenecientes a la OCDE, ha constituido salidas netas de inversión extranjera directa, así como también reducción del ingreso fiscal proveniente de dichos impuestos.

No obstante lo anterior, es de señalarse que dichas secuelas no son las únicas, ya que al carecer de ingresos provenientes de la inversión extranjera, se produce dentro de la Hacienda Pública una redistribución impositiva, trasladando dicha carga tributaria de un capital móvil (inversión extranjera), a uno menos móvil (trabajo o pequeñas empresas

---

<sup>88</sup> CFR. W. Rahn Richard "EE.UU.: Más audacia en rebajar impuestos", Presidente de la directiva de Novecon Financial Ltd., y académico asociado del Cato Institute. El Cato Institute es una fundación de estudios públicos, no partidista, con sede en Washington, D.C., fundada en 1977 (<http://www.elcato.org/publicaciones/articulos/art-2003-05-05.html>)

nacionales), lo cual como es conocido, da lugar a sistemas tributarios regresivos con déficit fiscal y servicios públicos deficientes. Otro aspecto importante que dicho estudio revela, es que las políticas incentivadoras de cada país, entre las cuales como ya sabemos se encuentran las figuras de la exención y la deducción respectivamente, presentan efectos completamente opuestos, ésto es, partiendo del hecho de que en ambas políticas existen fugas de capital de inversión extranjera, se puede afirmar que la política que busca incentivar la inversión mediante la exención, presenta índices mayores de fuga de inversión extranjera que las políticas que utilizan la deducción como estímulo fiscal, ya que en el caso de la exención, las empresas eluden el pago de impuestos invirtiendo en el extranjero, lo cual se traduce no sólo en una fuga de inversión, sino también de capital, mientras que en el caso de la deducción, no se puede eludir totalmente la imposición, evitando la fuga de capital y abriendo la posibilidad de reinvertir sus utilidades en el país receptor, dando lugar a los beneficios adicionales antes mencionados. Es por ello que países como Japón y Alemania con impuestos relativamente elevados sobre las sociedades, reciben poca inversión extranjera, y por lo tanto, tienen poca recaudación vía impuestos en ese rubro, mientras que en el caso de Estados Unidos en donde los impuestos son bajos, se reciben importantes flujos de inversión extranjera directa con un ingreso tributario en constante crecimiento. Lo anterior, muestra las ventajas de emplear la figura de la deducción frente a la exención, así mismo pone de manifiesto que no siempre lo más fácil o lo más atractivo (aparentemente), es lo mejor, para lo cual sirve de apoyo la gráfica 8.1.<sup>89</sup>



Gráfica 8.1

<sup>89</sup> CFR. FINANZAS & DESARROLLO, "La IED y los impuestos a las sociedades, ¿Armonización o competencia tributaria?", Reint Gropp y Kristina Kostial, Publicación Trimestral del Fondo Monetario Internacional, Editorial Cadmus Journal Services, Landcaster PA., Junio 2001.

*Cabe destacar, que en Estados Unidos a diferencia de los demás países de Latinoamérica, la mayoría de las personas son dueñas de acciones o bonos, y es por ello que buscan que las empresas en donde invierten su capital, no sean gravadas severamente para evitar una posible pérdida de capitales, motivo por el cual presionan constantemente a sus gobernantes para que otorguen este tipo de prerrogativas.*

*En el año de 2001, se produjo en la Junta de Gobierno de los Estados Unidos, una importante reducción tributaria hasta ese momento objetada por Alan Greenspan (Presidente de la Reserva Federal de EE.UU.), auspiciada principalmente por la llegada de George Bush al poder, ya que como se recordará, el gobierno demócrata anterior liderado por Bill Clinton, se mantuvo al margen de radicales reducciones tributarias.*

*En el año de 2002, funcionarios de la Casa Blanca promovieron una mayor reducción tributaria, con el fin de apoyar la inversión extranjera en pro de la economía del país, dirigidos por el entonces, Director del Consejo de Asesores Económicos de la Casa Blanca, Glenn Hubbard, al señalar la importancia de restaurar la inversión a largo plazo, aún cuando el partido demócrata se opuso tajantemente, dirigido por el senador igualmente demócrata John Corzine, él cual culpó al Presidente Bush de desacelerar la economía del país con sus planes de reducciones tributarias.<sup>90</sup>*

*En diciembre de 2004, específicamente en la Cumbre de la Casa Blanca, la cual tuvo lugar en el Ronald Reagan Building en Washington D.C., el Presidente George W. Bush puso de manifiesto la necesidad de adaptar las cargas impositivas y en general la normatividad a la realidad actual, al afirmar que muchos de los sistemas más fundamentales de Estados Unidos como su Código Tributario, Sistema de Atención de la Salud, Programas de Capacitación Laboral y los Planes de Jubilación, fueron creados para el mundo de ayer y no para el mundo del mañana, al afirmar el mandatario que un mundo cambiante, ofrece grandes oportunidades a los ciudadanos de obtener sueldos más altos, tener carreras más exitosas y sobre todo de disfrutar de vidas gratificantes. Así mismo, declaró que aún cuando la economía norteamericana presenta el mayor crecimiento entre todas las grandes naciones industrializadas del mundo, se ve frenada en muchas ocasiones por las cargas impositivas y normativas existentes, razón por la*

---

<sup>90</sup> CFR. Voice of America, a trusted source of news and information since 1942. (<http://www.voanews.com/english/portal.cfm>)

*cual, dicho mandatario se ha caracterizado por pugnar constantemente a favor de un sistema más simple y equitativo, con la prioridad de hacer permanentes los recortes tributarios, en virtud de que el aumento de los impuestos de las familias y pequeñas empresas, perjudicaría el crecimiento económico y la creación de fuentes de empleo. Actualmente en Estados Unidos se está viviendo una política de austeridad fiscal, que no descuida las prioridades de dicha nación, como lo son, la defensa y seguridad del territorio nacional, cuyas partidas se incrementaron de forma moderada durante el año fiscal de 2004 y 2005 respectivamente.<sup>91</sup>*

*Lo anterior es de suma importancia, debido a que durante el tercer trimestre de este año, la economía estadounidense creció a un paso acelerado del 7.2%, lo cual ha constituido la mejor tasa de crecimiento desde 1984, casualmente el año donde se originaron las tendencias de reducciones tributarias en el territorio norteamericano, lo cual hace suponer que el Presidente Bush inteligentemente está tomando el modelo de desarrollo económico adoptado en los tiempos de la posguerra que vivió dicha nación, y cuyos resultados se encuentran ampliamente garantizados, ya que como se sabe, gracias a ello se encuentra actualmente como primera potencia económica del mundo. Cabe destacar, que a partir del lamentable atentado acontecido el 11 de septiembre, la guerra contra el terrorismo y los escándalos sobre la contabilidad en las empresas, el Presidente Bush comienza su campaña para reducir impuestos, en un esfuerzo por lograr poner más dinero en los bolsillos de las familias y fomentar el crecimiento y la inversión por los negocios, lo cual a largo plazo arrojó ahorros sustanciales para las familias y ayuda para combatir los efectos de la recesión. De hecho, lo anterior tuvo tal trascendencia, que actualmente dentro de los proyectos de dicho mandatario figuran, la reducción de tasas impositivas, el aumento del crédito tributario por hijo, la eliminación del impuesto a las sucesiones y los nuevos incentivos para la inversión de las pequeñas empresas.<sup>92</sup>*

*Actualmente existe una Coalición de Desgravación Fiscal llamada (Tax Relief Coalition), constituida por un grupo extenso de personas dirigidas por George Bush, que están conscientes de que la libre empresa*

---

<sup>91</sup> CFR. The White House (<http://www.whitehouse.gov/infocus/economy/index.es.html>)

<sup>92</sup> CFR. The White House "Hoja Informativa: La Desgravación Fiscal Contribuye al Crecimiento Económico" (<http://www.whitehouse.gov/news/releases/2003/10/20031030-3.es.html>)



hace que la economía marche adecuadamente, por lo tanto, la función del gobierno no es la creación de riqueza, sino de un entorno en que el empresario pueda prosperar.<sup>93</sup>

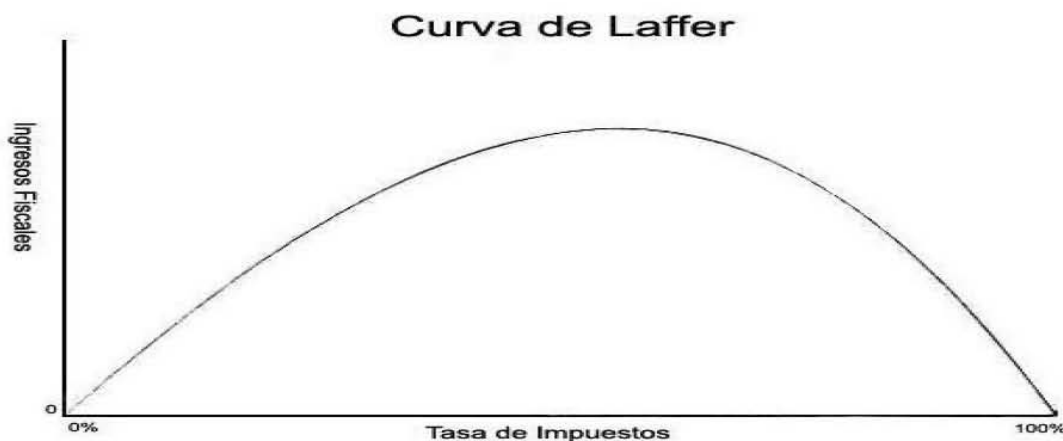
Existen de igual manera, opiniones en contra de las políticas tributarias adoptadas por el actual Presidente de los Estados Unidos, las cuales resulta conveniente analizar, con la finalidad de no perder objetividad en el presente estudio, entre las que argumentan principalmente, que las rebajas fiscales planteadas por el Presidente para los próximos diez años, pueden acabar con el excedente presupuestario logrado por Clinton, y concentrar la riqueza nacional en manos de unas cuantas personas. Lo anterior se interpreta como una crítica a la economía de la oferta, encabezada principalmente por Artur Laffer, Norman Ture y Paul Craig Roberts, quienes sostenían que tipos impositivos elevados, traían como consecuencia graves males económicos, como serían, bajo nivel de ahorro, recesión económica, estancamiento en la productividad y elevada inflación. Entre los principales elementos que aportó la escuela económica de la oferta, se encuentra la “Curva de Laffer”, la cual es una gráfica en forma de campana, misma que trata de explicar de manera teórica que cuando los impuestos llegan a cero, los ingresos son nulos, y cuando los tipos impositivos alcanzan el 100%, los ingresos son también nulos, en virtud de que nadie trabajaría. Cabe destacar que dicha postura económica, fue adoptada durante el período del Presidente Reagan, en específico en el año de 1981, momento en el cual tuvieron lugar las mayores reducciones impositivas hasta ese momento presentadas dentro del territorio norteamericano, en donde se logró salir de la recesión económica arrastrada hasta ese momento, mediante una inteligente combinación de políticas económicas de la oferta y el monetarismo. Sin embargo, actualmente existen puntos de vista opuestos, como es el caso de Alfonso Rojas Quintana (Doctor en Historia), quien señala que la actual política económica de Bush, es una réplica de la adoptada por Reagan en aquel entonces, es decir, la economía de la oferta, cuya aplicación pone en peligro el excedente presupuestario logrado por el anterior gobierno, necesario para amortizar la enorme deuda pública creada por los gobiernos conservadores, además de

---

<sup>93</sup> CFR. The White House “Declaraciones del Presidente a la coalición para la desgravación fiscal” Cámara de Comercio de Estados Unidos, Washington, D. C. (<http://www.whitehouse.gov/news/releases/2003/05/20030506-1.es.html>)

que desde su punto de vista, dicha economía se traduce en una polarización social, donde los ricos se vuelven más ricos y los pobres más pobres, ya que las reducciones de impuestos implican una merma en los ingresos, que tarde o temprano la sociedad tiene que pagar, viendo como se privatizan o suben los precios de los servicios públicos que antes eran más accesibles a la población.<sup>94</sup>

A fin de lograr visualizar mejor el pensamiento de Laffer, la gráfica 8.2 muestra perfectamente el funcionamiento de la misma.



Gráfica 8.2

En resumen, en Estados Unidos los incentivos fiscales y en general las reducciones de impuestos, han ayudado a salir de la recesión económica a tal nación, sin embargo, dichas prerrogativas otorgadas por el gobierno pueden llegar a ser armas de dos filos si su aplicación llega al extremo, tal y como lo muestra la curva de Laffer. Lo anterior se afirma, en virtud de que si bien la aplicación de una economía de oferta ofrece beneficios considerables, también puede traer consecuencias lamentables si su aplicación es radical, ya que al igual que la vida, el equilibrio es la pauta a seguir para poder obtener los mayores beneficios con los menores costes posibles, y Estados Unidos aún cuando es la potencia económica que todos sabemos, no es la excepción. Por último es de destacarse, que si bien la política económica de reducción de impuestos de Bush ha sido de poca medida, los resultados de su aplicación hablan por sí solos, y hasta el momento se encuentran pocos elementos para poder argumentar lo contrario.

<sup>94</sup> CFR. SISTEMA, "La peligrosa reducción de impuestos de George W. Bush", Quintana Rojas Alfonso, Fundación Sistema, Editorial Alianza, No. 164, Septiembre, Madrid España, 2001.

## Capítulo III.- Un Sistema Tributario que apoye y fomente las deducciones en I.S.R.

### 3.1.- El esquema de deducciones de I.S.R. en E.U.A.

Como ya se ha analizado anteriormente, el Impuesto sobre la Renta es el impuesto más importante de la estructura tributaria federal considerado eje central de la misma, por ende, las políticas tributarias adoptadas por cada gobierno respecto a dicho impuesto, repercuten de manera directa en la evolución y desempeño de la Hacienda Pública norteamericana. En virtud de lo anterior, resulta conveniente hacer un breve estudio a manera de introducción, respecto al funcionamiento del mismo desde una panorámica global, enfocado principalmente hacia las personas morales, a fin de evitar perder de vista el objeto principal del presente apartado. Resulta apropiado comenzar señalando, que el Impuesto sobre la Renta de sociedades es fundamentalmente federal, ya que el 90% de dichos ingresos se recaudan por esa vía a partir de la reforma fiscal de 1986, considerada la segunda reforma fiscal más grande de los Estados Unidos, detrás de la acontecida en los años 40's, cuando por motivo de la Segunda Guerra Mundial, el Impuesto sobre la Renta se convirtió en la principal fuente de ingreso tributario de los Estados Unidos. Respecto a la determinación de la renta imponible, se puede decir que se determina de forma similar a como se determina en México, es decir, la renta o beneficio bruto de las sociedades, menos los costes en que la misma ha incurrido para el ejercicio de su actividad, da como resultado la base imponible.<sup>95</sup>

A continuación resulta conveniente hacer una reseña histórica del Impuesto sobre la Renta (income tax) en Estados Unidos, con el objeto de no perder objetividad al momento de realizar el análisis comparativo con México.

En un principio dicha nación tenía pocos impuestos, ya que fue hasta 1791, cuando el gobierno de los Estados Unidos fue apoyado por impuestos internos sobre alcoholes destilados, vehículos, azúcar refinada y tabaco, pero debido al alto costo de la guerra de 1812, se incorporaron los primeros

---

<sup>95</sup> CFR. MUSGRAVE A. Richard, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Instituto de Estudios Fiscales, Quinta Edición, Madrid, 1992. Págs. 455 y 456.

impuestos a las ventas de la nación en el oro, los cubiertos, la joyería y los relojes, sin embargo, en 1817 el Congreso eliminó todos los impuestos internos, confiando en las tarifas creadas por las mercancías importadas para abastecer de recursos al gobierno. Ya para el año de 1862, con el motivo de apoyar el esfuerzo de la guerra civil, el Congreso decretó la primera Ley del Impuesto sobre la Renta de la nación, mismo año en el que se estableció la Oficina de la Comisión de la Renta Pública, la cual estaba facultada para determinar, imponer y recaudar impuestos, al mismo tiempo que hacía cumplir las leyes en materia tributaria. Para el año de 1868, el Congreso centró sus esfuerzos en el tabaco y alcoholes destilados, eliminando de nueva cuenta el Impuesto sobre la Renta, con periodos de renacimiento breves, como lo fue el comprendido de 1894 a 1895, ya que para dicho año el Tribunal Supremo de los Estados Unidos decidió que el Impuesto sobre la Renta era inconstitucional, en virtud de que no había sido repartido entre los estados de conformidad con la Constitución. Posteriormente en 1913, la Décimo Sexta Enmienda Constitucional convirtió el Impuesto sobre la Renta en un accesorio permanente del sistema fiscal norteamericano, ya que durante la Segunda Guerra Mundial, la escasez de recursos obligó al gobierno americano a introducir la aplicación del Impuesto sobre la Renta en los salarios, aproximadamente en el año de 1943, con lo cual se incrementó el número de contribuyentes a 60 millones. Un acontecimiento de marcada trascendencia tuvo lugar en el año de 1981, cuando el Congreso decretó la reducción de impuestos más grande de la historia de los Estados Unidos de América, la cual equivalía aproximadamente a 750 mil millones de dólares en seis años, cuya recaudación estaba prevista, pero finalmente se prescindió de dichos recursos.

En el año de 1986, el Presidente Reagan firmó el Acta de Reforma Fiscal de mayor envergadura respecto al sistema fiscal de Estados Unidos, en la cual se aumentó la carga tributaria para los negocios, al mismo tiempo que se reducía la misma respecto a las personas físicas durante un periodo de cinco años. Para la década de los 90's, el Presidente Clinton firmó el Acta de Reconciliación del Crédito, la cual consistía principalmente en recalcar el carácter progresivo de la recaudación en los Estados Unidos, y para reducir aproximadamente 496 mil millones el déficit federal que se acumularía en años posteriores, misma que se convertiría en ley en el año de 1993. Por su parte el Presidente George W. Bush, firmó actas en materia de impuestos

durante 2001, 2002 y 2003, con las cuales se crearon fuentes de trabajo con la desgravación de negocios comprendida del año 2003 al año 2012.<sup>96</sup>

Una vez realizada dicha reseña histórica, resulta conveniente de igual manera analizar un poco la forma en que opera actualmente la recaudación del Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos. Al respecto se puede decir, que en Estados Unidos existe el Servicio de Renta Pública (IRS), el cual no es otra cosa que la Oficina del Departamento de Hacienda de Estados Unidos, es decir, es la Agencia Federal encargada de la administración de las leyes tributarias aprobadas por el Congreso. Todas y cada una de las operaciones efectuadas por los contribuyentes, tienen lugar en las Oficinas de Distrito y Centros de Servicios, las primeras se organizan en: gerencia de recursos, examinación, colección, servicio del contribuyente, planes empleados, organizaciones exentas e investigación criminal. Cabe destacar, que todas las declaraciones de impuestos se archivan en los Centros de Servicios, en un sistema de red informática correspondiente al IRS. Un dato relevante, es que antes de 1987, todo el proceso de declaración de impuestos se realizaba a mano, hasta que por la necesidad de obtener mayor velocidad y eficacia en el proceso, el ISR comenzó a probar un sistema de ficheros electrónicos, en donde el margen de error era considerablemente más bajo que cuando se hacía el registro a mano.

Entrando en materia, se puede decir que en los Estados Unidos existen 4 tipos de impuestos que pueden ser objeto de deducciones, los cuales son: a) Impuesto sobre el ingreso estatal, local y extranjero; b) Impuesto sobre los bienes raíces; c) Impuesto sobre la propiedad personal; y d) Impuesto sobre las ventas en general, estatal y local.

Dentro de los requisitos indispensables para que una deducción tenga lugar en el sistema tributario norteamericano, se encuentra el hecho de haber sido

---

<sup>96</sup> CFR. W. Rahn Richard "EE.UU.: Más audacia en rebajar impuestos", Presidente de la directiva de Novecon Financial Ltd., y académico asociado del Cato Institute. El Cato Institute es una fundación de estudios públicos, no partidista, con sede en Washington, D.C., fundada en 1977 (<http://www.elcato.org/publicaciones/articulos/art-2003-05-05.html>)

aplicado obligatoriamente y pagado durante su año tributario correspondiente.<sup>97</sup>

Bajo este contexto, en el marco jurídico de las deducciones establecido en el Código de Rentas Norteamericano (Internal Code Revenue), se debe elegir entre utilizar la deducción estándar establecida, o detallar las deducciones que tengan lugar durante el respectivo ejercicio fiscal, de acuerdo a lo establecido en el Título 26, Subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo B, Parte I, sección 63, el cual se sintetiza en la gráfica 9.1 de elaboración del autor, la cual se muestra enseguida.

<p><i>Individuos que detallan sus deducciones.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sólo será permisible la deducción por el año fiscal en el que se presente la declaración y no más atrás de dicho año, salvo en algunos casos, como cuando se trate de padre de familia que por caso fortuito no presentó su declaración a tiempo.</li> <li>• Existen aunado a dichas deducciones detalladas, deducciones adicionales para el caso de envejecimiento, en donde se adicionan a tal deducción 600 dólares cuando se hayan cumplido los 65 años de edad antes del cierre del año fiscal, o si el esposo muere durante el año fiscal.</li> <li>• Hay otras deducciones adicionales otorgadas a los individuos que no se casen o viudos, así como para individuos con ceguera aguda, que asciende al monto de 750 dólares por cada año fiscal.</li> </ul>	<p><i>Individuos que optan por la deducción estándar.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se subdivide en deducción estándar básica y deducción adicional.</li> <li>• La deducción estándar básica, está constituida por un porcentaje aplicable a cada dólar sobre el cual deba hacerse la deducción, el cual cambia cada año de acuerdo a lo establecido en la propia ley.</li> <li>• La deducción estándar adicional, es la suma de cada cantidad adicional a la cual tenga derecho el contribuyente en dicha subdivisión.</li> <li>• Existe una limitante para ciertos dependientes en el caso de la deducción estándar básica, en cuyo caso no excederá de 500 dólares.</li> <li>• Existen limitantes para el caso de individuos sujetos a deducciones, entre las cuales se encuentran, matrimonios en los cuales un cónyuge haya detallado deducciones, individuo extranjero no residente, fondo fiduciario común o sociedad.</li> </ul>
---	---

Gráfica 9.1

<sup>97</sup> CFR. Internal Revenue Service, Department of the Treasury "Impuestos Deducibles" (<http://www.irs.gov/espanol/article/0,,id=127710,00.html>)

*Como se puede observar, a diferencia del caso de México, en Estados Unidos no existe un artículo en específico que señale los requisitos indispensables para que una deducción tenga lugar, ya que cada deducción presenta diferentes requisitos respecto de las demás, no obstante que dichos requisitos son los mínimos, por lo cual se entiende que no exista una disposición regulatoria de dichos requisitos de procedibilidad.*

*De igual manera, salta a la vista que aunque la anterior disposición es de aplicación tanto para las personas físicas como para las personas morales, principalmente en atención a la simplificación administrativa y a la falta de obstáculos para la configuración de las deducciones, en el caso de las personas morales la deducción se debe de detallar, ya que aunque existe regulación homogénea en algunas secciones respecto a las mismas, cada una cuenta con un listado de deducciones propias.*

*Uno de los aspectos que comparte con el caso de México, es el de constituir a contrario sensu, restricciones a las deducciones al establecer supuestos en los que quedan prohibidas las mismas, como lo son las previstas por el Título 26, Subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo B, Parte IX, entre las cuales destacan: a) Personal, vida; b) Gastos en inversión de capital; c) Gravámenes; d) Adquisiciones hechas para evadir o evitar el Impuesto sobre la Renta; e) Deudas a cargo de Partidos Políticos; f) Ciertos Impuestos; g) Contribuciones indirectas a Partidos Políticos; h) Demolición de estructuras; i) Gastos relacionados con la venta ilegal de droga; j) Afecten la disposición del carbón o algún otro mineral doméstico, entre otras.<sup>98</sup>*

*La política tributaria seguida actualmente por los Estados Unidos, es al igual que muchas otras tendencias de la actualidad, un renacimiento por así decirlo, de ideas y directrices de antaño, ya que dicha postura tributaria adoptada por el actual Presidente de los Estados Unidos George W. Bush, es muy parecida por no decir igual a la adoptada por el en su momento Presidente Ronald Reagan.*

*La anterior aseveración tiene fundamento en la adopción de la economía de la oferta, en su momento creada por el Doctor Arthur Betz Laffer, en el*

---

<sup>98</sup> Legal Information Institute, Cornell University Law School ([http://www4.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc\\_sup\\_01\\_26\\_10\\_A\\_20\\_1\\_30\\_B\\_40\\_IX.html](http://www4.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26_10_A_20_1_30_B_40_IX.html))

libro intitulado "The Way the World Works" (la manera en que funciona el mundo), que sustentaba el hecho de que al bajar impuestos, se estimulaba la actividad económica, siempre y cuando dicha rebaja no se llevara al extremo.

Es de mencionarse que dicha doctrina tuvo aplicación desde el año de 1979 en California, cuando el Presidente Reagan, siendo apenas Gobernador de dicho estado, redujo drásticamente la tasa del Impuesto Predial, con lo cual ganó el apoyo, tanto de los inversionistas y propietarios, como de la gente común que posteriormente lo llevaría a la presidencia en el año de 1980, nombrando como asesor económico a Laffer.

A pesar de correr el riesgo de que se malinterpretara dicha medida como una maniobra a favor de los mas acaudalados, el Presidente Ronald Reagan la aplicó, apoyado en el axioma económico denominado "Ley de la Rentabilidad Marginal Decreciente", que señala que las utilidades de las empresas empiezan a decaer una vez que su producción ha superado ciertos límites, por lo tanto de ganar menos, el Fisco se vería afectado al recibir menos impuestos.<sup>99</sup>

Haciendo un recuento de lo anterior, se tiene que en los Estados Unidos la regulación en materia de deducciones es sumamente específica, pero a la vez simplificada, en el aspecto de que no pone tantos obstáculos o requisitos indispensables para su configuración. Por lo tanto, resulta más fácil su aplicación y funcionamiento en dicho sistema jurídico, en donde la actual tendencia retomada como ya se analizó de la década de los 80's, ha impulsado y seguirá impulsando dichas figuras jurídicas, en pro de una mejor economía y una mayor recaudación, ya que como lo dijo Laffer, aunque resulte paradójico, una rebaja considerable en impuestos no merma la recaudación, sino por el contrario, reactiva la economía y la producción, trayendo como consecuencia una mayor percepción, lo cual ha quedado comprobado con el Presidente Ronald Reagan en los Estados Unidos y Margaret Thatcher en Inglaterra.

---

<sup>99</sup> Enciclopedia Multimedia Virtual Interactiva de Economía, Empresa Finanzas, Comercio y otras ciencias sociales. (<http://www.eumed.net/libros/2005/av/4b.htm>)



### 3.2.- El esquema de deducciones de I.S.R. en México.

A manera introductoria, conviene hacer una breve reseña de la historia del Impuesto sobre la Renta en México. En virtud de lo anterior, es de recordarse que en la época colonial se vivía en una completa anarquía impositiva, tendiente a mandar la mayor cantidad de fondos a la metrópoli, por lo cual se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcabalatorios y se instauraron un sinnúmero de impuestos especiales sin estructura lógica, que en ocasiones llegaban a yuxtaponerse. Posteriormente a la guerra de Independencia, pese a la supervivencia de los anárquicos coloniales, triunfó la República, estableciéndose así la forma federal y democrática del gobierno. Es de reconocer la labor realizada posteriormente en el período porfirista por parte de Matías Romero y José I. Limantur, al reorganizar los impuestos, aún cuando no fuera de manera integral. No fue sino hasta el período revolucionario, cuando la política fiscal se reestructuró completamente con la llegada del Impuesto del Centenario, codificación que se llevó a cabo de la siguiente manera: 1) Ley de 20 de julio de 1921; 2) Ley de 21 de febrero de 1924 y su reglamento; 3) Ley de 18 de marzo de 1925 y los reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935; 4) Ley de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento; y 5) Ley de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento. Posteriormente, en el año de 1954 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual incluía entre las principales aportaciones, la integración de nuevos e importantes preceptos, así como la reagrupación de los anteriormente establecidos de forma lógica. En un breve recuento de lo anterior, se tiene que el antecedente más remoto de la legislación del Impuesto sobre la Renta, está constituido por las leyes de 1921, 1924 y 1925, la primera llamada del Centenario, en virtud de que fue la que estableció por primera vez el Impuesto sobre la Renta en México, a lo cual se considera la primera etapa del Impuesto sobre la Renta. La segunda etapa, se encuentra constituida por la Ley de 1941, la cual desarrolla aún más el gravamen sobre la renta en beneficio del Erario Federal, al fincar las bases de la recaudación en impuestos directos sobre rendimientos y dejar en segundo lugar la recaudación indirecta sobre la producción, importación o venta de mercancías y servicios. La tercera etapa, como ya se comentó, tuvo lugar con la llegada de la Ley de 1954, la cual dio cabida a una serie de principios de contabilidad indispensables para la mejor determinación de la utilidad gravable, cuidando el estudio de los elementos integrantes de la utilidad bruta, así como señalando la determinación de los costos, de acuerdo con las distintas actividades mercantiles. Cabe señalar, que con ésta Ley se dio inicio a la etapa

*contemporánea de la legislación fiscal en México, dando lugar posteriormente a la Ley de 30 de diciembre de 1963, la cual contó con vida efímera, al estar únicamente vigente un año, debido a la Ley de 1964, misma que introdujo un sistema de renta global sobre todo para las actividades empresariales. Posteriormente, se expediría la Ley de 1981, cuya vigencia terminó el 31 de diciembre de 2001, y en la cual se dio un tratamiento fiscal más claro y transparente para las Instituciones Financieras, en pocas palabras, la mayoría de los avances importantes en materia de Impuesto sobre la Renta, tuvieron lugar en la reciente ley abrogada. Por último, se sitúa la actual Ley del Impuesto sobre la Renta en cuestión, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 1 de enero de 2002, objeto de estudio del presenta apartado.*

*Cabe señalar, que el marco jurídico regulatorio de las deducciones para personas morales en el caso del Impuesto sobre la Renta, se encuentra contemplado en los artículos 29 al 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como en los artículos 25 al 65 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y lo dispuestos en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, específicamente de los puntos 3.4.1 al 3.4.31 en el respectivo capítulo de personas morales.*

*Por razones obvias y al igual que en el caso de Estados Unidos, solamente se analizarán los requisitos indispensables para que tenga lugar la deducción del Impuesto sobre la Renta en el caso de las Personas Morales.*

*Las disposiciones principales que regulan la figura jurídica de la deducción en nuestro sistema jurídico, son los artículos 29, 30, 31 y 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de los cuales por su importancia se transcribe el numeral 31, en el se establece:*

*“Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:*

*a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley.*

*b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.*

*c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.*

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de la misma.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 118, fracciones I, II, V y VI de la misma, así como las disposiciones que regulan los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en su caso y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el impuesto al valor agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

VIII. En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos; si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 168 de esta Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en

*efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.*

*Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.*

*X. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:*

*a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.*

*b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y*

*c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.*

*XI. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.*

*\* XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.*

*Para estos efectos, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.*

*Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.*

*Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.*

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Asimismo, serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como

monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

XVI. En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de \$5,000.00, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

b) Cuando el deudor no tenga bienes embargables, haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre.

c) Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

Tratándose de las instituciones de crédito, éstas sólo podrán hacer las deducciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción cuando así lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y siempre que no hayan optado por efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley.

Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

XVII. Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

XVIII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con la documentación

comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

XX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho a los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, efectivamente sean entregados y se dé cumplimiento a los requisitos que se establecen en las disposiciones legales que los regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en los términos de las citadas disposiciones legales.

XXI. Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.

XXII. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.”

*Entre los aspectos relevantes del anterior artículo, se encuentran elementos sumamente interesantes, como el hecho de que las donaciones no deben ser onerosas o remunerativas, así como la cantidad de requisitos que necesita reunir la documentación comprobatoria de erogaciones para ser susceptible de deducirse, por no mencionar los límites en cuanto montos y porcentajes, así como situaciones hipotéticas establecidas, sumamente detalladas para tales efectos, lo cual no demuestra, sino el grado tan preocupante de desconfianza por parte del legislador, respecto del actuar de los gobernados, no sólo en el caso de las deducciones, sino en general de cualquier beneficio o estímulo fiscal.*



Como se puede observar a simple vista, los requerimientos para que una deducción tenga lugar en México, son considerablemente más numerosos que los que establece el sistema tributario norteamericano, así como también más rigurosos. Cabe destacar, que no obstante de los requisitos plasmados en el anterior artículo, cada supuesto se encuentra debidamente regulado en los correspondientes capítulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, además de los requisitos genéricos que impone la anterior disposición, existen otros que se aplican de manera específica a cada caso donde se pretenda configurar una deducción.

Si lo anterior no fuese suficiente, existe otra disposición que limita a contrario sensu las deducciones, al señalar cuales son las partidas no deducibles para efectos fiscales, lo cual se encuentra contemplado en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala:

*“ Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

*I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.*

*Tampoco serán deducibles los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que el contribuyente hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.*

*II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 42 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.*

*III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.*

*IV. Los gastos de representación.*

*V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.*

*Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo*

procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

VI. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

Se exceptúa de lo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

VIII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

X. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

XII. El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.

XIII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en

que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

XIV. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 27 de esta Ley.

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

XVI. Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, salvo que la deducción se aplique en los términos establecidos en el siguiente párrafo.

Las pérdidas por enajenación de acciones que se puedan deducir conforme al párrafo anterior, así como las pérdidas por las operaciones financieras derivadas mencionadas en el citado párrafo, no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de

capital referidas a acciones o índices accionarios. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá.

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

XIX. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 23 de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XX. El 75% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXI. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

XXIII. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

XXIV. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

XXVI. Los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del monto del capital contable según el estado de posición financiera del contribuyente, sin considerar la utilidad o pérdida neta de dicho ejercicio.

Asimismo, será aplicable lo dispuesto en esta fracción a los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

Para los efectos de determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el primer párrafo, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que resulte de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio del ejercicio y al final del mismo.

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán determinar el saldo promedio anual de las deudas, dividiendo la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

El monto de los intereses no deducibles a que se refiere esta fracción se determinará dividiendo el total de los intereses devengados en el ejercicio entre el saldo promedio anual de las deudas. El resultado obtenido se multiplicará por el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de esta fracción.

No se considerarán para el cálculo del saldo promedio anual de las deudas a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción, los créditos hipotecarios constituidos sobre bienes inmuebles adquiridos en el ejercicio en el que se constituya la hipoteca o en el ejercicio inmediato anterior, siempre que se cumplan con los requisitos de información que para tales efectos señale el Reglamento de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando el crédito hipotecario de que se trate lo hubiera otorgado una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

Asimismo, no será aplicable el límite de las deudas con respecto al capital a que se refiere esta fracción, tratándose de los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto, siempre que cumplan con las reglas de capitalización que les correspondan en los términos de la legislación aplicable al sistema financiero ni a los contribuyentes que obtengan una resolución favorable en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se demuestre que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes, siempre que se trate de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley y además presenten conjuntamente con la solicitud de resolución a que se refiere este párrafo, un dictamen emitido por contador público registrado, que contenga la metodología que demuestre que los precios o montos de la contraprestación son los que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de esta Ley, obtenga créditos de una parte independiente,

no se considerará dicho crédito para determinar el límite de las deudas respecto al capital a que se refiere esta fracción, cuando el margen de utilidad que sea atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable aplicando cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del artículo 216 de esta Ley, siempre que obtenga una resolución favorable en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se demuestre que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes y presente conjuntamente con la solicitud de resolución a que se refiere este párrafo un dictamen emitido por contador público registrado, que contenga la metodología utilizada en la determinación de dicha utilidad, conforme a los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

XXVII. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley.

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.”

*El artículo anterior, de igual forma es una muestra de lo absurdamente requisitante que es nuestra legislación tributaria, ya que al limitar tanto dicha figura jurídica, resulta obvio pensar que se inhibe al contribuyente, no sólo para buscar el beneficio de una deducción, sino en general de cualquier otro beneficio fiscal existente en nuestra legislación. No así acontece en el caso de Estados Unidos, en donde por el contrario, el equivalente de dicho artículo resulta ser conciso y poco limitativo, ya que la configuración de tales figuras, es una preocupación constante de su gobierno, por considerarla un aliciente para el pago de impuestos y el crecimiento económico del país.*

*Lo anterior se muestra un poco más ejemplificado en la siguiente gráfica 10.1, elaborada por el Licenciado Rubén Flores Jr., miembro de North American Society of Tax Advisors, Inc., misma que contiene datos de los años 90's, que muestran claramente cuál ha sido la diferencia grosso modo en el esquema tributario de las deducciones entre Estados Unidos y México, lo cual se ejemplifica en los puntos posteriores con los datos debidamente actualizados.*

**REGIMEN FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES**

MÉXICO	ESTADOS UNIDOS
1.-Son deducibles los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad, en el año en que se incurran.	1.-Son deducibles todos los gastos ordinarios que incurran para llevar a cabo el negocio.
2.-Se permite la deducción de la totalidad de las compras efectuadas en el ejercicio.	2.-Se deduce el costo de ventas conforme a principios contables.
3.-Las cuentas incobrables se deducen únicamente cuando ya no son recuperables.	3.-Mismo que en México cuando se tiene el método devengado
4.-Las comidas de negocios no son deducibles.	4.-Estos gastos son deducibles al 50%.
5.-Las reservas no son deducibles, excepto relacionadas con la gratificación a los trabajadores correspondiente al ejercicio. Las reservas para indemnizar al personal o primas de antigüedad deben cumplir ciertos requisitos.	5.-Las empresas pueden optar: - 25% del salario de sus trabajadores con tope de 30,000 Dlls. anuales. - Un monto determinado por actuario para fondar beneficios hasta \$160,000 anual.
6.-Se limitan los gastos de viaje de negocios, servicios y convenciones así como los relativos a la transportación (Límite Diario). Comidas México N\$520.00 Comidas Extranjero 1,040.00 Renta Automóviles 585.00 Hospedaje México Sin límite Hospedaje Extranjero 2'631.00	6.-Estos gastos son deducibles con el único requisito que sean razonables.
7.-Para depreciación de inversiones se utiliza el método de línea recta, permitiendo su actualización para reconocer los efectos de la inflación. Deducción Inmediata en México Art. 51 LISR, limitada sólo para ciertas zonas.	7.-Además de línea recta, se puede por saldos decrecientes y una depreciación acelerada hasta \$18,500 Dlls. por año por activos adquiridos en el ejercicio.
8.-Los automóviles son deducibles cuando son usados exclusivamente en el negocio. Teniendo que cumplir con requisitos de utilitario y se limita el monto de la inversión deducible al \$225,688, Se puede deducir hasta el 71% del valor de un automóvil de \$224,000 sin cumplir requisitos de utilitario, de acuerdo al Decreto publicado el 24 Dic./96. (Vigente hasta el 31 de dic./97) monto máximo \$124,765.00.	8.-Se deducen únicamente para la actividad del contribuyente, con un tope para la deducción por año. 1997 3,160. dlls 1998 5,000. dlls 1999 3,050. dlls Años Futuros 1,775. dlls
9.-Los donativos tienen que otorgarse a instituciones autorizadas.	9.-El límite es el 10% y el resto se puede utilizar contra los 5 ejercicios posteriores.
10.-Los principales Gastos No Deducibles son: - I.S.R. a cargo del propio contribuyente de terceros - Obsequios y atenciones a clientes. - Gastos de Representación. - Crédito Comercial. - Comidas de Negocios. - Inversiones y Renta de Aviones, Embarcaciones o casas no Comerciales. - Pérdidas de Inversiones no Deducibles. - Multas  - No son deducibles los pagos por cualquier concepto a empresas domiciliadas en paraísos fiscales.	10.-Los principales Gastos No Deducibles son: - I.R.S. Federal. - Obsequios y atenciones a clientes se puede hasta \$25.00 Dlls. por persona. - Contribuciones Políticas. - Gastos de Representación. - Crédito Comercial. - Multas.
11.-Las pérdidas pueden amortizarse en los diez años posteriores. Se actualiza su monto por inflación.	11.-Las Pérdidas se amortizan contra dos ejercicios anteriores y veinte posteriores.

Gráfica 10.1

Resulta igualmente importante destacar, que el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que el hecho de ingresar deducciones falsas en las declaraciones, se considera equiparable al delito de defraudación fiscal para los efectos penales correspondientes, tal y como se muestra a continuación:

*“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

*\* I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.”*

*En suma, en México existe la figura jurídica de la deducción fiscal para personas morales, supuestamente bajo la naturaleza de estímulo fiscal, pero que en realidad, al analizar objetivamente la regulación jurídica a este respecto, se puede visualizar claramente que si bien indudablemente es un estímulo fiscal, los requisitos para su constitución en el mundo fáctico desalientan a cualquiera, por lo que paradójicamente se considera que son estímulos establecidos con la finalidad de inhibir al contribuyente, y así evitar una supuesta fuga de capital perteneciente al erario público, por supuesto sin tomar en cuenta los beneficios agregados de los estímulos fiscales, y mucho menos las teorías científicas que giran en torno a ellos. Personalmente se considera que el problema tratado, radica en la desconfianza existente por parte del legislador, no sólo respecto a los contribuyentes, los cuales como sabemos, han generado parte del recelo por parte del legislador, motivándolo a incrementar cada vez más los requisitos respecto a la configuración de incentivos fiscales, sino también por la desconfianza existente en las autoridades encargadas de prevenir y sancionar los ilícitos en materia tributaria, entre los que figuran principalmente la Procuraduría Fiscal a nivel tanto local como federal. Se considera que esta desconfianza, aún al estar motivada, cae en los extremos de rigurosidad, al exigir cabal cumplimiento de los requisitos establecidos a ese respecto, lo que se traduce en una nula tolerancia respecto de los mismos, que trae como consecuencia que el contribuyente opte por no complicarse tratando de cumplir con todos ellos, y en el mejor de los casos, tributar sin hacer uso de las mismas, aunque es una realidad que la mayoría opta por no tributar. De lo anterior se llega a la conclusión, de que*



actualmente el Fisco se priva de muchos posibles ingresos derivados de Impuesto sobre la Renta, a causa de que figuras jurídicas que motivan el pago de contribuciones, como es el caso de las deducciones, se encuentran sumamente limitadas por un marco jurídico extremadamente exigente respecto de las mismas, en donde se llega a pensar que sería preferible tributar en mayores cantidades ingresos menos cuantiosos, que en menores proporciones ingresos sustanciales, ésto en atención a los altos índices de evasión fiscal existente en el país. Una posible solución a tal problema, podría ser incorporar elementos de flexibilidad en cuanto a los requerimientos ya referidos, como sería la supresión de ciertas condiciones que en ocasiones no tienen razón de ser y sobre todo, cuando dicha supresión se haga en atención a un interés común, como acontece en el caso de las donaciones, en donde se requiere no sólo la veracidad de tal erogación, sino el carácter de no remuneratorio u oneroso, lo cual resulta algo incoherente, ya que el carácter distintivo de la figura de la donación en sí es la gratuidad, por lo tanto no tienen razón de ser tales limitantes y sobre todo cuando se encuentran de por medio Instituciones limitativamente enunciadas que evidentemente necesitan de tales recursos.

### 3.3.- E.U.A. y las deducciones en I.S.R. para P.M.

Para comenzar el presente apartado, resulta conveniente establecer en primer término, cuál es el marco jurídico Constitucional en materia tributaria en los Estados Unidos, mismo que se compone del artículo 1, octava y novena sección, así como de la Enmienda Constitucional número 16, de fecha 3 de febrero de 1913, mismos que se transcriben a continuación:

#### **“Artículo I**

##### **Octava Sección**

1. El Congreso tendrá facultad: para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos.

##### **Novena Sección**

1. El Congreso no podrá prohibir antes del año de mil ochocientos ocho la inmigración o importación de las personas que cualquiera de los Estados ahora existentes estime oportuno admitir, pero puede imponer sobre dicha importación una contribución o derecho que no pase de 10 dólares por cada persona.

2. El privilegio del habeas corpus no se suspenderá, salvo cuando la seguridad pública lo exija en los casos de rebelión o invasión.

3. No se aplicarán decretos de proscripción ni leyes ex post facto.

4. No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar.

5. Ningún impuesto o derecho se establecerá sobre los artículos que se exporten de cualquier estado.

6. Los puertos de un Estado no gozarán de preferencia sobre los de ningún otro a virtud de reglamentación alguna mercantil o fiscal; tampoco las embarcaciones que se dirijan a un Estado o procedan de él estarán obligadas a ingresar por algún otro, despachar en él sus documentos o cubrirle derechos.

ENMIENDA DIECISEIS (febrero 3, 1913). El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento."<sup>100</sup>

Así mismo, conviene señalar cuál es el artículo que estructura el Impuesto sobre la Renta de personas morales en el antes mencionado Código Interno de Rentas (Internal Code Revenue), el cual en su Título 26, Subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo A, Parte II, sección 11, señala en resumen lo siguiente:

Corporaciones

Artículo 11.- Del impuesto vigente.

A) Corporaciones en general.

El monto del impuesto varía dependiendo del ingreso gravable que en su caso tenga cada corporación en el año fiscal respectivo.

B) Valor del Impuesto.

1) En General.

El monto del impuesto vigente en dicha subsección, se determinará por la suma de:

a) 15% del ingreso gravable, siempre y cuando el mismo no exceda de 50,000 dólares.

---

<sup>100</sup> Embajada de Estados Unidos en México, Departamento de Estados Unidos, Programas de Información Internacional, Constitución de 1787, (<http://usinfo.state.gov/espanol/constes.htm>)

- b) 25% del ingreso gravable, cuando éste exceda los 50,000 dólares, sin exceder los 75,000 dólares.
- c) 34% del ingreso gravable, cuando éste exceda los 75,000 dólares, sin exceder los 10,000,000.00 dólares.
- d) 35% del ingreso gravable cuando éste exceda los 10,000,000.00 dólares.

*\*En caso de exceder tales montos antes señalados hasta por 10,000 dólares, el excedente debe gravarse con al menos el 5% adicional sobre tal excedente o 11,750 dólares, así como cuando el mismo exceda de 15,000,000 dólares, éste deberá gravarse con al menos el 3% sobre el mismo o 100,000 dólares.*

*2) Las corporaciones establecidas en la sección 448 (d) (2), las cuales son principalmente empresas que realizan principalmente actividades relacionadas con la Medicina, Derecho, Ingeniería, Contaduría y Actuaría, mismas que deben tributar bajo una tasa impositiva fija del 35%.*

*C) Excepciones.*

*No será de aplicación lo anterior, en los casos donde tenga lugar la aplicación de un impuesto alternativo de los contemplados por esta ley. Esto es debido a que los impuestos alternativos son considerados impuestos parciales en atención a situaciones extraordinarias consideradas por el legislador para tales efectos.*

*Por último, señala que en el caso de las empresas se regirán por lo dispuesto en la sección 882, lo cual es de especial importancia para el presente estudio, ya que dicha sección contempla las deducciones otorgadas para las corporaciones extranjeras, que sirve de ejemplo para demostrar los requisitos exigidos para la procedencia de las deducciones en Estados Unidos. Tal disposición señala:*

- 1) *Deducciones.*
  - a) *Regla General.*

*En el caso de las empresas extranjeras, las deducciones deberán ser permitidas siempre y cuando dichas empresas o corporaciones tengan o realicen actividades comerciales dentro de los Estados Unidos de América, así como en la adecuada proporción y asignación determinada por la Secretaría.*

- b) *Contribuciones Caritativas.*

*Las deducciones para las contribuciones caritativas y regalos previstos en la sección 170, deben ser permitidas aún cuando no esté relacionado el ingreso, siempre y cuando realicen sus actividades comerciales dentro de los Estados Unidos.*

- 2) *Deducciones y créditos permitidos sólo si cambian de clasificación.*

*Las empresas extranjeras podrán recibir el beneficio de las deducciones y créditos tributarios permitidos en este título, cuando cambien su clasificación para tributar*

*como si fueran empresas nacionales, es decir, se otorgan mayores beneficios fiscales pero tributan un poco más.*

3) *Crédito de Impuesto Extranjero.*

*Salvo lo previsto por la sección 906, las empresas extranjeras no pueden utilizar dicho crédito contra impuestos de naciones extranjeras.*

4) *Referencias Cruzadas.*

*Por regla de certeza, los impuestos extranjeros no deben de ser incluidos en la contabilidad para efectos de obtener deducciones o créditos en los Estados Unidos.*

*Lo anterior reviste una gran importancia, en virtud de que muestra el carácter sumamente progresivo de la tributación en Estados Unidos, ya que como se observó, no existe una tasa fija respecto a personas morales en Impuesto sobre la Renta como acontece en México, sin que esto se traduzca en problemas derivados de simplificación administrativa y mucho menos respecto a deducciones, en otras palabras, se pone de manifiesto la ausencia de obstáculos para la configuración de las mismas, así como el espíritu de ayuda respecto a sus gobernados, tal y como lo muestra la normatividad referente a las contribuciones caritativas anteriormente señalada.*

*Resultaría absurdo tratar de ocultar la naturaleza voraz, por calificar de alguna manera a la forma en que operan las empresas multinacionales actualmente, en parte debido al fenómeno económico de la globalización, en donde la pelea por acaparar más y mejores mercados, ha obligado a las naciones a sacrificar, ya sea derechos laborales de sus nacionales con respecto a esas empresas, o en su caso ingresos tributarios que debían haber sido recaudados respecto de las mismas, tal es el caso de las empresas multinacionales o mejor dicho corporaciones trasnacionales como Adidas, Nike, Levi's, Disney, Samsung, Siemens, Mcdonalds, entre otras, las cuales buscan establecerse en territorios donde exista un orden político estable, eviten sindicatos, el coste de la vida sea bajo y los impuestos mínimos. Sirva de ejemplo el caso de las empresas multinacionales norteamericanas, las cuales han beneficiado económicamente hablando a países como China, en donde se presentan la mayoría de las condiciones anteriormente enunciadas, trayendo consigo beneficios considerables para tales inversionistas, sin embargo, al mismo tiempo se ha causado un gran menoscabo a los trabajadores chinos, al someter a la mayoría de los mismos al mercado manufacturero en condiciones laborales deplorables, con un gobierno que sacrifica derechos del ser humano por un beneficio económico.*

Por otro lado, como se ha observado en los últimos años, la globalización es un fenómeno que se presenta ambivalente para cada nación, esto es, mientras que por un lado los Estados Unidos como empresa buscan establecerse en lugares que les permitan sacar el mayor provecho económico posible, por otro lado como territorio, de igual manera buscan atraer la inversión extranjera, creando un ambiente económicamente atractivo para los inversionistas. La anterior aserción resulta por demás relevante, ya que como se mencionó anteriormente, las principales condiciones que busca el inversionista extranjero, se resumen a minimizar ya sea condiciones laborales o impuestos, razón por la cual los Estados Unidos compensan las concesiones otorgadas en materia laboral por otros países, aumentando el número de estímulos a la inversión sobre todo en materia tributaria, principalmente mediante las figuras de la exención y la deducción.<sup>101</sup>

Aún cuando pudiese considerarse sobrestimada la importancia respecto a la injerencia de las corporaciones trasnacionales en la economía de países tan poderosos económicamente como Estados Unidos, cabe señalar que datos arrojados por el Banco Mundial en 2003, respecto de las cien mayores economías del planeta, revelan que 51 de los 100 espacios, pertenecen a corporaciones trasnacionales, entre las cuales figuran Wal-Mart, General Motors, Exxon Mobil, Shell, BP, Ford, Daimler Chrysler, Toyota, General Electric, Mitsubishi, Citigroup, ING Group, IBM entre otras, adjudicándose las 49 casillas restantes, países de la talla de Estados Unidos, Japón, Alemania, Reino Unido, Francia, China, Italia, Canadá, España, México, India, Corea, Brasil, Holanda, Australia, Rusia, Suiza y Bélgica entre otros. Lo anterior se traduce, en un manifiesto control económico mayoritario de la economía mundial por parte de las corporaciones trasnacionales, las cuales al parecer, frente a un panorama económicamente abierto, no conocen límites y representan un peligro latente respecto a las economías nacionales, sobre todo frente a las más débiles.<sup>102</sup>

Aunado a lo anterior, conviene destacar que las empresas en Estados Unidos van desde las constituidas por un sólo propietario, hasta las grandes corporaciones del mundo. Actualmente, el 99% de las empresas

---

<sup>101</sup> CFR. Fokkelman Mónica "Los abusos de las Multinacionales", 2003.  
(<http://www.solidaridad.net/vernoticia.asp?noticia=936>).

<sup>102</sup> CFR. Ribeiro Silvia, "Multinacionales, gran liquidación: Oligopolios 2003", Agencia Latinoamericana de Información,  
(<http://www.solidaridad.net/vernoticia.asp?noticia=1181>).

norteamericanas tienen menos de 500 trabajadores y emplean al 52% del total de trabajadores del país, lo que pone de manifiesto la gran cantidad de empresas existentes en Estados Unidos, en donde 19,6 millones trabajan en empresas de menos de 20 empleados; 18,4 millones trabajan en firmas que emplean entre 20 y 99 personas; 14,6 millones trabajan en empresas de entre 100 y 499 empleados; y 47,7 millones trabajan en firmas que tienen 500 empleados o más.

De acuerdo con William Pfaff, el esquema norteamericano de desregulación y administración centrada en el aspecto financiero, ha sido una parte esencial del modelo uniforme de globalización promovido por el Departamento del Tesoro Norteamericano y el Fondo Monetario Internacional (FMI).<sup>103</sup>

Al respecto, como acertadamente afirma el Premio Nóbel de Economía Amartya Sen, el desarrollo no puede ser medido sin tener en cuenta el estilo de vida que pueden llevar las personas, así como sus libertades reales en esa entidad, es por ello que Estados Unidos no ha dejado a un lado este aspecto a costa de lograr un mayor desarrollo económico, tal y como lo han hecho otros países. En otras palabras, el concepto de desarrollo no puede limitarse al crecimiento de objetos inanimados de conveniencia, como sería el incremento del producto nacional bruto (ingreso personal), nivel de industrialización, progreso tecnológico, o modernización social, ya que si bien son logros importantes, su valor depende del efecto que tienen los mismos en las vidas y libertades de los gobernados.<sup>104</sup>

Una muestra de cómo el pueblo norteamericano tiene como prioridad el bienestar de sus gobernados, es la postura actual adoptada por el Internal Revenue Service ante la catástrofe provocada por el Huracán Katrina, al permitir que tanto obreros como patrones, colaboren a dicha causa sin necesidad de aportar efectivo, esto es, para el caso de los empleados, mediante la renuncia de su licencia de vacaciones, de enfermedad o de intercambio de personal, a lo cual el patrón hace pagos de efectivo a organizaciones exentas de impuestos cualificadas para la ayuda a la

---

<sup>103</sup> CFR. Oddone Nahuel, "Estados Unidos en la economía mundial- Retomando los ejes del debate antes de la Guerra de Irak", Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, (<http://www.eumed.net/ce/cno-usa.htm>).

<sup>104</sup> CFR. Oddone Nahuel, "Estados Unidos en la economía mundial- Retomando los ejes del debate antes de la Guerra de Irak", Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, (<http://www.eumed.net/ce/cno-usa.htm>).

reconstrucción a causa de los daños provocados por el señalado fenómeno natural. Cabe destacar que en el caso de los empleados, dicha aportación tiene lugar con independencia de las deducciones detalladas o estándar que en su momento efectúen tales contribuyentes, de igual manera acontece para los patrones, los cuales pueden tomar dicha deducción caritativa, siempre y cuando la realicen antes del 31 de diciembre de 2006.<sup>105</sup>

Cabe destacar que tales provisiones especiales, ayudan al contribuyente a recuperarse financieramente del impacto de un desastre, las cuales van desde un reembolso hasta una deducción caritativa. Por si fuera poco, el Servicio de Renta conmina a todas aquellas personas que se encuentran ayudando a las víctimas de Katrina, a buscar las caridades cualificadas de dicho servicio, es decir, los estímulos fiscales otorgados en virtud de la ayuda prestada.

En resumen, la deducción como figura jurídica con naturaleza de incentivo fiscal, ha jugado un papel importantísimo en la economía de los Estados Unidos durante los últimos años, ya que gracias a ella, se han podido estimular varios sectores de la economía, al mismo tiempo que se evita la evasión fiscal, misma que en la mayoría de los países subdesarrollados constituye su mayor preocupación. Sin embargo, el hecho de que los Estados Unidos se hayan caracterizado siempre por ser un país sumamente ambicioso en todos los aspectos, no ha desencadenado una transgresión directa sobre los derechos de sus gobernados para obtener mayores beneficios económicos, sino por el contrario, la mayoría de las ocasiones anteponen los intereses del gobierno para concentrarlos en el pueblo, ya que como se ha comentado, existen grandes prerrogativas en materia fiscal otorgadas en caso de contingencia, que se implementan de forma inmediata a manera de dar soluciones prácticas a los problemas, sin desacatar la normatividad existente al respecto. Lo anterior se afirma, en virtud de que el pueblo norteamericano está consciente de que una riqueza aislada, es decir, en donde sólo algunos se benefician con la misma y el nivel como la calidad de vida sean precarios, trae como consecuencia grandes problemas sociales, que desencadenan desequilibrios económicos causantes de crisis tanto económicas, políticas y sociales. En atención a lo anterior, se afirma

---

<sup>105</sup> CFR. Internal Revenue Service, Department of the Treasury “ Deje el Programa de la Donación”, ([http://babelfish.altavista.com/tr?tt=url&url=http%3A%2F%2Fwww.irs.treas.gov%2F&lp=en\\_es&lang=&rt=http://www.altavista.com/web/results?itag=ody&q=Internal+Code+Revenue&kgs=1&kls=0](http://babelfish.altavista.com/tr?tt=url&url=http%3A%2F%2Fwww.irs.treas.gov%2F&lp=en_es&lang=&rt=http://www.altavista.com/web/results?itag=ody&q=Internal+Code+Revenue&kgs=1&kls=0))

que el criterio actual por parte de los Estados Unidos, es de apoyo y fomento a las deducciones, tendiente a eliminar todos aquellos elementos que constituyan un posible obstáculo a la configuración de las mismas, bajo una política de simplificación administrativa muy arraigada, que ha obtenido excelentes resultados en una economía de libre mercado. No obstante lo anterior, la confianza en el contribuyente y autoridades competentes, han constituido las bases de tal sistema tributario, el cual ha ratificado tales estructuras con servicios públicos de primer nivel, así como programas sociales de asistencia envidiables para cualquier nación. De ésta forma, es como el círculo impositivo perfecto garantiza su permanencia y estabilidad, pese a cambios externos que acontezcan en materia económica, política y social que pudieran amenazarlo, contrarrestándolos con ese dinamismo que le permite adaptarse a su realidad circundante y salir avante pese a cualquier circunstancia. En opinión personal, se considera que si bien el sistema tributario norteamericano, en especial respecto a su esquema de deducciones, ha elaborado un arduo trabajo de investigación en lo que a costes - beneficios se refiere, ésto no implica que tal esquema no pueda adoptarse en México con las respectivas adecuaciones correspondientes, preferentemente apoyadas en estudios de esta naturaleza, ya que cualquier cambio por bueno que sea, sino se encuentra respaldado adecuadamente, puede presentar resultados inciertos.

### *3.4.- México y las deducciones en I.S.R. para P.M.*

Al igual que en el apartado anterior, resulta idóneo comenzar estableciendo el marco jurídico Constitucional regulatorio de la materia tributaria en México, el cual como es sabido, tiene su fundamento en el artículo 31 Constitucional, fracción IV, cuya trascipción no se considera necesaria en virtud de que es de conocimiento de todos su contenido.

Así mismo, es de importancia destacar cuál es el fundamento jurídico contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que define la función de la deducción como estímulo fiscal, mismo que se encuentra contenido en el artículo 10 de dicho ordenamiento, el cual a la letra señala:

*“Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.*

*El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo*



*ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

*Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley."*

*Así mismo, al igual que se hizo en el caso de Estados Unidos, se analizará cuál ha sido y es el desarrollo de la política de estímulos fiscales en México, en específico de la figura de la deducción en personas morales y su interacción con el fenómeno económico de la globalización. Para comenzar el análisis de lo referido, conviene comenzar analizando las gráficas 10.1 y 10.2, concernientes a los ingresos que integraron la recaudación federal participable en México, durante los ejercicios fiscales de 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 2004 y 2005 respectivamente.*

CONTRIBUCIÓN DEL ISR POR PERSONAS FÍSICAS Y MORALES EN RELACIÓN CON EL PIB.

	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Total recaudado por ISR	5.4	5.2	5.2	5.8	5.6	5.3
Personas Morales	2.5	1.9	1.8	2.0	1.7	1.5
Personas Físicas	2.9	3.3	3.4	3.8	3.9	3.8

Fuente: INEGI, El ingreso y el gasto público en México, 1995.<sup>106</sup>

Gráfica 10.1

<sup>106</sup> CFR. LATAPÍ Ramírez Mariano, "La realidad de los Impuestos en México, 30 años de perversión fiscal", Sicco, México.

**COMPARATIVO DE INGRESOS QUE INTEGRAN LA RECAUDACIÓN FEDERAL PARTICIPABLE\* CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS FISCALES 2004 Y 2005.**  
(Millones de pesos en el caso de la RFP)

Conceptos	Ley de Ingresos 2004 1/A	Ley de Ingresos 2005 2/B	Variación Nominal Absoluta Est:2005- Est:2004 C: (B-A)	Variación Nominal Relativa Est 2005- Est 2004 D:((B/A)- 1)*100	Ingresos 3/ Constantes Ley de Ingresos 2005 E:(B/1.040)	Variación Real % Ley de Ingresos 2005 Ley de Ingresos 2004
Recaudación Federal Participable**	940,465,500,000.00	1,065,564,800,000.00	125,099,300,000.00	13.30	1,024,581,538,461.54	8.94
INGRESOS TOTALES DEL GOBIERNO FEDERAL	1,167,501.70	1,280,105.20	112,603.50	9.64	1,230,870.38	5.43
INGRESOS TRIBUTARIOS	820,550.50	864,830.70	44,280.20	5.40	831,567.98	1.34
RENTA**	361,533.70	388,075.60	26,541.90	7.34	373,149.62	3.21
SUSTITUTIVO DE CRÉDITO AL SALARIO					0.00	
I.V.A.	271,614.90	313,739.90	42,125.00	15.51	301,672.98	11.07
ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	137,803.00	110,805.90	-26,997.10	-19.59	106,544.13	-22.68
BEBIDAS ALCOHÓLICAS	4,326.60	5,600.00	1,273.40	29.43	5,384.62	24.45
CERVEZAS	12,319.40	13,762.40	1,443.00	11.71	13,233.08	7.42
TABACOS	13,000.10	14,564.00	1,563.90	12.03	14,003.85	7.72
AGUAS, REFRESCOS Y SUS CONCENTRADOS	1,402.20	1,019.50	-382.70	-27.29	980.29	-30.09
GASOLINAS	106,754.70	75,860.00	-30,894.70	-28.94	72,942.31	-31.67
IMPORTACIÓN	24,076.30	25,996.90	1,920.60	7.98	24,997.02	3.82
EXPORTACIÓN	0.00	0.00				
AUTOMOVILES NUEVOS	4,900.50	5,295.20	394.70	8.05	5,091.54	3.90
TENENCIA	13,465.60	14,207.10	741.50	5.51	13,660.67	1.45
Accesorios	7,156.50	6,710.10	-446.40	-6.24	6,452.02	-9.84
OTROS						
NO TRIBUTARIOS	149,229.70	233,777.30	84,547.60	56.66	224,785.87	50.63
DERECHOS POR EXTRACCIÓN DE PETROLEO	146,537.10	229,791.30	83,254.20	56.81	220,953.17	50.78
DERECHO ADICIONAL EXTRACCIÓN PETRÓLEO	2,692.60	3,986.00	1,293.40	48.04	3,832.69	42.34

Fuente: Elaboración propia con base en:

- Decreto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004.
- Decreto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005.
- Se empleó el Deflactor Implícito del PIB: 4.0 para 2005, establecido en los Criterio Generales de la Política Económica para 2005.
- Los ingresos tributarios corresponden a la suma de los impuestos que se presentan en esta tabla.

Notas:

\* Incluye el 100% de la recaudación del IEPS, Tenencia, ISAN e Incentivos Económicos.

\*\* La RFP corresponde a las estimadas para 2004 y 2005, en el Decreto de Ley de Ingreso de 2004 y 2005.

\*\*\* Incluye el Impuesto al Activo.

Gráfica 10.2 <sup>107</sup>

<sup>107</sup> CFR. INDETEC, "Medidas Tributarias que influirán en la RFP", (Instituto para el Desarrollo Tecnológico de las Haciendas Públicas, Moderna Galicia, número 140, Enero, 2005, Guadalajara Jalisco. Pág. 38.

De lo anterior, se desprende la gran importancia que tiene actualmente el Impuesto sobre la Renta, como el impuesto que genera mayor cantidad de ingresos para el Estado, en donde la mayor parte es generada por personas físicas, mientras que el resto es soportado por las personas morales. Cabe señalar, que es de especial valor la actividad desempeñada por las personas morales en el caso del Impuesto sobre la Renta, ya que es un instrumento que impulsa la recaudación fiscal de otros gravámenes, como es el caso de los impuestos indirectos a la industria, comercio y otros servicios, esto es, cuando se reducen deducciones de un sector susceptible de gravar, se incrementa la recaudación en dicho rubro, pero si por el contrario, se aumentan las deducciones en el mismo caso, ésto genera mayor consumo por parte del contribuyente, y por ende, mayores impuestos indirectos. Lo anterior se reduce a la aseveración, de que si bien el Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo, en el caso de las Personas Morales su manipulación reviste múltiples efectos, tanto directos como indirectos, por lo cual del tratamiento fiscal de dichas personas en el caso del Impuesto sobre la Renta, dependen en muchas ocasiones los niveles de recaudación que presente un sistema tributario.<sup>108</sup>

Aterrizando un poco lo anteriormente señalado, conviene destacar un ejemplo específico al igual y como se hizo en el caso de Estados Unidos, respecto a la forma en que operan las deducciones en el caso de personas morales extranjeras en nuestro sistema tributario, para lo cual conviene la transcripción del artículo 201, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual autoriza a las personas morales extranjeras a realizar deducciones como si fueran nacionales o en su defecto, aplicar la tasa del 25% sin deducciones con la aplicación de las retenciones correspondientes.

Art. 201.- Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II de esta Ley, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se realiza la obra, dentro del mes siguiente al de la conclusión de la misma.

---

<sup>108</sup> CFR. **IUSTITIA**, Mabarak Cerecedo Doricela, "Impuesto sobre la Renta (Primera parte)", Órgano de Difusión del Departamento del ITESM, número 5, febrero de 2003, Campus Monterrey Nuevo León, Págs. 36 y 37.

*De acuerdo a lo anterior, conviene transcribir el artículo 31, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala los requisitos que deben de cumplir las deducciones que se hagan a título de Pagos y Donativos, con previa autorización contemplada en el artículo 30 primer párrafo del mismo ordenamiento, que tienen aplicación para las personas morales residentes en el extranjero, mismos que se señalan a continuación:*

*Art. 30.- Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.*

*Art. 31.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.*

*Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.*

*Como se observa, la configuración de tales deducciones no es tan simple como en el caso de Estados Unidos, ya que se piden requisitos desde la forma de pago y documentos comprobatorios de los mismos, que pueden llegar a considerarse en ocasiones absurdos, si se toman en cuenta los beneficios que se obtiene con tales deducciones, lo cual sólo es un ejemplo específico de cómo la legislación tributaria mexicana es sumamente requisitoria respecto a las deducciones, lamentablemente no sólo en el caso de las personas morales, sino también para las personas físicas, específicamente en materia de Impuesto sobre la Renta.*

En una mesa redonda realizada en el 2003, respecto al evidente problema de recaudación en México, la cual tuvo como moderador al Licenciado Ángel Junquera Sepúlveda, sacó a la luz en la opinión de diferentes analistas entre los cuales destacaban Jesús Ángel Arroyo, Raúl F. Cárdenas Rioseco, Rodolfo Félix Cárdenas, Juan Rivero Legarreta entre otros, cuál ha sido el problema en lo que respecta a Recaudación Fiscal en México, argumentando como principales razones: 1) El exceso de requisitos y burocracia fiscal inútil; 2) Poca ética en el ejercicio de facultades abusivas en el cobro de impuestos; y 3) Falsas doctrinas apoyadas en la idea de que un aumento en impuestos significa aumento en ingresos. De lo anterior se desprende la idea, de que la simplificación administrativa y los conocimientos en materia tributaria, son dos elementos completamente ausentes en el sistema tributario mexicano, lo que se ve reflejado en procedimientos administrativos violatorios de garantías del contribuyente, por ende susceptibles de impugnación, generando además de la pérdida del ingreso impugnado, costos administrativos de juicio considerablemente altos y desproporcionales con relación a lo recaudado.<sup>109</sup>

Si bien es cierto que como señala la Dra. Doricela Mabarak Cerecedo, la razón por la cual la Ley del Impuesto sobre la Renta es demasiado exigente en cuanto a los requisitos que deben de reunirse para efectuar las deducciones encaminadas a la determinación de la utilidad gravable, es principalmente la de que la mayoría de los contribuyentes tienden a escudarse en deducciones para no pagar adecuadamente la contribución correspondiente, e incluso simular la existencia de las mismas aún cuando no sea hayan efectuado, o efectuándose, no correspondan a la operación realizada por la empresa, son en cantidades menores de las documentadas, o incluso, no se hacen las erogaciones y se comprueba su existencia con documentación falsa, entre otras situaciones hipotéticas que a menudo se materializan, ésto no implica que dicha figura jurídica quede desacreditada como tal, es decir, como mecanismo incentivador de la economía y del cumplimiento de la obligación fiscal, sino mas bien tal situación desacredita a las autoridades encargadas de sancionar esos tipos de conductas, que nada tienen que ver con la legislación referente a la configuración de estímulos fiscales, ya que como se ha visto en países como Estados Unidos, la legislación al respecto es sumamente liberal, de manera que los

---

<sup>109</sup> CFR. **EL MUNDO DEL ABOGADO**, Junquera Sepúlveda Ángel, "El problema de la recaudación en México", Año 5, número 46, febrero de 2003, México; D.F. Págs 36-41.

contribuyentes realizan todo tipo de deducciones en sus actividades empresariales, con la única condicionante de veracidad en cuanto a erogaciones se refiere, sin que ésto haya motivado a que la mayoría de los contribuyentes incurra en fraudes o cualquier otro tipo de ilícitos, sacando ventaja de tal situación para evadir al Fisco. Lo anterior, se resume en el hecho de que no se debe adjudicar la presencia de tales ilícitos a la legislación existente regulatoria de los estímulos fiscales, en especial de las deducciones, sino mas bien al mal funcionamiento de las autoridades encargadas de prevenir y sancionar tales tipos de conductas, ya que el hecho de contar con una buena policía fiscal, evita que se incurra o reincida en este tipo de ilícitos, como acontece en los Estados Unidos.<sup>110</sup>

Cabe señalar, que lo anteriormente tratado es de suma importancia, ya que un tratamiento fiscal de naturaleza liberal para el caso de las empresas (personas morales), genera un círculo impositivo en donde tanto el Fisco como el Estado conquistan grandes objetivos, ya que mientras el Estado produce circulación de riqueza y aumento significativo en la producción de bienes y prestación de servicios, el Fisco recauda importantes sumas de dinero cuando dichas empresas adquieren la obligación de pagar el impuesto a las ventas por los bienes adquiridos, en otras palabras, al igual que en Estados Unidos la configuración de un marco legal más flexible para que las empresas efectúen deducciones, se ve reflejado en un sistema tributario diseñado para que los propósitos finales de recaudación se presenten de cualquier manera, configurando un círculo impositivo perfecto.

Aún cuando el pasado mes de enero se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, 3 decretos en torno a estímulos fiscales para los contribuyentes, de fechas, 11 de enero de 2005 “Decreto por el que se exime del pago del ISR a trabajadores”, 12 de enero de 2005 “Decreto de beneficios fiscales para el autotransporte” y 26 de enero de 2005 “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales” respectivamente, la verdad es que las prerrogativas otorgadas en ese rubro son mínimas e inequitativas con respecto a lo que se necesita para generar realmente un cambio en un sistema tributario, ya que dichos beneficios son escuetos y enfocados a algunos sectores de la población, por lo que podría incluso llegar a pensarse

---

<sup>110</sup> CFR. **IUSTITIA**, Mabarak Cerecedo Doricela, “Impuesto sobre la Renta (Primera parte)”, Órgano de Difusión del Departamento del ITESM, número 5, febrero de 2003, Campus Monterrey Nuevo León, Págs. 49, 50 y 51.

que tiene lugar más como paliativos sociales, que como incentivos fiscales o económicos.<sup>111</sup>

No obstante lo anterior, es lamentable que actualmente existan criterios como el adoptado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, el cual considera que los requisitos para la procedencia de las deducciones deben ser estrictamente respetados, ya que de lo contrario podrían causar menoscabo para el Estado, no obstante que como se ha señalado anteriormente, el hecho de que se incremente la normatividad respecto a la procedencia de dicho estímulo fiscal, no garantiza una mayor recaudación y mucho menos evita la configuración de delitos fiscales.<sup>112</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado a este respecto, decretando que en el caso de las deducciones en materia fiscal, debe de prevalecer el principio de equidad, tal y como lo señalan las tesis que se incluye a continuación:

**“Registro No. 181747**

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIX, Abril de 2004

Página: 1412

Tesis: XXI.3o.19 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SI SE SUSTENTAN EN COMPROBANTES FISCALES ALTERADOS, ES CORRECTO SU RECHAZO AUNQUE NO SE ACREDITE QUIÉN ES EL AUTOR DE LA ALTERACIÓN.**

La procedencia de una deducción que disminuya la base gravable del impuesto sobre la renta está condicionada, entre otros requisitos, a que la erogación respectiva se demuestre a través de comprobantes fiscales que deben reunir, tanto los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, como los demás

---

<sup>111</sup> CFR. **NUEVO CONSULTORIO FISCAL**, Aragón Peralta Gadiel “Decretos de Estímulos Fiscales (Trabajadores, Autotransporte, REPECOS, Repatriación de Capitales y Otros)”, Fondo Editorial FCA, número 372, 2ª Quincena de Febrero de 2005. Págs 5-10.

<sup>112</sup> CFR. **NUEVO CONSULTORIO FISCAL**, Plascencia Rodríguez José Francisco, “La importancia de las Deducciones en Materia Fiscal Federal”, Fondo Editorial FCA, número 356, 2ª Quincena de Junio de 2004 Págs. 56 y 58.

previstos en la normatividad secundaria, motivo por el cual la sola circunstancia de que se presenten al fisco federal documentos alterados justifica su rechazo, sin que al efecto sea necesario demostrar que fue el contribuyente el autor de la alteración, porque la improcedencia de la deducción autorizada no es precisamente una sanción por la manipulación de los papeles comprobatorios, sino consecuencia de que el derecho a ella no se ejerza debidamente mediante la exhibición de instrumentos regulares.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 436/2003. Materiales y Tubos Alta Resistencia, S.A. de C.V. 4 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Xóchitl Guido Guzmán. Secretario: Miguel Ángel González Escalante.

**Registro No.** 214027

**Localización:**

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XII, Diciembre de 1993

Página: 853

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**DEDUCCIONES O ACREDITAMIENTOS FISCALES. DOCUMENTOS COMPROBATORIOS.**

De una simple interpretación gramatical de los artículos 29 del Código Fiscal de la Federación, 36 de su Reglamento y 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes en el año de mil novecientos noventa, se podría llegar a pensar, prima facie, que la procedencia de las deducciones o acreditamientos en favor de los obligados al pago del impuesto al valor agregado, está condicionada a que los comprobantes en que se fundan, colmen todos y cada uno de los requisitos señalados en tales preceptos y que, la omisión de alguno o algunos de éstos, ipso facto, invalida la eficacia legal de aquéllos para efectos de la deducción; sin embargo, a la luz de una verdadera exégesis judicial, no se produce la alternativa apuntada, pues calando más a fondo, se descubre que la procedencia del acreditamiento pende de la realización cierta de la operación mercantil relativa a la obtención de un bien o uso de un servicio consignada en el documento comprobatorio en que se funda, y esa es la intención del legislador plasmada en el párrafo segundo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, al establecer una obligación concreta a cargo de quien solicita la deducción, limitada a cerciorarse que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien expida dichos comprobantes, son los correctos. Ciertamente es que el párrafo primero del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, disponen que los comprobantes sean requisitados en términos del Reglamento del Código Fiscal, que en su artículo 36 enumera una serie de requisitos, ampliando los señalados por el párrafo segundo del numeral 29; sin embargo, esa obligación atañe exclusivamente a quienes los expiden con motivo de las actividades que realizan, en tanto así lo establecen expresamente los dos primeros preceptos y, consecuentemente, corresponde a la autoridad fiscal vigilar el cabal cumplimiento de la citada obligación, cuya inobservancia en modo alguno le depara perjuicio a



*quien recibe los comprobantes por la obtención de un bien o servicio y con base en ellos petitiona el acreditamiento, tanto porque no lo prevén las hipótesis normativas en comento, como porque, se insiste, el deber de quien lo solicita se limita a lo consignado en el párrafo segundo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

*Revisión fiscal 48/93. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otro. 25 de agosto de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Barocio Villalobos. Secretario: Carlos Rafael Domínguez Avilán.*

*Véase: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 83, página 15, tesis por contradicción 2a./J. 18/94 de rubro "COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS DE LOS, PARA EFECTOS DE DEDUCCION O ACREDITAMIENTO.".<sup>113</sup>*

**DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE.** *El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deducción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el Impuesto sobre la Renta, evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto que se deba pagar.*

*Precedente.*

*Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos de los señores Ministros: Castellanos Tena, Azuela Guitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Calleja García, Olivera Toro, y Presidente: Iñarritu, contra los votos de los señores Ministros: López Aparicio y Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Secretario: Arturo Iturbe Rivas.*

*Localización. Instancia: Pleno.*

*Fuente: Informe 1984.*

*Época: Séptima. Tomo: Parte I. Página 343.*

---

<sup>113</sup> *Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ius 2004, Jurisprudencias y Tesis aisladas. (<http://www.scjn.gob.mx/ius2004/ResultadoTesis.asp>).*

En resumen, se puede decir que la figura jurídica de la deducción en México, adolece de muchos aspectos, y por ende, su funcionamiento ha sido meramente protocolario, ya que realmente no ha cumplido con las expectativas de un incentivo fiscal, y mucho menos económico, sino que ha venido a desarrollar el papel de un paliativo social, en donde sus reformas son meramente adecuatorias y poco trascendentales en la vida económica y social del país. Por lo que respecta al mal funcionamiento, cabe destacar que no es atribuible 100% a su marco regulatorio, el cual es mucho más estricto que el adoptado por muchos otros países, sino mas bien al mal funcionamiento de las autoridades encargadas de hacer cumplir estas disposiciones, ya que como se ha mencionado, en México al igual que en los países con tales regulaciones liberales, las sanciones estipuladas para el caso de infracciones fiscales son igualmente punitivas, pero la eficiencia en cuanto a prevenir y sancionar tales conductas, dista mucho en ambos casos. Finalmente, la importancia de la deducción del Impuesto sobre la Renta respecto de las personas morales es de suma importancia, ya que de la manipulación de tales incentivos dependen los niveles de recaudación, ya sea vía directa o indirecta, así como los niveles de productividad y distribución del ingreso, los cuales van de la mano de los indicadores de inversión extranjera directa en el país. Resulta lamentable, que actualmente el Estado destine gran cantidad de recursos para solventar un aparato contencioso administrativo, en donde la mayoría de los litigios sean ganados por los contribuyentes, debido a constantes violaciones a garantías individuales, motivadas por un afán de cobro excesivo por parte de la Hacienda Pública, generado en su mayoría por el desconocimiento de las doctrinas económicas que giran en torno a los incentivos fiscales, y en específico sobre las deducciones. Todo lo anterior nos permite afirmar, que la figura de la deducción en México desde todos sus puntos de vista, es poco funcional en nuestro sistema jurídico, ya que se ha visto superada en cuanto sus propósitos esenciales como aliciente al pago de contribuciones, llegándose incluso a considerarla uno de los motivos principales de los altos índices de evasión fiscal en México, por lo cual resulta de necesidad imperiosa una reestructuración, en pro de una armonización de estructuras fiscales, que repercuta en una mejor recaudación y en general en un adecuado funcionamiento del sistema tributario mexicano.

### 3.5.- El esquema de deducciones a la luz del T.L.C.

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte (T.L.C.), también conocido como North American Free Trade Agreement (NAFTA) celebrado por Estados Unidos de América, Canadá y México el 1 de enero de 1994, se clasifica dentro del género de Uniones de Libre Comercio, como una Zona de Libre Comercio, la cual por definición del artículo XXVI, párrafo 8 inciso b) del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio), es aquel grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto en la medida en que sean necesarias las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) relativas a la esencia de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dichas zonas de libre comercio. Cabe destacar, que dicha zona de libre comercio es el primer paso para una integración económica total, en donde los países participantes mantienen las mismas tarifas arancelarias frente a terceros países no participantes. Este Tratado de Libre Comercio, consta de seis grandes temas de negociación, distribuidos en 18 grupos de trabajo, que son: a) Acceso a mercados, de donde se desprenden: 1) Aranceles y barreras no arancelarias; 2) Reglas de origen; 3) Compras de gobierno; 4) Agricultura; 5) Automóviles, 6) Otros sectores industriales; b) Reglas de comercio, en donde se analizan: 7) Salvaguardas; 8) Antidumping, subsidios e impuestos compensatorios; 9) Estándares; c) Servicios, divididos en: 10) Principios generales para la negociación de servicios; 11) Servicios financieros; 12) Servicios de seguros; 13) Transportación terrestre; 14) Telecomunicaciones; 15) Otros servicios; d) Inversión (principios y restricciones); e) Propiedad intelectual; f) Solución de controversias; además de tratar adicionalmente asuntos laborales, ecológicos y de derechos humanos. Cabe destacar, que de acuerdo con lo señalado por el Lic. Luis Carballo Balvanera en el XVI Congreso Ordinario Anual del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, celebrado el 10 de octubre de 1991 en Xalapa Veracruz, uno de los objetivos de la creación del Tratado, era crear un cierto grado de armonización de los sistemas impositivos, ya que la política fiscal mexicana había tratado de eludir dichos tratados, a fin de evitar la doble imposición fiscal internacional, debido a que al parecer, no resultaba conveniente o necesario al país hasta ese momento, adoptando anteriormente el método unilateral para la solución de los conflictos de doble imposición internacional sobre los ingresos de las personas o las

utilidades de las empresas, el cual se encontraba contenido en la legislación interna en materia de Impuesto sobre la Renta.<sup>114</sup>

No obstante lo anterior, el propio Tratado de Libre Comercio en materia fiscal adopta una posición neutra, al disponer que los asuntos tributarios se regirán por los Acuerdos de Doble Tributación celebrados entre los países miembros. A manera introductoria, conviene apuntar que los tratados internacionales en materia fiscal, pueden clasificarse en dos apartados, que son: a) Los celebrados por los Estados en materia arancelaria, ya sea para formar una zona de libre comercio o una unión aduanera; y b) Los tratados, convenciones o acuerdos para evitar la doble imposición internacional o para el intercambio de información fiscal. A lo anterior cabe destacar, que la llamada doble imposición, consiste en la existencia de impuestos de dos o más Estados que gravan simultáneamente el mismo hecho y a la misma persona. Dichos tratados internacionales, en ocasiones pueden significar el condicionamiento de políticas referidas a estímulos fiscales, así como regular la información y estadística recíproca, a través de las convenciones sobre intercambios de información. Pese a lo que pudiese considerarse respecto a los tratados y su importancia, está por demás mencionarse que nuestro sistema jurídico constitucional, sigue la tesis monista de Derecho Internacional, que eleva al rango de ley dicho tratado, supeditándolo a los mandatos del derecho interno.

Por otro lado, recordemos que el principal motivo para que dichas naciones celebraran ese Tratado (TLC), fue la necesidad de expandir mercados, tanto de Canadá, Estados Unidos y México, debido a que el fenómeno de la globalización referido desde su punto de vista económico, ha llevado a las grandes empresas a convertirse en grandes corporaciones, mismas a las que los mercados internos les han quedado muy chicos, viéndose en la necesidad de buscar expandir sus mercados. Por lo tanto, el TLC se encuentra diseñado de forma tal, que entre sus prioridades se encuentra el fomento a la actividad comercial en todas sus manifestaciones, y por ende, los tratados internacionales celebrados en materia fiscal conservan dicho espíritu, ya que como era de esperarse, sus efectos no sólo se producen de manera directa, es decir, reduciendo la carga arancelaria en ambos casos, sino que también se producen efectos indirectos, referidos principalmente a la

---

<sup>114</sup> CFR. LOMELÍ Cerezo, Margarita, "Convenios Fiscales Internacionales", Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994. Págs. 20, 21, 32, 33, 44 y 45.

*inversión extranjera, tanto directa como indirecta. Esto es, que dichos tratados internacionales en la mayoría de los casos se encuentran subestimados, en virtud de que no se conocen realmente los alcances de los mismos, y mucho menos sus implicaciones a nivel macroeconómico.*

*Entrando en materia, México únicamente ha celebrado dos tratados internacionales en materia tributaria con los Estados Unidos, de los cuales en orden cronológico primeramente se encuentra, el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, celebrado en Washington D.C. por duplicado en español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos el día 9 de noviembre de 1989. Posteriormente, encontramos al Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, celebrado en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992, en dos originales, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos. Este último Convenio reviste una mayor envergadura, en razón de que es al que remite el Tratado de Libre Comercio para el tratamiento de asuntos fiscales en el caso de Estados Unidos y México, mismo que encierra un carácter sumamente liberal en cuanto a la regulación tributaria se refiere, ya que procura en muchos sentidos respetar las estructuras tributarias de cada nación y sólo las adecua en determinadas situaciones, previendo la configuración de conflictos y procurando principalmente la armonía en el ámbito comercial. Muestra de ello, es la postura adoptada respecto a los esquemas de deducciones que presenta cada nación, en donde realmente sólo se adecuan los casos en los cuales hay discrepancia de criterios para su configuración, dependiendo del territorio en el cual se tenga pensado presentarlas, tal y como se muestra en los siguientes artículos, referentes a la deducción fiscal en materia internacional entre Estados Unidos y México.*

*“ÁMBITO GENERAL*

*Artículo 1.- 1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.*

*2. El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:*

- a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes, o*
- b) por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.*

*Artículo 7.- 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su*

actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

#### EMPRESAS ASOCIADAS

Artículo 9.- 1. Cuando

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.

#### IMPOSICIÓN SOBRE SUCURSALES

Artículo 11-A.- 1. Una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante a un impuesto adicional al impuesto aplicable de conformidad con lo previsto en las demás disposiciones del presente Convenio.

2. Sin embargo, dicho impuesto adicional no excederá del:

b) 10 por ciento del excedente, si lo hubiere, de (i) los intereses deducibles, en uno o más ejercicios, al calcular los beneficios de la sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado Contratante o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital). sobre ii) los intereses pagados por o con cargo a dicho establecimiento permanente o actividad empresarial. Cuando se trate de las personas a que se refiere el subinciso i) del inciso a) del párrafo 2 del Artículo 11 (Intereses), el impuesto aplicable conforme al presente inciso no podrá exceder del 4.9 por ciento, después de cinco años a partir de la fecha en que el Artículo 11 (Intereses) surta sus efectos.

#### ARTISTAS Y DEPORTISTAS

Artículo 18.- 3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante como artista o deportista estarán exentas de impuesto en el otro Estado contratante cuando la visita a este otro Estado es financiada sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

#### ORGANIZACIONES EXENTAS

Artículo 22.- 1. Una organización residente de un Estado Contratante que se dedique exclusivamente a fines religiosos, científicos literarios educativos o de beneficencia estará exenta de impuesto en el otro Estado Contratante respecto de sus rentas si, y en la medida en que:

2. Cuando los Estados Contratantes acuerden que los requisitos que establece la ley mexicana para autorizar a organizaciones para recibir donativos deducibles son esencialmente equivalentes a los requisitos que establece la ley de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública ('public charities').

b) los donativos de un ciudadano o residente de los Estados Unidos a dichas organizaciones se considerarán como donativos a una institución de beneficencia pública de conformidad con la ley de los Estados Unidos.

Sin embargo, los donativos a que se refiere el inciso b) no serán deducibles en ejercicio fiscal alguno en la medida en que excedan del importe que resulte de aplicar los límites que establecen las leyes de los Estados Unidos respecto a la deducibilidad de los donativos a instituciones de beneficencia pública (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales) a las rentas de dichos ciudadanos o residentes procedentes de México. Lo dispuesto con anterioridad no se interpretará en el sentido de permitir la deducción en ejercicio fiscal alguno de donativos que excedan de las cantidades permitidas que resulten de aplicar los límites que establecen las leyes de los Estados Unidos respecto a la deducibilidad de los donativos.

3. Cuando los Estados Contratantes acuerden que los requisitos que establece la ley de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública son esencialmente equivalentes a los requisitos previstos en la ley mexicana para las organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles los donativos efectuados por un residente de México a una organización que las autoridades de los Estados Unidos consideren que cumple con los requisitos para las instituciones de beneficencia pública se consideran como donativos deducibles conforme a la ley mexicana.

Sin embargo dichos donativos no serán deducibles en ejercicio fiscal alguno en la medida en que excedan del importe que resulte de aplicar los límites que establecen las leyes de México respecto a la deducibilidad de los donativos a organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales) a las rentas de dicho residente procedentes de los Estados Unidos. Lo dispuesto con anterioridad no se interpretará en el sentido de permitir la deducción en ejercicio fiscal alguno de donativos que excedan de las cantidades permitidas que resulten de aplicar los límites que establecen las leyes de México respecto a la deducibilidad de los donativos.

#### ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 24.- 4. Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:

a) en relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, únicamente el impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;

#### NO DISCRIMINACIÓN

Artículo 25.- 2. Los establecimientos permanentes que una, empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones

*impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.*

*3. Nada de lo dispuesto en el presente Artículo, será interpretado en el sentido de impedir a alguno de los Estados Contratantes a imponer un impuesto como el descrito en el Artículo 11-A (Impuesto sobre Sucursales) o, en el caso de México, a negar una deducción por gastos presuntos (sin tomar en consideración el lugar en el que se incurrieron dichos gastos) a una persona física residente de los Estados Unidos que haya optado por ser sometida a imposición en México sobre una base neta por sus ingresos obtenidos de bienes inmuebles.*

*4. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas) del párrafo 8 del Artículo 11 (Intereses) o del párrafo 5 del Artículo 12 (Regalías) los intereses regalías o demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición del residente mencionado en primer lugar en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.*

#### **PROTOCOLO**

##### **Artículo PROTOCOLO.- PROTOCOLO**

*5. En relación al párrafo 3 del Artículo 7 (Beneficios Empresariales).*

*Las deducciones autorizadas comprenderán una distribución razonable de los gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos incurridos en el ejercicio fiscal para la realización de los fines de la empresa como un todo (o la parte de la misma que incluya al establecimiento permanente), independientemente del lugar en el que se efectúen, pero sólo en la medida en que dichos gastos no hayan sido deducidos por dicha empresa y no sean parte de otras deducciones autorizadas al establecimiento permanente, tales como la deducción del costo de ventas o del valor de los bienes adquiridos.*

*9. En relación con el párrafo 3 del Artículo 7 (Beneficios Empresariales), párrafo 6 del Artículo 10 (Dividendos), y el párrafo 5 del Artículo 11 (Intereses).*

*Cuando la ley de un Estado Contratante requiera que un pago se considere total o parcialmente como un dividendo o límite la deducibilidad de dicho pago en base a reglas de capitalización delgada o debido a que el instrumento de deuda correspondiente incluye una participación en el capital, el Estado Contratante podrá tratar dicho pago de conformidad con lo previsto por dicha ley."*

*En los anteriores artículos, se hace patente la intención del tratado de no interferir u obstruir cualquier beneficio fiscal al cual se tenga derecho en la legislación de los Estados contratantes, así como la intención de que dichos beneficios puedan ser otorgados recíprocamente, dentro de los límites previamente establecidos, con lo cual se propicia una mayor actividad comercial, que permite importantes transferencias de inversiones, al permitirles elegir los beneficios fiscales que más les acomoden. Lo anterior es de suma importancia, ya que realmente permite que las empresas deduzcan gastos erogados en el extranjero, al amparo de sus respectivas leyes. Así mismo, promueve las actividades artísticas y deportivas, a las cuales se les exenta del pago de impuestos con sus respectivas limitantes, sin dejar a un lado a las Instituciones de Beneficencia Pública, las cuales*



pueden gozar de donaciones que serán deducibles en ambos territorios, siempre y cuando se adecuen a los parámetros correspondientes.

En suma, la razón por la cual el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC) asume una postura neutra, es debido a que en una zona de libre comercio, no es necesario unificar las legislaciones tributarias, salvo que se estuviera en presencia de una etapa de integración económica más avanzada, como sería un Mercado Común, Unión Económica o Integración Económica Total, como en el caso de la Unión Europea. Así mismo, la celebración de tratados internacionales en materia tributaria entre México y Estados Unidos, entrañan un espíritu liberal, al tratar de respetar la jurisdicción de cada país, a la vez que armoniza las disonancias que pudiese haber entre ambas. No hay que olvidar que esos mismos tratados, producen tanto efectos directos como indirectos, ya que por una parte tienen que ver con la eliminación de barreras arancelarias (directos), mientras que por la otra se relacionan íntimamente con la inversión extranjera (indirectos). De igual manera, la celebración de tratados fiscales en sus múltiples modalidades, deben de observarse desde una óptica contemporánea, como una oportunidad para los países en vías de desarrollo de concentrar grandes cantidades de inversión extranjera para poder alcanzar un mayor nivel de desarrollo, que no se limite al aspecto económico, sino que se materialice en forma integral, es decir, en todos los aspectos posibles.

### 3.6.- Aciertos y Desaciertos en el esquema de deducciones en I.S.R. México-E.U.A.

Es de mencionarse que la teoría de los incentivos fiscales, nos dice que si la inversión privada es elástica en relación a los impuestos, la reducción dará por resultado una mayor inversión, pero si por el contrario no lo es, el nivel impositivo tendrá un papel secundario. Esto se identifica en la investigación que debe hacerse en la inserción de cualquier tipo de estímulo fiscal, contemplando incluso el estudio de los costes y beneficios al momento de ser implementados en un determinado sistema tributario, ya que cuando se prescinde de tales estudios, los impuestos y en consecuencia los

*incentivos fiscales, producen efectos inconvenientes sobre la actividad económica.*<sup>115</sup>

*Una de las finalidades principales de los impuestos, al menos en teoría en nuestro país, es el de lograr una distribución social de la riqueza, ya que las elevadas imposiciones sólo han reflejado una vida económica y social que se considera dañosa para la colectividad.*<sup>116</sup>

*En muchas ocasiones, se atribuye como principal causa del problema de recaudación en México, a la economía informal y a los grandes defraudadores o evasores fiscales, cuando en realidad el problema radica en un mal diseño de estructuras impositivas, amparadas bajo las erradas primicias antes analizadas, que tienen como común denominador la desconfianza en el contribuyente, al tener al mismo dentro del concepto de infractor pasivo en el grado en el que el Fisco se lo permita. La reestructuración del marco fiscal regulatorio, es uno de los problemas que se ha venido arrastrando con el paso del tiempo, siendo ésta únicamente adecuatoria, postergando siempre una reforma integral que realmente produzca efectos económicos palpables. Para justificar lo anterior, es de señalarse que todos los gobiernos contemplan como objetivo macroeconómico primordial, alcanzar una economía estabilizadora mediante: a) Pleno empleo; b) Baja inflación; y c) Crecimiento económico. Lo anterior, se obtiene de la aplicación de la Política Económica del Estado, misma que se compone tanto de una buena Política Monetaria como Fiscal, entendiéndose por política monetaria, a aquella que comprende el conjunto de decisiones que las autoridades adoptan, con el fin de buscar la estabilidad del valor del dinero y evitar desequilibrios permanentes en la balanza de pagos, mientras que la política fiscal se refiere al uso deliberado de los impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de deuda pública, para influir sobre la actividad económica. Con respecto a las formas de aplicar las mismas, existen 2 criterios o teorías al respecto, por una parte se encuentra la de Adam Smith en su obra "La riqueza de las Naciones", en donde sostiene que la estabilidad y el desarrollo económico, se pueden*

---

<sup>115</sup> CFR. NAVARRETE M. Ifigenia, "Los incentivos fiscales y el desarrollo económico de México", Textos Universitarios UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1967. Págs. 128 y 129.

<sup>116</sup> CFR. SÁINZ de Bujanda, Fernando, "Instituciones de Derecho Tributario", Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 7ª edición italiana, Derecho Financiero, Madrid España, 1957. Pág. 64.

alcanzar si se deja que las libres fuerzas del mercado se encuentren en equilibrio, mientras que por el otro lado John M. Keynes, sostiene que para que ésto suceda, los gobiernos deben utilizar algunas medidas para equilibrar los ciclos de la economía, como por ejemplo: a) Ciclos de alto desempeño; b) Inflación o deflación de precios; y c) Falta de Crecimiento. Esto debido principalmente, a que cuando la economía sufre de bajo crecimiento y alto desempleo, se requiere reducir impuestos para trasladar recursos al sector privado, que traerá como consecuencia estimulación de la demanda, incremento de la inversión, crecimiento de la economía y generación de más y mejores empleos. Bajo este contexto, el gobierno norteamericano ha aplicado la teoría de Keynes con excelentes resultados en crecimiento, desarrollo y empleo, mientras que en México se han experimentado con ambas teorías, pero sin obtener buenos resultados, ésto debido principalmente a una ausencia casi absoluta de política fiscal, ya que si bien se ha aplicado la política monetaria correspondiente que genera efectos a corto plazo, no acontece así con la política fiscal, en virtud de que los resultados que se presentan no son inmediatos, en contraste con los gobiernos, mismos que actúan en atención a sus propios intereses, sin considerar a los gobiernos venideros cuando esto pueda implicar sacrificar un beneficio para su mandato inmediato. Lo anterior tiene lugar, en virtud de que la adopción de una política fiscal que propicie crecimiento y desarrollo en nuestro país, puede tardar alrededor de 10 años para mostrar resultados positivos. De igual manera, es de señalarse que en nuestra doctrina respecto a política fiscal se refiere, siempre se ha considerado a la política de ingresos y la política de egresos, dejando a un lado la técnica fiscal, misma que constituye el eslabón más importante en tal relación, ya que es la que une a ambas, determinando la forma en que se cobrarán los impuestos, y la forma en que se ejercerá el gasto, ejemplo: para efectos del desarrollo económico del país, una extensión de reinversión de utilidades, trae como consecuencia capitalización del sector industrial, que se traduce en crecimiento del empleo. Esta mencionada técnica fiscal, debe ser congruente con la política fiscal, respetando los principios constitucionales, leyes fiscales y carácter progresivo de la imposición en México. Es de mencionarse, que dicha política fiscal puede orientarse hacia 3 aspectos, sin que sean condicionantes entre sí; nos referimos a los siguientes rubros: a) Recaudatorio (gobierno federal), b) Fin social (El pueblo), y c) Promoción de la actividad económica, mismas que se reúnen en los sistemas tributarios de los países desarrollados. Estaría por demás señalar, que en México se carece tanto de técnica fiscal, y por ende de política fiscal, entendiéndose la primera como un elemento integrante de la segunda, al lado de la política de ingresos y la de egresos, elemento que funge como

*vínculo material de los dos anteriores, es decir, consiste en determinar la manera en que el gobierno federal captará los recursos y ejercerá el gasto plasmado en el ordenamiento legal correspondiente, por ende, su ausencia ha desembocado en una política fiscal, por así decirlo, orientada a recaudar más sin importar los efectos negativos que esto pueda generar, en un afán por resolver los problemas financieros del gobierno, generando desempleo creciente, bajo poder adquisitivo del salario, índices nunca vistos de pobreza extrema y una reducida actividad económica, ya que la actual política fiscal es demagógica e insostenible. En el caso de Estados Unidos, la progresividad ante el gravamen tiene como objeto la redistribución del ingreso, y si bien tiene aplicación éste razonamiento en nuestro sistema tributario, no es en la medida adecuada, ya que como lo demuestra Estados Unidos, éste debe ser sumamente específico para que realmente produzca los efectos distributivos del ingreso en México. Todos los problemas antes citados, han tenido lugar en virtud de que no existe en nuestro sistema tributario un principio de modernidad fiscal, que permita adecuar las leyes fiscales a los tiempos en que vivimos, con la finalidad de fomentar la inversión extranjera.<sup>117</sup>*

*Otro problema trascendental de nuestro sistema tributario, es el hecho de que en México, la necesidad de acaparar más y mejores inversionistas extranjeros, han provocado que en substitución de beneficios fiscales, se hayan tenido que otorgar prerrogativas a dichos inversionistas en materia laboral a costa de los intereses de los trabajadores, sobre todo en lo que respecta al campo de la manufactura, en donde los días, horas, cantidades y responsabilidades de trabajo, se encuentran en una situación desproporcional con respecto a la remuneración, descansos, servicios médicos y demás prerrogativas a las que tenga derecho el trabajador con motivo de su trabajo.*

*Aunado a esto, se encuentra la existencia de aparatos contenciosos sumamente costosos, que han incrementado su actividad, en virtud de la incompetencia de los órganos de prevención y sanción de delitos fiscales, lo que se ha traducido en una búsqueda mayor de recursos para cubrir tales gastos, vía recaudación.*

---

<sup>117</sup> CFR. LATAPÍ Ramírez Mariano, "La realidad de los Impuestos en México, 30 años de perversión fiscal", Sicco, México. Págs. 19, 46, 48, 71, 73, 74, 75, 83, 84, 85, 86, 87, 95, 96, 97, 100 y 101.

Otro punto importante, es el hecho de que no debe de adjudicarse la gran cantidad de ilícitos fiscales, en específico de defraudación fiscal, a la regulación jurídica de las deducciones y demás estímulos fiscales, sino mas bien, al mal desempeño que han tenido en los últimos años las Instituciones encargadas de prevenir y sancionar tales conductas en México, ya que si bien en Estados Unidos existe una legislación más liberal al respecto, los delitos fiscales no se dan con tanta periodicidad como en este país. Es de recalcar que la legislación penal en ambos sistemas tributarios, es sumamente estricta, por lo cual no se considera que sea un elemento que marque una diferencia considerable en uno u otro caso, respaldando la idea de que el mal funcionamiento es atribuible a tales Instituciones.

Dentro de las autoridades que se encuentran encargadas de realizar seguimientos y control de los procesos originados por denuncias, declaratorias, querellas o peticiones, está: a) Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta; b) Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos; c) Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros; d) Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones; además de la Policía Fiscal Federal a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual se encuentra facultada para llevar a cabo acciones de prevención de delitos fiscales, de apoyo a autoridades fiscales en ejercicio de sus atribuciones de inspección, supervisión y vigilancia, así como labores de vigilancia aduanera.<sup>118</sup>

Por si fuera poco, el papel que han desempeñado los estímulos fiscales actualmente en México, ha sido el de paliativos sociales, en donde su aplicación es meramente protocolaria, y cada vez son menos los contribuyentes que las emplean para determinar su impuesto a pagar.

Por otra parte, es innegable el hecho de que la legislación tributaria en materia de deducciones en el Impuesto sobre la Renta, es sumamente estricta y limitativa para efectos de su configuración, ya sea respecto a plazos, tarifas, montos, porcentajes, documentos comprobatorios etc., incurriendo incluso en absurdos, debido al nivel de desconfianza en el contribuyente por parte del legislador.

---

<sup>118</sup> CFR. AYALA Espino José, "Economía del Sector Público Mexicano", Facultad de Economía, UNAM, 2001. Pág. 294.

Ante tal problemática, la solución que se propone al respecto, es sólo un paso hacia un sistema tributario más funcional, que no constituye en sí una solución radical que ponga fin a todos los malestares de nuestro actual panorama tributario, sin embargo, es un avance en la materia. Lo que se propone primeramente, es disminuir los parámetros establecidos en la ley para configurar las deducciones, de manera que los contribuyentes se encuentren en posibilidad fáctica de hacer uso de las mismas, para posteriormente, ir eliminando dichos requisitos gradualmente en función de los resultados obtenidos, poniendo especial atención en los impuestos indirectos recaudados derivados del consumo, inversión extranjera, el registro federal de contribuyentes, niveles de empleo, niveles de producción y en general a los niveles globales de recaudación. Lo anterior, en virtud de que desde nuestra óptica, es preferible que las personas tributen menos, pero que el Registro Federal de Contribuyentes se incremente, y así se recauden cantidades mayores, en donde incluso se obtendrían beneficios como son, mayor empleo, mayor producción, incremento de inversión extranjera, reinversión en México por parte de dichas empresas, disminución de la evasión fiscal, redistribución de la riqueza, aumento de programas sociales, mejores servicios públicos, y lo más importante, crecimiento económico que a largo plazo se traduce en desarrollo que trascienda no sólo al aspecto económico, sino también social. Resulta conveniente hacer la aclaración, de que no debe entenderse lo anterior como una actitud de resignación con el carácter de mediocre, en el sentido de no tomar lo anterior como popularmente se dice "de lo perdido lo encontrado", sino mas bien como una solución, tomando en cuenta el fenómeno que acontece en el caso de las personas físicas, en donde como ya es sabido, la recaudación es mucho más alta, no en virtud de las grandes cantidades aportadas por cada contribuyente, sino mas bien por el gran número de contribuyentes que enteran tal impuesto, por lo cual, si se lleva este principio al régimen de personas morales, los resultados serían magníficos, sobre todo en lo que respecta a niveles de recaudación y evasión fiscal. Con respecto a los argumentos que pudiesen surgir en contra del presente estudio, motivados principalmente bajo la premisa jurídica de que no se pueden tratar igual a los desiguales, es de mencionar que el objeto de dicho estudio, no es copiar tal cual las estructuras impositivas de Estados Unidos, ya que se está consciente de que existen muchas condiciones tanto políticas, económicas y sociales, que generan diferencias abismales en ambos casos, y la adopción parcial de estructuras extranjeras, causaría indudablemente choques al momento de implementarlas, por lo cual el motivo del trabajo como lo establece su respectivo título, es meramente de un estudio comparativo, es decir, un estudio que nos permita ver los aspectos

disfuncionales en ambos casos, para poder tomar cartas en el asunto, mediante la adopción de medidas propias, respecto a nuestros alcances e inclinaciones tanto políticas, económicas, sociales, etc. Por si lo anterior no fuese suficiente, cabe destacar que de acuerdo a la teoría científica que gira en torno a los sistemas tributarios, se establece que los sistemas tributarios deben ser analizados respecto de una época y lugar determinado, a fin de conservar objetividad en dicho análisis, por ende, se afirma que es posible literalmente hablando, la comparación del sistema tributario mexicano con respecto al norteamericano, e inclusive llegando a un extremo, se puede afirmar que se pueden adoptar doctrinas norteamericanas, siempre y cuando se tomara en consideración para dicho objeto, el sistema tributario norteamericano de los años 80's, el cual como ya se observó, presenta una configuración muy parecida a la que presenta nuestro país actualmente, por lo cual, técnicamente resulta válido dicho análisis comparativo con los fines de adopción de medidas que garanticen un mejor desarrollo tributario. Por último pero no menos importante, resulta el hecho de que la propuesta aquí realizada, si bien es un primer paso hacia un esquema tributario en donde se apoyen y fomenten las deducciones, no es tan limitado o poco ambicioso como parece, ya que se debe estar consciente de que la verdadera propuesta ideológica, se encamina hacia la reducción global de impuestos, la cual se limitó al aspecto de Impuesto sobre la Renta, en virtud de considerarse el impuesto más importante de nuestro sistema tributario, así como para el caso de las personas morales, en razón de que es aquí donde se pierden grandes cantidades de impuestos, y en específico respecto a deducciones fiscales, en donde el problema se agudiza aún más, sin perjuicio de que se tomen medidas alternas que revistan la misma importancia, es decir, la propuesta real gira en torno a una política tributaria general de disminución de impuestos, ya sea mediante reducción de tasas, empleo de incentivos fiscales como exenciones y deducciones, y demás beneficios fiscales que pudiera otorgar el Fisco a favor del contribuyente para lograr o alcanzar objetivos más ambiciosos, que no restrinjan la actividad tributaria o fiscal a la recaudación pura y simple, sino a una mayor distribución real de los ingresos y al fomento de la actividad económica. No obstante lo anterior, la propuesta práctica aquí señalada, precisamente difiere de la ideológica respecto a la viabilidad de aplicación de ésta, ya que como se sabe, en nuestro sistema tributario es mucho más sencillo lograr la implantación de una medida pequeña, a reformar todo el sistema tributario, ya que el miedo del legislador en materia fiscal es extremo, al no pretender poner en peligro la supuesta estabilidad económica del Estado, justificado principalmente por el desconocimiento de la materia, lo cual por su trascendencia podría ser objeto de otro estudio, pero para efectos del

*presente trabajo no conviene abundar mas sobre ello, por lo cual se considera importante nuestra aportación, en atención a la garantía de su aplicación por los motivos antes expresados, ya que puede constituir el parte aguas hacia un verdadero sistema fiscal cimentado en bases teóricas, que a partir de resultados graduales en materia de incentivos fiscales y posteriormente en reducción de impuestos, garantice su permanencia y no se quede en el nivel de las actuales reformas, cuya vigencia es sumamente alarmante, con lo que se provoca confusión.*



## CONCLUSIONES.

1.- El sistema tributario mexicano al igual que el de Estados Unidos, es de carácter federal, con estructuras jurídicas muy similares, pero con directrices en cuanto a desempeño muy distantes, las cuales se reflejan en sus respectivos desarrollos evolutivos en materia tributaria.

2.- En el sistema tributario mexicano, existe un conflicto entre el Derecho Tributario Formal y el Material, ya que la legislación vigente no ha sido capaz de adecuarse a la realidad circundante, razón por la cual se ha visto superada.

3.- México se encuentra dentro de la clasificación de países con sistemas tributarios de bajo rendimiento, debido principalmente a la complejidad que presenta en el pago de impuestos.

4.- La elasticidad tributaria es un concepto indispensable siempre que se hable de los sistemas tributarios, ya que sin ella no se concibe una adecuada recaudación, y se cae en los excesos de facultades impositivas por parte de las autoridades hacendarias.

5.- Existe una relación indiscutible al hablarse de política fiscal, entre los conceptos: política de ingresos, política de egresos y técnica fiscal, ya que de su adecuada interrelación, depende la obtención de una verdadera política fiscal, que sirva como instrumento coadyuvante de desarrollo del país.

6.- En México la política fiscal es de carácter contraccionista, ya que tiende a reducir el gasto público y aumentar los impuestos, a diferencia de Estados Unidos, el cual presenta una política expansionista caracterizada por el aumento al gasto y reducción de impuestos.

7.- El sistema tributario mexicano es producto de factores históricos, esto es, que la evolución del sistema tributario se ha venido presentado más como una manifestación de los factores reales de poder, que como producto del trabajo legislativo.

8.- El crecimiento económico de México es muy irregular, por lo cual no puede hablarse de un desarrollo económico, sino mas bien de un crecimiento aislado.

9.- En México al igual que en Estados Unidos, se emplea la técnica presupuestaria programática, sin constituir un mecanismo eficaz para impulsar el desarrollo social, ya que no cuenta con el apoyo o asistencia de la política fiscal para alcanzar dichos objetivos, a diferencia del país vecino.

10.- La política presupuestaria es influida por el ambiente social, político y económico, por lo cual mientras no exista estabilidad en estos rubros, la manipulación del presupuesto se vendrá presentando como hasta ahora, sin continuidad.

11.- En materia de comercio exterior, México es aún muy dependiente de la actividad maquiladora, dependencia que en un momento dado puede poner en peligro la estabilidad del país, resultado de la ineficiencia fiscal para promover otras áreas de producción, evitando dicho fenómeno.

12.- Aún cuando existen límites a la potestad tributaria en el sistema tributario mexicano, no siguen integralmente los principios señalados a ese respecto, incurriendo en ocasiones en abusos, y que pese a lo que pudiese pensarse, no benefician al Fisco, ya que le dan armas al contribuyente para poder impugnar dichos actos impositivos.

13.- Los incentivos fiscales han jugado en México un papel meramente protocolario, ya que no han cumplido teleológicamente su función, es decir, se han visto únicamente desde la perspectiva de beneficios al contribuyente, y no como incentivos al pago y alta en el respectivo Registro de la materia.

14.- El sistema tributario norteamericano está diseñado de acuerdo a una economía abierta, con elementos de rigidez y elasticidad que le permiten adecuarse a su realidad circundante, bajo premisas teóricas contemporáneas.

15.- El sistema tributario norteamericano es de alto rendimiento con fines extrafiscales, dentro de los cuales destaca principalmente la redistribución del ingreso, especialmente en materia de Impuesto sobre la Renta, así como el impulso a sectores específicos de la economía, aunado al aumento del empleo, en el llamado círculo impositivo perfecto.

16.- *La incidencia de los impuestos sobre las ganancias en la economía de los Estados Unidos es mínima, ya que atendiendo a la minuciosa progresividad de dicho sistema, resulta obvio que no se afecta a los contribuyentes desproporcionalmente como puede llegar a ocurrir en otros sistemas.*

17.- *En Estados Unidos, cada estado aplica tasas distintas en materia tributaria, debido a las grandes facultades con que cuentan tales entidades, y al espíritu competitivo inherente a la idiosincrasia estadounidense, en donde cualquier esfuerzo realizado nunca es suficiente.*

18.- *Estados Unidos aplica la técnica presupuestaria programática, sustentada en instrumentos de análisis como el costo-beneficio, y en la cual busca destinar la mayor cantidad de recursos posibles al sector social, con el objeto principal de legitimar su actuar al brindar servicios públicos de primera calidad, y atendiendo a la tesis de una riqueza sustentada en la calidad de vida.*

19.- *La inversión extranjera es una actividad prioritaria de la economía norteamericana en sus dos sentidos, como sujeto activo y pasivo, aprovechando principalmente los beneficios agregados de la misma, y buscando constantemente entrar y acaparar más y mejores mercados mediante sus corporaciones.*

20.- *En Estados Unidos, estados y municipios son mucho más autónomos respecto de sus recursos, que el tradicional sistema federal, en el caso de México, existe una relación de dependencia extrema de los recursos federales, pese a las medias tomadas.*

21.- *El otorgamiento de deducciones, frente a la exención pura y simple, presenta un menor grado de fuga de capital vía inversión extranjera, ya que en el segundo caso, los inversionistas optan por invertir sus utilidades exentas en otras naciones, mientras que en el primero, existe la obligación aún cuando sea mínima de contribuir, y por ende, tiende a reinvertir sus utilidades en el país sede.*

22.- *La economía de la oferta de Estados Unidos, ejemplificada en la Curva de Laffer, ha trascendido hasta nuestros días, tras aplicarse por primera vez en los años 80's con el Presidente Reagan, y continuar aplicándose hasta la actualidad por el Presidente Bush.*

23.- *El Impuesto sobre la Renta, es el impuesto más importante tanto en México, como en Estados Unidos, ya que es el impuesto que se recauda en mayores cantidades, y en donde se ha instaurado, ha generado cambios importantes en materia tributaria.*

24.- *La recaudación se presenta en mayores proporciones en el caso de las personas físicas respecto de las personas morales, ya que aunque se recauda en menores cantidades, el número de contribuyentes es mucho mayor que en el caso de las personas morales.*

25.- *La economía de Laffer ha presentado excelentes resultados tanto en Estados Unidos, como en el Reino Unido, respecto de todos los aspectos en los que incide, con una economía de oferta en donde la imposición se da de forma moderada en atención a la recaudación.*

26.- *Los requisitos para la configuración de deducciones fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta, específicamente en el caso de las personas morales, es mucho más estricta en el caso de México que en el de Estados Unidos, lo cual ha generado la no aplicación de las mismas.*

27.- *En México, la legislación respecto a incentivos fiscales en general es estricta, debido a la desconfianza que existe en el Fisco, respecto al actuar del contribuyente.*

28.- *Estados Unidos siempre se ha preocupado por proporcionar un trato preferencial a las empresas extranjeras, sin sacrificar los intereses de sus nacionales, mediante la concesión de prerrogativas sustanciales principalmente en materia tributaria, que garanticen tanto la percepción de beneficios directos, como agregados.*

29.- *Las actuales reformas en materia tributaria en general, han sido meramente adecuatorias, dejando a un lado los fines extrafiscales, cuya importancia a nuestra consideración constituye una condición sine qua non de las mismas, por lo que sólo se han enfocado al aspecto de la recaudación.*

30.- *La política de reducción de impuestos, trae como consecuencia, pleno empleo, distribución equitativa del ingreso, reactivación económica y altos índices de productividad entre otros aspectos, los cuales podrían ser adoptados por nuestro sistema tributario.*

31.- *Es imperativa la revisión del esquema de deducciones en México, respecto del Impuesto sobre la Renta, en específico en el caso de personas morales, ya que la tendencia actual de las mismas, es la del no pago o entero de impuestos, debido a que no se cuenta realmente con un incentivo al pago.*

32.- *Recaudaciones menos cuantiosas pero más numerosas, implican mayores ingresos para el Estado, ya que es preferible una baja recaudación, a la evasión, bajo la idea de que los grandes imperios se construyen grano por grano, pero siempre buscando estabilidad y continuidad.*

33.- *La recaudación de un Estado se justifica, sólo en función del nivel y calidad de vida que tengan sus gobernados, ya que de nada sirve una riqueza inanimada, si no es capaz de incidir en el nivel y calidad de vida de las personas, por eso, una mejor recaudación debe reflejarse en mejores servicios públicos que legitimen la actividad impositiva del Estado.*

## BIBLIOGRAFÍA

- **AMIEVA** Huerta Juan, *"Temas selectos de Finanzas Públicas"*, Porrúa, México D.F., 2002.
- **AYALA** Espino José, *"Economía del Sector Público Mexicano"*, Facultad de Economía, UNAM, 2001.
- **ARRIOJA** Viscaíno Adolfo, *"Derecho Fiscal"*, Colección de Textos Universitarios, Themis, México D.F., 2004.
- **DE LA GARZA** Sergio Francisco *"Derecho Financiero Mexicano"*, Porrúa, México D.F., 2001.
- **BELTRAME** Pierre, *"Los sistemas fiscales"*, Oikos-tau ediciones, Barcelona España, 1977.
- **BOLAÑOS** Linares Rigel, *"Inversión Extranjera"*, Porrúa, México, 2002.
- **CARRASCO** Iriarte Hugo, *"Derecho Fiscal I"*, Iure, México, 2001.
- **CHAPOY** Bonifaz Dolores Beatriz, *"Planeación, Programa y Presupuestación"*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2003.
- **DELGADILLO** Gutiérrez Humberto Luis, *"Principios de Derecho Tributario"*, Limusa Noriega Editores, México, D.F. 2003.
- **GORDOA** López Ana Laura, *"Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano"*, Porrúa, México, 2000.
- **JIMENEZ** González Antonio, *"Lecciones de Derecho Tributario"*, Internacional Thomson Editores, México D.F. 2002.
- **JOHNSON** W. Ronald, *"El gobierno y la economía"*, Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
- **LOMELÍ** Cerezo Margarita, *"Convenios Fiscales Internacionales"*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.
- **LATAPÍ** Ramírez Mariano, *"La realidad de los Impuestos en México, 30 años de perversión fiscal"*, Sicco, México.
- **MABARAK** Cerecedo Duricela, *"Derecho Financiero Público"*, Mc. Graw Hill, México, 1995.
- **MARGAIN** Manautou Emilio, *"Nociones de Política Fiscal"*, Porrúa, México, 1998.
- **MARGAIN** Manautou Emilio, *"Introducción al Derecho Tributario Mexicano"*, Porrúa, México D.F., 1999

- **MC CAN L.** Robert, *"Semblanza de la Economía de los Estados Unidos"*, Servicio Cultural e Informativo de los Estados Unidos, Washington D.C., 1981.
- **MUSGRAVE A.** Richard, *"Hacienda Pública Teórica y Aplicada"*, Instituto de Estudios Fiscales, Segunda y Quinta Edición, Madrid, 1986 y 1992, respectivamente.
- **NAVARRETE M.** Ifigenia, *"Los incentivos fiscales y el desarrollo económico de México"*, Textos Universitarios UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1967.
- **QUINTANA** Valtierra Jesús, *"Derecho Tributario Mexicano"*, Trillas, México D.F., 1997.
- **SALINAS** Arrambide Pedro, *"La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario"*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, México D.F., 1993.
- **SÁNCHEZ** Gómez Narciso, *"Derecho Fiscal Mexicano"*, Porrúa, México D. F., 2003.
- **SCHROEDER C.** Richard, *"Reseña del Gobierno de los Estados Unidos"*, Secretaría de Estado de los Estados Unidos, Washington D.C., 1984.
- **STIGLITZ** Joseph E., *"La economía del sector público"*, Universidad de Alcalá, Antonio Bosch Editor, España, 2000.
- **JIMENEZ** González Antonio, *"Lecciones de Derecho Tributario"*, Internacional Thomson Editores, México D.F. 2002.
- **OSORNIO** Corres Francisco Javier, *"Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México"*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1992.
- **PREBISCH** Raúl, (Homenaje) *"Los problemas del desarrollo en Latinoamérica"*, Fondo de Cultura Económica, México, 1992.
- **RESÉNDEZ** Muñoz Eduardo, *"Política e Impuestos"*, Porrúa, México, 1989.
- **ROSSELL** Mauricio, *"La modernización nacional y la inversión extranjera"*, México, 1991.
- **RODRIGUEZ** Lobato Raúl, *"Derecho Fiscal"*, Harla, UNAM, México D.F., 1986.
- **SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO**, *"Aspectos Jurídicos de la Planeación en México"*, Porrúa, México, 1981.
- **SÁINZ** de Bujanda Fernando, *"Instituciones de Derecho Tributario"*, Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 7ª edición italiana, Derecho Financiero, Madrid España, 1957.

## Hemerografía

- **DERECHO FINANCIERO Y DE HACIENDA PÚBLICA**, “La modernización del sistema presupuestario de los EE.UU.”, José Caamaño Alegre, Editorial Derecho Financiero, DIJUSA, Enero – Marzo, LII/263, Madrid España, 2002.
- **FINANZAS & DESARROLLO**, “La IED y los impuestos a las sociedades, ¿Armonización o competencia tributaria?”, Reint Gropp y Kristina Kostial, Publicación Trimestral del Fondo Monetario Internacional, Editorial Cadmus Journal Services, Landcaster PA. , Junio 2001.
- **SISTEMA**, “La peligrosa reducción de impuestos de George W. Bush”, Quintana Rojas Alfonso, Fundación Sistema, Editorial Alianza, No. 164, Septiembre, Madrid España, 2001.
- **INDETEC** “Medidas Tributarias que influirán en la RFP”, (Instituto para el Desarrollo Tecnológico de las Haciendas Públicas, Moderna Galicia, número 140, Enero, 2005, Guadalajara Jalisco.
- **IUSTITIA** “Impuesto sobre la Renta (Primera parte)”, Mabarak Cerecedo Doricela, Órgano de Difusión del Departamento del ITESM, número 5, febrero de 2003, Campus Monterrey Nuevo León.
- **EL MUNDO DEL ABOGADO** “El problema de la recaudación en México”, Año 5, número 46, febrero de 2003, México; D.F.
- **NUEVO CONSULTORIO FISCAL**, “Decretos de Estímulos Fiscales (Trabajadores, Autotransporte, REPECOS, Repatriación de Capitales y Otros)” Aragón Peralta Gadiel, Fondo Editorial FCA, número 372, 2ª Quincena de Febrero de 2005.
- **NUEVO CONSULTORIO FISCAL**, “La importancia de las Deducciones en Materia Fiscal Federal” Plascencia Rodríguez José Francisco, Fondo Editorial FCA, número 356, 2ª Quincena de Junio de 2004.

## Diccionarios

- *Diccionario de la lengua española*, Océano, Barcelona España, 1987.
- *Diccionario de Derecho de Pina Vara*, Rafael de Pina Vara, Porrúa, Vigésimo séptima edición, México, 1999.



## Internet

- *The White House* (<http://www.whitehouse.gov>)
- *Tax Foundation* (<http://www.taxfoundation.org>)
- *Resources on Information, Sciences, Virtual Libraries, News* (<http://www.rcci.net>)
- *Slosbergas & Fernández* (<http://www.miami-intl-law.com>)
- *International Information Programs* (<http://usinfo.state.gov>)
- *Internacional Economics Accounts* (<http://www.bea.doc.gov>)
- *United States Department of the Treasury* (<http://www.ustreas.gov>)
- *El Cato Institute* (<http://www.elcato.org>)
- *Voice of America, a trusted source of news and information since 1942.* (<http://www.voanews.com>)
- *Internal Revenue Service, Department of the Treasury* (<http://www.irs.gov>)
- *Enciclopedia Multimedia Virtual Interactiva de Economía, Empresa Finanzas, Comercio y otras ciencias sociales* (<http://www.eumed.net>)
- *Embajada de Estados Unidos en México* (<http://usinfo.state.gov>)
- *Agencia Latinoamericana de Información* (<http://www.solidaridad.net>)
- *Suprema Corte de Justicia de la Nación.* (<http://www.scjn.gob.mx>)

## Legislación

E.U.

- *Embajada de Estados Unidos en México* (<http://usinfo.state.gov>)
- A) *Constitución Política de los Estados Unidos de 1789.*
- *Legal Information Institute, Cornell University Law School* ([http://www4.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc\\_sup\\_01\\_26.html](http://www4.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26.html))
- A) *Internal Code Revenue.* (actualizado al 31-08-05)

*México.*

- *Digesto Federal, Compilación de Ordenamientos Federales 2005, Software Visual, S.A. de C.V., actualizado al 31 de marzo de 2005.*

*A) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.*

*B) Código Fiscal de la Federación de 1981.*

*C) Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002.*

*D) Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2003.*

*E) Resolución Miscelánea Fiscal para 2004.*

*F) Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria.*

*G) Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.*