



Universidad Nacional Autónoma de México

## **Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración**

# **T e s i s**

**Análisis del impuesto plano (flat tax)  
como antecedente del Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Que para obtener el grado de:

**Maestro en Administración de las  
Contribuciones**

**Presenta: Carmen Hernández Elvira**

**Tutora: M.I. Martha Josefina Gómez Gutiérrez**

**México, D.F. 2012**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

## Agradecimientos

A la Universidad Nacional Autónoma de México por la beca otorgada que me permitió la dedicación exclusiva al estudio de esta Maestría.

A mi tutora Mtra. Martha Josefina Gómez Gutiérrez por compartirme sus conocimientos y experiencias; por la confianza, el apoyo y el cariño que me brindó. Ha sido una gran guía y un ejemplo inigualable en este interesante camino. Para ella mi admiración, respeto y afecto.

A los miembros del Sínodo: Dra. Sonia Vengas Álvarez, Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo, Mtra. Olivia Castañeda Zarco y Mtro. Héctor Torres Solís por sus significativos e interesantes comentarios a la presente investigación y especialmente por sus enseñanzas dentro y fuera del aula.

A mis padres y hermana por su apoyo incondicional sin el cual no hubiera logrado la consecución de esta y demás metas.

A mi familia, mis amigos y profesores que han contribuido en mi formación personal, académica y profesional.

“Por mi raza hablará el espíritu”

ANÁLISIS DEL IMPUESTO PLANO (FLAT TAX)  
COMO ANTECEDENTE DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

CONTENIDO

LISTA DE TABLAS.....	v
LISTA DE FIGURAS.....	vi
LISTA DE ABREVIATURAS .....	vii
LISTA DE APÉNDICES .....	viii
INTRODUCCIÓN .....	1
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	3
Planteamiento del problema .....	3
Hipótesis.....	6
Objetivos de la investigación .....	6
Objetivo general.....	6
Objetivos particulares .....	6
Tipo de investigación.....	7
Análisis cuantitativo: variables de estudio.....	7
Instrumentos de recopilación .....	7
CAPÍTULO I GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS.....	8
Definición de impuestos.....	8
Principios tributarios .....	9
Principios tributarios de Adam Smith .....	9
Principios constitucionales de los impuestos .....	10
Clasificación de los impuestos.....	11
Impuestos directos e impuestos indirectos.....	11
Impuestos reales e impuestos personales .....	13
Efectos económicos de los impuestos .....	13
Elementos de los impuestos.....	14
Relación tributaria.....	14
Hecho generador .....	14
Sujetos .....	16
Base imponible .....	16
Tasa o tarifa.....	16
La capacidad contributiva y el mínimo vital.....	17
Métodos para la estimación recaudatoria: Sistema de Cuentas Nacionales .....	20
CAPÍTULO II ANTECEDENTES DEL IMPUESTO PLANO.....	22
Planteamientos tributarios de Ibn Khaldun.....	22
Teoría del menor sacrificio y de la doble imposición al ahorro de John Stuart Mill .....	24
Teoría del comportamiento de la recaudación: Curva de Laffer.....	26
Análisis del ingreso y el impuesto de tasa plana de Milton Friedman.....	28
Los fisiócratas y el impuesto sobre la tierra .....	29
CAPÍTULO III EL IMPUESTO PLANO (FLAT TAX).....	30
Propuesta Hall y Rabushka .....	30
Características del impuesto plano.....	31
Impuesto personal en el flat tax.....	32
Impuesto de negocios en el flat tax.....	33
Diversos efectos del impuesto plano .....	35

CAPÍTULO IV EXPERIENCIA INTERNACIONAL.....	37
Hong Kong .....	39
Generalidades de Hong Kong.....	39
Implementación del impuesto plano en Hong Kong .....	41
Sistema tributario vigente en 2012 en Hong Kong .....	44
Repercusiones económicas del impuesto plano en Hong Kong.....	49
Estonia .....	55
Generalidades de Estonia.....	56
Implementación del impuesto plano en Estonia .....	58
Sistema tributario vigente en 2012 en Estonia .....	61
Repercusiones económicas del impuesto plano en Estonia.....	65
Rusia.....	71
Generalidades de Rusia .....	71
Implementación del impuesto plano en Rusia.....	76
Sistema tributario vigente en 2012 en Rusia.....	78
Repercusiones económicas del impuesto plano en Rusia .....	83
Índices económicos .....	89
Índice Haciendo Negocios (Doing Business) .....	89
Índice de Libertad Económica (Index of Economic Freedom) .....	95
Índice de Competitividad Global (The Global Competitiveness Report) .....	98
CAPÍTULO V IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA .....	101
Aproximación del Impuesto Sobre la Renta al modelo del impuesto plano .....	101
Origen del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	110
Elementos del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	120
Diagnóstico presentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	125
Repercusiones económicas del Impuesto Empresarial a Tasa Única .....	129
CONCLUSIONES.....	142
Propuestas de implementación del impuesto plano en México .....	145
Propuesta 1 Con base en el modelo natural del impuesto plano.....	146
Propuesta 2 Con base en el modelo del impuesto plano considerando la Iniciativa de la CETU a través del método de suma .....	147
FUENTES DE INFORMACIÓN .....	150
Referencias .....	150
Otras fuentes de consulta.....	154
APÉNDICES .....	ix

## LISTA DE TABLAS

Tabla 1	Países y jurisdicciones que han implementado un impuesto plano.....	38
Tabla 2	Tarifa para determinar el impuesto sobre salarios en Hong Kong.....	42
Tabla 3	Tarifa para determinar el impuesto individual en Hong Kong.....	43
Tabla 4	Montos máximos de deducciones autorizadas para 2011/2012 en Hong Kong .....	45
Tabla 5	Montos autorizados de deducciones personales y familiares para 2011/2012 en Hong Kong .....	46
Tabla 6	Tarifa para determinar el impuesto personal para 2011/2012 en Hong Kong .....	46
Tabla 7	Valores de correlación de Pearson de las variables económicas de Hong Kong .....	55
Tabla 8	Valores de correlación de Pearson de las variables económicas de Estonia.....	70
Tabla 9	Tarifa para determinar el impuesto personal en Rusia.....	75
Tabla 10	Tarifa para determinar las contribuciones de seguridad social en Rusia.....	77
Tabla 11	Valores de correlación de Pearson de las variables económicas de Rusia.....	88
Tabla 12	Comparativo de los rankings del Índice Haciendo Negocios 2006 y 2012 en países con impuesto plano .....	90
Tabla 13	Comparativo tasas impositivas como % de las utilidades corporativas y personales del Índice Pagando Impuestos 2007 y 2012 .....	95
Tabla 14	Comparativo posición en el ranking 2006 a 2012 del Índice Libertad Económica de países con impuesto plano .....	97
Tabla 15	Comparativo del puntaje del Índice de Libertad Fiscal 2006 a 2012 en economías con impuesto plano .....	98
Tabla 16	Comparativo del puntaje del Índice de Competitividad Global de 2007 a 2012 en economías con impuesto plano .....	100
Tabla 17	Tarifa para el cálculo del ISR 2005 de personas físicas propuesta por el Ejecutivo.....	106
Tabla 18	Tarifa para el cálculo del ISR 2005 de personas físicas presentada por las Comisiones.....	107
Tabla 19	Comparativo del cálculo del ISR mensual aplicando la tarifa de cinco tramos que estuvo vigente en 2005 y la tarifa de dos tramos propuesta por el Ejecutivo .....	108
Tabla 20	Recaudación del sistema renta en México 2007 a 2011 .....	130
Tabla 21	Comparativo de los montos estimados en la Ley de Ingresos y la recaudación real del ISR y del IETU de 2008 a 2011.....	130
Tabla 22	Número de contribuyentes activos registrados y que presentaron declaración de 2002 a 2011 .....	132
Tabla 23	Proporción de contribuyentes inscritos y que declaran respecto del total de población ocupada .....	132
Tabla 24	Gastos fiscales 2012 por IETU .....	134
Tabla 25	Datos del Índice Pagando Impuestos de México de 2007 a 2012.....	140

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Curva de Laffer .....	26
Figura 2	Variaciones en la recaudación total, PIB y tasa impositiva en Hong Kong .....	50
Figura 3	Variaciones en inversión, tasas impositiva y de desempleo en Hong Kong .....	51
Figura 4	Variaciones en la tasa impositiva y recaudación por punto porcentual en Hong Kong .....	52
Figura 5	Variaciones en la recaudación total, PIB e inflación en Estonia .....	66
Figura 6	Variaciones en la recaudación del impuesto plano y su tasa impositiva en Estonia .....	67
Figura 7	Variaciones en la tasa impositiva, la inversión y la tasa de desempleo en Estonia .....	67
Figura 8	Variaciones en la tasa impositiva y recaudación por punto porcentual en Estonia .....	68
Figura 9	Variaciones en la recaudación total y el PIB en Rusia .....	83
Figura 10	Variaciones en las tasas impositivas corporativa, personal y su recaudación en Rusia .....	84
Figura 11	Variaciones en las tasas impositivas corporativa y personal y su recaudación en Rusia .....	85
Figura 12	Variaciones en la tasa impositiva corporativa y recaudación por punto porcentual en Rusia .....	86
Figura 13	Variaciones en la tasa impositiva personal y recaudación por punto porcentual en Rusia .....	86
Figura 14	Número de pagos al año por concepto de impuesto corporativo en economías con impuesto plano .....	92
Figura 15	Número de pagos al año por concepto de impuesto personal en economías con impuesto plano .....	93
Figura 16	Número de horas empleadas al año para determinar el impuesto corporativo en economías con impuesto plano .....	94
Figura 17	Número de horas empleadas al año para determinar el impuesto personal en economías con impuesto plano .....	94
Figura 18	Evolución de las tasas del ISR de personas morales y tasas máximas aplicables a personas físicas de 1981 a 2012 .....	102
Figura 19	Efecto Laffer en la recaudación del ISR de personas morales de 2002 a 2011 .....	103
Figura 20	Comparación de tramos y tasas mínimas y máximas del ISR de 1980 a 2012 .....	104
Figura 21	Tasas históricas mínimas y máximas de las tarifas de cálculo del ISR de personas físicas .....	105
Figura 22	Comparación de las tasas efectivas del ISR 2005 de personas físicas aplicando la tarifa de cinco tramos y la tarifa de dos .....	108
Figura 23	Tasa efectiva CETU vs tasa efectiva ISR empresarial por sector .....	119
Figura 24	Composición de la recaudación y tasas impositivas del sistema renta 1980-2011 .....	127
Figura 25	Variaciones en la recaudación ISR y el PIB en México .....	136
Figura 26	Variaciones en la inversión en maquinaria y equipo, capital fijo y tasa de desempleo en México .....	137
Figura 27	Variaciones en el gasto público y deuda neta en México .....	138

## LISTA DE ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
CETU	Contribución Empresarial a Tasa Única
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
EEK	Corona de Estonia
FMI	Fondo Monetario Internacional
HKD	Dólar de Hong Kong
IA	Impuesto al Activo
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PIB	Producto Interno Bruto
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RBL	Rublo de Rusia
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
URSS	Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas
USD	Dólar de Estados Unidos de Norteamérica



## LISTA DE APÉNDICES

Apéndice A	Formulario del impuesto personal del <i>flat tax</i>	ix
Apéndice B	Formulario del impuesto de negocios del <i>flat tax</i>	x
Apéndice C	Mapa de países que en 2012 aplican un <i>flat tax</i>	xi
Apéndice D	VARIABLES ECONÓMICAS DE HONG KONG	xii
Apéndice E	VARIABLES ECONÓMICAS DE ESTONIA	xiii
Apéndice F	VARIABLES ECONÓMICAS DE RUSIA	xiv
Apéndice G	Ejemplo del Listado de conceptos para determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única	xv
Apéndice H	VARIABLES ECONÓMICAS DE MÉXICO	xvi
Apéndice I	Ejemplo de cálculo del impuesto personal y de negocios de acuerdo con la propuesta 2	xvii

## ANÁLISIS DEL IMPUESTO PLANO (FLAT TAX) COMO ANTECEDENTE DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA INTRODUCCIÓN

El Estado debe allegarse de fondos para alcanzar el cumplimiento de sus fines y brindar a sus ciudadanos los servicios públicos que satisfagan sus necesidades a través de la obtención, gestión y aplicación de los recursos. Este proceso cubre varios aspectos, clasificados por Sánchez Piña (2008) en económico, político, jurídico y sociológico; es decir, la actividad financiera del Estado involucra el manejo de los recursos, la consideración de las políticas públicas y fines estatales, la normatividad jurídica y la influencia sobre los grupos sociales.

Los ingresos necesarios para la realización de dichas actividades en nuestro país derivan de la relación jurídico-fiscal (ingresos tributarios) y de otras fuentes (ingresos no tributarios). Dentro del primer grupo se encuentran los impuestos, que en México se establecen y cobran en los tres niveles de gobierno (federal, estatal y municipal); esta obligación se encuentra en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, donde se plasman los principios que deben considerarse en la creación de cualquier contribución.<sup>1</sup>

Las disertaciones y los debates respecto a cuáles son las características ideales de los tributos son tan antiguos como el Estado mismo; de ellos han surgido diversos modelos, teorías y principios que son los cimientos de los sistemas impositivos de las naciones. Aunque sus diseños difieren considerablemente unos de otros su finalidad principal es establecer gravámenes justos que permitan al Estado cubrir las necesidades de sus ciudadanos. Así, encontramos disímiles tipos de impuestos, ya sean sobre el consumo, sobre el ingreso, sobre el patrimonio, progresivos, proporcionales o fijos, cada uno con argumentos a favor y en contra que son considerados por los sujetos responsables de la estructura tributaria y la elaboración de las contribuciones.

Derivado de dichos estudios surgió en 1981 una publicación de los economistas estadounidenses Robert Hall y Alvin Rabushka en la que propusieron la implementación de un gravamen de baja tasa impositiva, con deducciones mínimas, sin tratos diferenciados y sobre la totalidad de los ingresos percibidos tanto por individuos como por corporaciones, al que denominaron *flat tax*. A partir de entonces el modelo se difundió y varias naciones lo han implementado en aras de alcanzar un crecimiento económico.

Para efectuar la descripción y el análisis del impuesto plano es necesario conocer las bases teóricas en que se fundamenta cualquier gravamen, por lo que en el Capítulo I se abordan las generalidades de los impuestos, sus principios y elementos esenciales, así como algunos conceptos que permiten un mejor entendimiento de la estructura del *flat tax*.

---

<sup>1</sup> Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En el Capítulo II se explican ciertas teorías e ideas previas al planteamiento de Hall y Rabushka, algunas se muestran como ligeros esbozos de un gravamen con las características del *flat tax*, por ejemplo el análisis de Milton Friedman y las teorías de John Stuart Mill; otras más son enunciados relacionados con los principios del modelo como las ideas de Ibn Khaldun y de Arthur Laffer.

La descripción detallada del modelo del *flat tax* propuesto por Hall y Rabushka se efectúa en el Capítulo III, donde se señalan las características y elementos del impuesto plano tanto personal como el relativo a los negocios. También se enumeran algunos de los efectos que los teóricos le atribuyen a este gravamen.

Para inferir si la aplicación del modelo repercute de manera positiva en la economía de una nación, en el Capítulo IV se describe la implementación del impuesto plano en Hong Kong, Estonia y Rusia, sus repercusiones fiscales y económicas y se realiza el examen del sistema impositivo actual de cada país. Asimismo, se efectúa un breve análisis de algunos índices elaborados por organismos internacionales para ubicar la posición que ocupan en ellos los países cuyos sistemas tributarios están basados en un *flat tax*. Es importante señalar que el examen de dichos sistemas tributarios contempla disposiciones fiscales vigentes en 2011-2012 debido a que la presente investigación se efectuó durante ese período.

Posteriormente, en el Capítulo V se analiza el caso de México donde existe un acercamiento del Impuesto Sobre la Renta al modelo del impuesto plano; también se efectúa la descripción del Impuesto Empresarial a Tasa Única –que ha sido catalogado como *flat tax*– y se detallan su origen, sus elementos y repercusiones en la economía del país.

Por último, se retoman las hipótesis planteadas para determinar su validez y se presentan las conclusiones derivadas del análisis de resultados. Asimismo, como producto de esta investigación se bosquejan dos propuestas de gravamen de tipo plano para aplicarse en México.

ANÁLISIS DEL IMPUESTO PLANO (FLAT TAX)  
COMO ANTECEDENTE DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA  
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Planteamiento del problema

La creación de tributos es justificada por la tarea del Estado de realizar una de sus actividades fundamentales, la satisfacción de necesidades de la colectividad que conlleva la responsabilidad de crear impuestos de fácil determinación, ampliar la base de contribuyentes para aumentar los niveles de recaudación y generar en los ciudadanos una cultura fiscal que permita al país lograr un desarrollo que favorezca a todos los sectores de la población.

Por ello, la materia tributaria resulta un área del conocimiento de gran importancia, no sólo para quienes se dedican a ella, sino también para la sociedad en general. Un correcto diseño de los gravámenes permitirá al Estado obtener la exacción necesaria para el otorgamiento de servicios a su población y logrará la conformidad de las personas cuando el pago de las contribuciones sea justo.

Hasta finales del año 2007 en México existieron dos impuestos a nivel federal aplicables de manera directa, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) que grava los ingresos del contribuyente y el Impuesto al Activo (IA) considerado un impuesto mínimo calculado con base en el valor de los bienes destinados a la actividad. Se aplicaban de manera conjunta desde 1989 con la finalidad que los sujetos del impuesto –aún teniendo pérdidas– pagaran un porcentaje mínimo sobre la tenencia de activos concurrentes en la obtención de ingresos, ya que previamente a la aplicación del IA un gran número de contribuyentes carecían de base para el pago del ISR.

Sin embargo, a pesar de la existencia de estos dos gravámenes la recaudación no alcanzó los niveles esperados<sup>2</sup> debido en parte a que la causación del IA no era definitiva porque se tenía la posibilidad de recuperarlo en los 10 ejercicios siguientes. Por otro lado, su aplicación tuvo efectos desfavorables en la inversión, ya que las personas evitaban adquirir más activos para la formación de capital.

Derivado de ello, en junio de 2007 el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión la propuesta de un nuevo tributo al que llamó Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU), en la que señaló que este “impuesto de control” (Gaceta Parlamentaria Cámara de Diputados, 21 junio 2007) permitiría gravar los ingresos que por alguna razón no pagaban ISR; al mismo tiempo que planteó la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

---

<sup>2</sup> Informes trimestrales sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, SHCP y Ley de Ingresos de la Federación 2000-2007.

No obstante, señalaron que el nuevo gravamen mantendría

una característica importante del Impuesto al Activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, lo cual se justifica como una razón de Estado, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos. (p. XI)

Una de las críticas a dicha propuesta fue la denominación del gravamen por considerarlo “contribución empresarial”. Las contribuciones –de acuerdo con el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (CFF)– se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, por lo que el tributo debía ser nombrado como impuesto de acuerdo a la definición encontrada en dicho artículo.<sup>3</sup> Respecto al calificativo de empresarial podemos decir que no es preciso, ya que además de gravar las actividades contenidas en el artículo 16 del citado Código,<sup>4</sup> también grava la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

La Iniciativa sufrió modificaciones (Gaceta Parlamentaria Cámara de Diputados, 12 septiembre 2007) y finalmente el 1° de octubre de 2007 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) conjuntamente con reformas a otros ordenamientos para entrar en vigor el 1° de enero de 2008. Este impuesto se calcularía simultáneamente con el ISR y eliminaría la aplicación del Impuesto al Activo desde esa fecha; no obstante, en artículos transitorios de la Ley se contempló la devolución parcial del IA de ejercicios anteriores.<sup>5</sup>

En la exposición de motivos se hizo referencia a que esta contribución posee características de un impuesto plano (*flat tax*) tendiente a estimular la actividad económica y la productividad, con una base amplia, exenciones mínimas que evitan distorsiones y preservan la competitividad de la economía y una tasa general única que incide directamente en quien paga la retribución de los factores de la producción.

Debido a que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) está inspirado en el impuesto plano, resulta importante conocer las teorías en las que se sustenta este modelo, sus características y las repercusiones que genera en el país de su implementación. De acuerdo con la Real Academia Española, *modelo* es un esquema teórico de un sistema o de una realidad compleja (como la evolución económica de un país) que se elabora para facilitar su comprensión y el estudio de su comportamiento; Carvajal Villaplana (2002) señala que es “un instrumento o esquema conceptual para articular de manera sistemática el conocimiento que se obtiene de la experiencia mediante el proceso de la investigación” (p. 1), generalmente basado en supuestos teóricos o teorías, caracterizado por ser hipotético-deductivo y racional.

<sup>3</sup> Artículo 2° I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos).

<sup>4</sup> Comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

<sup>5</sup> Artículo tercero transitorio de LIETU.

Es decir, el modelo representa el conjunto de diversos planteamientos que pretenden describir las causas de ciertos fenómenos y explicar la realidad; la presente investigación analiza las bases del esquema sistemático del impuesto plano, por lo que en el desarrollo se hará referencia al modelo del *flat tax* como la conceptualización de dichos supuestos teóricos y teorías.

Hasta el momento existe un número considerable de naciones que han reformado sus sistemas tributarios con la creación de un impuesto plano, por lo que representan un objeto de estudio significativo para determinar el impacto económico del gravamen. Aunque las condiciones económicas varían de un país a otro, es posible considerar la experiencia en el ámbito tributario de los miembros del llamado “club del *flat tax*”<sup>6</sup> para lograr las reformas fiscales tan necesarias en nuestro país. En este sentido, la creación del IETU pareció seguir las tendencias mundiales de simplificación impositiva, a través de “un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad” (Gaceta Parlamentaria Cámara de Diputados, 21 junio 2007, p. IX).

No obstante, a pesar de que el IETU tiene como base el impuesto plano, su coexistencia con el Impuesto Sobre la Renta lo hace perder algunas características del *flat tax*. A este respecto, en artículos transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se señaló que en el año 2011 se harían estudios para determinar si este gravamen podría sustituir al ISR de personas morales, así como el de personas físicas con actividades empresariales, profesionales y las que otorgan el uso o goce temporal de bienes. Sin embargo, la autoridad hacendaria asegura a través de su diagnóstico (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2011) que resulta inviable la eliminación del Impuesto Sobre la Renta.

Por ser de reciente creación en México un impuesto de este tipo, la literatura al respecto no es vasta, por lo que esta investigación pretende analizar el modelo del impuesto plano, recopilar información acerca de sus antecedentes, examinar datos que muestren las repercusiones económicas y fiscales en tres economías que lo han implementado y determinar el impacto económico y recaudatorio del IETU en nuestro país.

Los países objeto de estudio serán la Región Administrativa Especial de Hong Kong, Estonia y Rusia. La elección se efectuó de acuerdo con los siguientes criterios, en el caso de Hong Kong por ser el primero en implementar un impuesto con tasa plana y de fácil determinación en la década de los 40; Estonia porque fue el precursor del “club del *flat tax*” al reformar su sistema tributario bajo la formulación sistemática del impuesto plano y por último Rusia, por ser un caso destacado dentro de los países que han optado por una simplificación de su sistema impositivo con un gravamen de tasa baja y que ha tenido cambios económicos, políticos y sociales importantes.

---

<sup>6</sup> Denominado así por el economista estadounidense Daniel J. Mitchell (1958 - )

Como consecuencia de este análisis se plantearán dos propuestas de impuesto plano para implementar en México; en la primera, los elementos esenciales del tributo seguirán los principios del modelo natural estudiado y la segunda se basará en la Iniciativa del IETU.

Así, se pretende que la información presentada sirva de base para futuras investigaciones y reflexiones acerca de la implementación de nuevos modelos en el sistema tributario mexicano.

### Hipótesis

La implementación de un impuesto plano provoca el aumento en la recaudación tributaria en el país donde se aplica, al mismo tiempo promueve la inversión y la creación de empleos para lograr un crecimiento económico.

A pesar de ser clasificado como un *flat tax*, el Impuesto Empresarial a Tasa Única no sigue los principios de un impuesto plano y no ha cumplido con los objetivos planteados en el momento de su creación.

### Objetivos de la investigación

#### *Objetivo general*

Analizar los antecedentes y las características del modelo del impuesto plano para inferir las repercusiones económicas y fiscales de su aplicación.

#### *Objetivos particulares*

Examinar el sistema tributario de tres naciones que aplican el impuesto plano –Hong Kong, Estonia y Rusia– y sus principales indicadores económicos y fiscales en el momento previo y el posterior a la implementación del gravamen.

Analizar el origen y características del Impuesto Empresarial a Tasa Única y evaluar su efecto económico y recaudatorio de 2008 a 2011.

Elaborar una propuesta de impuesto plano en México, señalando sus elementos esenciales.

### Tipo de investigación

La presente investigación *Análisis del impuesto plano (flat tax) como antecedente del Impuesto Empresarial a Tasa Única* es documental histórica efectuada a través de fuentes bibliográficas y hemerográficas. Los métodos utilizados son inductivo analítico y estadístico inferencial. Tiene un enfoque mixto, cualitativo y cuantitativo con estudio transversal. Su alcance es correlacional y explicativo.

### Análisis cuantitativo: variables de estudio

Variable independiente.- Tasa del impuesto plano

Variables dependientes.- Crecimiento económico, recaudación, desempleo, inversión, gasto público, deuda.

### Instrumentos de recopilación

Los instrumentos utilizados en la presente investigación fueron recolección de datos secundarios, revisión documental de diversas fuentes bibliográficas, hemerográficas y mesográficas a través de lectura informativa y análisis crítico y comparativo.



## CAPÍTULO I

### GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

Al efectuar una investigación en el área tributaria resulta indispensable conocer la definición de *impuesto*, los principios en los que se fundamenta, su clasificación y sus elementos esenciales, por lo que en el presente capítulo se describen los aspectos generales que serán el punto de partida para el desarrollo del análisis del modelo del impuesto plano.

#### Definición de impuestos

El origen de las contribuciones es remoto, desde la época de los griegos y romanos se establecían tributos para el mantenimiento de los ejércitos y gastos del Imperio; de acuerdo con Carrasco Iriarte (2003) el concepto de contribución está basado en las ideas del filósofo político Juan Jacobo Rousseau (1712-1778), quien señala que los hombres se unen para formar un Estado y toman la decisión de contribuir para los gastos de éste. Asimismo, Margain Manautou (2000) sitúa el nacimiento del impuesto sobre el ingreso en 1789 en Inglaterra, donde se aplicaba una tasa del 10% sobre la totalidad de lo obtenido sin importar la fuente de donde proviniera.

Héctor B. Villegas establece al tributo como género de los impuestos, definiéndolo como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (2001, p. 67).

Flores Zavala considera al impuesto como “una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado” (2001, p. 63). También hace referencia a la definición de impuesto que solía encontrarse en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1° de abril de 1967 que señalaba como impuestos “las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos” (p. 59).

Margain en su obra *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (2000) cita a Rafael Bielsa (1966) quien conceptualiza al impuesto como “la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”; de la misma manera, cita a Fritz Fleiner (1933) señalando que los impuestos “son prestaciones que el Estado u otras corporaciones del Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas” (p. 57).

Carrasco Iriarte propone la siguiente definición de impuesto: “es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata” (2003, p. 177). Actualmente, el CFF en el artículo 2° señala que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

### Principios tributarios

Toda materia de estudio debe contar con premisas y postulados en los que se cimiente la teoría y sirvan de base para futuros razonamientos; la materia tributaria no es la excepción y a lo largo de la historia se han establecido pautas que el Estado debe considerar al legislar en temas fiscales. De acuerdo con Burgoa Toledo “principios son los valores que la Constitución contiene y que acotan la tarea del poder legislativo atinente a respetar en su totalidad las garantías de las personas y la interacción del Estado con él” (2012, p. 28). A continuación se abordarán los principios señalados por Adam Smith en el siglo XVIII y los establecidos en nuestra Carta Magna.

#### *Principios tributarios de Adam Smith*

Las premisas tributarias más destacadas las planteó Adam Smith en 1776 en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, donde establece cuatro máximas que son consideradas los principios generales de los impuestos:

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él.

Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a la gente para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Cuarto y finalmente, cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro modo de estos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano. (1776/1958, pp. 726-728)

### *Principios constitucionales de los impuestos*

Los principios tributarios plasmados en nuestra Constitución representan límites que el legislador debe considerar al diseñar el sistema impositivo; los contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna son legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público. Otros autores consideran además de los constitucionales, los principios de no confiscación, noción de justicia, seguridad jurídica y extrafiscalidad.

El principio de *legalidad* hace referencia a que todo gravamen debe estar establecido en una ley emanada del Poder Legislativo que sea general y abstracta, donde se deben determinar los elementos esenciales de la contribución. La *proporcionalidad y equidad* se relacionan con el principio de justicia de Adam Smith, ya que establecen que la contribución debe ser razonable y sujetarse a la capacidad contributiva de los individuos; asimismo implica dar el mismo trato a quienes se encuentren en igual situación sin hacer distinciones entre ellos al establecer un gravamen.

El *destino al gasto público* se refiere a la aplicación de las sumas recaudadas para satisfacer los gastos contemplados en el Presupuesto de Egresos, es decir, es el alcance de interés social que deben tener los tributos. El principio de *no confiscación* impide al Estado despojar de todos sus bienes al contribuyente, lo que implica que los impuestos deben tener límites que no violen la libertad de propiedad privada.

Por su parte, Carrasco Iriarte enumera otros principios jurídicos que norman a las contribuciones:

Noción de justicia. Por ser la justicia el valor supremo del derecho, ha de tenerse presente que aquélla siempre debe prevalecer en todo ordenamiento jurídico, lógicamente, en las disposiciones en materia fiscal.

Principio de seguridad jurídica. Asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes. (2003, pp. 29-31)

Otro principio tributario –analizado por Burgoa Toledo– es el de extrafiscalidad, cuya finalidad es “alentar o desalentar ciertas actividades que son benéficas o contrarias a la obtención de recursos suficientes para satisfacer los derechos sociales y hacer respetar los derechos individuales, lo que en sí mismo es la razón ético-política.” (2012, p. 176). Argumenta también que esta razón “es sólo accesoria de la razón normativa, y por tanto, nunca estará encima de esta” (p. 172), por lo que las contribuciones con fines extrafiscales además de promover o desincentivar ciertas conductas, buscan también la captación tributaria.

### Clasificación de los impuestos

Existen diversos criterios para catalogar este tipo de contribuciones, ya sea en función del objeto o del sujeto económico del gravamen. Se describirán a continuación aquellas que los clasifican en directos e indirectos y en reales y personales, consideradas las más tradicionales.

#### *Impuestos directos e impuestos indirectos*

Los impuestos directos son aquellos en donde no existe un intermediario entre el sujeto pasivo y el fisco, la ley busca gravar al contribuyente. Benvenuto Griziotti considera a los impuestos como directos “cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito tomados como expresión de capacidad contributiva, (...) por lo que gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza” (1959, citado por Villegas, 2001, p. 76).

Dino Jarach los define como “los que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea, que no se trasladan sobre otros sujetos” (1999, p. 259).

En los impuestos indirectos se grava por medio de la repercusión; el sujeto del impuesto y el pagador son personas diferentes, las leyes gravan al sujeto sabiendo que el impuesto será trasladado al pagador. De acuerdo con Dino Jarach “en los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente de facto, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación” (1999, p. 259). John Stuart Mill establece que “son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra” (1848/1951, p. 704). Griziotti los señala como indirectos “cuando gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva, (...) gravando exteriorizaciones mediatas de riqueza” (1959, citado por Villegas, 2001, p. 76).

Ernesto Flores Zavala (2001) destaca algunas ventajas y desventajas dentro de esta clasificación; algunos atributos de los impuestos directos son que permiten al Estado contar con la certeza de un ingreso debido al registro y control que tiene de los contribuyentes que los pagan; admiten la creación de mecanismos que logren la justicia fiscal, es decir, exenciones o deducciones especiales para contar con los mínimos necesarios para la subsistencia y, por último señala que en momentos de recesión económica el impacto en los impuestos directos es menor que en los indirectos. Por otro lado, los inconvenientes de los impuestos directos son que los contribuyentes están conscientes de que no reciben contraprestación inmediata al realizar el pago de sus tributos, por lo que tasas muy elevadas generan inconformidad y provocan evasión fiscal; son poco elásticos porque en épocas de auge económico no se incrementa su recaudación en la misma medida que los impuestos indirectos y cuando la determinación la realiza la autoridad se puede convertir en arbitraria por el poder discrecional que ostenta.

Dentro de las ventajas de los impuestos indirectos se encuentran que son poco perceptibles para el sujeto que los paga al incluirse en el precio de los bienes y servicios, por esta razón, permiten aplicar tasas elevadas sin generar tanta protesta gravando a sectores de la población que por algún motivo se encuentran exentos de gravámenes directos; en época donde hay crecimiento económico y aumento en la producción y consumo se incrementa también la suma recaudada por concepto de estos impuestos y, finalmente, se consideran voluntarios ya que las personas no pagarán impuesto si no adquieren los objetos gravados. Las desventajas de estos tributos son que en ocasiones resultan injustos porque impactan mayormente en las personas con bajos ingresos; no tienen la misma fijeza que los impuestos directos porque en época de crisis los sujetos limitan sus consumos; son más propensos a la evasión; incitan al fraude fiscal y si las alícuotas son muy elevadas pueden disminuir la demanda de bienes y servicios.

### *Impuestos reales e impuestos personales*

Los impuestos reales, también llamados objetivos, consideran la manifestación de riqueza como objeto de gravamen sin tener en cuenta la situación económica del contribuyente, como pueden ser los impuestos al consumo, sobre bienes patrimoniales o sobre ganancias de fuentes determinadas, es decir, recaen en la cosa gravada y no sobre la persona.

Los impuestos personales o subjetivos son aquellos que determinan la capacidad contributiva del sujeto, considerando sus condiciones particulares como la suma de riqueza, los mínimos de existencia o las cargas de familia. Al tomar en cuenta la personalidad económica de los individuos se consideran gravámenes más justos.

### Efectos económicos de los impuestos

De la imposición de gravámenes surge una serie de fenómenos conocidos como efectos de los impuestos, entre los que destacan la percusión, la traslación, la incidencia y la difusión.

La percusión es el impacto que tiene el impuesto sobre la persona obligada (sujeto pasivo) de acuerdo con la ley; es considerado un efecto económico de los tributos porque “el impuesto impone al sujeto la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuar el pago, lo que, a veces, involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas” (Jarach, 1999, p. 336).

La traslación consiste en transmitir la carga tributaria a otra persona a través de los precios de mercado, se puede presentar en varias etapas de manera sucesiva. Jarach la define como “el proceso de alteraciones de los precios de la demanda de los factores o de la oferta de los productos por el cual se transfiere a otros sujetos la carga del impuesto” (p. 337).

La incidencia es la afectación sobre el individuo que paga el impuesto, es decir, el que tiene el impacto definitivo en su economía, ya sea porque es gravado directamente por la ley o porque sufre la traslación del impuesto y no puede a su vez trasladarlo a otro, por lo que soporta la carga tributaria.

La difusión consiste en el esparcimiento del efecto económico que origina cambios en la conducta de los contribuyentes, es decir, una vez que el sujeto es incidido por el impuesto sufre una disminución en su patrimonio por lo que reduce su consumo, su ahorro o modifica sus ciclos productivos, por lo que también varían la oferta, la demanda y los precios.

## Elementos de los impuestos

Para que el Estado pueda exigir a sus ciudadanos el pago de un tributo debe fijar las condiciones en los que surgirá tal obligación; para ello, debe establecer en la legislación los elementos esenciales del impuesto que aplicará. Se describirán brevemente a continuación la relación tributaria, el hecho generador, los sujetos, la base imponible y la tasa o tarifa.

### *Relación tributaria*

Se entiende como “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación” (Villegas, 2001, p. 246); esta relación nace a partir del llamado hecho generador o presupuesto legal del tributo.

De acuerdo con Dino Jarach

su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo –Estado u otra entidad a la que la ley atribuye el derecho creditorio– y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias. (1999, p. 367)

De dicha naturaleza, plantea que la relación jurídica es de carácter personal y obligacional, es decir, comprende derechos y deberes tanto del Estado hacia los particulares, como de éstos hacia el Estado. Es una relación simple, no compleja, que da origen a una relación de derecho y no una relación de poder.

### *Hecho generador*

La obligación fiscal surge al concretarse el hecho generador, que es definido por Carrasco Iriarte como el momento “cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa, es decir, la materialización de la normatividad tributaria” (2003, p. 193). Falcao Araujo (1971, citado por Carrasco, 2003) señala que el hecho generador reviste gran importancia debido a que identifica el nacimiento de la obligación tributaria y determina los sujetos y elementos de la misma. Igualmente, Venegas Álvarez precisa que es “la situación definida en la ley como necesaria y suficiente para que se tenga por nacida la obligación de pago” (2010, p. 116), considerándolo como “el concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación” (p. 117).

Por otro lado, Villegas señala que es “el acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, que trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco” (2001, p. 272); Jarach lo denomina como el “hecho que por voluntad de ley produce efectos jurídicos” (1999, p. 381).

Esta hipótesis debe estar establecida de manera clara en la ley para brindar certeza a los contribuyentes de los hechos que potencialmente pueden originarles obligaciones tributarias identificando los elementos que la conforman, es decir, “los aspectos personal, material, espacial y temporal, que corresponden a quién o quiénes son los sujetos-destinatarios de la ley, al qué es objeto de la ley, en dónde es válida la ley y cuándo es válida la ley” (Burgoa Toledo, 2011, p. 108).

Flores Zavala define al objeto del impuesto como “la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal” (2001, p. 134) y afirma que la renta es el origen normal de los impuestos, formada por los ingresos derivados de la actividad del sujeto o de su patrimonio, clasificada en bruta, neta, libre y legal. La renta bruta es la que no contempla ninguna deducción. La renta neta es la que considera los gastos requeridos para su obtención. Renta libre es la que se tiene una vez deducidos los gastos necesarios y “las cargas de todas clases que pueden pesar sobre ella” (p. 152). Por último, la renta legal es la que queda después de deducir aquellos gastos establecidos en ley. A este respecto, John Stuart Mill destaca que “las fuentes de ingreso son las rentas, las ganancias y los salarios. Esto incluye toda clase de ingresos, excepto el regalo o el robo; pudiendo imponerse una contribución sobre cada una de esas tres clases de ingresos o una contribución uniforme sobre todos ellos” (1848/1951, p. 705).

Los Estados vinculan su potestad tributaria con el hecho generador bajo ciertos criterios, la legislación comparada distingue dos,

uno es el llamado criterio objetivo, representado por el principio de la fuente territorial o simplemente principio de la fuente y el otro es el criterio subjetivo, que a diferencia del anterior, toma en consideración ciertos atributos o aspectos personales del contribuyente, dando lugar a los denominados principios de residencia y de nacionalidad. Según el principio de la fuente, la potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se producen los rendimientos (teoría de la fuente productora) o en cuyo territorio fue obtenida la disponibilidad económica o jurídica de dicho rendimiento (teoría de la fuente pagadora). (Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, 1994, pp. 134-135)

Héctor B. Villegas (2001) denomina los principios de la fuente, residencia y nacionalidad como criterios de pertenencia económica, social y política, respectivamente. En el principio de la fuente se imponen tributos sobre los hechos ocurridos dentro del territorio; en el de residencia se grava la totalidad de actividades que realizan aquellos que se domicilian en el país y por último, en el principio de nacionalidad se obliga a los nacidos en un país a tributar respecto a todos sus ingresos sin importar dónde residan; es decir, en los criterios de residencia y nacionalidad se gravan los ingresos de todas las fuentes ya sea que se ubiquen en territorio nacional o extranjero.



### *Sujetos*

Los elementos personales que participan en la relación tributaria son por un lado, el sujeto pasivo o deudor quien es la persona que se ubica en el supuesto de ley al realizar el hecho gravado, obligándose así al pago del impuesto y, por otro lado, el sujeto activo o acreedor que siempre será el Estado, quien tiene el derecho de exigir el pago del gravamen.

Venegas (2010) destaca que el sujeto pasivo puede tener una relación directa con el hecho generador adquiriendo así, una deuda propia; a dicho sujeto se le denomina contribuyente. Cuando la ley establece una obligación para el individuo sin tener tal relación directa, se le llama responsable, es decir, se encuentra ajeno a la realización del hecho generador y sin embargo, debe llevar a cabo el cumplimiento.

### *Base imponible*

Una vez que el legislador selecciona la fuente a gravar, debe establecer la cuantía o importe sobre el que se aplicará la tasa o tarifa para determinar el tributo, este monto es denominado base gravable, base imponible o importe tributario. Dicho valor debe incorporar los elementos que permitan reflejar la capacidad contributiva del sujeto, es decir, la porción de riqueza que el individuo aportará al gasto público; en palabras de Héctor B. Villegas “el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó ‘aprehender’ al construir un cierto hecho imponible” (2001, p. 287).

Venegas (2010) señala una clasificación de la base gravable:

1. Dineraria. Es la de uso más frecuente, se expresa en moneda de curso legal.
2. Otra naturaleza. Formulada en otro tipo de magnitudes, como peso, volumen o unidades.

### *Tasa o tarifa*

El porcentaje que se aplica sobre la base gravable es llamado tasa o alícuota. Flores Zavala las clasifica de la siguiente manera:

1. De derrama.- En la cual se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.
2. Fija.- Cuando se establece en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.
3. Proporcional.- Existe cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

4. Progresiva.- Hay dos clases de progresividad: indirecta y directa. En la indirecta la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto, tiene dos formas principales: cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite, la cuota con lo que se grava lo que excede es proporcional y cuando se divide la renta en grados y en cada uno se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez mayor, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravadas. Hay progresividad directa, cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base; dentro de esta clasificación destacan tres tipos: por clases, por grados y coeficientes. En el primer caso se señalan en la tarifa, clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, con excepción de la última; a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor. La progresión por grados consiste en que se divide la base en fracciones o secciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor. En el caso de coeficientes progresivos se divide la base en fracciones, se establece una cuota proporcional igual para todas las fracciones, pero se establece además un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o fracción.
5. Degresiva.- Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores a medida que decrece el valor de la base.
6. Progresiva inversa.- Llamada también regresiva, donde mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento. (2001, pp. 138-144)

Dentro de las tasas hay que distinguir dos términos, la tasa efectiva y la tasa marginal. La primera es la proporción entre la carga tributaria y el ingreso base, que se determina dividiendo el total de impuestos pagados entre la base gravable. La tasa marginal se refiere a aquella que grava un excedente en la base tributaria, es decir, el porcentaje aplicable a cada peso extra ganado. La tasa marginal tiene un fuerte impacto económico, debido a que las personas estarán motivadas a trabajar más con una tasa que impacte en menor medida su ingreso extra; por lo que una alícuota baja representa un beneficio para la economía porque aumenta la producción, la inversión y el ahorro.

#### La capacidad contributiva y el mínimo vital

Como se mencionó, la base del gravamen debe manifestar la capacidad contributiva del individuo, que se refleja una vez que el sujeto ha solventado sus necesidades básicas y cuenta todavía con recursos para aportar al gasto público. La Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>7</sup> la define como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos; Villegas señala al respecto que es “la magnitud sobre la cual se establece la cuantía de los pagos impositivos, fijada por el legislador mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público” (2001, p. 60).

<sup>7</sup> 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; X, Noviembre de 1999; Pág. 22; [J]. Reg. 192849

La capacidad contributiva puede ser objetiva o subjetiva; la primera “se presenta por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo” (Carrasco Iriarte, 2003, p. 99), es decir, considerando las deducciones autorizadas por el legislador. La segunda toma en cuenta los gastos necesarios del sujeto pasivo, también es definida como “la aptitud para contribuir. Si no hay esa posibilidad, deberá disponerse la no causación impositiva” (p. 99).

Algunos doctrinarios como Harold M. Sommers han señalado a la capacidad de pago como un principio de los impuestos, sosteniendo que

los que poseen el mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos, (...) gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza, puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente. (Sánchez Gómez, 2001, p. 187)

Aunque no es fácil determinar la cantidad indispensable para que una persona subsista, se ha considerado como un principio en los sistemas tributarios mantener un umbral mínimo de existencia libre de gravamen para reconocer la capacidad contributiva de los individuos, llamado también mínimo vital o mínimo exento; entendiéndose por exención, de acuerdo con Fernando Sainz de Bujanda

como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la obligación tributaria y que, en relación con la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos. (1963, citado por Venegas Álvarez, 2010, p. 134)

Burgoa Toledo señala que la exención forma parte de los elementos neutralizadores de las contribuciones, que son “las propiedades mínimas que toda ley fiscal debe contener para ser proporcional (...) sin las cuales no podría existir la dinámica tributaria” (2011, p. 24).

Flores Zavala (2001) menciona tres posturas respecto al mínimo vital; la primera es de crítica a esta exención, ya que se argumenta injusta al no poder fijarse con exactitud, porque varía de acuerdo a la situación económica del momento; asimismo señala que si todos los ciudadanos se benefician de los servicios públicos están obligados a contribuir por el uso de ellos y no se les debe liberar de la carga fiscal. Sin embargo, en la época actual no se apoya esta idea. La segunda apreciación apoya la exención en impuestos directos de una renta mínima, que compensaría el impacto que tienen los impuestos indirectos en aquellos individuos de bajos ingresos. Por último, la tercera opinión considera que se deben exentar las rentas mínimas de impuestos directos e indirectos, es decir, mantener un monto mínimo no gravable además de evitar tributos sobre los artículos de primera necesidad; porque de lo contrario, las repercusiones serían notables, disminuiría el ahorro y la inversión, aumentarían las tasas de interés y el costo de la producción.

Muchas legislaciones han adoptado este tercer criterio, con la desgravación de un mínimo de subsistencia y la exención de impuestos indirectos a los bienes básicos, que permita al contribuyente cubrir las necesidades básicas de alimentación y vestido de él y de sus dependientes.

El mínimo de existencia se encuentra clasificado dentro de los llamados derechos de segunda generación; Robert Alexy lo considera como un derecho social de prestación<sup>8</sup> “que son aquellos que tiene el individuo frente al Estado a algo que, si el sujeto poseyera medios financieros suficientes y si encontrase en el mercado una oferta suficiente, podría obtenerlo también de particulares” (1993, citado por Carmona Cuenca, 2006, p. 176).

El reconocimiento del derecho al mínimo vital se encuentra en la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1948. Este documento establece los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales básicos de todos los seres humanos; cuyo respeto, protección y realización es obligación de los Estados.

La Declaración Universal a la letra señala:

Artículo 23.3. Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social.

Artículo 25.1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene, asimismo, derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

La Declaración Universal de Derechos Humanos forma parte de la llamada *Carta Internacional de Derechos Humanos*, integrada además por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, sus dos protocolos facultativos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Este último Pacto fue adoptado por la Asamblea General en 1966 y entró en vigor en 1976 con la finalidad de procurar la vigencia y observancia de los derechos ahí manifestados.

Respecto al mínimo vital el Pacto Internacional señala:

Artículo 11.1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.

---

<sup>8</sup> Alexy distingue dentro de los derechos fundamentales a los derechos de defensa (derechos a acciones negativas del Estado) y a los derechos de prestación (derechos a acciones positivas del Estado).

Con la firma de estos documentos, las Naciones se obligan a establecer medidas que faciliten a los individuos disfrutar de sus derechos y a crear leyes que estén en armonía con las obligaciones y deberes emanados de dichos tratados.

#### Métodos para la estimación recaudatoria: Sistema de Cuentas Nacionales

Para la toma de decisiones en un Estado –como la creación de contribuciones– se debe realizar un análisis económico del ingreso, la producción y el gasto de los sectores que lo conforman para conocer la relación entre ellos, esto permitirá establecer políticas que contribuyan al desarrollo en la economía. Uno de los instrumentos estadísticos más importantes es el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), que consiste en un registro metódico de las principales transacciones económicas como el ingreso, el ahorro, el consumo, la producción, la inversión y el gasto. La metodología del SCN es emitida por las Naciones Unidas y se utiliza a nivel internacional con el fin de hacer comparables las cifras del sistema contable de cada país.

El SCN se conforma por varias cuentas macroeconómicas que registran las operaciones efectuadas en flujos de efectivo; una de las variables más destacadas dentro de ellas es el Producto Interno Bruto (PIB), que deriva de la llamada *cuenta de producción* y representa la riqueza generada en un lapso de tiempo.

Ernesto H. Monteverde describe los tres métodos estadísticos con los que es posible determinar el PIB (en el caso de la economía nacional) o el valor agregado (para los sectores institucionales): el método de la producción o del valor agregado, el método del gasto final y el método de ingreso de los factores.

Desde el punto de vista del flujo real:

1. El método de la producción o del valor agregado.- Consiste en obtener, en el período que se contabiliza, la diferencia entre la producción bruta de la economía y la producción de bienes y servicios intermedios, o sea:

Producto = Producción bruta – Producción de bienes y servicios intermedios

A su vez, dicha diferencia, referida a cada unidad de producción, representa su contribución al producto, o bien su valor agregado.

Valor agregado = Producción bruta – Producción de bienes y servicios intermedios

De manera que por adición del valor agregado de unidades podemos obtener el valor agregado sectorial y por suma de valores agregados de sectores el total del valor agregado de la economía, o sea el producto total. Por lo tanto:

Producto = Valor agregado

2. El método del gasto final.- La magnitud del gasto final puede calcularse sumando el valor de los usos finales de los bienes y servicios, ya sean destinados al consumo de los hogares y el gobierno o a la inversión en bienes de capital, realizada por el sector privado y el sector público.

De tal forma: Gasto final = Consumo + Inversión

Desde el punto de vista del flujo financiero:

3. Método del ingreso de los factores.- Se obtiene sumando las rentas originadas en la producción, las cuales son la remuneración de los empleados y el excedente bruto de explotación:

- Remuneración de los empleados (incluye los pagos nominales de sueldos y salarios efectuados por los productores residentes a sus empleados, en dinero y en especie, y la contribución patronal pagada e imputada por sus empleados a la seguridad social, subsidios familiares, seguros de riesgo, seguros de vida y regímenes análogos).

- El excedente bruto de explotación, que representa la retribución al sector capital empresario en forma de utilidades, asignación para el consumo de capital fijo, intereses, alquileres y otras rentas. (Monteverde, 1994, pp. 15-17)

En el diseño de una contribución, se puede optar por cualquiera de los métodos señalados para estimar el valor del ingreso nacional, el más utilizado es el de valor agregado porque permite determinar la diferencia entre lo producido y lo adquirido, resultando ésta como base de los gravámenes.

## CAPÍTULO II

### ANTECEDENTES DEL IMPUESTO PLANO

Los sistemas tributarios están fundamentados en diversos principios y teorías que son resultado de análisis y estudios realizados a través de los siglos; cada gravamen debe ser cuidadosamente creado, cumpliendo con los objetivos que el Estado establece encaminados a lograr el bien común. En el presente capítulo, se describirán las teorías precursoras del impuesto plano en las que se soporta el modelo.

#### Planteamientos tributarios de Ibn Khaldun

El historiador, economista y filósofo social, Ibn Khaldun (1332-1406), nacido en Túnez, es considerado como uno de los pensadores más destacados en la Edad Media en ciencias como economía, sociología, historia, ciencia política, entre otras. Sus ideas acerca de la tributación y gasto público han tenido gran influencia en la época contemporánea; los argumentos sobre estos temas los plasmó en la obra intitulada *Muqaddimah o Prolegómenos a la historia universal*.

En la Sección 36 *Tributación y la razón por la baja y alta recaudación* del Capítulo III,<sup>9</sup> analiza la forma de actuar del gobierno respecto a la imposición de gravámenes; señala que al inicio de una dinastía se obtiene una gran recaudación proveniente de pocos impuestos, al término de ésta se tiene una menor exacción de un mayor número de tributos. Esto, de acuerdo con Khaldun, se debe a que el mandato se inicia con una actitud de “bondad, reverencia, humildad, respeto por la propiedad de otras personas y aversión por apropiarse de ella, excepto en raras ocasiones” (1351/1958, p. 89), en donde el gobierno realiza gastos de manera moderada, sin lujos ni excesos. En ese momento, las personas que tienen una carga tributaria baja se sienten tranquilas y desean hacer otras cosas debido a que “los impuestos bajos producen satisfacción” (p. 90). Así, las empresas crecen, las transacciones aumentan y con ellas también la base gravable, por lo que la recaudación total se incrementa.

Este escenario forma parte de la primera de cinco etapas que destaca Ibn Khaldun en el desarrollo de un Estado que son “a) conquista y triunfo, b) estabilidad y autoexaltación, c) expansión económica y aprovechamiento de los frutos del desarrollo, d) alegría y compromiso y e) extravagancia” (Azim Islahi, 2006, p. 7).

En la última fase, con el paso del tiempo la autoridad se vuelve tirana, varía sus necesidades, busca tener más lujos e incrementa sus gastos; por lo que eleva los impuestos con la finalidad de aumentar la recaudación y cubrir sus erogaciones.

---

<sup>9</sup> Capítulo III Sobre las dinastías, el califato, y la autoridad real, incluye una disquisición sobre las áreas de gobierno.

De esta manera, los altos gravámenes se convierten en una pesada carga para el contribuyente, “volviéndose una obligación y una tradición, porque los incrementos tienen lugar gradualmente y nadie sabe específicamente quién los establece y aumenta” (Khaldun, 1351/1958, p. 90).

Derivado de ello, el interés de las personas por desarrollar actividades disminuye, ya que su utilidad se ve gravemente mermada por los altos tributos y poco a poco dejan de negociar; esto provoca una reducción en el pago de impuestos, por lo que el gobierno decide aumentar las tasas y ampliar las bases de aquellos que sí siguen realizando sus actividades con la intención de compensar el monto perdido, olvidando los principios básicos de un impuesto. No obstante, esto tiene un límite que no tiene sentido sobrepasar, debido a que mientras la recaudación disminuya, el gobierno seguirá incrementando el gravamen creyendo que es la solución y lo único que logrará será la destrucción de la sociedad.

Bajo este argumento, Khaldun concluye que “el incentivo más fuerte para el desarrollo de actividades es disminuir, tanto como sea posible, los impuestos; de esta manera las personas estarán dispuestas psicológicamente a realizar negocios porque tendrán la confianza de que obtendrán una utilidad de ellas” (p. 91).

Reconoce que los gastos efectuados por los Estados, son fundamentales para el desarrollo de la economía porque favorecen el ingreso nacional, así, “es necesaria una recaudación suficiente para que el gobierno realice las actividades indispensables de apoyo a la población y les asegure legalidad y estabilidad política” (Azim Islahi, 2006, p. 8).

A través de estas ideas, Khaldun hace énfasis en algunos principios básicos en la política tributaria como son

equidad, eficiencia, justicia, neutralidad, capacidad de pago, economía, conveniencia, simplicidad, rectitud, estabilidad, certeza y que se interfiera lo menos posible en las decisiones económicas. Sugiere no pedir más de lo tolerable, no sobrecargar a los individuos y tratarlos de manera justa, lo que facilitará ganar su amistad y se logrará la satisfacción general. (p. 16)

Asimismo, rechaza distingos en la imposición, porque no se debe gravar menos a los individuos por sus títulos nobiliarios, su riqueza o por formar parte del gobierno. Los ciudadanos aceptarían un gravamen injusto si es aplicado de manera justa sobre todos los contribuyentes, no así cuando se exenta a ciertos grupos o sus cargas tributarias son menores que el resto de la población, porque en ese momento existirá discriminación y descontento general.



### Teoría del menor sacrificio y de la doble imposición al ahorro de John Stuart Mill

El economista inglés John Stuart Mill (1806-1873) –considerado continuador del pensamiento de Adam Smith– publicó en 1848 su obra *Principios de economía política: con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social*, en la que critica algunos postulados tributarios, esboza teorías y propone diversos tipos de gravámenes en el Libro V denominado *Sobre la influencia del gobierno*.<sup>10</sup>

En primer lugar, destaca la importancia de la igualdad y justicia al establecer un impuesto, porque así como el gobierno proporciona servicios a todos los ciudadanos sin distinción, ellos deben contribuir en la misma medida.

Si alguien soporta una carga menor de lo que le corresponde, es porque otro soporta una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero no representará, *caeteris paribus*, un bien tan grande para él, como el mal que para el segundo representa el aumento de la que en justicia le corresponde. La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte, no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquiera otra por el pago de la suya. (1848/1951, p. 688)

Derivado del planteamiento anterior, Mill reflexiona si la mejor manera de igualar el sacrificio es aplicando el mismo porcentaje a la renta de los individuos; reconoce que en el caso de los contribuyentes con ingresos bajos, la proporción destinada al impuesto puede representar una mayor carga que para aquel con ingresos altos. Para evitar estas diferencias retoma la propuesta de Jeremy Bentham, al sugerir que se libere de gravamen un ingreso mínimo que permita allegarse de los bienes indispensables para la vida y la salud; es decir, exentar un monto básico, que cubra solamente las necesidades elementales, sin considerar ninguna comodidad o lujo. Así, se gravaría solamente el excedente de dicho mínimo vital con una tasa proporcional.

Posteriormente, critica los impuestos progresivos porque gravan en mayor proporción conforme aumentan los ingresos y tienen como finalidad corregir las desigualdades sociales. Declara que “imponer sobre los grandes ingresos un porcentaje más elevado que sobre los pequeños, es imponer una contribución a la actividad y a la economía; imponer un castigo a los que han trabajado y han ahorrado más que sus vecinos” (p. 692). Sin embargo, aprueba las tasas progresivas en los ingresos percibidos por herencias y legados.

Por otro lado, establece la llamada teoría de la doble imposición al ahorro, señalando que un impuesto sobre el ingreso coloca al ahorro en un estado de doble gravamen porque se aplica al principal al formar parte del ingreso y luego se impone a los intereses o beneficios que este ahorro genera cuando es usado como inversión.

---

<sup>10</sup> Capítulo II De los principios generales de los impuestos.

Para evitar esta doble carga, sugiere que “la mejor manera de tasar un impuesto sobre el ingreso sería gravar sólo la parte que se dedicara a gastos, eximiendo la que se ahorra” (p. 696), porque el individuo solamente puede gastar un recurso, el capital o el interés; si invierte y recibe intereses no está posibilitado para usar el capital y por otro lado, si utiliza el principal no recibirá interés.

Cuando el sistema tributario establece cargas a ambos elementos ocasiona que las personas no quieran ahorrar o invertir o que utilicen ese ahorro para realizar actividades informales, siendo ésta la manera directa de no ser sujetos de la segunda imposición.

Mill señala que los gravámenes desmesurados pueden ser totalmente ruinosos, aún en la economía más productiva; mayormente cuando los impuestos resultan arbitrarios y generan incertidumbre en los contribuyentes. Hasta cierto punto, todos los impuestos son cubiertos con capital, por lo que en países subdesarrollados y altamente endeudados las contribuciones pueden frenar el crecimiento económico, al contrario de lo que sucede en países que tienden a acumular capital, donde el impacto de los impuestos es casi imperceptible.

A este respecto, Dino Jarach (1999) reconoce la importancia de las teorías de Mill en la ciencia financiera y política fiscal, así como el impacto en la economía nacional que tiene la exención del ahorro porque produce el aumento en la formación de capital sin disminuir la recaudación, por el contrario pudiendo aumentarla derivada de las ganancias obtenidas por los contribuyentes.

J. S. Mill reitera en un capítulo posterior de su obra<sup>11</sup> que un impuesto sobre el ingreso que sea justo para todas las clases debe respetar el mínimo vital, permitiendo un monto exento a partir del cual se graven de manera proporcional todos los ingresos sin considerar las sumas ahorradas, argumentando que sería un tributo equitativo y poco repudiable. Además, reconoce la importancia de la honradez de los contribuyentes, ya que en ocasiones, aún frente a impuestos justos, no declaran la totalidad de sus ingresos y para la autoridad resulta difícil allegarse de la información necesaria para la determinación de la base gravable de cada individuo.

Por otro lado, Mill describe un impuesto directo que grave el gasto, es decir, la carga tributaria se determinaría aplicando un porcentaje sobre la suma de las erogaciones efectuadas por cada individuo manifestadas en una declaración, siguiendo el mismo procedimiento que el impuesto sobre el ingreso. Aquellos que defienden esta clasificación<sup>12</sup> señalan que las declaraciones de gastos serían más confiables que las de ingresos debido a que son más públicos y se distinguirían con mayor facilidad los datos falsos; sin embargo, Mill rechaza el argumento y aclara que la veracidad en las declaraciones no se modificaría al gravar el ingreso o el gasto.

---

<sup>11</sup> Capítulo III De los impuestos directos.

<sup>12</sup> Mill nombra a John Revans como autor de esta sugerencia en su obra “A per centage tax on domestic expenditure to supply the whole of the public revenue” (1847).

### Teoría del comportamiento de la recaudación: Curva de Laffer

Otra teoría destacada sobre tributación es la pronunciada por el economista estadounidense Arthur Laffer (1940- ), quien analiza la relación que existe entre la tasa impositiva y el monto recaudado. De acuerdo con lo señalado por Laffer, en 1974 al encontrarse en una cena con colegas trató de explicar dicha relación con una gráfica, a la que años más tarde se denominó “la curva de Laffer”.

Laffer mostró en la gráfica (Figura 1) que con una tasa del 0% el gobierno no obtendría ingresos tributarios sin importar qué tan amplia fuera la base gravable, y lo mismo sucedería con una alícuota del 100% porque nadie estaría dispuesto a otorgar al fisco la totalidad de sus ingresos; “entre estos dos extremos hay dos tasas que podrían recaudar lo mismo: una tasa alta sobre una base gravable mínima y una tasa baja sobre una base imponible mayor” (2004, p. 2).

Es decir, con una tasa diferente de 0% se obtendrá una cantidad positiva mayor que cero; si la tasa aumenta, la cantidad recaudada también crecerá pero a un ritmo menor hasta un punto considerado como “tasa óptima”, a partir de ahí “cualquier intento del fisco al elevar la tasa, se traducirá, paradójicamente, en un descenso de la cantidad recaudada” (Ramírez Martínez S. A., 2007, p. 7).

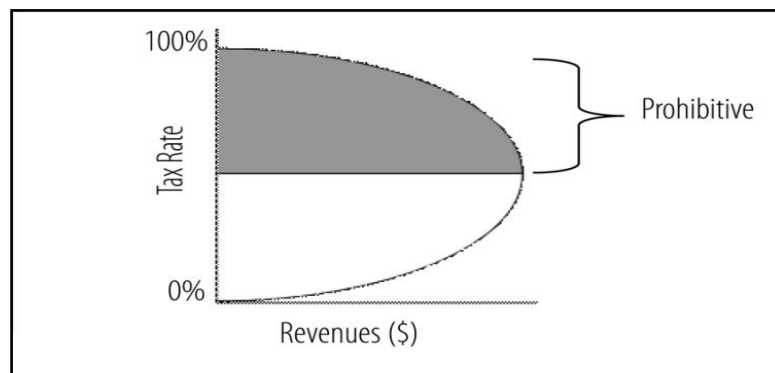


Figura 1. Curva de Laffer

Fuente: The Laffer center. Consultado el 15 de julio de 2011, disponible en <http://www.laffercenter.com/>

Esta curva ilustra también la idea de que cualquier cambio de tasas impositivas tendrá dos efectos en la recaudación: el efecto aritmético y el económico. En el aritmético, si la tasa disminuye, lo recaudado disminuirá en la misma proporción que la tasa; lo mismo sucede con un aumento en la alícuota. El efecto económico, sin embargo

reconoce el impacto positivo que una tasa baja tiene en el trabajo, en la producción y en el empleo a través de incentivos para incrementar estas actividades. Aumentar la tasa de impuesto tiene el efecto económico contrario, al penalizar la participación económica en las actividades gravadas. El efecto aritmético siempre irá en dirección contraria al efecto económico. (Laffer, 2004, p. 2)

Por otro lado, “si la tasa impositiva existente es muy alta (más allá de la tasa óptima) entonces una reducción en la tasa implicaría un aumento en la recaudación. En ese caso el efecto económico superaría el efecto aritmético de la disminución de tasa” (p. 3).

Sin embargo, la curva de Laffer por sí misma no indica si habrá aumento o disminución en los niveles de recaudación, otros factores que influyen de manera importante en este hecho son la simplicidad del sistema tributario, los períodos de pago, el control de las actividades en el mercado negro, los factores de la producción y las lagunas legislativas, entre otros.

De acuerdo con el economista “la curva no promete obligar a los políticos electos a abstenerse de aumentar el gasto público, ya que si en tiempos electorales se redujeran las tasas de impuestos, los ingresos fiscales subirían considerablemente, pero ello no ocurrirá mientras se siga aumentando el gasto público todavía más” (Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, 2003, p. 80).

Derivado del aumento en las tasas, se pueden percibir otros efectos que son el de renta y el de sustitución; “el primero mide las consecuencias de la disminución de la capacidad adquisitiva, el segundo mide los cambios en las decisiones que toman empresarios y consumidores como consecuencia de los impuestos” (González, 2006). El efecto renta se observa cuando “disminuye la renta de los trabajadores por los altos impuestos, los cuales tendrán que trabajar más para recuperarla y el efecto sustitución se percibe en los que decidan trabajar menos para no tributar tanto. Para una tasa muy alta, el efecto sustitución puede superar al efecto renta” (Ramírez Martínez S. A., 2007, p. 7). Asimismo, cuando se tienen altas tasas impositivas las personas buscan formas de evasión y fraude fiscal o realizan sus actividades de manera clandestina.

Por otro lado, Laffer destaca que una disminución en las tasas impositivas incentiva la producción, la inversión y el empleo; logra un equilibrio entre el presupuesto y los gastos gubernamentales y genera mayor captación de inversión extranjera. Señala también que al disminuir los impuestos hay tres puntos importantes a tomar en cuenta: la magnitud, el momento y la ubicación de la reducción de tasa impositiva. Respecto al primero señala que, en un sistema tributario progresivo el cambio en la alícuota tendrá un mayor impacto en los niveles más altos de ingresos, es decir; en los rangos con tasas de impuesto más altas dentro de la tarifa; en referencia al momento de la reducción señala que cuando las personas saben que la tasa impositiva será más baja en el futuro, reducen sus actividades económicas con el fin de demorar la causación del gravamen, lo que ocasiona un movimiento anormal en la economía, en las inversiones y en el gasto; por último, la ubicación resulta importante porque las personas pueden decidir dónde invertir o gastar su dinero de acuerdo a las diferentes tasas en regiones o países.

A pesar de que se le atribuye a Arthur Laffer la representación gráfica de la correspondencia entre tasa y recaudación, él mismo reconoce (2004) haberse basado en las ideas expuestas por el filósofo árabe Ibn Khaldun en su obra *Muqaddimah*.

### Análisis del ingreso y el impuesto de tasa plana de Milton Friedman

Otro economista sobresaliente que estudió los impuestos y su impacto en la economía fue el estadounidense Milton Friedman (1912-2006), quien en su obra *Capitalismo y libertad* destinó un capítulo para el análisis de la política tributaria.<sup>13</sup> En él, señala que la prioridad de un gobierno debe ser la eliminación del desempleo y la activación de la economía a través del gasto público; no obstante, las erogaciones realizadas por el Estado han ocasionado que los particulares prefieran ahorrar sus excedentes a producir más y generar empleos, argumentando que esta tarea es responsabilidad del gobierno; así “cuando el gasto privado disminuye por alguna razón, los gastos del gobierno deben aumentar para mantener estable el total del gasto; por el contrario, cuando el gasto privado aumenta, el gasto público debe disminuir” (1962, p. 67). Las erogaciones del Estado se convierten, por lo tanto, en un volante que guía el curso de la economía.

Un efecto similar se tiene en la recaudación tributaria, una disminución en el ingreso nacional origina que los ingresos fiscales se reduzcan en mayor proporción y provoquen un déficit presupuestario; en época de auge sucede lo contrario, aumenta la suma recaudada y así también el gasto público, por lo que una medida que puede adoptar el gobierno es disminuir las tasas en época de recesión y aumentarlas durante la expansión económica debido al efecto inhibitor que tienen los impuestos en la economía.

Por otro lado, Friedman hace una crítica de la función de los impuestos como instrumento de distribución del ingreso, declarando que “parece un caso claro de uso de la coerción para tomar de unos con el fin de dar a los demás y por lo tanto, representa un conflicto para la libertad personal” (p. 143). Señala que es necesario que los rangos en las tarifas de los impuestos progresivos se reduzcan y que una tasa nominal baja aplicada a una base más amplia y sobre toda clase de ingresos sería más progresiva, más equitativa y se utilizarían menos recursos para su recaudación, restando oportunidad a quienes buscan evadir el impuesto.

Dado este argumento, propone un tributo al que denomina impuesto de tasa plana,<sup>14</sup> aplicable sobre una base gravable amplia, considerando como deducciones autorizadas sólo los gastos estrictamente relacionados con la obtención de ingresos y un monto mínimo exento. Aunado a esto, sugiere la eliminación del impuesto corporativo, con el requisito que las empresas entreguen su ingreso a los accionistas y sean ellos quienes incluyan estas sumas en sus declaraciones y pago de impuestos, con el fin de que las utilidades que se reinviertan en la corporación no sean sujetas de gravamen.

---

<sup>13</sup> Capítulo V Política fiscal

<sup>14</sup> Flat rate tax

Con un esquema de tasa plana, incluso sin cambios en la legislación se obtendrá mayor recaudación porque se reportarían más ingresos gravables por tres razones: “habría menos incentivos para adoptar esquemas legales costosos que reduzcan el ingreso gravable (elusión), menos alicientes para reportar menor ingreso al real (evasión) y la eliminación de los efectos que desincentivan la recaudación produciría un uso más eficiente de los recursos y un mayor ingreso” (p. 144). Si la recaudación en el esquema de tasas progresivas es baja, también lo serán los efectos redistributivos, por lo que es necesario eliminar tratamientos preferenciales, exenciones y deducciones especiales.

Además del tramo exento en el cálculo del gravamen que otorga al tributo cierto grado de progresividad, sugiere la implementación de un impuesto negativo, que representa un apoyo del Estado a los individuos de menores ingresos, es decir, “si un contribuyente tiene un ingreso por debajo del punto de mínimo exento, dentro de la tarifa de impuestos que le sea aplicable, obtendrá un subsidio. Si, por el contrario, sus ingresos están por encima del mínimo exento continuará pagando el impuesto” (Martínez Álvarez, 1992, p. 62). El propósito principal es “ser un instrumento simple que asegure a cada familia una cantidad mínima y al mismo tiempo evite una burocracia masiva y represente un incentivo para que los individuos trabajen y ganen lo suficiente para pagar impuestos en lugar de recibir subsidios” (Friedman, 1980, p. 121).

### Los fisiócratas y el impuesto sobre la tierra

Una de las corrientes del pensamiento económico que pugnó por el establecimiento de un impuesto único fue la escuela fisiocrática, que destacó que la finalidad de un tributo es proteger la propiedad y la libertad del hombre, por lo que rechazaron gravámenes “sobre las personas, sobre las mercancías, los gastos o los consumos, ya que su percepción sería muy costosa, obstaculizaría la libertad de los trabajos humanos y se incrementarían necesariamente los gastos de comercio y de cultivo” (Quesnay, 1985, p. 78).

Para los fisiócratas, la agricultura era la única actividad productiva que crea un excedente, al que llamaron producto neto. Por esta razón, propusieron que el impuesto único fuera aplicado “sobre la renta de la tierra, o sea, sobre el único acrecentamiento neto de riqueza, (...) y como reacción a la pléyade de impuestos, licencias, gabelas y derechos de todo tipo e importancia que caracterizaba el régimen fiscal de la monarquía francesa” (Jarach, 1999, p. 5). Consideraban este gravamen como un medio de redistribución de la riqueza, que además podría beneficiar las finanzas del Estado y promover la recuperación de la agricultura. El monto de este tributo no debería ser mayor a un tercio del producto neto, recaudado directamente en la fuente, porque

tanto la sencillez como la justicia y la economía, exigen que el impuesto se cobre en su origen y sea único, sencillo y directo sobre la tierra, (...) porque toda riqueza procede directa o indirectamente de ella, por lo que afectando la tierra con un impuesto, se podrían eliminar todas las otras imposiciones. (Flores Zavala, 2001, p. 354)

## CAPÍTULO III

### EL IMPUESTO PLANO (*FLAT TAX*)

Una vez planteados los elementos de los gravámenes y las ideas previas a la formulación del *flat tax*, se expondrán las características relativas al modelo, sus principios teóricos y las ventajas que los autores le atribuyen.

#### Propuesta Hall y Rabushka

El 10 de diciembre de 1981, los economistas estadounidenses Robert Hall y Alvin Rabushka, investigadores del Instituto Hoover de la Universidad de Stanford, publicaron en *The Wall Street Journal* una propuesta para sustituir el impuesto sobre la renta por un gravamen al que denominaron *flat tax* (impuesto plano). Con el diseño de esta contribución buscaban una simplificación en el sistema tributario de Estados Unidos al eliminar un sinnúmero de reglas, exenciones, créditos y tratos preferenciales.

Hall y Rabushka describieron al *flat tax* como un sencillo impuesto sobre el ingreso, con una tasa uniforme y una base gravable que reflejara la capacidad contributiva de las personas, basado en cuatro principios fundamentales:

1. Todos los ingresos deben ser gravados una sola vez, lo más cerca de la fuente como sea posible.
2. Todos los tipos de ingreso deben ser gravados a la misma tasa.
3. Los individuos que obtengan ingresos bajos no deben pagar impuesto.<sup>15</sup>
4. Las declaraciones de impuestos, tanto de personas físicas como jurídicas, deben ser tan sencillas que puedan caber en un formato del tamaño de una postal o una página. (Hall & Rabushka, 1981, p. 1)

El principal problema que resuelve la implementación de un impuesto con estas características –de acuerdo con los autores– es la doble imposición sobre algunos ingresos en su país, como es el caso de los dividendos, ya que la utilidad de la empresa se grava en un primer momento y nuevamente es objeto de impuesto cuando se efectúa el reparto a las personas físicas.

Dos años después de haber planteado su propuesta publicaron su primer libro llamado *Low tax, simple tax, flat tax*, donde ampliaron la descripción del gravamen y en 1985 en la obra *The Flat tax* detallaron las características del impuesto, respondiendo a interrogantes respecto a situaciones específicas.

---

<sup>15</sup> Hall y Rabushka señalan que deben ser los “más pobres” quienes no paguen impuesto, sin dar una definición de pobreza, que se entenderá en lo subsecuente como la situación de aquellas personas que no tienen lo necesario para vivir.

### Características del impuesto plano

Un principio importante del impuesto plano es la justicia tributaria alrededor de la cual se ha generado un fuerte debate, algunos argumentan que se logra a través de impuestos progresivos a la renta porque gravan en mayor proporción a los ingresos más altos; sin embargo, Hall y Rabushka ratifican que aún con una tasa uniforme se puede alcanzar la equidad y progresividad en un sistema tributario.

Los autores señalan que la equidad implica considerar en la ley circunstancias basadas en principios de ética para atenuar su rigor. La equidad se clasifica en horizontal y vertical; la primera se refiere a que los individuos que se encuentren en circunstancias similares soporten las mismas cargas impositivas, característica que posee el impuesto plano al gravar el ingreso de manera proporcional. La equidad vertical, también denominada capacidad de pago, consiste en gravar en mayor medida a aquellos que reciben los más altos ingresos, lo que se lleva a cabo a través de tramos tributarios escalonados donde aumentan los porcentajes conforme incrementa la base gravable; sin embargo, las altas tasas de los rangos más elevados puede provocar una reducción en la producción y la búsqueda de mecanismos para evadir el impuesto. En el caso del impuesto plano, si se aplica la tasa uniforme sobre el excedente de un monto de ingreso mínimo razonable por persona, se consigue la progresividad sin necesidad de tarifas con diferentes porcentajes.

La alícuota que sugieren los estadounidenses es de 19%<sup>16</sup> de manera general sobre la diferencia entre los ingresos brutos y los pagos por compras de bienes y servicios, compensaciones a los empleados y la adquisición de bienes de capital. El impuesto plano es equitativo, en virtud de que la tasa aplicable es la misma para todos los contribuyentes; “igualar la tasa personal y empresarial tiene el mérito de que elimina las distorsiones sobre la decisión de llevar a cabo una actividad de forma corporativa o como individuo, siempre que los dividendos y las ganancias de capital no se graven” (Keen, Kim, & Varsano, 2006, p. 11), porque cuando diferentes formas de ingreso son gravadas con distintas tasas, las personas generalmente encuentran la manera de ubicarse en el supuesto de menor carga impositiva aunque no sea la que les corresponda.

Otro principio que destaca en la propuesta de los economistas es la simplicidad, es decir, el impuesto es de fácil entendimiento y determinación, no considera créditos fiscales o acreditamientos para ciertos sectores, deducciones excesivas, regímenes especiales ni exenciones innecesarias, lo que genera una disminución en el tiempo de cálculo del impuesto. Hall y Rabushka argumentan que aunque la tasa propuesta es baja, al aplicarse sobre una base más amplia podrían recaudarse los mismos montos que en el sistema actual.

---

<sup>16</sup> Los autores sugieren una alícuota de 21% para América Latina.



El diseño del impuesto plano, también permite que los pobres queden libres de tributo; que su cálculo resulte fácil y sencillo a través del método de sustracción directa, gravando el ingreso lo más cerca posible de su fuente generadora, es decir, que su base tributaria se ubique en el origen, siendo ésta una base imponible de flujo de fondos real, a partir de un impuesto sobre el valor añadido tipo consumo.

El impuesto plano es clasificado por los autores como un gravamen al consumo porque permite la disminución inmediata de las erogaciones por concepto de inversión, estimulando así la formación de capital. Se entiende al consumo como la renta menos la inversión, de ahí que las personas solamente pueden darle tres destinos a su ingreso: inversión, ahorro o gasto. Así, la esencia de un impuesto al consumo es gravar aquello que se obtiene de la economía y no lo que se produce, con lo que se impulsa a las inversiones y se desincentiva el gasto.

La propuesta de Hall y Rabushka se divide en dos partes, el impuesto individual y el impuesto de negocios, ambos basados en los mismos principios y gravados con igual tasa pero con ciertas diferencias que convierten al impuesto personal en un gravamen progresivo.

#### *Impuesto personal en el flat tax*

El impuesto personal propuesto por Hall y Rabushka “tiene un sólo propósito, gravar la importante fracción del ingreso de las empresas que los empleadores o patrones pagan como efectivo a sus trabajadores” (Hall & Rabushka, 1995, p. 88).

Las personas gravadas bajo este esquema son aquellas que obtengan ingresos por sueldos, salarios y pensiones. Otros beneficios complementarios pagados por los empleadores y las aportaciones al fondo de pensiones no se consideran parte del salario; dichas aportaciones no se gravarán sino hasta que sean entregados a la persona.

El principio de este gravamen es imponer cargas tributarias solamente a las actividades nacionales; todas las ganancias por el trabajo realizado dentro del territorio son gravadas con independencia de la ciudadanía del trabajador y el impuesto no se aplica a las ganancias extranjeras de los ciudadanos; es decir, el criterio vinculante bajo este esquema es de renta territorial o de la fuente.

De acuerdo con el modelo propuesto por Hall y Rabushka no se consideran como objeto del impuesto plano a las ganancias de capital, dividendos e intereses, ni se permiten deducciones diferentes a las cargas familiares, es decir, deja fuera de la base gravable conceptos como donativos de caridad o intereses hipotecarios.

Para mantener un sistema progresivo en las personas físicas se gravan los ingresos obtenidos en el año una vez disminuidos los montos familiares o individuales que correspondan, esta cantidad dependerá del estado civil y el número de cargas familiares o dependientes económicos que tenga el contribuyente.

Es decir, cada individuo disminuirá una suma llamada deducción personal que variará en caso de ser soltero, casado o jefe de hogar; además podrán restar de la base la llamada deducción por dependientes que será un monto fijo por cada una de las personas que se encuentren bajo la protección económica del contribuyente.

Después de disminuir las partidas anteriormente señaladas se obtiene la base sobre la que –de acuerdo con la propuesta– se aplica la tasa del impuesto plano para la obtención del gravamen correspondiente al individuo; contra este resultado se pueden acreditar las retenciones efectuadas por el empleador –en caso de existir– para determinar un saldo y pagar la diferencia o solicitar un reembolso.

Además de señalar la mecánica de cálculo del impuesto, los autores proponen un formato para la presentación de la declaración ante la autoridad fiscal que se apega al principio de simplicidad del impuesto plano y refleja en pocos renglones los conceptos mencionados, tal como se muestra en el Apéndice A.

#### *Impuesto de negocios en el flat tax*

Una precisión importante que hacen los autores es que no existe propiamente un impuesto que recaiga sobre una empresa, ya que ésta es la unión de varias personas con un fin común, por lo tanto en realidad se grava a los individuos que obtienen la renta derivada de la actividad empresarial; “la idea del impuesto a las empresas es recoger el impuesto que los dueños del negocio deben al fisco sobre la renta producida por la empresa” (p. 90).

En el modelo del impuesto plano de negocios los sujetos son las personas físicas y morales que reciban ingresos diferentes de sueldos, sin importar la actividad que desarrollen. La base del tributo comprende todos los tipos de renta con excepción de sueldos, salarios y pensiones, permitiendo las deducciones de compras de bienes, servicios y materiales, así como las remuneraciones a empleados, pago de pensiones y compras de inmuebles, maquinaria y equipo. No se podrán deducir los pagos de ningún tipo a los dueños del negocio como ganancias de capital, dividendos e intereses. A la renta determinada se aplicará la tasa del *flat tax* (misma que la alícuota personal) para determinar el impuesto a cargo.

De acuerdo con lo propuesto por los autores, la recaudación del impuesto se lleva a cabo en la fuente, lo que resulta más sencillo, confiable y económico que gravar a cada sujeto que recibe la renta, ya sea en forma de intereses, dividendos o ganancias de capital; es decir, con el impuesto plano todos los ingresos provenientes de la actividad económica que reciben las personas ya han sido gravados, simplificando así el sistema tributario. Toda la renta se grava una sola vez, con una tasa impositiva uniforme y baja, logrando un amplio impuesto al consumo.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> De acuerdo con lo señalado por Hall y Rabushka, una tasa baja y general aumenta la recaudación, lo que apoya la teoría de Arthur Laffer analizada anteriormente.

El diseño del impuesto plano elimina las deducciones por depreciación<sup>18</sup> sustituyéndola por la disminución inmediata de la inversión efectuada en el ejercicio, lo que resulta algo favorable para la formación de capital. De la misma manera, deja fuera del cálculo los beneficios salariales complementarios al considerarlos un medio de pago ineficaz para los trabajadores, restringiendo su deducción para que los empleadores prefieran efectuar el pago en efectivo y así puedan disminuirlo de su base gravable.

La propuesta del impuesto plano contempla para su cálculo un sencillo formulario (Apéndice B) considerando en un renglón los ingresos brutos por ventas de bienes y servicios efectivamente percibidos, adicionados con la venta de inmuebles, maquinaria y equipo que se hayan efectuado en el ejercicio; en un segundo renglón las cantidades pagadas por concepto de insumos necesarios para la operación de la empresa. Posteriormente se reportan los pagos efectuados a los trabajadores por concepto de sueldos o separación laboral, cantidades que a su vez serán declaradas por los empleados en el formato del impuesto personal. Finalmente, se consideran las compras de equipo nuevo y usado, de terrenos y edificios.

Debido a que el modelo del impuesto plano permite deducir el costo total de la inversión en planta física, las empresas tendrán deducciones mayores a sus ingresos en los primeros ejercicios posteriores a la creación del gravamen; por lo que determinarán un ingreso gravable negativo que generará un “crédito tributario” pudiéndose acreditar bajo este esquema –una vez actualizado– en ejercicios futuros hasta agotarlo.

Otra ventaja de la deducción inmediata en bienes de capital es la eliminación de los cálculos de depreciación que implican costos y tiempo en las organizaciones, lo que significa mayor simplicidad en el sistema tributario. El argumento para dicha deducción es que

cada acto de inversión en la economía conlleva un acto de ahorro; un impuesto sobre el ingreso que exime al ahorro es, en realidad, un impuesto sobre el consumo, porque el consumo resulta de la diferencia entre el ingreso y el ahorro. El consumo representa lo que las personas toman de la economía; el ingreso representa lo que las personas contribuyen a la economía. (...) El impuesto plano, al deducir inmediatamente las inversiones es, precisamente, un impuesto al consumo. (pp. 108-109)

Por otro lado, bajo esta propuesta se destaca la carga impositiva que se aplicaría a las ganancias de capital a nivel empresa y no a nivel personal, ya que el impuesto lo paga la sociedad al obtener utilidades y ya no el individuo que posee la acción; para justificar esto, los autores comparan el esquema del *flat tax* con el Sistema de Cuentas Nacionales, en el que “el Producto Interno Bruto, la medida más completa de los recursos a disposición de la nación, no incluye ganancias de capital (...) por lo que incluirlas en la base gravable del impuesto plano se apartaría del principio de que éste es un impuesto al consumo” (p. 112).

---

<sup>18</sup> Depreciación es la distribución sistemática y razonable en resultados del costo de adquisición de propiedades, planta y equipo a lo largo de su vida útil. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, 2012)

Al igual que en el impuesto individual, en las empresas se gravan solamente operaciones domésticas sean entidades de propiedad nacional, extranjera o mixta, lo que representa una simplificación en las operaciones multinacionales, evitando confusas combinaciones de gravámenes para ciertas rentas en el origen y tributos en el destino para otros ingresos.

Dentro de la propuesta, Hall y Rabushka establecen dos opciones para transitar de un impuesto progresivo al impuesto plano que deben ser cuidadosamente analizadas por los gobiernos para afectar lo menos posible a los contribuyentes y a la recaudación. La primera consiste en negar las deducciones autorizadas en el régimen anterior como depreciaciones e intereses y la segunda implica permitir aplicar dichas deducciones y aumentar la tasa impositiva para nivelar la recaudación.

Ésta última es la que resulta más adecuada, ya que las empresas que poseen planta, maquinaria y equipo con altos costos o que acaban de hacer grandes inversiones en este rubro, estarían más dispuestos a aceptar la reforma al no resultar perjudicados. La aplicación de una tasa mayor sería una medida temporal, estimando que en un período de cinco años la mayor parte del capital se estaría depreciando completamente y la tasa tendría que disminuir de acuerdo con el plan original.

#### Diversos efectos del impuesto plano

Algunas repercusiones económicas que los autores señalan como producto de la implementación del impuesto plano son: estímulo al crecimiento, formación de capital e incentivos empresariales:

Estímulo al crecimiento.- Mejorarían los incentivos al trabajo y a la labor productiva debido a la posibilidad de deducción de los sueldos y salarios, lo que impulsaría el esfuerzo laboral de la nación y haría crecer la producción total. Los incentivos a la inversión la harán aumentar y la canalizarán hacia las áreas más productivas.

Formación de capital.- Al considerar todas las adquisiciones de planta y equipo como deducción, resulta el incentivo ideal para aumentar los bienes de capital en las empresas y mejorar su productividad debido al uso más eficiente de los recursos.

Incentivos empresariales.- Al mejorar los dos puntos anteriores, se lograría a su vez que el flujo de capital se dirija hacia la innovación y el desarrollo de nuevos negocios en áreas desalentadas por el sistema impositivo; asimismo habría menor tendencia de los empresarios a buscar medios de evasión fiscal.

Otras ventajas del impuesto plano en el ámbito administrativo son la reducción del tiempo y costo de llenado de las formas fiscales para su determinación; la eliminación de vacíos e imprecisiones en el sistema impositivo que benefician a cierto tipo de contribuyentes; la disminución de la evasión fiscal al reducirse el costo de oportunidad al evitar los impuestos y lograr un mercado más atractivo para la inversión extranjera con un sistema tributario simple.

Existen otros autores que han tomado al impuesto plano como objeto de su estudio y han enumerado diversas consecuencias que proceden de su implementación, uno de ellos es Daniel J. Mitchell<sup>19</sup> quien señala que este gravamen “elimina favoritismos al tratar a todos los contribuyentes por igual; genera una economía más competitiva en el mercado global, atrayendo empleos y capitales del mundo y reduce la corrupción al crear un sistema simple y transparente” (2005, p. 1).

Asimismo se le atribuyen al impuesto plano otros efectos que incluyen el aumento en la recaudación debido al dinamismo de la economía y un menor aprovechamiento de los llamados paraísos fiscales porque este gravamen de baja tasa impositiva, elimina las complicadas exenciones, créditos y deducciones, por lo que se hace menos rentable emigrar el dinero al extranjero.

Desde la aparición del artículo de Hall y Rabushka en 1981 hasta la actualidad, varios países han reformado sus sistemas tributarios basándose en el modelo del impuesto plano; en el momento de implementar el gravamen estas naciones tenían diferentes situaciones económicas y políticas por lo que los efectos en cada una varían. No obstante, constituyen evidencia de las repercusiones que derivan de un impuesto con las características aquí señaladas.

---

<sup>19</sup> Economista estadounidense, investigador del Instituto Cato, cofundador del Centro para la Libertad y Prosperidad.

## CAPÍTULO IV

### EXPERIENCIA INTERNACIONAL

A inicios del año 2012 son alrededor de 20 naciones las que han adoptado un gravamen único de baja tasa impositiva; incluso existen territorios que aplican un tributo con las características del *flat tax* desde hace más de medio siglo. Se consideran como pioneros en la implementación de este tipo de gravamen Hong Kong en 1940 y las jurisdicciones británicas de Jersey y Guernsey en 1940 y 1960 respectivamente. El caso de Hong Kong es el que inspiró a Alvin Rabushka a conceptualizar el impuesto plano, ya que previamente a la publicación del libro *The Flat tax*, se dedicó a analizar su crecimiento económico y su política fiscal, con lo que “logró ampliar considerablemente la idea de esta tributación simple, proporcional y uniforme, afianzarla teóricamente y proyectar su aplicación al describirla en forma detallada y sistemática” (Leube, 2009, p. xii).

Posterior a la publicación de la propuesta del *flat tax*, se considera a Estonia como el primer país en reformar su sistema tributario en 1994 bajo el modelo de Hall y Rabushka poco después de la desintegración de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), llevando a cabo la transición de un sistema basado en la planificación centralizada de tipo soviético a una economía de libre mercado.

Así, de manera paulatina varios países se han unido al llamado “Club del *flat tax*” como Lituania, Letonia, Rusia, Serbia, República Eslovaca, Ucrania, Georgia, Rumania, Montenegro, Kirguistán, Macedonia, Mauricio, Albania, República Checa y Hungría con tasas que oscilan entre el 9 y el 25%, según se muestra en la Tabla 1. En el Apéndice C se señala la ubicación de dichas regiones en un mapa del mundo.

Tabla 1

*Países y jurisdicciones que han implementado un impuesto plano.*

País	Año de implementación	Tasa corporativa <sup>a</sup>	Tasa personal <sup>a</sup>
Hong Kong	1940	16.5%	15%
Jersey	1940	0 %	20%
Guernsey	1960	0 %	20%
Estonia	1994	21 %	21%
Lituania	1994	15 %	15%
Letonia	1995	15 %	25%
Rusia	2001	20 %	13%
Serbia	2003	10 %	12%
República Eslovaca	2004	19 %	19%
Ucrania	2004	21 %	15%
Georgia	2005	15 %	20%
Rumania	2005	16 %	16%
Kirguistán	2006	10 %	10%
Macedonia	2007	10 %	10%
Mauricio	2007	15 %	15%
Montenegro	2007	9 %	9%
Albania	2007	10 %	10%
República Checa	2008	19 %	15%
Hungría	2011	10 %	16%

<sup>a</sup> Tasas vigentes para el ejercicio 2012

Fuente: Elaboración propia con datos de [www.taxrates.cc](http://www.taxrates.cc) y [www.flattaxes.blogspot.com](http://www.flattaxes.blogspot.com)

Es importante considerar la experiencia de estas naciones en la implementación de un impuesto plano debido a que el análisis de las repercusiones económicas y recudatorias pueden brindar una pauta para reformar el sistema tributario mexicano. Se analizarán a continuación los casos de Hong Kong, Estonia y Rusia por ser economías con características particulares que han aplicado el impuesto plano desde hace ya varios años.

## Hong Kong

El estudio del sistema tributario de esta Región resulta importante ya que implementaron un impuesto con las características del *flat tax* décadas antes de la propuesta de Hall y Rabushka, por lo que se afirma que el modelo del impuesto plano tal como lo plantearon los estadounidenses está inspirado en el gravamen de Hong Kong.

### *Generalidades de Hong Kong*

Es una Región Administrativa Especial de la República Popular de China, situada en el extremo sur-oriental de esa nación; su territorio abarca la isla de Hong Kong, la isla de Lantau, la península Kowloon, los Nuevos Territorios y cerca de 260 islas. Entre Hong Kong y Kowloon se ubica uno de los puertos más renombrados en el mundo, el puerto Victoria, considerado núcleo de las comunicaciones para la navegación, porque es el camino más importante entre el río de la Perla y el mar de China Meridional. El territorio de Hong Kong tiene una extensión de mil 104 kilómetros cuadrados y una población de poco más de siete millones de habitantes. Su moneda se denomina dólar de Hong Kong (HKD) y su equivalencia con la moneda norteamericana (USD) es de aproximadamente 7.75 HKD por cada dólar estadounidense.<sup>20</sup>

Desde 1842 Hong Kong se convirtió en una colonia británica como consecuencia de la llamada Guerra del Opio entre China y Gran Bretaña; este conflicto se debió a las restricciones comerciales que realizó el gobierno chino sobre ciertos productos provenientes de India y Gran Bretaña, por lo que la Corona británica decidió enviar una flota de guerra que derrotó a los chinos obligándoles al libre comercio y a ceder el territorio de Hong Kong.

Fue hasta 1997 cuando China obtuvo la soberanía del territorio a través de un acuerdo donde se estableció el principio de *un país dos sistemas*, que consiste en que durante 50 años Hong Kong mantendrá un sistema económico capitalista aún cuando en China exista un Estado socialista con características propias. Con esto se buscó la reunificación pacífica y el mantenimiento de la estabilidad y prosperidad en Hong Kong.

Al inicio del período colonial en Hong Kong no existía un impuesto sobre el ingreso, sin embargo cuando Alemania declaró la guerra a Gran Bretaña en 1939, se propuso el establecimiento de un gravamen sobre el ingreso mundial de los residentes en Hong Kong y el obtenido dentro del territorio por los no residentes, para que los habitantes otorgaran fondos para el sostenimiento de la guerra.

---

<sup>20</sup> Datos obtenidos del Gobierno de Hong Kong [www.gov.hk/en/about/abouthk/facts.htm](http://www.gov.hk/en/about/abouthk/facts.htm) Consultado en julio de 2012.



Sin embargo, los fundadores de la colonia –que desarrollaban los negocios en Hong Kong– se opusieron a la propuesta y en cambio, formaron un comité que presentó un esquema denominado impuesto parcial al ingreso, que –de acuerdo con Michael Littlewood (2001)– consistía en un sistema cédular con tres gravámenes sobre los ingresos obtenidos en el territorio: el impuesto a la propiedad, el impuesto sobre salarios y el impuesto sobre las ganancias, exentando los ingresos provenientes del extranjero. El gobierno colonial lo consideró un sistema inadecuado pero finalmente lo aceptó y quedó establecido a partir de 1940 con una tasa impositiva máxima del 10%.

Aunque se mantuvo la estructura básica de la Ordenanza, en 1941 después de analizar el esquema adoptado se decidió implementar un impuesto sobre los intereses y aumentar la tasa máxima al 14%; asimismo, se efectuaron algunas precisiones como la modificación del texto que señalaba como objeto del gravamen a las ganancias de transacciones hechas en Hong Kong para gravar las obtenidas con origen en, o derivadas de dicha Región.

Poco después en diciembre de 1941 Japón ocupó el territorio de Hong Kong y el régimen de administración británico fue suspendido desde esa fecha hasta 1945, cuando el gobierno colonial propuso la implementación de un gravamen sobre la renta mundial con una tasa máxima del 50%. Nuevamente los empresarios se manifestaron en contra de este planteamiento y formaron otro comité en el año 1946 donde se señaló que no se aceptaría ningún impuesto a menos que se mantuvieran las tasas por debajo del 10%.

En 1947 fue publicada la Ordenanza que retomaba el sistema tributario de 1940 con tres impuestos (sobre la propiedad, sobre los salarios y sobre las ganancias) y una tasa máxima del 10% incorporando un nuevo esquema en el que un individuo podía pagar por la totalidad del ingreso obtenido una vez disminuidas las deducciones personales y familiares autorizadas, lo que generaba que la tasa efectiva del tributo disminuyera y se evitaran los cálculos por cada tipo de ingreso (rentas, salarios y ganancias).

A pesar de ser considerado un sistema tributario temporal por el gobierno británico, se fue convirtiendo en una medida permanente debido a los niveles de recaudación tan altos que permitían a Hong Kong tener excedentes una vez cubiertos sus gastos públicos, situación que permanece hasta este momento.

### *Implementación del impuesto plano en Hong Kong*

Cuando en 1939 se propuso el establecimiento de un impuesto en Hong Kong se asumió que el sistema tributario que se adoptaría tendría las mismas características que el de Gran Bretaña o de otras de sus colonias, es decir, el objeto del tributo para los residentes sería la renta mundial y para los no residentes los ingresos obtenidos en territorio de Hong Kong bajo los principios de residencia y de fuente generadora con altas tasas impositivas.<sup>21</sup>

Sin embargo, la consideración de este modelo para el territorio de Hong Kong generó debates entre los habitantes que argumentaron que sería un fracaso debido al alto nivel de evasión y juicios en contra del gravamen, al alto costo que representaría crear un ente responsable de los tributos, a la corrupción y a los sobornos. Señalaron que con tasas altas impositivas el comercio sufriría grandes pérdidas, la inversión existente disminuiría y se desalentaría a la nueva, poniendo en peligro no solamente la prosperidad de la colonia sino toda la estructura financiera.

Derivado de este análisis se propuso un esquema parcial que gravara de manera separada las rentas, los salarios y las ganancias obtenidas en Hong Kong exentando los ingresos obtenidos de otros territorios, presentado ante el Consejo legislativo en marzo de 1940 y promulgado como ley el 26 de abril del mismo año.

El nuevo gravamen buscaba ser justo por lo que el comité que elaboró las disposiciones relativas precisó que el impuesto a las ganancias se aplicaría a los negocios y no a los individuos, sin proporcionar la información de quiénes eran los dueños de las empresas o la proporción que les correspondía de las ganancias, por lo que al efectuar el reparto de utilidades ya no se gravaría a las personas que las recibieran.

El impuesto sobre la propiedad para aquellos que obtuvieran ingresos por el otorgamiento del uso temporal de bienes, se aplicaría sobre el valor de cada propiedad de manera individual, sin que el individuo con varios bienes tuviera que acumular el ingreso para determinar la base. En el caso del impuesto sobre salarios cada trabajador debía declarar el monto de su ingreso, que debía coincidir con la información presentada por el empleador.

---

<sup>21</sup> De acuerdo con la legislación de Hong Kong, se considera residentes a los ciudadanos chinos nacidos en Hong Kong; los ciudadanos chinos que han vivido al menos siete años en el territorio y los ciudadanos de otros países que hayan establecido su lugar de residencia permanente en la Región.

La exención de los ingresos provenientes de otros territorios derivó de otras colonias británicas donde se aplicaba un sistema de tributo en la fuente, al mismo tiempo que se buscó

maximizar las circunstancias por las cuales las empresas de Hong Kong no pagaran ningún impuesto sobre sus ganancias; ya que este era un tema importante para cualquier gobierno, pero en mayor medida para Hong Kong que había sido colonizado con el propósito de servir como centro de transacciones internacionales, las cuales eran mayores que las actividades comerciales domésticas. (Littlewood, 2001, p. 77)

De la misma manera, argumentaron que gravar la renta mundial implicaría una difícil administración con reglas complejas para evitar la doble tributación y no representaría para Hong Kong una recaudación significativa, ya que generalmente las tasas impositivas en los demás países excedían la establecida en el territorio, eliminando con ello el derecho de Hong Kong para exigir algún tributo por ser mayor el impuesto pagado en el extranjero.

Como se mencionó anteriormente, el impuesto sobre la propiedad fue uno de los tres gravámenes establecidos a través de la Ordenanza de 1940; este tributo

recaía sobre los propietarios de tierras o edificios a una tasa del 5% sobre el valor catastral, así este impuesto no gravaba el ingreso sino el valor de mercado de la propiedad y no permitía ninguna deducción por lo que la tasa efectiva de impuesto sobre el ingreso resultaba mayor al 5%. (p. 89)

El impuesto sobre salarios gravaba todas las remuneraciones obtenidas derivadas de una relación laboral como sueldos, pensiones, comisiones y pagos a directivos que se llevaban a cabo dentro de la Colonia; también se incluían las prestaciones y beneficios otorgados a los empleados en efectivo quedando exentos los entregados en especie. Para determinar la base tributaria dentro de esta clasificación se permitió disminuir del total de ingresos un monto por concepto de deducción personal para el contribuyente de \$3,000 HKD y por deducciones familiares \$2,000 HKD por el cónyuge y \$1,000 HKD por cada hijo que dependiera económicamente de él; además de considerar un monto mínimo exento de \$4,800 HKD; los que determinaran una base menor a esa cantidad no pagarían impuesto por considerarse la cuantía con la que una familia podría cubrir sus necesidades básicas.

El cálculo del impuesto se realizaba a través de tasas progresivas de la siguiente manera:

Tabla 2

*Tarifa para determinar el impuesto sobre salarios en Hong Kong.*

Ingreso gravable (HKD)	%
0.01 – 5 000	4
5 000.01 en adelante	10

Fuente: Elaboración propia con datos de Littlewood (2001).

Sin embargo, debido a los altos montos de exenciones personales la mayoría de los trabajadores no pagaban impuesto y aquellos con los ingresos más altos se veían beneficiados ya que su tasa efectiva resultaba mucho menor al 4 y 10% respectivos.

Por último, el impuesto sobre las ganancias se clasificaba en dos partes, por un lado el que gravaba a las corporaciones y, por el otro, el que obligaba a los individuos empresarios y a las asociaciones a pagar un tributo. Para determinar el primero se aplicaba una tasa plana del 10% sobre la base gravable que era la diferencia entre los ingresos y los gastos relacionados con la actividad; por otro lado, el impuesto sobre los negocios de individuos y asociaciones era progresivo calculado con los siguientes porcentajes:

Tabla 3

*Tarifa para determinar el impuesto individual en Hong Kong.*

Ingreso gravable (HKD)	%
0.01 – 10 000.00	0
10 000.01 – 100 000.00	5
100 001.01 en adelante	10

Fuente: Elaboración propia con datos de de Littlewood (2001).

De la misma manera que los impuestos sobre la propiedad y sobre los salarios, las ganancias se gravaban bajo el principio de la fuente, es decir, solamente las actividades que se desarrollaran dentro del territorio de Hong Kong eran objeto del tributo.

Dentro de este impuesto destaca la exención de los ingresos por concepto de dividendos que se otorgaban a los socios bajo el argumento de no gravar dos veces el mismo ingreso, puesto que las utilidades ya habían pagado el impuesto correspondiente y se debía repartir así a los individuos con acciones en su poder; lo mismo sucedía con los intereses y las regalías que no causaban ningún gravamen.

Al año siguiente de la creación del sistema tributario en Hong Kong –1941– se decidió implementar un nuevo impuesto que gravara los intereses percibidos o devengados en el territorio a una tasa del 14%; asimismo se aumentaron las alícuotas de los impuestos ya existentes: la tasa del tributo sobre la propiedad se incrementó del 5 a 7% sobre salarios, la tasa máxima del impuesto sobre las ganancias del 10 al 14% y al mismo tiempo se disminuyeron los montos de las deducciones personales y familiares.

A finales de ese mismo año Hong Kong fue atacado por Japón, con lo que el gobierno británico en la Colonia fue suspendido y los habitantes sometidos ante las fuerzas imperiales japonesas; así, desde 1941 hasta 1945<sup>22</sup> las actividades desarrolladas en el territorio de Hong Kong fueron controladas por Japón ocupando fábricas, bancos y comercios para manipular las transacciones. Esto derivó en una considerable crisis inflacionaria, devaluación de la moneda, escasez de alimentos y de servicios sociales.

Cuando se rindieron los japoneses Gran Bretaña nuevamente tomó control del territorio y volvió a establecer el gobierno colonial; al evaluar la situación del sistema tributario se consideró necesario implementar un impuesto que gravara la renta mundial de los residentes en Hong Kong y aumentar las tasas impositivas; sin embargo, estas propuestas no prosperaron y después de algunos debates se decidió retomar el esquema creado en 1940 con ciertas modificaciones. Una de las más importantes fue otorgar a los contribuyentes la opción de tributar bajo el sistema cédular, es decir, calcular el impuesto por cada tipo de ingreso obtenido ya sea derivado de un negocio, de salarios, de la propiedad o de intereses; o bien, calcularlo acumulando la totalidad de sus ingresos a través de tasas progresivas y disminuyendo las deducciones personales y familiares.

Así, en mayo de 1947 se promulgó la ley que reincorporaría en Hong Kong el sistema tributario de 1940 (con tres impuestos, sobre la propiedad, sobre los salarios y sobre las ganancias) aplicando las mismas tasas impositivas; es decir, la alícuota de 5% para el impuesto sobre la propiedad y el 10% como tasa máxima de los demás impuestos; esta estructura básica ha permanecido hasta ahora a pesar de haber sido considerada por el gobierno una medida temporal.

### *Sistema tributario vigente en 2012 en Hong Kong*

En 1997 cuando Gran Bretaña firmó el acuerdo para ceder nuevamente el territorio de Hong Kong a China, entró en vigor el documento constitucional llamado *Ley básica*<sup>23</sup> donde se establecieron las bases del principio un país dos sistemas.

En el texto de ley –artículo 108 vigente hasta la fecha– se determina que la Región de Hong Kong deberá tener un sistema tributario con autonomía para la creación de contribuciones, la fijación de sus tasas, reducciones, deducciones y exenciones, siempre que se base en la política fiscal de bajas tasas impositivas que ha mantenido históricamente Hong Kong.

La autoridad fiscal de la Región de Hong Kong es el Departamento de Hacienda<sup>24</sup> cuya misión es recaudar las contribuciones de manera eficiente y a bajo costo, proveer un servicio eficaz a los contribuyentes y promover el cumplimiento de las leyes.

<sup>22</sup> Año en que concluye la Segunda Guerra Mundial con la rendición de los japoneses, días después del lanzamiento de las bombas atómicas estadounidenses.

<sup>23</sup> The Basic Law of the Hong Kong Special Administrative Region.

<sup>24</sup> Inland Revenue Department

En el ejercicio 2011/2012 en Hong Kong se encuentran en vigor los tres gravámenes principales surgidos en 1940, el impuesto sobre sueldos, el impuesto sobre las ganancias y el impuesto sobre la propiedad; además el gobierno recauda contribuciones sobre algunos documentos (impuesto de timbre), impuestos especiales sobre productos y servicios como alcohol, hidrocarburos, tabaco y apuestas y un tributo por la transmisión de propiedad. En el territorio no existe un gravamen sobre las ventas como el impuesto al valor agregado, ni retenciones sobre dividendos o intereses.

Se describirán a continuación los tres primeros tributos por ser los correspondientes al ingreso que aplican una tasa plana: impuesto sobre sueldos, impuesto sobre las ganancias y el impuesto sobre la propiedad.

1. Impuesto personal.- Son sujetos de este impuesto las personas que reciben ingresos por sueldos o por pensiones que se originan o provienen del territorio de Hong Kong. La base del gravamen es el total de ingresos obtenidos menos las deducciones por concepto de gastos de viaje cuando se incurran exclusivamente para la obtención del ingreso, gastos en educación, pagos por cuidados en residencias para individuos de edad avanzada, intereses por créditos hipotecarios, contribuciones obligatorias al sistema de retiro y donativos a organizaciones sin fines de lucro. Adicionalmente, puede disminuirse un monto considerado como mínimo vital<sup>25</sup> y las deducciones familiares que correspondan de acuerdo con los dependientes económicos que tenga el contribuyente, por ejemplo cónyuge, hijos, hermanos, padres, abuelos; asimismo podrá disminuir un monto si es padre soltero o si tiene un dependiente discapacitado. Las cantidades autorizadas para el ejercicio 2011/2012 se muestran en las siguientes tablas:

Tabla 4

*Montos máximos de deducciones autorizadas para 2011/2012 en Hong Kong.*

Concepto	\$ HKD
Gastos educativos personales	60 000
Gastos de cuidado residencial a personas de la 3a. edad	72 000
Intereses de créditos hipotecarios	100 000
Contribuciones obligatorias al sistema de retiro	120 000
Donaciones	35% del ingreso

Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Hacienda de Hong Kong.

<sup>25</sup> Para el ejercicio fiscal 2011/2012 el monto mínimo exento es de \$108,000 HKD (aproximadamente \$13,000 USD).

Tabla 5

*Montos autorizados de deducciones personales y familiares para 2011/2012 en Hong Kong.*

Concepto	\$ HKD
Personal básica	108 000
Por cónyuge	216 000
Por cada hijo dependiente económicamente	60 000
Por cada hijo nacido durante el ejercicio fiscal	60 000
Hermano o hermana dependiente económicamente	30 000
Por cada progenitor o abuelo(a) dependiente	
De 60 años o más	36 000
De 55 a 60 años	18 000
Por ser padre o madre soltero(a)	108 000
Por cada dependiente económicamente con discapacidad	60 000

Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Hacienda de Hong Kong.

Una vez determinada la base denominada *ingreso neto gravable*,<sup>26</sup> se calculará el impuesto a través de las siguientes tasas progresivas:

Tabla 6

*Tarifa para determinar el impuesto personal 2011/2012 en Hong Kong.*

Ingreso gravable (HKD)	%
0.01 – 40 000.00	2
40 000.01 – 80 000.00	7
80 000.01 – 120 000.00	12
120 000.01 en adelante	17

Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Hacienda de Hong Kong.

Al monto determinado se le podrá aplicar además una reducción del 75% del impuesto sin que la disminución exceda de \$12,000 HKD.

Existe la posibilidad de realizar otro cálculo aplicando la tasa plana de 15% sobre el *ingreso neto total*,<sup>27</sup> es decir, el total de los ingresos obtenidos disminuidos solamente por las deducciones autorizadas; una vez determinado el impuesto con la tasa mencionada, se compara con el calculado a través de las tasas progresivas sobre el ingreso neto gravable y se paga el menor. Para poder realizar esta comparación, el ingreso no debe exceder de los límites establecidos de acuerdo con las tablas que para tal efecto emita la autoridad hacendaria, considerando los dependientes económicos del contribuyente.

<sup>26</sup> Net chargeable income. Ingresos gravables netos = Ingresos – deducciones autorizadas – deducciones personales y familiares

<sup>27</sup> Net total income

El ejercicio fiscal abarca del 1° de abril de un año al 31 de marzo del siguiente; el departamento tributario envía de manera masiva los formatos para presentar la declaración durante el mes de mayo ya sea en papel o de manera electrónica. Para efectuar los cálculos puede elegirse entre el esquema individual o en conjunto con su cónyuge, en este último se acumulan todos los ingresos de la pareja y se calcula el gravamen mediante de tasas progresivas.

Posterior al envío de la declaración, si el contribuyente determinó un saldo a cargo recibirá el formato para pago del impuesto o un acuse de recibo en caso de que no exista contribución por pagar; en ambos casos se le informará al sujeto obligado el monto a cubrir por concepto de pagos provisionales para el nuevo ejercicio fiscal.

2. Impuesto corporativo.- Los sujetos de este gravamen son las personas físicas y morales que obtengan ganancias derivadas de una actividad comercial o profesional,<sup>28</sup> ya sean esporádicos o recurrentes, originados en o provenientes de Hong Kong sin distinción de la residencia de quien percibe el ingreso; es decir, se grava el monto obtenido cuya fuente de riqueza se encuentre en el territorio por lo que no son sujetas de impuesto las ganancias provenientes del extranjero cuando son remitidas a Hong Kong.

La base de este tributo es denominada *ganancia gravable* y se determina disminuyendo de los ingresos obtenidos, las erogaciones relacionadas con su obtención; se excluyen del cálculo los ingresos recibidos por concepto de dividendos de una empresa que sea sujeta de impuesto en Hong Kong, intereses derivados de algunos instrumentos de deuda, entre otros. Las deducciones consisten en todas las compras y los gastos en que tuvo que incurrir el contribuyente para la realización de su actividad; por ejemplo, rentas, sueldos, gastos de administración, intereses, créditos incobrables, adquisición de maquinaria, planta y equipo utilizada para la producción, entre otras. No se consideran deducibles los gastos personales del dueño del negocio o de los socios y accionistas, como alimentación, gastos médicos, gastos de viaje no relacionados con la actividad y tampoco las pérdidas de capital; en el caso de edificios y construcciones la deducción se realizará vía depreciación.

La tasa aplicable en el ejercicio 2011/2012 es de 16.5% para las personas morales y 15% para las personas físicas que obtengan ganancias empresariales. El cálculo se efectúa por año fiscal que abarca del 1° de abril al 31 de marzo del siguiente año, debiendo presentar la declaración en el mes siguiente al cierre del ejercicio. Si se determina una pérdida, es posible aplicarla contra utilidades de ejercicios siguientes. Durante el período se realizan pagos provisionales a cuenta del impuesto a cargo, calculados sobre la base del ejercicio anterior, primero se efectúa un pago del 75% del impuesto estimado y el resto se paga dentro de los tres meses siguientes; el total se acreditará contra el gravamen determinado una vez concluido el ejercicio.

---

<sup>28</sup> Las personas físicas que desarrollan la actividad son denominados bajo este régimen como autoempleados.



Si el contribuyente tiene empleados<sup>29</sup> debe mantener un registro con los datos de la persona, las actividades que desempeña, el sueldo que percibe, período de contratación y el tipo de prestaciones que se le otorgan; estos registros los deberá mantener durante los siete años posteriores a la relación laboral. Los empleadores deberán presentar avisos al Departamento de Hacienda de cualquier situación relacionada con los empleados, por ejemplo, modificación de datos del empleado como domicilio, estado civil o cambios en los términos del contrato.

De la misma manera, presentará una declaración con los montos pagados a los empleados, pensionados y directores con formularios específicos para cada caso; es decir, si son de recién contratación, si dejaron de prestar servicios en la empresa, si exceden los montos por deducción personal, entre otros. Estos formatos permitirán a los trabajadores conocer el total de ingresos obtenidos para que, a su vez, presenten su declaración para determinar el impuesto sobre salarios; el empleador no efectúa ninguna retención por ese concepto. Los ingresos que debe reportar el empleador que son objeto del gravamen sobre los salarios de los individuos son sueldos, comisiones, bonos, gratificaciones, pagos por separación laboral, beneficios educativos, pensiones, vacaciones, entre otros.

En el caso de pagos efectuados a no residentes en Hong Kong,<sup>30</sup> que deriven de servicios prestados o trabajos realizados en el territorio, por ejemplo pagos a artistas y deportistas o pagos por concepto de regalías y cuotas; no existe retención para los pagos por dividendos o intereses.

3. Impuesto sobre la propiedad.- El objeto de este impuesto es la obtención de ingresos derivados de la renta de propiedades situadas en Hong Kong. La base –denominada valor neto– se determina disminuyendo de la totalidad de los ingresos que recibe el dueño, una única deducción del 20% sin comprobación por concepto de reparaciones y gastos de mantenimiento. Se podrán deducir adicionalmente las rentas irrecuperables, siempre que pueda comprobarse este hecho.

Además de la renta todos los ingresos que reciba el dueño relacionados con la propiedad deberán acumularse a la base, como gastos de gestión, pagos hechos por el arrendatario por cuenta del propietario, entre otros, ya sean en efectivo o en crédito; por otro lado, se prohíbe disminuir las erogaciones efectuadas por concepto de cuotas gubernamentales, administración de la propiedad, seguros e intereses. Para determinar el impuesto se aplicará la tasa plana de 15% sobre el valor neto y se declarará en el mes posterior a la terminación del ejercicio que abarca del 1° de abril al 31 de marzo del año siguiente.

---

<sup>29</sup> Definidos por la legislación como las personas que trabajan en una compañía de Hong Kong de tiempo completo o parcial, sean o no residentes, que obtengan ingresos derivados de u originados en el territorio.

<sup>30</sup> Se consideran individuos no residentes a los extranjeros que han permanecido o trabajado menos de 180 días en un año y personas morales no residentes aquellas cuyo centro de administración y control se encuentra fuera de Hong Kong.

Existen dos formatos para declarar el impuesto sobre la propiedad de acuerdo a las personas que la posean, la declaración de propiedad de individuos, ya sea en forma individual o en copropiedad, y la declaración de sociedades y asociaciones. Si las personas sujetas de este gravamen obtienen ingresos de otro tipo como sueldos o actividades empresariales deberán acumular la totalidad de los ingresos y realizar el cálculo aplicando las deducciones autorizadas para cada caso y las deducciones personales y familiares que le correspondan al contribuyente presentando una sola declaración el mes siguiente al cierre del ejercicio.

Los contribuyentes están obligados a mantener durante siete años la documentación relacionada con la propiedad otorgada en renta como los contratos celebrados, registros para determinar el valor del inmueble, entre otros.

Las personas físicas sujetas del impuesto corporativo y el impuesto sobre la propiedad podrán optar por otra forma de calcular su tributo<sup>31</sup> y elegirla si les representa menor carga; consiste en acumular todos los ingresos y restar las deducciones autorizadas así como las personales y familiares para aplicar sobre la diferencia los porcentajes progresivos que corresponden al cálculo del impuesto sobre salarios lo que en la mayoría de los casos significa una reducción importante a su carga tributaria.

### *Repercusiones económicas del impuesto plano en Hong Kong*

Para conocer el impacto de la implementación del impuesto plano en la economía de esta Región se efectuará el análisis de los principales indicadores económicos y fiscales en el momento previo y posterior a la creación del gravamen y sus correlaciones. Sin embargo, el caso del impuesto plano en Hong Kong es particular ya que es el primer tributo implementado en el territorio y debido a su antigüedad algunos datos no se encuentran disponibles, por lo que no es posible efectuar comparaciones de la situación previa a la creación del gravamen. No obstante, con las cifras obtenidas se analiza el efecto del impuesto y las variaciones de su tasa a lo largo de varias décadas.

La entidad que provee los datos oficiales de la Región Administrativa Especial de Hong Kong es el Departamento de Censos y Estadísticas de donde se obtuvieron cifras relacionadas con la recaudación, gasto público, inflación, desempleo, inversión y otras variables importantes para llevar a cabo el análisis. Algunos datos se muestran a partir de 1961 a la fecha, en otros casos solamente existe información de las últimas tres décadas. (Apéndice D)

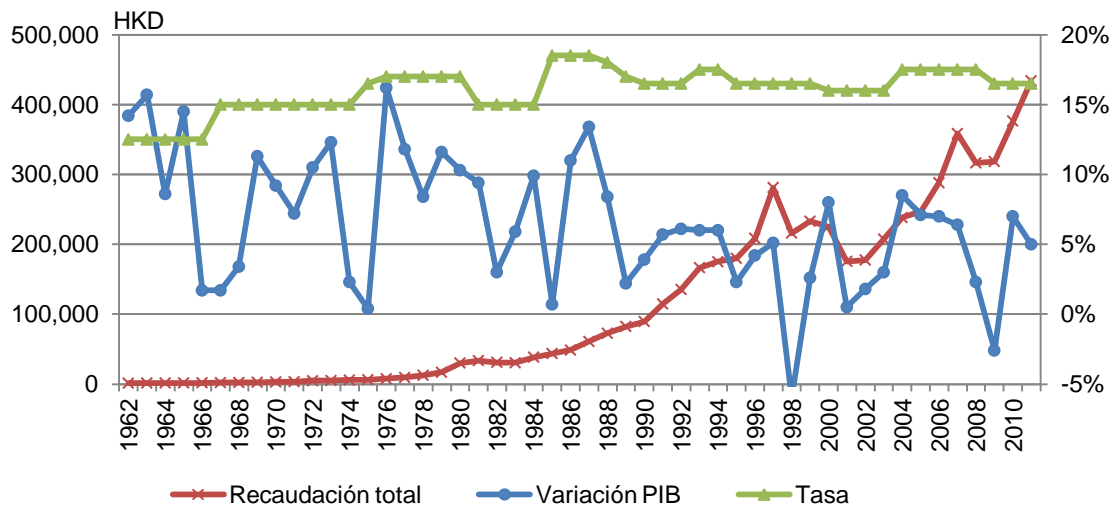
La Figura 2 muestra la relación entre la variación en el PIB, la recaudación total y la tasa impositiva del período de 1962 a 2011. Durante las décadas de los 60 y 70 destaca el aumento de la recaudación aún cuando la tasa impositiva se incrementó en dos ocasiones.

---

<sup>31</sup> Esta opción es denominada Personal assessment o PA (evaluación personal).

En los años 1982-1983 disminuyeron los ingresos tributarios a pesar de que la tasa no se modificó; en 1985 la alícuota aumentó en 3.5 puntos porcentuales, situación que no perjudicó la captación tributaria, sino por el contrario la hizo crecer en una pequeña proporción. Con las reducciones de tasas a inicios de la década de los 90 se logró incrementar la recaudación considerablemente, durante los años siguientes las tasas fluctuaron aunque los ingresos no disminuyeron.

En 2004 la tasa se redujo en 1.5 puntos porcentuales lo que ocasionó un aumento importante en la exacción, tendencia que se mantuvo durante los años siguientes hasta el año 2008 cuando la recaudación tuvo una caída derivada de la crisis mundial, ante lo cual el gobierno disminuyó la tasa en un punto porcentual que ha logrado nuevamente el crecimiento sostenido en los ingresos tributarios de Hong Kong.



*Figura 2.* Variaciones en la recaudación total, PIB y tasa impositiva en Hong Kong.

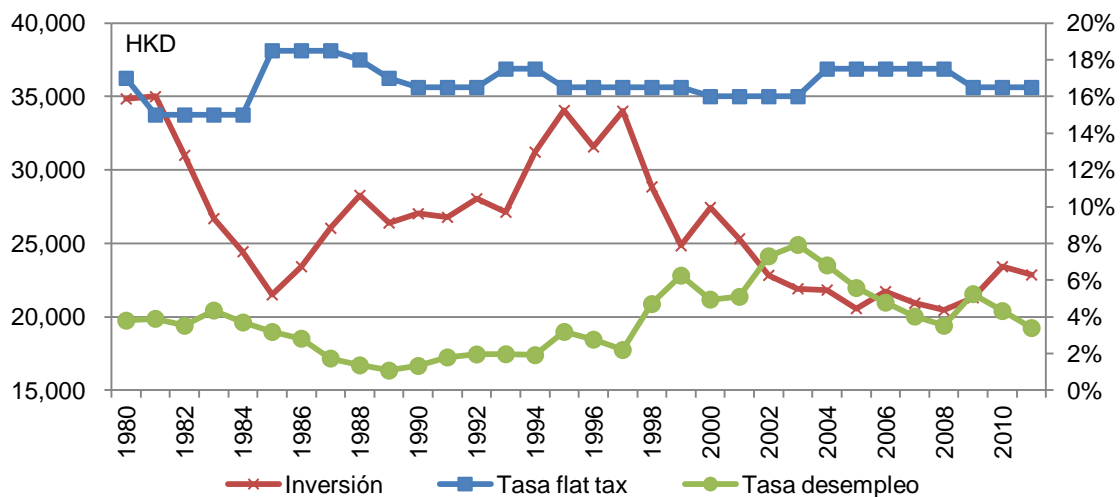
Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Censos y Estadísticas de Hong Kong.

Tomando como referencia la teoría de la Curva de Laffer, se observa en la relación recaudación-tasa impositiva que aún cuando la alícuota aumentó, los ingresos no disminuyeron, lo que indica que no se alcanzó la tasa máxima “óptima” a partir de la cual comenzaría a disminuir la recaudación. Por el contrario, en el período de cuatro décadas son solamente cuatro momentos en los que la captación tributaria decrece (1982-1983, 1998-1999, 2002 y 2009) y en ninguno de ellos varió la alícuota.

Respecto al PIB en las décadas analizadas se observan fluctuaciones importantes; sin embargo, no se evidencia una relación con la recaudación ni con la tasa impositiva, excepto en 1985 donde se observa una correlación inversa en la que la tasa aumentó y el PIB disminuyó.

Por otro lado, la Figura 3 presenta los montos de inversión, la tasa de desempleo y las tasas impositivas aplicables en cada año; destacan algunos períodos en los que se evidencia la relación que existe entre las variables inversión-tasa impositiva como los años 1988, 1990, 2000 y 2009 en los que existió una disminución en la alícuota y un aumento en la inversión. Asimismo, en 1993 y 2004 al aumentar la tasa se provocó una reducción en los montos invertidos.

En el caso del porcentaje de la población desempleada, en dos momentos se percibe la relación directa con la alícuota impositiva, de 1987 a 1990 y en el año 2000 donde al disminuir la tasa también lo hace el desempleo en Hong Kong. De manera similar, de 2004 a 2008 y de 2009 a 2011 cuando la tasa se mantuvo estable la tasa de desempleo se redujo. Solamente se observa la relación opuesta en 1995 y en 2004 cuando la tasa impositiva disminuyó y la proporción de personas sin empleo aumentó. Estos datos evidencian el impacto económico de las modificaciones en el sistema impositivo de un país ya que las personas están más dispuestas a desarrollar actividades productivas cuando saben que su carga tributaria no resulta excesiva.



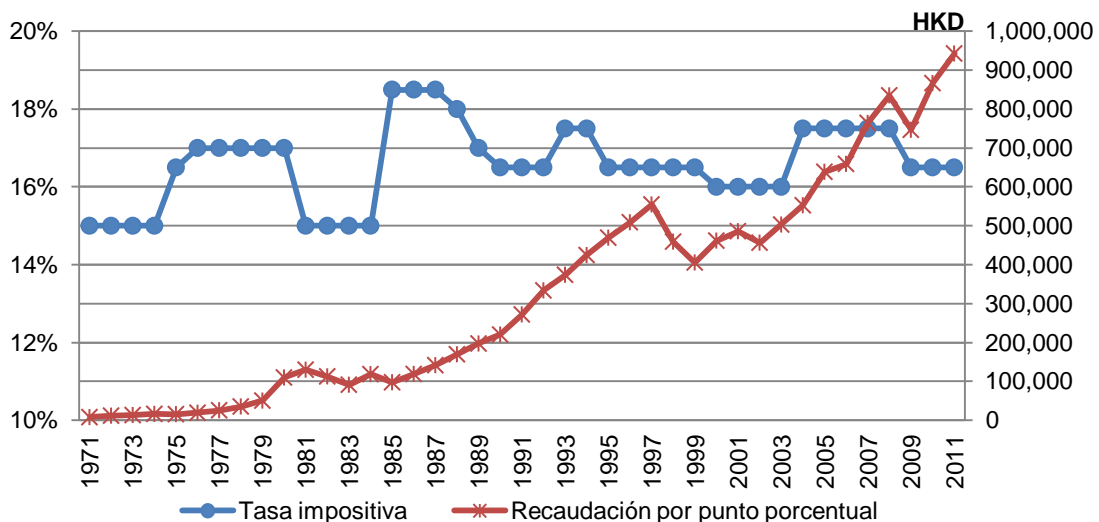
*Figura 3.* Variaciones en inversión, tasa impositiva y tasa de desempleo en Hong Kong.

Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Censos y Estadísticas de Hong Kong.

La Figura 4 muestra la variación en la recaudación de impuestos sobre el ingreso por cada punto porcentual, es decir, los montos de captación tributaria se dividieron entre las tasas impositivas para cada año. Anteriormente se hizo la referencia del efecto Laffer en Hong Kong con datos de la recaudación total obtenida; en este caso se hace el mismo análisis pero con cifras de los impuestos sobre el ingreso. Destacan los períodos en que se incrementó la tasa impositiva y también la recaudación por punto porcentual; no obstante, existen períodos en los que disminuyó la tasa y la captación tributaria se incrementó, ambos efectos son planteados en la teoría de Arthur Laffer.

En el caso de 1985 cuando la tasa aumentó en 3.5 puntos porcentuales, la exacción por cada punto disminuyó considerablemente lo que implica que aún cuando la captación tributaria total fue mayor con la modificación en la tasa impositiva, ésta no logró un incremento en la misma proporción en la recaudación. En los años subsecuentes la alícuota se redujo paulatinamente, lo que provocó un aumento continuo en la captación tributaria por punto porcentual. En 1993 la tasa aumentó provocando un incremento en la recaudación, en 1995 disminuyó nuevamente la tasa pero la tendencia en el aumento de los ingresos tributarios se mantuvo.

En el año 2000 se recuperó la exacción ante la reducción de la tasa, a partir de ese momento en una década los ingresos por punto porcentual se duplicaron a pesar de que las fluctuaciones en las tasas no rebasaron 1.5% por año en algunos casos.



*Figura 4.* Variaciones en la tasa impositiva y recaudación por punto porcentual en Hong Kong.

Fuente: Elaboración propia con datos del Departamento de Censos y Estadísticas de Hong Kong.

Como se explicó anteriormente, el impuesto plano se implementó en Hong Kong desde hace varias décadas, por lo que los datos analizados corresponden a variaciones en los porcentajes del citado gravamen que no fueron superiores a 3.5 puntos porcentuales; es decir, los datos no reflejan una transición de un sistema con altas tasas impositivas a uno basado en el gravamen de tipo plano. A pesar de ello, debido al amplio período de análisis es posible observar las diferentes etapas de la curva de Laffer; aunque no se presenta una tendencia definida respecto a la relación entre las variaciones en las tasas y en los ingresos tributarios de la Región debido a que existen otros factores que influyen en la relación de estas variables.

Por otro lado, al efectuar los cálculos de correlación de Pearson<sup>32</sup> con los datos oficiales del Gobierno de Hong Kong se observaron algunas relaciones importantes entre las variables (Tabla 7). Se identifican las fuerzas de dichas correlaciones de acuerdo con el siguiente criterio: menor a  $\pm 0.10$  es *trivial*;  $\geq \pm 0.10$  y  $< \pm 0.30$  es *débil*;  $\geq \pm 0.30$  y  $< \pm 0.50$  es *moderada* y  $\geq \pm 0.50$  es *fuerte*.

El signo del coeficiente establece la dirección de la relación, cuando es positivo indica que las variables se comportan de la misma manera (cuando una aumenta la otra también lo hace); el signo negativo indica que se comportan de manera contraria (cuando una aumenta la otra disminuye).

Tal como se señaló en la Figura 2, la gráfica de las variaciones en la tasa impositiva y el PIB no evidenciaba un fuerte relación entre ellas, lo que es comprobado con el factor débil de correlación .268. Sin embargo, implica que en cierta medida el aumento en la alícuota provocó un crecimiento en el PIB. Es decir, cuando se incrementaba el porcentaje del gravamen aplicable en Hong Kong, los ingresos del Estado se elevaban y el PIB tenía variaciones positivas.

También existe una relación directa débil (.223) entre la tasa impositiva y la inflación; lo que significa que al aumentar una variable lo mismo sucedía con la otra. Es posible que una de las razones para este efecto sea que al incrementarse su carga tributaria, los contribuyentes aumentaban el precio de los bienes y servicios que otorgaban de manera generalizada y sostenida.

Asimismo, la alícuota presenta una correlación inversa moderada con el número de contribuyentes (-.430) que indica que las variaciones en la tasa de impuesto sí influyeron en la decisión de las personas para desarrollar actividades productivas o para inscribirse en el padrón, ya que al disminuir los porcentajes del gravamen, el número de personas que tributan se incrementó y viceversa. Otra relación inversa importante se encuentra en las variables tasa impositiva y gasto público total (-.306), a pesar de que es un factor moderado se evidencia el impacto negativo en las erogaciones del gobierno para la satisfacción de las necesidades de la población cuando los gravámenes se elevan

Lo mismo sucede con la variable referente a inversión con la correlación es débil de -.158; sin embargo, también es una prueba de las repercusiones económicas de las variaciones en las tasas impositivas en Hong Kong en el período de estudio.

La tabla de correlaciones también muestra otras variables vinculadas entre sí con menor significación, no se profundiza en su análisis por no resultar relevantes en esta investigación. De acuerdo con los datos presentados, es posible aseverar que las disminuciones en las tasas impositivas en Hong Kong provocaron mayor inversión y gasto público y propiciaron el desarrollo de actividades productivas que permitieron un aumento en el número de contribuyentes.

---

<sup>32</sup> El cálculo se efectuó a través del programa estadístico SPSS.

Por otro lado, los incrementos en las alícuotas permitieron que el PIB de la Región de Hong Kong creciera, lo que es un efecto positivo de las variaciones en las tasas impositivas; no obstante, al mismo tiempo se incrementó la inflación que representa un efecto negativo.

Tabla 7

*Valores de correlación de Pearson de las variables económicas - Hong Kong*

	Variación PIB	Variación PIB	Deflactor del PIB	Inflación	Recaudación	Tasa impositiva	Recaudación	Recaudación	Gasto público	Gasto público	Tipo de cambio	Variación tipo	Inversión	N° total contribuyentes	Contribuyentes salarios	Población total	PEA	Subempleo	Tasa de desempleo
<b>Variación PIB</b>	1																		
<b>Variación PIB per cápita</b>	0.979	1																	
<b>Deflactor del PIB 2009=100</b>	-0.470	-0.512	1																
<b>Inflación</b>	0.254	0.206	-0.545	1															
<b>Recaudación total como % PIB</b>	-0.525	-0.475	0.663	-0.510	1														
<b>Tasa impositiva</b>	0.268	0.271	-0.335	0.223	-0.061	1													
<b>Recaudación impuestos al ingreso</b>	-0.223	-0.194	0.656	-0.481	0.795	-0.046	1												
<b>Recaudación total</b>	-0.230	-0.205	0.703	-0.501	0.791	-0.095	0.974	1											
<b>Gasto público total</b>	-0.218	-0.115	0.363	-0.632	0.697	-0.126	0.722	0.735	1										
<b>Gasto público total como % PIB</b>	-0.365	-0.370	0.880	-0.625	0.707	-0.306	0.793	0.784	0.582	1									
<b>Tipo de cambio USD HKD</b>	0.326	0.437	-0.591	-0.069	-0.253	-0.051	-0.248	-0.283	0.155	-0.446	1								
<b>Variación tipo de cambio</b>	0.252	0.247	-0.399	0.245	-0.282	-0.459	-0.286	-0.290	-0.180	-0.361	0.328	1							
<b>Inversión</b>	-0.046	-0.166	0.248	0.427	-0.238	-0.158	-0.313	-0.252	-0.648	-0.085	-0.568	-0.053	1						
<b>N° total contribuyentes</b>	0.050	-0.074	0.986	0.088	0.622	-0.430	0.973	0.984	-0.181	0.989	-0.925	(a)	0.686	1					
<b>Contribuyentes salarios</b>	-0.324	-0.330	0.012	0.567	0.582	0.022	0.769	0.818	0.693(*)	0.232	-0.618	(a)	-0.054	(a)	1				
<b>Población total</b>	-0.322	-0.289	0.779	-0.747	0.796	-0.211	0.920	0.922	0.766	0.865	-0.183	-0.328	-0.328	0.959	0.897	1			
<b>PEA</b>	-0.284	-0.233	0.694	-0.757	0.776	-0.182	0.913	0.906	0.809	0.809	-0.068	-0.293	-0.434	0.887	0.873	0.990	1		
<b>Subempleo</b>	-0.269	-0.228	0.581	-0.930	0.527	-0.232	0.536	0.535	0.670	0.732	-0.019	-0.245	-0.466	0.516	-0.715	0.770	0.772	1	



## Estonia

El estudio de la evolución económica de este país en las últimas décadas y las modificaciones a su sistema impositivo permiten evaluar la situación previa y posterior a la implementación de un gravamen de tipo plano para determinar sus repercusiones. También resulta importante este análisis porque Estonia es el primer país que aplicó un impuesto bajo el modelo propuesto por Hall y Rabushka.

### *Generalidades de Estonia*

La República de Estonia se encuentra ubicada en la parte norte de Europa, colinda al este con Rusia, al oeste con el mar Báltico, al norte con Finlandia y al sur con Letonia. Tiene un territorio de cerca de 45 mil kilómetros cuadrados que incluyen cerca de mil 500 islas. La parte continental se forma por 15 condados, 33 ciudades y 194 municipios rurales; la capital es Tallinn, donde habitan alrededor de 400 mil personas. Al año 2011 Estonia contaba con cerca de 1,340,000 habitantes, alrededor de 687 mil eran económicamente activos; su idioma oficial es el estonio aunque una cuarta parte de la población habla ruso y otros pocos finlandés, inglés, ruso y alemán.

Su economía está basada principalmente en la agricultura, la ganadería bovina y porcina, la explotación silvícola y la pesca; las industrias con mayor auge son la ingeniería electrónica, el sector químico y el montaje mecánico. El sector de las telecomunicaciones ha tenido un desarrollo importante en la región y junto con la manufactura y el transporte de mercancías han convertido a Estonia en una atracción para varias naciones europeas vecinas, lo que también ha motivado una mayor competitividad en el país.

Su forma de gobierno es una democracia parlamentaria, el Jefe de Estado es el Presidente quien es electo por el Parlamento o un órgano electoral para gobernar por períodos de cinco años. Sus funciones son principalmente de representación, no obstante, está facultado para vetar las propuestas del Parlamento y sugerir su modificación. El Presidente es el Comandante supremo de las fuerzas armadas.

El poder legislativo está representado por un Parlamento unicameral con 101 miembros, quienes desempeñan sus funciones durante cuatro años y son elegidos por los ciudadanos. El poder ejecutivo es ejercido por el Gobierno encabezado por el Primer Ministro quien es nombrado o removido por el Parlamento; como contrapeso, el Gobierno puede destituir al Parlamento con el consentimiento del Presidente y llamar a nuevas elecciones. El poder judicial se divide en tres niveles, juzgados de primera instancia, juzgados de circuito y la Suprema Corte que también funciona como Corte constitucional.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Datos obtenidos de la Unión Europea <http://estonia.eu/index.html> Consultado en marzo 2012.

Desde el siglo XVIII Estonia fue controlada por Rusia a raíz de las guerras nórdicas entre ésta y Suecia; durante el tiempo en que fue provincia rusa, los pobladores de Estonia fueron sometidos a la servidumbre por parte de los nobles germanos hasta inicios del siglo XX cuando los nacionalistas estonios desplazaron a los gobernantes y tomaron el control de la capital. En 1918 proclamaron su independencia y Estonia se constituyó como República.

Durante la década de 1930 sufrió una crisis económica importante en la que cambió de una democracia parlamentaria a una dictadura y posteriormente a un presidencialismo parlamentario; en 1940 decidió voluntariamente reincorporarse a la URSS. Poco después, durante la Segunda Guerra Mundial, Estonia fue invadida por las tropas alemanas quienes impusieron un régimen represivo y totalitario.

En 1944 Rusia reconquistó nuevamente el territorio e impuso el régimen soviético con el que forzó la colectivización del campo y la industrialización; estas políticas implicaron crear granjas de explotación colectiva para controlar la producción agrícola y con ello crear excedentes, incrementar las reservas y las exportaciones agrícolas para beneficiar la industria. Inicialmente los campesinos adoptaron las medidas con cierto entusiasmo, no obstante, poco a poco se manifestaron en contra del movimiento y el régimen soviético utilizó la violencia para obligarlos a mantener la política de cultivo común de la tierra en manos del Estado o de cooperativas socialistas que la controlaban, deportando a Siberia a quienes se resistían.

Durante ese tiempo la URSS se convirtió en una verdadera potencia mundial y con ello la actividad social y política de Estonia se estimuló; no obstante, la población estaba inconforme y en 1988 los estonios se manifestaron para lograr nuevamente su independencia en 1991 con el reconocimiento por parte de la URSS.

Desde ese momento Estonia comenzó su transición del régimen socialista a una economía de mercado, emprendiendo así su recuperación y el fortalecimiento de sus finanzas públicas. Desde el año 2004 Estonia forma parte de la Unión Europea, y en 2011 adoptó la moneda única de la zona. Forma parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) desde diciembre de 2010.

El modelo económico de la URSS no consideró un sistema impositivo complejo en el momento de su creación ya que la única obligación fiscal consistía en la entrega de toda la producción agrícola obtenida por los campesinos; posteriormente se les permitió mantener los excedentes de la producción siempre que pagaran un impuesto fijo en especie. Por último se estableció que el tributo fuera en metálico, es decir, el campesinado podía vender su cosecha y pagaba el gravamen con dinero en proporción a lo que había obtenido por la venta. Este gravamen, llamado impuesto a la agricultura fue el único del sistema.

Conforme el modelo socialista se desarrollaba, las políticas económicas cambiaron en aras de mejorar los procesos y métodos de producción y alcanzar los objetivos planteados; en esta tarea el sistema impositivo jugó un papel importante, ya que se volvió un instrumento político y económico para “el estímulo individual y empresarial, de flexibilidad y capacidad de reacción del plan y de armonización de los intereses sociales, empresariales e individuales (...) para lograr la creación, centralización y redistribución del excedente social, enriqueciendo el concepto de planificación central y de propiedad colectiva” (Bastida Vila, 1976, p. 15).

La Unión Soviética necesitaba recaudar lo más posible para invertir en programas sociales dada su economía centralizada; por lo que el nuevo sistema tributario se basó en un impuesto indirecto, debido a su fácil cobro, estimación y administración y a la ventaja de contar con un nivel constante de recaudación.

El tributo principal en la URSS fue el llamado impuesto sobre circulación o sobre el volumen de las ventas que era un gravamen de tipo indirecto sobre el consumo de bienes, excepto el petróleo y sus derivados; antes de 1949 este impuesto también gravaba la producción con fines de control más que recaudatorios. Las tasas impositivas variaban desde el 1 hasta el 90% dependiendo el tipo de bien. La recaudación era realizada por las empresas industriales estatales, generalmente las agrícolas y por las cooperativas; esto representó “el método más económico y menos evitable para obtener los tributos de la población, ya que el número de las empresas estatales no era grande y generó una fuente constante de recursos” (Holzman, 1955, p. 236); acción que se llevó a cabo durante la vida de la URSS.

Una vez proclamada su independencia, en 1991 Estonia promulgó su primera ley del impuesto sobre la renta cuyo cálculo se efectuaba a través de tarifas progresivas con tasas que iban de 16 a 35%, que variaron debido a los altos niveles de inflación hasta llegar al 50% como tasa máxima impositiva. Asimismo, se promulgó la ley del impuesto al valor agregado que gravaba el consumo de bienes y servicios a una tasa del 18%.

En ese momento, la política fiscal en Estonia estuvo encaminada a efectuar la transición del régimen soviético a un sistema económico propio, por lo que era necesario precisar y definir la estructura y objetivos del sistema tributario para la nueva etapa bajo una economía de mercado.

### *Implementación del impuesto plano en Estonia*

Como resultado de la dependencia que se tenía hacia Rusia, en el momento en que Estonia se separó de la URSS su economía sufrió una caída considerable; el panorama de esos años era sumamente negativo, había altos niveles de inflación, caídas en la producción y el comercio, incremento en los precios, escasez de productos básicos y quiebra de los bancos. En 1992 se convocó a elecciones democráticas y el candidato del partido Pro Patria, Mart Laar fue elegido Primer Ministro.

Laar aprovechó la coyuntura económica para promover una reforma radical con políticas extraordinarias, previendo que tendría buena aceptación debido a que la población estaba consciente de la situación especial en la que se encontraban por el recién abandono del régimen socialista. Sus primeros objetivos fueron lograr la estabilización macroeconómica y reducir el déficit fiscal, para lo cual redujo los subsidios a las empresas de la nación, eliminó todos los bancos estatales y privatizó la economía lo que favoreció el desarrollo, la inversión extranjera y el combate a la corrupción (Laar, 2007). Con estas medidas también logró que la inflación cayera drásticamente y las exportaciones se incrementaran, por lo que no fue necesario solicitar préstamos al Fondo Monetario Internacional (FMI).

En materia fiscal, en 1993 el Primer Ministro presentó ante el Parlamento una propuesta para sustituir el impuesto progresivo sobre la renta por uno proporcional que no diferenciara entre corporaciones o personas con una tasa impositiva baja, una base amplia y de fácil determinación para evitar la evasión fiscal y la economía informal.

El nuevo sistema tributario se formuló para ser simple, transparente, de fácil entendimiento para los contribuyentes, cuya administración no necesitara una gran cantidad de recursos. Buscaba favorecer la inversión y fomentar en la población la creación de riqueza impulsando las actividades económicas con una tasa impositiva baja para generar un crecimiento económico. (p. 9)

No obstante la sencillez en el diseño de esta contribución, fue criticada por considerarse una medida demasiado arriesgada en una época de transición. Después de numerosos debates en diciembre de 1993 fue establecido el nuevo impuesto sobre la renta que comenzaría su aplicación en 1994. Aunada a esta reforma, existieron otras medidas en materia fiscal como la firma de tratados para evitar la doble imposición y la prevención del fraude con países como Finlandia, Suecia y Alemania; así como el alza en los impuestos especiales sobre ciertos productos.

La implementación de un gravamen con las características del *flat tax* en Estonia, de acuerdo con Vanasaun (2008) se debió a las recomendaciones que realizaron los estadounidenses Robert Hall y Alvin Rabushka al Primer Ministro Mart Laar para adoptarlo como base del sistema tributario de Estonia en su nueva etapa económica. Su aplicación resultó adecuada ya que el país no contaba con los recursos ni la experiencia suficiente para la administración tributaria en un sistema complejo; por su base amplia y tasa única habría más transparencia en su manejo y no sería necesario ajustar las tarifas por los efectos inflacionarios, que en 1992 alcanzó niveles de poco más de 1,000%.

Laar señala (2007) que además de las ideas de Hall y Rabushka, Estonia consideró para sus reformas estructurales las investigaciones de institutos como la Fundación Heritage, el Instituto Republicano Internacional, el Instituto Adam Smith y de economistas como Milton Friedman; además de apegarse a los principios de organismos internacionales como el FMI y el Banco Mundial.

En el ámbito fiscal consideró la experiencia de Hong Kong y las jurisdicciones de Jersey y Guernsey, quienes contaban con un impuesto a tasa única desde hacía ya varias décadas y que había impactado de manera positiva en sus economías.

El nuevo sistema tributario incluyó además de reformas al impuesto sobre el ingreso individual y corporativo, la creación del impuesto sobre la propiedad y la promulgación de la ley de impuestos locales, que otorgó a los municipios el derecho de establecer tributos en sus jurisdicciones.

El impuesto personal consistió en un gravamen de tasa plana sobre el ingreso una vez disminuida una exención básica y otras deducciones personales; los ingresos gravados eran los obtenidos por concepto de salarios, actividades empresariales, pensiones, rentas, intereses y en general cualquier cantidad recibida durante el período, a excepción de los dividendos, ya que la utilidad era gravada a nivel de la empresa que los distribuye. La tasa aplicable en 1994 fue de 26% y el monto de mínimo vital exento era de 20,400 EEK<sup>34</sup> anuales, que representaban 2.5 veces el salario mínimo de un trabajador. Los individuos que recibieran una pensión por vejez o invalidez tenían el derecho de una exención adicional de 36,000 EEK y aquellos que tuvieran descendientes también podían disminuir un monto por cada uno cuando fueran sus dependientes económicos.

Con esta nueva legislación no solamente se eliminó la aplicación de tasas progresivas, sino también se amplió la base gravable quitando numerosas exenciones. Las deducciones personales autorizadas solamente incluían el pago de intereses sobre préstamos hipotecarios, gastos educativos y contribuciones al fondo de pensiones; el monto total por deducir no debía exceder de 50,000 EEK en el ejercicio o el 50% de la base gravable. Las personas unidas en matrimonio podían realizar su declaración del impuesto de manera conjunta y acumular sus ingresos así como las deducciones correspondientes.

El impuesto sobre el ingreso de las corporaciones se calculaba aplicando la misma tasa que el impuesto personal (26%) a la diferencia entre ingresos y gastos; los ingresos gravables comprendían todo lo efectivamente percibido por la corporación y los gastos eran los relativos a la actividad –incluyendo compras de activo fijo– que hubieran sido pagados en el mismo período. Para aquellas entidades que desarrollaran actividades con fines no lucrativos se estableció que los ingresos que percibieran por concepto de donativos, pago por membresías o cuotas de afiliación no serían objeto de gravamen; algunas de las actividades contempladas fueron las relacionadas con la ciencia, cultura, educación, deporte, salud, protección del ambiente o religión. Sin embargo, aquellos individuos que realizaran el donativo o pago no podían disminuirlo de su base gravable.

Otra de las medidas importantes de la reforma económica impulsada por Mart Laar fue la privatización de la tierra, que después de haber sido expropiada y manejada por el régimen socialista fue restituida a sus propietarios a partir de 1992.

---

<sup>34</sup> El Kroon (EEK) fue la moneda de circulación en Estonia hasta 2011, año en que adoptó el Euro.

Inicialmente se devolvieron las tierras que habían sido confiscadas o nacionalizadas por las reglas comunistas a los dueños legales originales; en los casos en que no era posible hacer la reintegración directa, las personas recibían las compensaciones en recibos de privatización en lugar de efectivo, con los cuales podían adquirir acciones minoritarias de empresas privadas o tierras. Estas disposiciones provocaron rápidamente que el mayor número de personas tuvieran propiedad privada. (Laar, 2007, p. 8)

Una vez efectuado el proceso de restitución de la tierra se creó el impuesto sobre la propiedad; sus objetivos principales fueron además de obtener mayor recaudación, lograr la aceleración de la reforma de la propiedad, activar el mercado de bienes raíces, aumentar la apreciación del valor de la tierra y apoyar su uso eficaz. Este gravamen inició su aplicación en julio de 1993 a nivel local y central de gobierno, cada uno gravaba con una tasa del 0.5% sobre el valor de mercado de la propiedad. En 1995 se otorgó a los gobiernos locales la facultad de decidir la tasa impositiva entre los límites de 0.3 y 0.7%, manteniendo el 0.5% para el gravamen central. Al siguiente año se otorgó la totalidad de la recaudación a los gobiernos locales convirtiéndose en uno de los gravámenes más importantes para los municipios.

El sistema impositivo de Estonia ha sufrido algunas modificaciones desde su creación; no obstante, ha mantenido su simplicidad y se ha convertido en una referencia en la evaluación del impacto de los tributos en la economía de un país.

#### *Sistema tributario vigente en 2012 en Estonia*

Los principios fundamentales de los tributos en Estonia son mantener un sistema simple, una base amplia y tasas impositivas bajas; los objetivos principales del gobierno en materia fiscal son enfocar la carga fiscal al consumo en lugar del patrimonio y mejorar la administración tributaria apoyándose de los medios electrónicos. Las leyes fiscales son aprobadas por el Parlamento, sin embargo derivado de la Ley de impuestos locales cada municipio tiene la potestad para imponer sus propias contribuciones que en la actualidad no representan una recaudación significativa.

La autoridad responsable de la recaudación a nivel nacional es la Cámara de Impuestos y Aduanas y a nivel local son los ayuntamientos y oficinas municipales. La captación del impuesto sobre el ingreso individual es asignada a los municipios por mandato de ley en proporción a lo recaudado y el resto se destina al gasto público nacional.

Los sujetos obligados al pago de contribuciones son los individuos y entidades residentes y no residentes. El término entidad incluye compañías, sociedades, asociaciones, entidades públicas, organizaciones no lucrativas y fundaciones. Una entidad se considera residente si se estableció bajo las leyes de Estonia; en el caso de los individuos serán residentes aquellos que establezcan su casa habitación en el país, se encuentren en el territorio durante más de 183 días en el año o sean servidores públicos de Estonia laborando en el extranjero; son no residentes los individuos o entidades extranjeras.

Los contribuyentes establecidos en Estonia que se inscriben en el Registro Comercial de Estonia son automáticamente registrados en el sistema de contribuyentes que es administrado por las autoridades de Comercio y Aduanas del país; para los sujetos obligados al impuesto al valor agregado existe un segundo registro. Las compañías extranjeras solamente se podrán inscribir en alguno de estos registros si cuentan con empleados en el país, tienen un establecimiento permanente o realizan actividades gravadas por el impuesto al valor agregado.

A partir de la incorporación de Estonia a la Unión Europea, su sistema tributario se ha modificado para cumplir con los objetivos comunes, sin embargo no ha tenido importantes variaciones a partir de la implementación del impuesto plano. Actualmente los principales gravámenes son el impuesto personal, el impuesto corporativo, el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la propiedad, de seguridad social, impuesto sobre juegos, impuestos especiales sobre productos, derechos aduanales y algunos tributos locales. Se numerarán las características principales del impuesto personal, el impuesto corporativo y de manera general algunos otros gravámenes.

1. Impuesto personal.- Los sujetos de este gravamen son las personas físicas que reciben ingresos; los residentes en Estonia causan el impuesto respecto a su renta mundial, es decir por la totalidad de sus ingresos sin importar de donde provengan y los no residentes tributarán por los ingresos obtenidos con fuente de riqueza en el territorio. La legislación determina que ciertos individuos no son sujetos del impuesto, como los representantes diplomáticos extranjeros, consulares, con misiones especiales, de organizaciones internacionales y programas de cooperación.

El objeto del impuesto personal para los residentes es el ingreso que perciban derivados de una relación laboral como sueldos, salarios, comisiones, bonos y demás remuneraciones; los provenientes de actividades empresariales; intereses en algunos casos, regalías y rentas; ciertas ganancias de capital, pensiones y becas. No se incluyen los ingresos por dividendos, siempre que la entidad que los paga haya efectuado el pago del impuesto correspondiente a las utilidades de las que surge el dividendo. Las personas que no residen en Estonia causarán el impuesto por los mismos conceptos siempre que la fuente de dichos ingresos se encuentre en territorio nacional; por ejemplo, actividades empresariales realizadas en Estonia, intereses percibidos de personas residentes en el país, pagos por servicios otorgados en la nación, entre otros.

Existen también ciertos ingresos exentos de este gravamen como los dividendos otorgados por empresas nacionales, becas otorgadas por ley, viáticos, montos recibidos por concepto de seguros, subsidios otorgados por el gobierno, herencias y legados recibidos, premios de lotería, compensaciones prescritas por ley, premios y reconocimientos científicos o culturales, así como montos recibidos de una expropiación, intereses percibidos de una institución financiera residente también estarán exentos de impuesto. Los beneficios laborales son exentos para el trabajador, no obstante serán conceptos gravados para el empleador.

Para la determinación de la base gravable de los individuos se permite disminuir de los ingresos los montos efectivamente erogados por concepto de intereses sobre créditos hipotecarios, gastos educativos personales o de sus descendientes menores de 26 años; donativos a organizaciones no lucrativas con fines culturales, educacionales, de salud, o deportivas que sean autorizadas por el gobierno o pertenezcan a él, hasta por un monto equivalente al 5% del ingreso gravable del contribuyente y los montos otorgados por concepto de pensiones alimenticias. Si la persona realiza actividades empresariales, se le permite deducir los gastos inherentes al negocio; asimismo, pueden disminuir los pagos que efectúe al sistema de pensiones o al seguro de desempleo. El importe total de estas deducciones no podrá exceder el 50% del ingreso gravable del individuo.

Adicionalmente, en el cálculo del impuesto se considera una deducción personal o mínimo exento cuyo monto es de 1728 euros<sup>35</sup> anuales para el ejercicio 2012, lo que otorga progresividad al sistema de tasa plana. Los contribuyentes que se dediquen a la agricultura podrán considerar como ingreso exento un monto equivalente a 2877 euros.

La alícuota aplicable para el ejercicio 2012 es de 21%, esta tasa no ha sido modificada desde 2008, cuando se redujo del 22 al 21%. Existe una tasa menor (10%) para los ingresos percibidos por concepto de pensiones. Esta tasa reducida también aplica para las retenciones que se efectúen a los pagos realizados a no residentes en el país por concepto de regalías y servicios prestados en territorio nacional.

El ejercicio fiscal es el año de calendario y la declaración anual se presenta a más tardar el 31 de marzo del ejercicio inmediato posterior. El impuesto de los individuos que perciben ingresos por sueldos es retenido por su empleador y enterado a la autoridad fiscal de manera mensual, aquellos que solamente obtienen este tipo de ingreso no estarán obligados a presentar su declaración anual; de la misma manera que aquellos que perciben ingresos por debajo de la exención personal. Los matrimonios tienen la opción de efectuar su cálculo anual de manera conjunta.

2. Impuesto corporativo.- A partir del año 2000 las compañías residentes en Estonia y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero son sujetos del impuesto solamente respecto a sus utilidades distribuidas; es decir, las ganancias no distribuidas se encuentran exentas de impuesto, incluidas las ganancias en venta de acciones, títulos valor o bienes inmuebles; ingresos por intereses, regalías y dividendos, así como ganancias empresariales.

Se equiparan al concepto de utilidades distribuidas las donaciones, obsequios y gastos de representación, así como erogaciones no relacionadas con el negocio como multas, pagos por daño ambiental, por uso especial de agua, entre otros, y los beneficios laborales.

---

<sup>35</sup> El monto exento equivale a cerca del 50% de un salario mínimo que es de 3480 euros anuales.



La erogación que realiza la entidad por los conceptos anteriores está gravada con una tasa de 21/79 sobre el monto neto distribuido, que es el 21% sobre el monto bruto; la transferencia de activos de un establecimiento permanente a la oficina central o a otras compañías también se considera reparto de utilidades.

La utilidad de la entidad es determinada de acuerdo a los principios de contabilidad de Estonia o a las Normas Internacionales de Información Financiera, es decir, no existen ajustes en cuentas ni aplicación de pérdidas fiscales, lo que facilita el manejo de la información. No existen reglas para depreciación fiscal, ni un régimen de consolidación; las fusiones, escisiones y reorganizaciones de compañías no representan una mayor o menor carga fiscal; tampoco existe regulación respecto a la capitalización delgada. No obstante, hay ciertas reglas que permiten a las autoridades fiscales ignorar la forma legal de una transacción y reclasificarla para efectos fiscales de acuerdo con la sustancia económica real del acto cuando se cree que se llevó a cabo para evadir el impuesto.

Los beneficios laborales diferentes del salario otorgados por los empleadores, generalmente llamados previsión social, son sujetos del impuesto corporativo a la tasa antes mencionada (21/79), además de la alícuota correspondiente por concepto de seguridad social que para el ejercicio 2012 es de 33%; el trabajador que recibe el ingreso por estos conceptos no lo considerará dentro de su ingreso gravable. Esta medida genera que los empleadores prefieran otorgar dinero en efectivo a sus trabajadores por concepto de sueldos porque pueden considerarlo como gasto, en lugar de otro tipo de prestaciones que aumentan su carga impositiva.

El impuesto se calcula de manera mensual debiendo enterarse el impuesto a cargo el día 10 del mes inmediato posterior; este plazo también aplica a la declaración donde se enteran las retenciones efectuadas por el patrón a los trabajadores por concepto de impuesto personal sobre salarios. Al finalizar el ejercicio se presenta una declaración anual dentro de los seis meses siguientes al cierre.

El diseño de este gravamen tiene como objetivo promover la reinversión de las utilidades y estimular el crecimiento económico, así como mantener un sistema simple y de fácil determinación.

3. Otros impuestos.- El impuesto al valor agregado en Estonia es aplicado sobre la enajenación de bienes y la prestación de servicios a una tasa general de 20%; una tasa reducida de 9% para ciertos bienes como libros, medicinas y equipos médicos, publicaciones periódicas y para servicios de hospedaje; y la tasa del 0% para exportaciones, embarcaciones y aviones, entregas dentro de la Comunidad Europea, entre otros. Los servicios exentos son los postales, de salud, sociales, de seguros, para la protección de los menores de edad y el arrendamiento de bienes inmuebles. Este gravamen es calculado de manera mensual y enterado antes del día 20 del mes inmediato posterior al que corresponde.

El impuesto de seguridad social es aquel a cargo de los empleadores calculado sobre el importe de los pagos efectuados en efectivo y en especie a los trabajadores, la tasa aplicable es de 33% y debe ser pagado dentro de los primeros 10 días posteriores al final del mes de cálculo. Aquellas personas que realizan una actividad de manera independiente, es decir, que no se encuentran en una relación de subordinación, también están obligados al pago de este tributo que cubre la atención médica, maternidad, seguro de desempleo, asistencia social y la pensión en el momento de la jubilación.

Otro de los gravámenes que forman el sistema tributario de Estonia es el impuesto sobre la tierra aplicable sobre toda la propiedad excepto aquellas destinadas a fines diplomáticos o consulares, cementerios, iglesias y las utilizadas por organismos internacionales o gobiernos extranjeros. La alícuota es determinada por cada municipio entre 0.1 y 2.5% del valor de mercado de la propiedad; no obstante, de acuerdo con la actividad económica que se desarrolle en dicho lugar se podrá obtener una exención de hasta el 50% del impuesto. Este gravamen es pagado dos veces al año, en los meses de marzo y octubre.

Existen también tributos sobre juegos con apuestas, sobre vehículos pesados, sobre ciertos productos como alcohol, tabaco, energía y algunos aranceles.

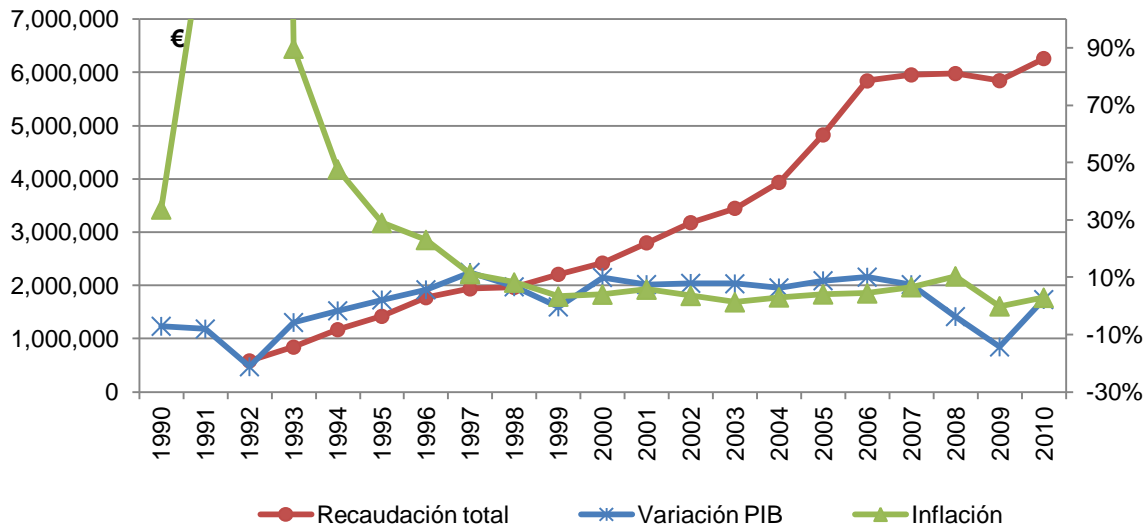
### *Repercusiones económicas del impuesto plano en Estonia*

La transición del régimen socialista a una economía de mercado en Estonia ha sido ampliamente estudiada debido al rápido crecimiento de su PIB como consecuencia de las reformas implementadas por el gobierno. Sin duda las modificaciones al sistema impositivo tuvieron un papel importante; no obstante, es necesario considerar otras variables y situaciones económicas para determinar la importancia de la implementación del impuesto plano en el auge económico de la nación. Para ello, se analizarán los principales indicadores económicos como el PIB, inflación, recaudación, inversión, desempleo, entre otros y la relación entre sí para determinar el impacto de la reforma del sistema tributario de Estonia; dichos datos fueron obtenidos del Centro de Estadísticas del país. (Apéndice E)

La Figura 5 muestra el comportamiento del PIB, la inflación y la recaudación total en Estonia en las últimas dos décadas. Destacan los niveles tan elevados de la inflación a inicios de la década de los 90, cuando el país vivió la transformación del sistema socialista al capitalista. Fue en esos años también, cuando se creó la primera ley del impuesto sobre la renta aunada a medidas del gobierno para lograr su consolidación como Estado independiente.

Estos datos evidencian que las políticas implementadas por el gobierno lograron mantener la estabilidad en la economía, generando caídas importantes en los niveles de inflación y permitiendo un crecimiento económico sostenido, con excepción de tres períodos (1992, 1999 y 2009) en los que se observan recesiones económicas, dos de ellas importantes.

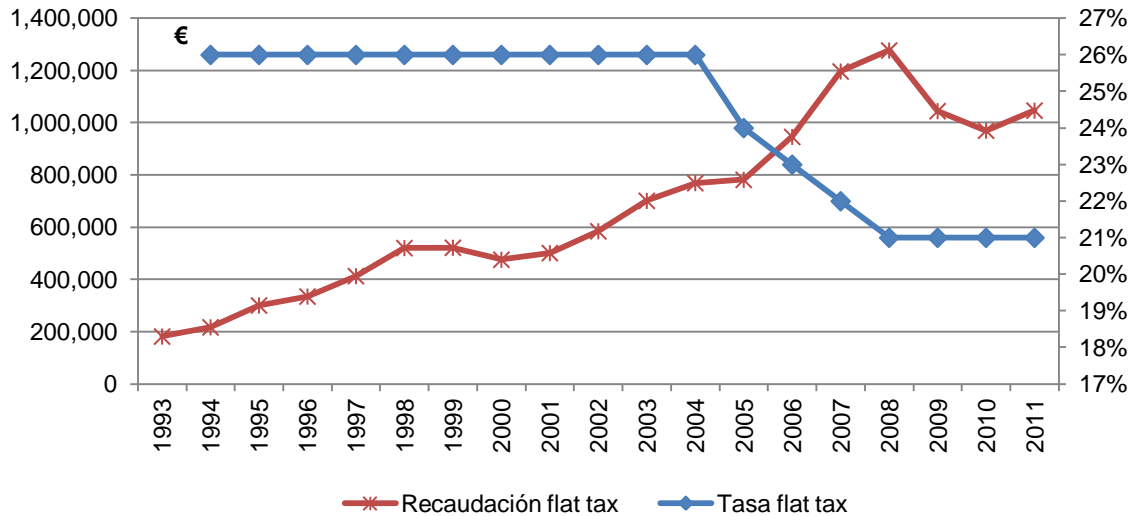
La gráfica muestra también el incremento que ha tenido la recaudación tributaria en los últimos 20 años, la que incluso en las citadas épocas de crisis no presentó caídas importantes; la captación tributaria solamente disminuyó una vez en las dos décadas en el año 2010 debido en gran parte a la crisis financiera mundial. Esto evidencia la solidez del sistema tributario en Estonia y la eficacia de las políticas fiscales adoptadas por el gobierno.



*Figura 5.* Variaciones en la recaudación total, PIB e inflación en Estonia.

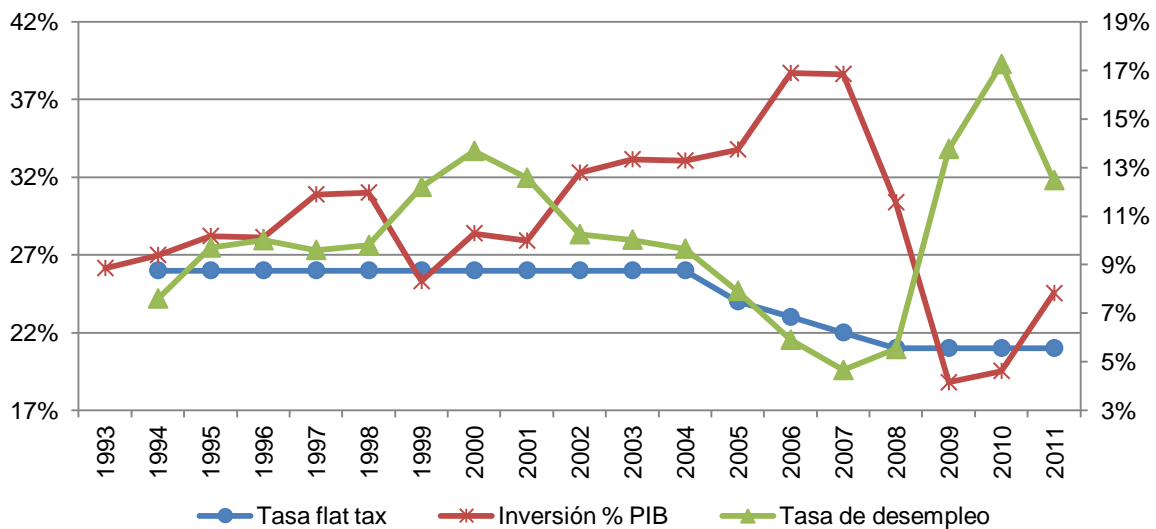
Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estadísticas de Estonia.

La Figura 6 muestra los ingresos del gobierno obtenidos por concepto del impuesto plano, tanto personal como corporativo, así como la tasa impositiva aplicable en cada año. Es notorio el impacto de la reforma fiscal que tuvo lugar en 1994, a partir de ese momento en un período de cuatro años se duplicó la captación tributaria que se tuvo en 1993, año previo a la implementación del tributo. También resulta evidente el impacto positivo de la reducción en la alícuota, ya que se incrementó considerablemente la exacción de 2004 a 2008 cuando los porcentajes disminuyeron en total 5 puntos con lo que también se comprueba el efecto Laffer.



*Figura 6.* Variaciones en la recaudación del impuesto plano y su tasa impositiva en Estonia.  
Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estadísticas de Estonia.

La Figura 7 representa las repercusiones de la implementación del impuesto plano en el sector productivo. A partir de 1994 la inversión aumentó de manera general, pero fue aún mayor el incremento de los montos invertidos en el momento en que se redujo la tasa impositiva; no obstante esta tendencia se interrumpió por la recesión del período 2008-2009. En la misma gráfica se presenta el comportamiento de la tasa de desempleo, que siguió el sentido opuesto de la inversión alcanzando sus niveles máximos en 2009 y 2010 como consecuencia de la citada crisis; lo que significa que cuando existen mayores montos invertidos en la economía hay un mayor desarrollo de actividades productivas y se generan más empleos.



*Figura 7.* Variaciones en la tasa impositiva, la inversión y la tasa de desempleo en Estonia.  
Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estadísticas de Estonia.

Asimismo, con las cifras de recaudación y porcentajes de la tasa impositiva se elaboró la Figura 8 que muestra la captación tributaria por punto porcentual en cada año. También es visible en esta gráfica la teoría de Arthur Laffer, en el período en que la alícuota se mantuvo estable la recaudación por punto porcentual fluctuó en diversas ocasiones debido a los ciclos económicos de la nación. En el momento de la disminución en la tasa es evidente el aumento en la exacción por punto porcentual, lo que significa que no se mantuvo el mismo nivel de captación, por el contrario cada punto logró una mayor proporción a los años anteriores. Probablemente, esta tendencia se hubiera mantenido mientras seguía la disminución de la tasa impositiva; sin embargo, debido a la crisis financiera de 2008 y 2009 a nivel mundial, la proporción cayó. Para los años 2010 y 2011 aunque se mantuvo la alícuota, el monto recaudado por punto porcentual siguió aumentando, lo que comprueba el argumento anterior.

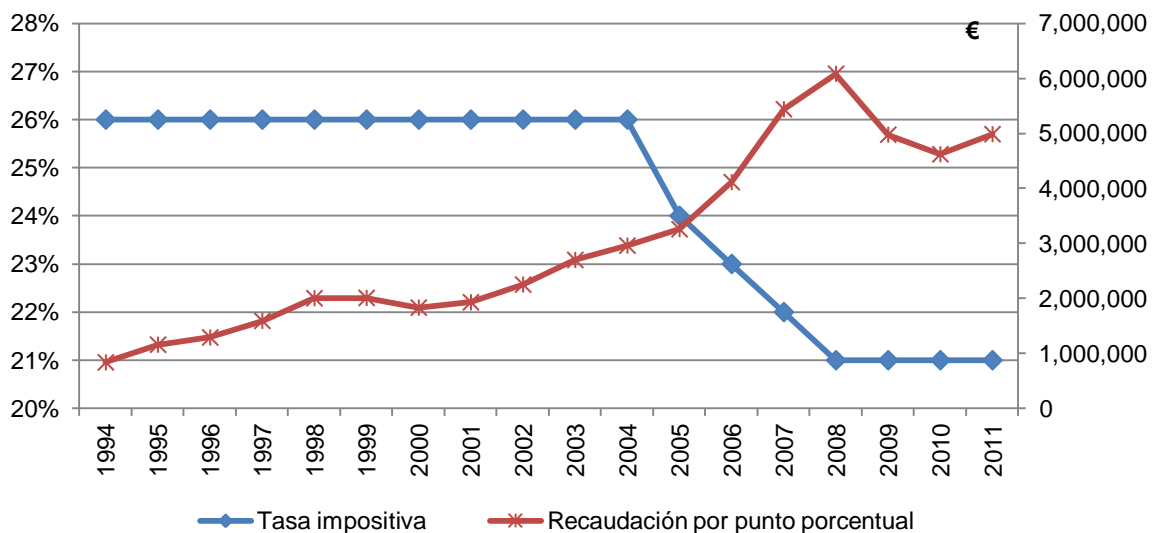


Figura 8. Variaciones en la tasa impositiva y recaudación por punto porcentual en Estonia.

Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estadísticas de Estonia.

Respecto al cálculo de la correlación de Pearson se destacan algunas concordancias de la tasa impositiva con otras variables (Tabla 8). La relación más fuerte y significativa (-.957) se encuentra entre el gasto público y la alícuota, que es inversa; ello significa que cuando disminuía la tasa, las erogaciones que efectuaba el gobierno aumentaban lo que evidencia que los decrementos en la carga tributaria provocan un impacto positivo en la sociedad, no solamente porque se incrementa el remanente de sus actividades después de pagar impuestos, sino también porque recibe más y mejores servicios de parte del Estado.

De la misma manera la tasa impositiva tiene una correlación inversa con el total de ingresos tributarios de Estonia, tanto los provenientes del impuesto personal como del impuesto corporativo.

En el caso de la relación de la tasa con la captación del impuesto personal y la recaudación total, los factores son moderados (-.391 y -.338) y para la correlación de la alícuota con la exacción del impuesto corporativo se obtuvo un factor débil (-.228). Esto comprueba el análisis efectuado anteriormente cuando se observó gráficamente cómo la recaudación aumentaba una vez que disminuyó la tasa impositiva, es decir, el efecto Laffer.

Otra relación inversa es la que tienen la alícuota y la inversión, aunque es débil (-.141) resulta significativa; lo que una vez más demuestra el impacto de las variaciones de la tasa impositiva en la sociedad, porque mientras se incrementa la carga fiscal de los contribuyentes habrá menos inversión y menos empleos, lo que tendrá otras consecuencias a nivel social.

De acuerdo con los datos presentados se puede determinar que la aplicación de un impuesto plano en Estonia favoreció el desarrollo de las actividades productivas, la inversión, la creación de empleos, el crecimiento económico y el control de la inflación; estos indicadores tuvieron un impacto positivo aún mayor cuando los porcentajes de las alícuotas disminuyeron.

Tabla 8

*Valores de correlación de Pearson de las variables económicas - Estonia*

	Recaudación total como % PIB	Recaudación tributaria como % PIB	Tasa impositiva	Recaudación impuesto personal	Recaudación impuesto corporativo	Recaudación flat tax	Recaudación total	Gasto público total	Gasto público total como % PIB	Población total	PEA	Tasa de desempleo	Deuda neta como % PIB	Inversión como % PIB
<b>Recaudación total como % PIB</b>	1													
<b>Recaudación tributaria como % PIB</b>	0.94	1												
<b>Tasa impositiva</b>	0.115	0.234	1											
<b>Recaudación impuesto personal</b>	-0.24	-0.487	-0.391	1										
<b>Recaudación impuesto corporativo</b>	0.005	-0.224	-0.228	0.92	1									
<b>Recaudación flat tax</b>	-0.188	-0.434	-0.36	0.996	0.951	1								
<b>Recaudación total</b>	-0.07	-0.349	-0.338	0.973	0.923	0.976	1							
<b>Gasto público total</b>	0.116	-0.132	-0.957	0.966	0.922	0.967	0.993	1						
<b>Gasto público total como % PIB</b>	0.847	0.858	-0.285	-0.062	0.115	-0.019	0.059	0.137	1					
<b>Población total</b>	0.427	0.664	0.624	-0.868	-0.677	-0.837	-0.818	-0.824	0.271	1				
<b>PEA</b>	0.23	0.345	0.552	-0.166	0.083	-0.112	-0.156	0.247	-0.094	0.585	1			
<b>Tasa de desempleo</b>	0.308	0.214	-0.026	-0.127	-0.23	-0.153	0.005	-0.04	0.47	-0.117	-0.818	1		
<b>Deuda neta como % PIB</b>	0.216	0.466	0.579	-0.821	-0.793	-0.824	-0.751	-0.708	0.36	0.853	-0.458	0.465	1	

## Rusia

Después de la separación de las Repúblicas Soviéticas estas naciones tomaron diversas medidas con la finalidad de lograr un crecimiento económico sostenido, fue hasta inicios de los años 2000 cuando Rusia decidió reformar su sistema tributario adoptando un gravamen de tipo plano. A pesar de tener poco tiempo aplicando el *flat tax* –en comparación con los países anteriormente examinados– Rusia es un caso interesante de análisis por el tamaño y características de su economía.

### *Generalidades de Rusia*

La Federación de Rusia se encuentra ubicada en la parte norte del continente asiático y al este del continente europeo, es decir, es un país transcontinental; cuenta con poco más de 17 millones de kilómetros cuadrados, que lo convierte en el país más grande del mundo. Colinda con un gran número de países, que son Noruega, Finlandia, Estonia, Letonia, Bielorrusia, Lituania, Polonia, Ucrania, Georgia, Azerbaiyán, Kazajistán, China, Mongolia y Corea del Norte; tiene costas en el océano glacial Ártico, Pacífico y Atlántico y en los mares interiores Negro, Báltico y Caspio.

En su territorio tiene varias cadenas montañosas, bosques coníferos, llanuras esteparias y tundras en la parte norte. Posee una gran variedad de recursos naturales, destacando el petróleo, gas, madera, carbón, hierro, níquel, platino y diamantes. Sus principales actividades son la agricultura y la manufactura de automóviles, camiones, trenes, equipo agrícola, aviones, y maquinaria para la construcción. Su moneda es el rublo que se divide en cien kopeks, que fungió también como unidad monetaria durante la época del Imperio ruso y la URSS.<sup>36</sup>

Tiene una población de alrededor de 140 millones de habitantes entre los que existen numerosos grupos étnicos con más de 140 dialectos, no obstante, la única lengua oficial es el ruso. La religión más practicada es la ortodoxa aunque también existen islamistas, judíos, católicos, protestantes y budistas. La capital de la Federación es Moscú con cerca de 10 millones de habitantes; la segunda ciudad rusa más habitada es San Petersburgo con 4.6 millones.

El régimen de gobierno es un Estado federal, democrático representativo y de gobernación republicana semipresidencialista, la ley fundamental del país es la Constitución de la Federación Rusa que data de 1993.

El poder ejecutivo está representado por el Presidente y el Primer Ministro, el Presidente es el Jefe de Estado y Comandante en Jefe del ejército, se elige por votación popular cada cuatro años; el Primer Ministro es el Jefe de Gobierno, quien establece las políticas internas y externas de la Federación.

---

<sup>36</sup> Un peso (MXN) equivale a cerca de 2.47 rublos. Consultado julio de 2012.



El poder legislativo o Asamblea federal está formada por el Consejo de la Federación (cámara baja) y la Duma Estatal (cámara alta); el Consejo está integrado por 178 representantes y la Duma por 450 diputados. El poder judicial es representado por la Corte constitucional, la Suprema Corte, la Suprema Corte de Arbitraje y la Oficina del Procurador general; los jueces son asignados por el Presidente y la Asamblea Federal.

La Federación se forma por 83 miembros incluyendo 21 repúblicas, nueve territorios, 46 provincias, dos ciudades federales (Moscú y San Petersburgo), cuatro distritos autónomos y una provincia autónoma; las repúblicas tienen mayor grado de autonomía y establecen su propia constitución.

La historia rusa se remonta al siglo X, época en la que se formó el llamado principado de Rus de Kiev, integrado por varias tribus de la región como los turcos, kazajos y jazaros, que se convirtió en el principado más grande y próspero de Europa. Durante el siglo XII fue invadido por los mongoles, lo que ocasionó la división de ciertas partes del territorio y una disminución en su progreso económico y social; la invasión se mantuvo hasta el siglo XIV, cuando los rusos decidieron recuperar los territorios perdidos. En 1547 se nombra a Ivan IV “el Terrible” como el primer zar de Rusia, quien logró conquistar varias regiones bajo un cruel régimen y estableció el primer cuerpo representativo feudal. Tras su muerte, las políticas militares fracasaron y se originó una guerra civil. Más tarde, con la dinastía de los Romanov se implementaron varias reformas que llevaron a la formación del Imperio ruso en 1721 con una nueva capital, San Petersburgo.

Durante las siguientes décadas las políticas establecidas fueron primordialmente expansionistas lo que permitió sumar varios territorios al Imperio; el poder, la riqueza y los privilegios se encontraban en manos de algunos nobles lo que generó descontento en la población. Fue en 1861 cuando el feudalismo se abolió y se dirigieron las reformas hacia la industrialización; sin embargo, los campesinos fueron afectados con las nuevas políticas por lo que se incrementaron las ideas revolucionarias.

En 1917 el zar Nicolás II abdicó al trono por lo que se estableció un gobierno provisional; no obstante, la población decidió tomar el control y comandados por Vladimir Lenin establecieron la URSS como consecuencia de las afectaciones a la economía producidas por la Primera Guerra Mundial y la escasez de alimentos. La URSS se formó bajo el régimen socialista donde no existía la propiedad privada de los medios de producción y la economía era planificada bajo la dirección de un partido único comunista.

Durante la existencia de la Unión Soviética se implementaron diversas políticas que permitieron el crecimiento de la economía y generaron que la URSS se convirtiera en una potencia mundial debido a su sistema estrictamente centralizado. No obstante, esta situación no duró mucho tiempo y en 1991 las Repúblicas firmaron su independencia disolviéndose así la Unión que ya se encontraba muy debilitada.

En ese momento se formó la Federación de Rusia como una democracia multipartidista, manteniendo la mayoría de los equipos militares, activos y deudas de la URSS. En los primeros años como Estado independiente, Rusia implementó diversas reformas para efectuar la transición a una economía de mercado, como el recorte del gasto público, privatización de las industrias y la aceptación de la inversión extranjera que perjudicó a muchos individuos y generó una grave recesión económica con altos niveles de inflación, de desempleo y de deuda. Poco después, en los años 1999 y 2000 se establecieron políticas encaminadas a mejorar la economía destacando la reforma tributaria.

Como ya se describió anteriormente, durante la época de la URSS, el sistema fiscal soviético sirvió de medio para el logro de los objetivos como regular el gasto social y la redistribución del ingreso, sin que jugara un papel fundamental en las políticas de la Unión. Las contribuciones durante el régimen soviético tenían como base la producción agrícola y su recaudación era en especie; posteriormente se determinó una cuota fija y su cobro se realizó en efectivo. Poco después, cuando las políticas del sistema se fueron perfeccionando, se establecieron otros gravámenes, siendo el de mayor importancia el llamado impuesto sobre circulación o sobre el volumen de las ventas<sup>37</sup> aplicable sobre la enajenación de ciertos bienes de consumo; que –de acuerdo con Holzman (1955)– llegó a representar hasta el 80% de la recaudación total en la década de los 30.

A pesar de que el establecimiento de impuestos indirectos era descalificado por las ideologías marxistas por ser regresivos y socialmente inequitativos, en la URSS se decidió gravar el consumo por varias razones; una de ellas es la diferencia en el efecto que produce en los individuos la carga fiscal sobre el producto del trabajo y sobre el consumo. En el primer caso si aumentan los gravámenes sobre el ingreso, las personas se desincentivan y no aumentan su productividad por la alta carga impositiva; en el segundo caso los individuos están menos conscientes del impuesto por estar incluido en el precio de los productos y aceptan más las variaciones. Otra razón para la implementación de un impuesto indirecto fue la ventaja de facilitar la planeación de los precios en la economía soviética, que eran administrados y ajustados centralmente; estos precios eran independientes de las fluctuaciones en los costos y permitían a los responsables de la elaboración de los presupuestos cierta regularidad y facilidad en las proyecciones; de la misma manera el impuesto fue empleado para transferir excedentes sociales de unos sectores a otros.

Dentro del sistema tributario de la URSS también existió un impuesto sobre el ingreso que tenía la finalidad de desalentar la práctica privada de los profesionistas y actividades no agrícolas, cuyas tasas iban del 55 al 65% del ingreso. A pesar de las altas alícuotas este gravamen no representaba un porcentaje relevante en la captación tributaria total (alrededor del 8% de acuerdo con Holzman).

---

<sup>37</sup> Turnover tax

En 1964 se llevaron a cabo varias reformas, destacando la efectuada al sistema impositivo con la que se implementó un gravamen sobre los beneficios empresariales, cuya base era la diferencia entre los ingresos y los gastos derivados de la actividad de las corporaciones y los individuos con tasas que iban del 13 al 75% dependiendo del sector en que se desarrollaran. Este gravamen adquirió mayor importancia conforme se incrementó la industrialización de la Unión Soviética; no obstante, derivado de algunas prácticas elusivas se creó otro tributo llamado contribución sobre el fondo de producción,

el sentido de este impuesto fue el de evitar la existencia de recursos ociosos en la empresas. A menudo los bienes de equipo y determinadas materias primas se adquirían a bajo costo a través de subvenciones o cuotas estatales. Para asegurarse el cumplimiento del plan soviético, los directores de empresas tendían a acumular estos fondos productivos en reserva de una contingencia negativa. Se daba así lugar a un inmenso desperdicio social de recursos que no aparecía en la estructura de costos de las empresas, por lo que este último impuesto trataba de evitar de forma flexibilizada el despilfarro de recursos ociosos. (Bastida Vila, 1976, p. 15)

Estos gravámenes –el impuesto sobre circulación, el impuesto sobre beneficios empresariales y el de fondo de producción– estuvieron vigentes hasta la separación de las Repúblicas Soviéticas en la década de los 90, cuando la naciente Federación Rusa estableció un nuevo sistema tributario.

La transición de una economía donde el sector público tiene un papel preponderante en la actividad del país a otra donde las entidades privadas emergen aumentando la producción y el empleo no resultó fácil para Rusia. Una consecuencia importante de la desintegración de la URSS fue la disminución de las exportaciones realizadas de Rusia a las antiguas Repúblicas Socialistas que al liberarse el mercado iniciaron relaciones comerciales con otros países hicieron que la producción en Rusia se contrajera y con ello el PIB sufrió una caída.

Para contrarrestar estos efectos se llevaron a cabo algunos cambios legislativos, entre ellos la introducción del impuesto sobre las ganancias, de un sistema cedular de impuesto personal y del impuesto al valor agregado; así como modificaciones a las tasas de las contribuciones por actividades de comercio exterior e impuestos especiales. A pesar de esta reforma fiscal no se obtuvo la recaudación esperada debido a que el sistema contemplaba numerosas deducciones y beneficios.

El impuesto corporativo tenía como objeto las actividades empresariales, los principales conceptos deducibles en él además de los gastos inherentes de la actividad eran las inversiones en bienes de capital cuyo fin fuera la producción, la construcción de viviendas y los intereses de créditos relacionados con dichas actividades; gastos relacionados con instalaciones dedicadas al otorgamiento de servicios de salud, educación, cultura y deporte a los empleados, además de gastos de investigación y desarrollo científicos y las aportaciones voluntarias a las campañas electorales federales o regionales. El monto total de estas deducciones no podía exceder el 50% de la base gravable.

La tasa del impuesto corporativo en el momento de su adopción en 1991 fue de 45%; en 1992 se redujo a 32% manteniéndose así hasta 1995 cuando la tasa aumentó a 40.5%; en 1996 se estableció en 39% hasta 1999 cuando se redujo a 35%. Existían beneficios adicionales para ciertos sectores, por ejemplo se estableció una exención para empresas de nueva creación dedicadas a la producción y procesamiento agrícolas, a la manufactura de bienes de consumo, materiales para la construcción, equipo médico, medicamentos y la construcción y reparación de vivienda, de 100% del monto de impuesto determinado en los primeros dos años, 50% para el tercer y año y 25% en el cuarto.

Otro de los tributos implementados en la Federación de Rusia fue el impuesto personal a través de un sistema cédular progresivo con tasas de 12, 20 y 30% aplicadas sobre el ingreso obtenido por los individuos, exceptuando los percibidos por concepto de pensiones, por terminación de la relación laboral, intereses y los derivados de actividades relacionadas con la extracción de oro, venta de animales y vegetales. Los ingresos provenientes de la enajenación de viviendas estaba exenta hasta por 5 mil salarios mínimos. Además, se establecieron monto exentos de acuerdo con las circunstancias particulares de los ciudadanos, por ejemplo, veteranos de guerra, funcionarios del Estado, personal militar, entre otros.

Tabla 9

*Tarifa para determinar el impuesto personal en Rusia.*

Ingreso gravable	Tasa
0.01 – 3 168.00	0%
3 168.01 – 50 000.00	12%
50 000.01 – 150 000.00	20%
Más de 150 000.01	30%

Fuente: Elaboración propia con datos de Bastida Vila (1976).

En 1992 se implementó el impuesto al valor agregado con una tasa general de 28% y una reducida de 10%, sin embargo no existían reglas claras para la aplicación de esta última alícuota; de la misma manera consideraba un gran número de exenciones y una determinación compleja de la carga fiscal para aquellos que desarrollaban actividades gravadas y exentas y reglas diferentes para aquellos que se dedicaban a la manufactura o solamente a la distribución de bienes. En 1993 se redujo la tasa a 20% y se incluyó como objeto del gravamen las importaciones y se permitió el acreditamiento del impuesto pagado por adquisición de bienes de capital. En 1994 se eliminaron algunas exenciones de este gravamen, asimismo se decidió imponer una sobretasa del 3% que se enteraba en una declaración diferente a la del impuesto al valor agregado; este porcentaje disminuyó en 1995 a 1.5%.

A pesar de las facilidades y ventajas impositivas que estableció el gobierno ruso, el nuevo sistema tributario no resultó eficiente ante las nuevas necesidades de la nación,

en ausencia de una adecuada coordinación entre las exigencias fiscales centrales y regionales no resultó sorprendente que la evasión de impuestos se generalizara, que los atrasos en los pagos creciera y que la administración tributaria se volviera arbitraria e impredecible, (...) la ausencia de legalidad, así como un sistema con numerosos y variables impuestos, generó incertidumbre para los inversionistas. (Lopez Claros & Alexashenko, 1998, p. 20)

Por ello se buscaron mecanismos para corregir el sistema, reducir el número de impuestos, definir claramente los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como simplificar los procedimientos de cálculo y pago de los gravámenes. Después de diversos análisis y discusiones se reformó el sistema a través de la adopción de un modelo de impuesto que ya habían implementado algunas de las antiguas Repúblicas Soviéticas con éxito, el impuesto de tasa única.

#### *Implementación del impuesto plano en Rusia*

A inicios de 1996 el gobierno ruso preocupado por los bajos niveles de recaudación y la situación de crisis por la que atravesaban, decidió tomar medidas que permitieran al país allegarse de una mayor cantidad de recursos; después de diversos estudios y análisis por parte de expertos, el Presidente Boris Yeltsin emitió cerca de 40 mil millones en instrumentos de deuda, 17 fueron adquiridos por extranjeros de acuerdo con Gaddy y Gale (2005). Esto debilitó aún más la economía y en 1999 Yeltsin renunció al cargo, nombrando al entonces primer ministro Vladimir Putin como nuevo Presidente.

Una de las primeras decisiones del gobierno de Putin fue reformar la legislación fiscal para el ejercicio 2001, al mismo tiempo que insistía en la responsabilidad de los ciudadanos para evitar un mayor debilitamiento de la economía. Así, en julio del año 2000 fue modificado el Código Fiscal de la Federación que es la normatividad tributaria básica donde se establecen los elementos de cada contribución a nivel federal, cuya primera publicación fue en 1998. Esta reforma implicó cambios no solamente en la estructura de los impuestos sino también en su recaudación y administración; se creó el registro de contribuyentes para asignarles un número de identificación y se tomaron medidas para disminuir la evasión fiscal y la corrupción y fortalecer el sistema. Los elementos de las contribuciones desde el momento de la reforma hasta el ejercicio 2012 no se han modificado sustancialmente, por lo que a continuación se describirán de manera general y posteriormente se analizarán cada uno de los tributos del sistema actual.

La principal modificación a la legislación fiscal rusa fue al impuesto personal que a partir de 2001 se determina mediante de una tasa plana de 13% en lugar de tasas progresivas,

lo que redujo las tasas marginales para los contribuyentes en los dos rangos más altos, pero incrementó la de casi todos los individuos que se encontraban en el rango menor –12%–. La tasa promedio de causación previa a la reforma era de 14%, por lo que el cambio en términos netos de las tasas promedio fue mínimo. (Gaddy & Gale, 2005, p. 985)

Además se estableció un mínimo exento de 4,800 rublos anuales<sup>38</sup> y se amplió la base del impuesto con la eliminación de numerosas exenciones como las relativas al servicio militar y expatriados; las deducciones se disminuyeron y se introdujo un sistema simplificado de deducciones clasificándolas como estándar, social, de la propiedad y profesional. Las deducciones estándar son los montos que podía disminuir el individuo de su base impositiva de acuerdo con sus dependientes económicos; las sociales son aquellas que erogaba el contribuyente por concepto de gastos médicos o educativos; las de propiedad aplicaban cuando el contribuyente vendió algún inmueble o adquirió uno de propiedad estatal y las profesionales eran las permitidas para cierto tipo de individuos de acuerdo con su actividad, como artistas y autores.

No obstante, esta alícuota no fue aplicable para todo tipo de ingresos, los obtenidos por concepto de apuestas, loterías, pagos recibidos de aseguradoras, préstamos con una tasa de interés menor a la de mercado e intereses bancarios eran gravados a una tasa del 35% en un intento por limitar los esquemas de elusión fiscal; la tasa impositiva para los dividendos aumentó del 15 al 30%.

El impuesto corporativo se mantuvo en 30% establecido a nivel federal y regional pero en las modificaciones legislativas se otorgó a los municipios la facultad de establecer una sobretasa del 5%, por lo que la alícuota máxima alcanzó el 35% en algunas localidades.

Respecto al sistema de seguridad social la contribución pasó de una tasa general pagada de manera conjunta por el empleador (38.5%) y el empleado (1%) a un esquema de rangos con tasas diferenciadas cubiertas solamente por el patrón, de acuerdo con la tabla siguiente:

Tabla 10

*Tarifa para determinar las contribuciones de seguridad social en Rusia.*

Ingreso	Tasa
0.01 – 100 000.00	35.6%
100 000.01 – 300 000.00	20.0%
300 000.01 – 600 000.00	10.0%
Más de 600 000	5.0%

Fuente: Elaboración propia con datos de Gaddy & Gale (2005).

<sup>38</sup> Alrededor de 1.3 salarios mínimos

En el impuesto al valor agregado no hubo variaciones en la tasa, manteniéndose en 20% general y 10% para los artículos de la canasta básica y otros bienes; sin embargo se redujeron las exenciones para ciertos sectores como el farmacéutico, se modificó el momento de causación para algunas actividades de comercio exterior y se adoptaron medidas para reducir la carga administrativa a los pequeños comerciantes.

Algunos autores afirman (Gaddy & Gale, 2005) que el cambio más importante fue el reforzamiento de la administración tributaria, la introducción del número de identificación de contribuyentes, la autorización para que las autoridades hacendarias determinaran créditos fiscales obteniendo información de manera indirecta y la facultad de auditar al contribuyente cuando existiera suficiente sospecha de que había cometido un delito fiscal. Estas modificaciones administrativas fortalecieron principalmente la recaudación del impuesto personal, aunadas al establecimiento de la obligación para quienes hicieran pagos a individuos de retener el impuesto correspondiente, es decir, el cobro del tributo se haría directamente en la fuente del ingreso, incluyendo dividendos e intereses.

La simplificación del sistema impositivo ruso representó ciertas ventajas para su economía, a tal grado que las medidas que entraron en vigor en el año 2000 se mantienen hasta el presente y con ello Rusia se ha convertido en un referente obligado en la implementación del impuesto plano con un impacto favorable en la economía del país.

#### *Sistema tributario vigente en 2012 en Rusia*

En el ejercicio 2012 las contribuciones establecidas en la Federación de Rusia son el impuesto sobre beneficios, el impuesto personal, el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la propiedad y otros tributos más que serán descritos a continuación.

1. Impuesto sobre beneficios.- Es el tributo directo de mayor importancia en los presupuestos locales y regionales, que grava a las personas morales residentes en territorio ruso o aquellas que perciban ingresos de fuente de riqueza en el país; se consideran residentes aquellas entidades que se constituyen bajo las leyes de la Federación de Rusia. Las personas con fines no lucrativos y las organizaciones profesionales se encuentran exentas de este impuesto.

El objeto del gravamen es la ganancia empresarial y de capital que obtenga la entidad, aquellas que sean residentes pagarán sobre su renta mundial y las extranjeras con fuente de riqueza en Rusia pagarán solamente sobre el monto obtenido en territorio nacional. El cálculo se efectuará sobre la totalidad de los ingresos percibidos por la realización de actividades empresariales, los productos financieros, los ingresos extraordinarios, así como los intereses y dividendos; pudiendo disminuir aquellas erogaciones necesarias para la obtención del ingreso, que estén debidamente justificadas y respaldadas con la documentación correspondiente.

Las adquisiciones de bienes de capital son deducibles a través de la aplicación de porcentajes de depreciación anual. Si los gastos de la entidad exceden a sus ingresos en un ejercicio fiscal –que coincide con el año de calendario– podrá disminuirla en los 10 ejercicios siguientes siempre que no realice actividades gravadas a la tasa del 0%.

La tasa general es de 20% de la cual el 18% se destina a los presupuestos regionales, quienes tienen la facultad de disminuir dicho porcentaje hasta llegar a 13.5% para beneficiar a ciertas entidades, por ejemplo aquellas que lleven a cabo proyectos importantes de inversión en la zona. A partir del año 2012 las empresas dedicadas a la educación o actividades médicas aplican una alícuota de 0%.

Las entidades extranjeras aplican igualmente la tasa del 20% de manera general y como excepción 10% para las ganancias derivadas de la utilización, posesión o arrendamiento de buques, aeronaves u otros vehículos de transporte en actividades de transporte internacional.

Las personas morales tienen la obligación de retener el 9% cuando distribuyan dividendos a otra entidad o individuo de nacionalidad rusa; aquellos pagados a una persona moral o física extranjera la tasa será de 15% a menos que exista un tratado para evitar la doble imposición que establezca un porcentaje menor. En el caso de intereses y regalías otorgadas a un no residente en el país la tasa de impuesto a retener será del 20%. Si la entidad efectúa pagos a personas físicas por concepto de sueldos retendrá el 13%. En todos los casos, el impuesto retenido se enterará de manera mensual a la autoridad hacendaria.

El impuesto sobre los beneficios se calculará por ejercicio debiendo presentar la declaración anual a más tardar el 28 de marzo del año siguiente al de cálculo; además existe la obligación de efectuar pagos provisionales por períodos cuatrimestrales antes del día 28 del mes siguiente a aquél por el que se realiza el cálculo.

2. Impuesto personal.- Los individuos residentes y no residentes en la Federación de Rusia están obligados al pago de este gravamen por los ingresos que perciban; las personas residentes en el país deberán acumularlos sin importar el lugar en el que se generaron y aquellos no residentes pagarán solamente respecto a los ingresos obtenidos en territorio ruso. De acuerdo con la legislación se consideran residentes aquellos individuos que se encuentren físicamente en territorio ruso no menos de 183 días en un período de 12 meses.

De manera general, la base gravable incluye los montos percibidos en efectivo, en especie o de cualquier otro tipo; entre los que se encuentran los sueldos, bonos, comisiones, prestaciones, reembolso de gastos personales, premios, ganancia por venta de activos, intereses, dividendos y demás cantidades percibidas por los individuos.



Las personas que están obligadas a efectuar el cálculo de este tributo son aquellas que desarrollan una actividad empresarial y aquellas que reciban ingresos que no hubieran sido objeto de retención por parte de quien lo otorga; ya que en el caso de los individuos que perciben sueldos, dividendos, intereses, entre otros, no presentarán declaración de este tributo debido a que se les retiene en la fuente, con lo que queda cubierta su obligación fiscal.

Existen algunos ingresos exentos del pago del impuesto personal como el reembolso de gastos de viaje con fines específicos para servicio del empleador, pensiones percibidas por parte del Estado, indemnizaciones, seguros médicos que reciba el trabajador del patrón y enajenación de propiedades personales de residentes en Rusia que se hubieran mantenido por más de tres años.

Para determinar la base gravable –únicamente para los residentes en territorio ruso– se permiten disminuir del ingreso algunos conceptos, que se dividen en deducciones estándar, sociales y relativas a la propiedad. Las deducciones estándar buscan cubrir las necesidades básicas del contribuyente y las de sus dependientes económicos, es decir, son montos fijos que representan el mínimo vital; cada individuo disminuirá la cantidad de 400 rublos mensuales siempre que el ingreso anual no rebase los 40,000 rublos; podrá restar además 1,000 rublos de manera mensual por cada hijo menor de 18 años, con la condición de que su ingreso anual no exceda de 280,000 rublos. Las deducciones sociales incluyen las donaciones a organizaciones estatales, pagos por concepto de educación de sus descendientes hasta por 50,000 rublos anuales por cada uno y erogaciones efectuadas por concepto de gastos médicos, a fondos de pensiones y a organizaciones educativas que en su conjunto no excedan de 120,000 rublos. Las deducciones de la propiedad son aquellos montos erogados por la construcción o adquisición de una vivienda hasta por 2 millones de rublos anuales y los intereses hipotecarios sin importar el monto.

La tasa plana aplicable para los ingresos obtenidos por personas físicas residentes es de 13% y para los no residentes de 30%; sin embargo, existen excepciones para determinado tipo de ingresos como la percepción de dividendos, que es sujeta a la retención del 9% en el caso de los residentes y de 15% para los no residentes, a menos que se establezca un porcentaje diferente en los convenios para evitar la doble tributación; la obtención de ingresos por premios, intereses a tasas mayores que las otorgadas por el Banco Central y ciertos conceptos concedidos por sociedades cooperativas son sujetas a una tasa impositiva de 35%.

El cálculo del impuesto del ejercicio se realiza por año de calendario, la declaración anual se presenta a más tardar el día 30 de abril del año inmediato posterior al de cálculo y el pago se efectúa antes del 15 de julio.

Existe una variante para el cálculo de la carga fiscal que aplica tanto para los contribuyentes personas morales del impuesto sobre los beneficios como para las personas físicas con actividad empresarial sujetas al impuesto personal, llamado régimen simplificado. No obstante, su aplicación tiene ciertas restricciones; no podrán optar por esta forma de cálculo aquellas personas cuyo monto de ingresos exceda de 45 millones de rublos durante los nueve meses anteriores a la adopción del régimen, las instituciones bancarias, las compañías aseguradoras o aquellas que tengan más de 100 empleados, las que posean activos por más de 100 millones de rublos, entre otras.

Aquellas entidades que calculen su impuesto bajo esta modalidad, estarán exentas del impuesto al valor agregado, impuesto sobre los beneficios y el impuesto sobre la propiedad; estos son sustituidos por el impuesto único que se calculará aplicando la tasa del 6% sobre el ingreso o el 15% sobre la utilidad (ingresos menos gastos). No obstante, si se opta por el cálculo a través de la utilidad –aún teniendo pérdidas– se tiene la obligación de efectuar un pago por el 1% de los ingresos brutos, lo que puede representar una desventaja de este régimen.

Otra diferencia importante en esta modalidad es la limitación en las deducciones autorizadas, ya que las erogaciones realizadas para proporcionar servicios de consultoría e información, pérdidas por mermas, algunas prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores, entre otros gastos no son deducibles en la determinación del gravamen en el régimen simplificado. Por lo que es necesario evaluar cuidadosamente las obligaciones, ventajas y desventajas que pudiera representar acogerse a esta modalidad para optar por la que más convenga al contribuyente.

3. Impuesto al valor agregado.- Este tributo es uno de los más importantes en el sistema tributario de la Federación de Rusia; es un impuesto indirecto que grava a las personas físicas y morales que enajenen bienes o presten servicios en territorio ruso, además de las importaciones de bienes y la transmisión de derechos de propiedad.

Existen algunas actividades exentas del impuesto al valor agregado como el servicio público de transporte de pasajeros, servicios funerarios, educativos, jurídicos y notariales; la venta de artículos religiosos, de mercancías bajo el régimen aduanero y de productos agrícolas, lotería y juegos de azar, operaciones de seguro y reaseguro, servicios bancarios, entre otros.

La base gravable será el precio de la mercancía o el servicio prestado, incluidos en su caso, los impuestos especiales; sobre ese monto se aplicará la tasa que corresponda de acuerdo con la actividad que se realice, en el caso de enajenación de productos alimenticios, artículos de uso infantil, publicaciones periódicas y libros, así como medicinas y productos de uso médico se establece una tasa del 10%; las exportaciones se gravarán con la tasa del 0% y las demás actividades causarán un impuesto del 18%.

La determinación del impuesto se efectuará de manera trimestral, enterando a la autoridad hacendaria la diferencia que resulte entre el impuesto cobrado por la realización de actividades gravadas y el impuesto pagado por los mismos conceptos; en caso de que resulte un saldo a favor se solicitará la devolución de las cantidades pagadas en exceso.

4. Impuesto sobre la propiedad.- En la Federación de Rusia existen tres tipos de gravámenes sobre la propiedad, el impuesto sobre el patrimonio empresarial, el impuesto sobre la tierra y el impuesto sobre la propiedad personal. El primero grava los bienes muebles e inmuebles ubicados en territorio ruso que sean propiedad de personas morales, con una tasa que no podrá superar el 2.2% sobre el valor promedio anual de los bienes, que se determina con el valor en libros al inicio y al final del ejercicio; este tributo es regional por lo que el porcentaje aplicable puede variar. El impuesto determinado se deberá enterar de manera anual.

El impuesto sobre la tierra grava los terrenos que son propiedad de personas físicas y morales sobre su valor catastral, con tasas que varían de acuerdo con la legislación de cada región, que no podrán exceder de 0.3% en el caso de terrenos agrícolas, terrenos ocupados por viviendas y casas de campo y de 1.5% en los demás. El tributo se determina de manera anual, no obstante se realizarán pagos provisionales de manera trimestral.

El último gravamen dentro de esta clasificación es el impuesto sobre la propiedad de personas físicas, cuyo sujetos son los individuos que sean dueños de casas, departamentos, locales, edificios o construcciones. La base gravable será el valor catastral de cada propiedad sobre la que se aplicará una tasa mínima de 2% que podrá variar de acuerdo a la región donde se encuentren los bienes. El impuesto se pagará en dos exhibiciones, la primera antes del 15 de septiembre del ejercicio de cálculo y la segunda antes del 15 de noviembre.

5. Otros impuestos.- En la Federación de Rusia existen además otras contribuciones como los impuestos especiales sobre productos como el alcohol, tabaco, automóviles y productos derivados del petróleo, cuyas tasas varían de acuerdo al índice de precios y son autorizadas por el gobierno federal. Respecto al sistema de seguridad social, se estableció un impuesto único que es absorbido en su totalidad por el empleador, destinado al fondo de seguridad social, al fondo de seguro médico y al fondo de pensiones, con una tasa del 34% sobre el salario del trabajador; los pagos se realizan de manera trimestral antes del día 15 del mes siguiente a aquel por el que se efectúa el pago. También existen contribuciones sobre las mercancías en operaciones de comercio exterior con tasas que oscilan entre 5 y 20%.

### Repercusiones económicas del impuesto plano en Rusia

La creación de un impuesto de tipo plano en Rusia en el año 2001 ha tenido diversas repercusiones en la economía del país, para determinarlas se analizarán los principales indicadores económicos como el PIB, inversión, desempleo, recaudación, entre otros, obtenidos del Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia, que es el departamento que determina la metodología para el registro de la información, efectúa su validación, aprobación y publicación. (Apéndice F)

La Figura 9 muestra las variaciones en el PIB y la recaudación total de 1998 a 2011 en Rusia, se observa que los ingresos tributarios aumentaron de manera sostenida en ese período, sin embargo de 1998 a 2001 el crecimiento no fue tan considerable como en los últimos siete años ya que en ese período la captación tributaria se triplicó. Aunque en la época de crisis mundial de 2008 y 2009 la exacción disminuyó, la caída no fue tan severa como lo fue para la economía en general, mostrada a través del PIB. Debido a la solidez del sistema impositivo ruso dicha baja en los ingresos solamente se registró en un año y posteriormente, en los siguientes se observó la recuperación con el aumento de los ingresos tributarios.

Respecto al PIB, a partir de la entrada en vigor de las nuevas tasas impositivas hasta el momento de la recesión económica en 2008, la economía se mantuvo estable con pequeñas variaciones. También destaca el efecto en el país de la crisis mundial, ya que en 2009 la caída fue considerable pero la recuperación fue pronta y sostenida en los años posteriores.

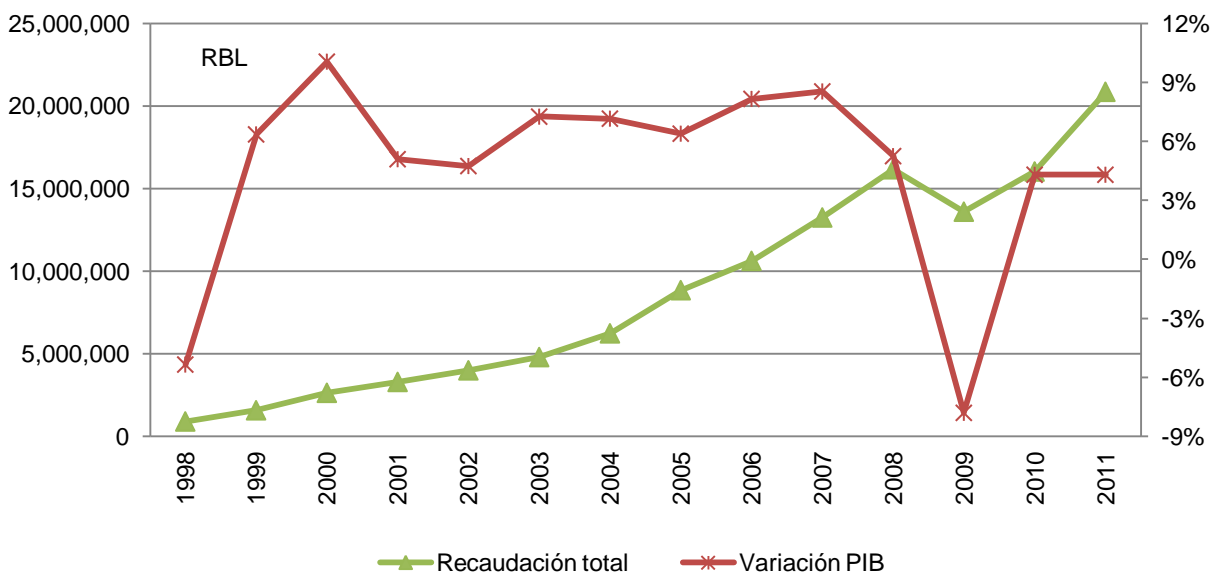
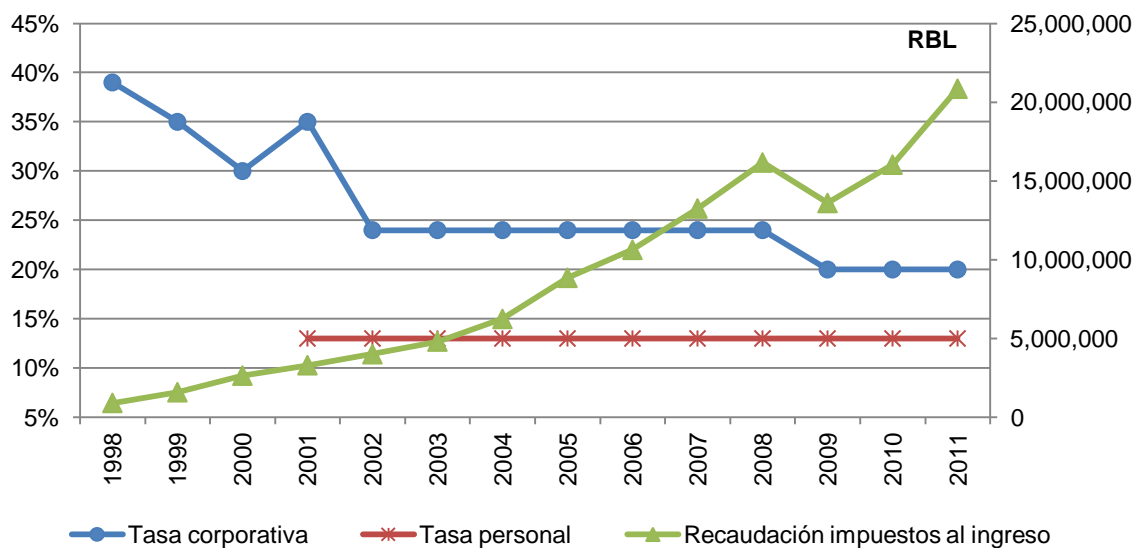


Figura 9. Variaciones en la recaudación total y el PIB en Rusia.

Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia.

En lo que respecta a la relación entre las tasas impositivas y la recaudación, la Figura 10 muestra cómo a partir de 2001 las alícuotas aplicables a corporaciones y a individuos no tuvieron variaciones y la captación tributaria mantuvo un crecimiento continuo. Como se señaló en la gráfica anterior, el impacto de la crisis mundial en la recaudación es evidente; sin embargo, es destacable la situación posterior a ella. En el año 2009 el gobierno disminuyó la tasa corporativa en 4 puntos porcentuales manteniendo la tasa individual en 13%; en este período se observa la caída de los ingresos tributarios pero solamente bastó un año para lograr la recuperación e igualar el monto del año anterior a la recesión.

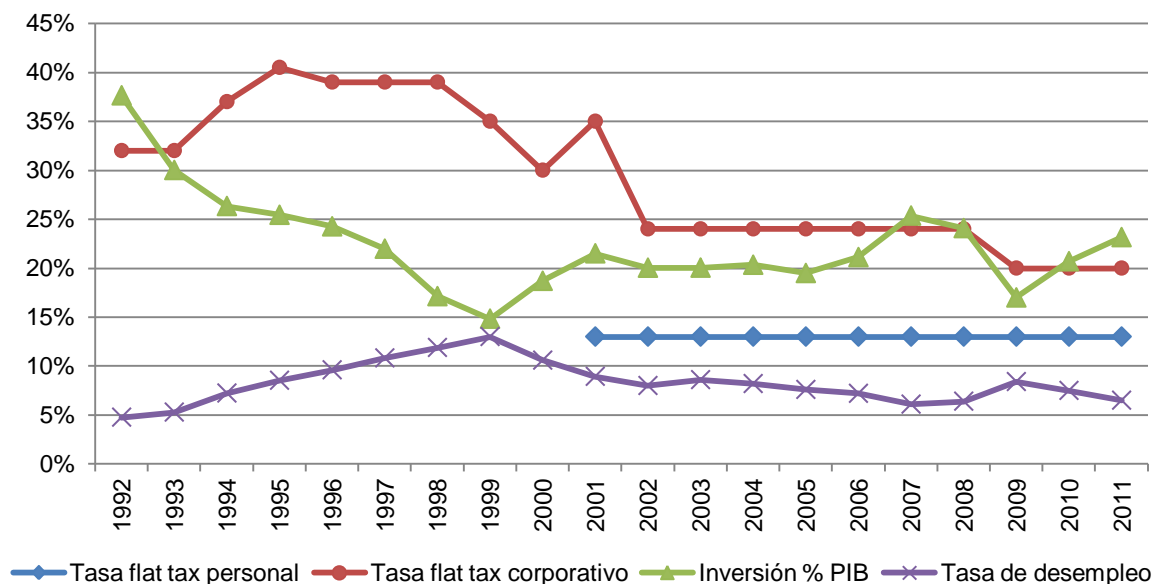
En este caso no resulta tan claro el efecto de la curva de Laffer, debido a que la tasa impositiva aplicable a los individuos no varió en el período de análisis; no obstante, en el caso de la tasa corporativa sí se observa que en el momento en que disminuyó el porcentaje, la recaudación se incrementó considerablemente. El efecto fue suspendido debido a la situación económica mundial pero continuó en los años posteriores.



*Figura 10.* Variaciones en las tasas impositivas corporativa, personal y recaudación en Rusia.  
Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia.

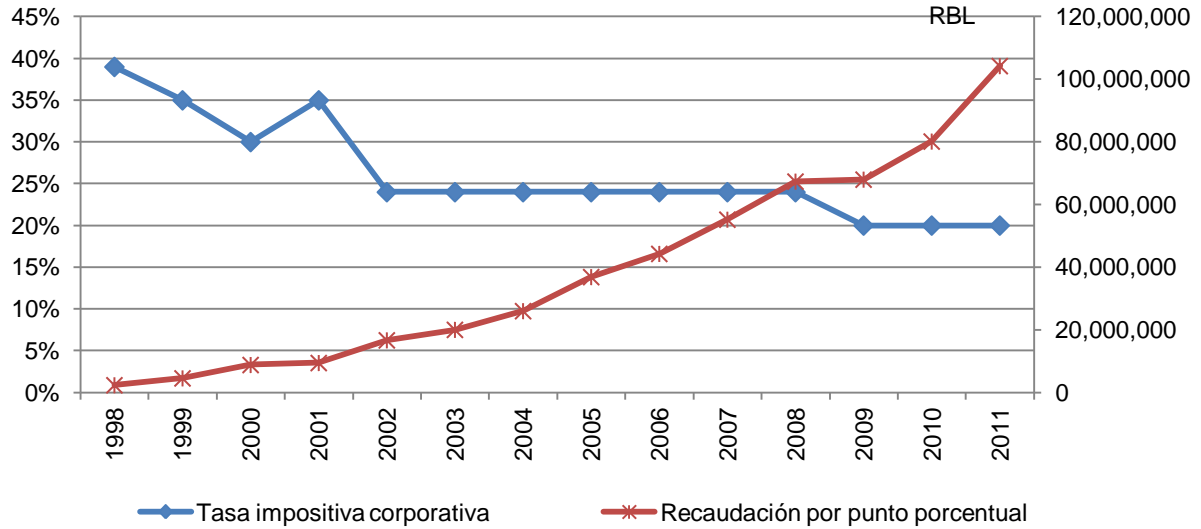
De acuerdo con el modelo del impuesto plano, su aplicación genera más inversión, un incremento en las actividades productivas y en la generación de empleos. A través del análisis de las variables económicas se determina en la Figura 11 si en Rusia resultó positiva la implementación de dicho modelo. Los datos pertenecen al período 1992 a 2011, es decir, abarca los primeros años de Rusia como una federación, posterior a la desintegración de la URSS.

Siendo una época de transición y adaptación al régimen capitalista, la inversión cayó durante los primeros años, mientras que a la par aumentó la tasa de desempleo; no obstante, ello no se relaciona en gran medida con las variaciones de las tasas, ya que en ese período fluctuaron los porcentajes aplicables sobre las corporaciones y las tasas impositivas de los individuos eran progresivas. Pero a partir de la implementación del impuesto plano, la inversión comenzó a aumentar y el desempleo a disminuir, tendencia que fue también suspendida por la situación económica de los años 2008 y 2009, para retomar el crecimiento en los años 2010 y 2011. Lo anterior es evidencia de los efectos positivos que tuvo la implementación del *flat tax* en Rusia.



*Figura 11.* Variaciones en las tasas impositivas corporativa y personal y recaudación en Rusia.  
Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia.

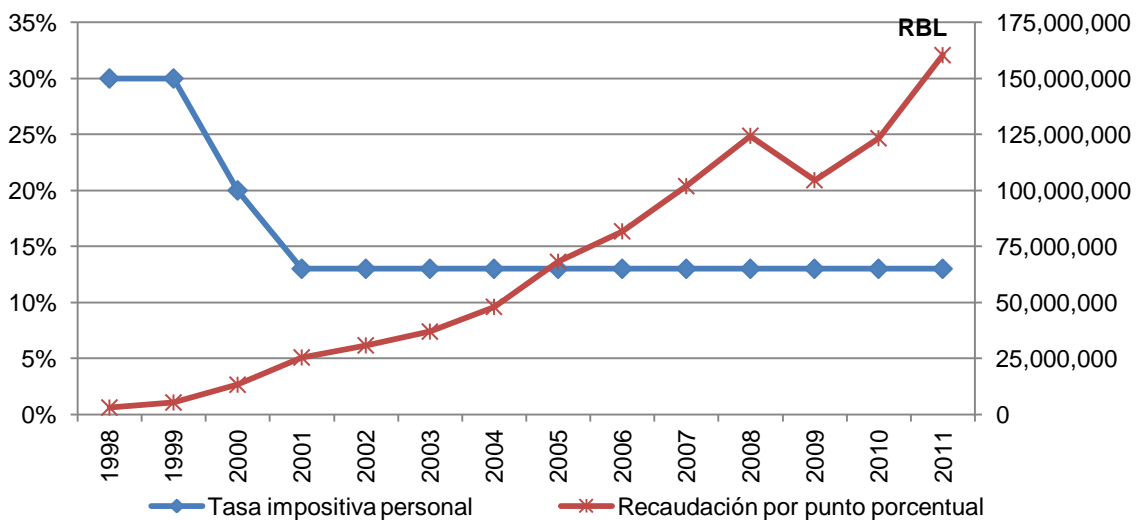
Al efectuar la comparación de la variación en la recaudación por punto porcentual en la tasa corporativa se observa (Figura 12) que al incrementarse la alícuota en 2001 prácticamente no hubo diferencia en la captación por cada punto; sin embargo, para 2002 cuando la tasa disminuyó en 11%, la recaudación aumentó continuamente mientras el porcentaje no varió. En 2009 cuando la tasa se redujo, la proporción de captación tributaria se mantuvo; no obstante para 2010 y 2011 a pesar de que la tasa no fue modificada, los ingresos tributarios por cada punto porcentual se incrementaron considerablemente.



*Figura 12.* Variaciones en la tasa impositiva corporativa y recaudación por punto porcentual en Rusia.

Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia.

En el caso de la tasa de impuesto aplicable a los individuos, se observa en la Figura 13 que a partir de la reforma fiscal de 2001 la recaudación por punto porcentual aumentó significativamente hasta 2008; al siguiente año se observa una disminución derivada de la crisis financiera a nivel mundial. Resulta interesante esta tendencia, ya que las modificaciones en la alícuota por sí mismas parecen no ser la causa del aumento en la recaudación, sino –como se comentó anteriormente– otros factores económicos y las políticas tributarias son las que determinan las fluctuaciones recaudatorias.



*Figura 13.* Variaciones en la tasa impositiva personal y recaudación por punto porcentual en Rusia.

Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia.

Respecto al cálculo de la correlación de Pearson con las variables de Rusia (Tabla 11) se determinaron algunas de importancia como la relación entre las tasas impositivas individuales y corporativas y la inversión, considerada una correlación inversa fuerte (-.643) y moderada (-.456) respectivamente; ello comprueba el impacto positivo que tienen las bajas alícuotas ya que al disminuir éstas, la inversión aumenta, se incentivan las actividades productivas y la creación de empleos. Esto último se refleja en el factor de correlación entre las alícuotas y la tasa de desempleo, que es una relación fuerte de tipo directo (.883 y .805 respectivamente) lo que indica que mientras menores sean las tasas de gravamen, se promueve la producción y la creación de empleos.

Además existe una correlación inversa entre las alícuotas personales y corporativas y la captación tributaria, como se analizó anteriormente cuando las tasas aumentan la recaudación disminuye. De acuerdo con los factores -.602 y -.776 respectivamente, esta relación se considera fuerte. Este efecto se refuerza con las relaciones inversas entre las tasas impositivas y el gasto público, ambas determinadas como fuertes (-.560 y -.773); es decir, cuando la carga tributaria del contribuyente aumenta, los ingresos tributarios del Estado disminuyen por lo que aplica menores recursos para la satisfacción de las necesidades de la sociedad.

El análisis del sistema tributario ruso representa una evidencia más del efecto positivo del impuesto plano con una baja tasa impositiva en la economía de un país, en la inversión, el gasto público y el empleo.



Tabla 11

*Valores de correlación de Pearson de las variables económicas - Rusia*

	Variación PIB	Variación PIB per cápita	Deflactor del PIB	Inflación	Recaudación total como % PIB	Recaudación imp. directos	Tasa impositiva personal	Tasa impositiva corporativa	Recaudación total	Gasto público	Gasto público total % PIB	Tipo de cambio USD	Variación tipo de cambio	Nivel de deuda % PIB	Inversión como % PIB	Población total	PEA	Tasa de desempleo
<b>Variación PIB</b>	1																	
<b>Variación PIB per cápita</b>	0.999	1																
<b>Deflactor del PIB</b>	-0.084	-0.098	1															
<b>Inflación</b>	0.013	0.01	-0.544	1														
<b>Recaudación total como % PIB</b>	0.423	0.425	0.417	-0.611	1													
<b>Recaudación imp. directos como % PIB</b>	0.59	0.596	0.603	-0.408	0.721	1												
<b>Tasa impositiva personal</b>	-0.098	-0.107	-0.639	0.692	-0.604	-0.572	1											
<b>Tasa impositiva corporativa</b>	-0.1	-0.099	-0.825	0.642	-0.453	-0.272	0.752	1										
<b>Recaudación total</b>	-0.059	-0.074	0.991	-0.523	0.467	0.559	-0.602	-0.776	1									
<b>Gasto público</b>	-0.198	-0.213	0.988	-0.488	0.297	0.476	-0.56	-0.773	0.977	1								
<b>Gasto público total % PIB</b>	-0.869	-0.878	0.061	0.169	-0.625	-0.834	0.287	0.145	0.04	0.204	1							
<b>Tipo de cambio USD</b>	0.15	0.147	0.466	-0.248	0.114	0.741	-0.548	-0.594	0.399	0.449	-0.11	1						
<b>Variación tipo de cambio</b>	0.494	0.496	0.32	0.159	0.16	0.557	-0.331	-0.419	0.287	0.27	-0.452	0.72	1					
<b>Nivel de deuda % PIB</b>	-0.165	-0.168	-0.824	0.784	-0.704	-0.666	0.881	0.896	-0.799	-0.742	0.34	-0.477	-0.357	1				
<b>Inversión como % PIB</b>	0.414	0.41	0.559	-0.641	0.753	0.772	-0.643	-0.456	0.611	0.478	-0.463	0.19	0.168	-0.695	1			
<b>Población total</b>	0.018	0.021	-0.926	0.582	-0.539	-0.321	0.729	0.859	-0.913	-0.882	0.094	-0.321	-0.31	0.907	-0.565	1		
<b>PEA</b>	0.213	0.205	0.871	-0.362	0.421	0.66	-0.59	-0.808	0.852	0.833	-0.221	0.642	0.705	-0.784	0.533	-0.818	1	

## Índices económicos

Con la finalidad de diseñar mejores políticas que promuevan el desarrollo de las naciones tanto en el ámbito económico, como en el comercial y social, se llevan a cabo análisis e investigaciones que permiten la comparación entre países a través de índices cuantitativos. Los más destacados son los realizados por los organismos internacionales como el Banco Mundial, el FMI y el Foro Económico Mundial, entre otros. Una de las áreas de análisis en estos índices es la regulación fiscal, por lo que resulta importante conocer el posicionamiento de los países que actualmente aplican un impuesto plano y observar su variación en los últimos años.

### *Índice Haciendo Negocios (Doing Business)*

Es un estudio efectuado por el Banco Mundial desde el año 2002 con la finalidad de proporcionar una medición objetiva de las normas que regulan la actividad empresarial y su puesta en práctica en 183 economías. Es una herramienta de carácter homogéneo que estudia un amplio número de jurisdicciones para cuantificar el impacto de la legislación local en la actividad empresarial (2012).

De acuerdo con el organismo, el análisis exhaustivo de los datos cuantitativos promueve la competencia entre los países objeto de estudio y les permite diseñar las reformas necesarias para mejorar su clima empresarial. La información se clasifica en once grupos que abarcan la situación del país al 1° de junio del año de la publicación, que de acuerdo con la metodología establecida consisten en lo siguiente:

1. Apertura de una empresa
2. Manejo de permisos de construcción
3. Obtención de electricidad
4. Registro de propiedades
5. Obtención de crédito
6. Protección de inversiones
7. Pago de impuestos
8. Comercio transfronterizo
9. Cumplimiento de contratos
10. Resolución de la insolvencia
11. Empleo de trabajadores

El grupo *Pago de Impuestos* “analiza el número total de impuestos y contribuciones pagados, el método y la frecuencia de pago, de presentación de declaraciones y el número de organismos intervinientes” (Banco Mundial, 2012); también contempla el tiempo empleado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el porcentaje que representa la carga tributaria del total de sus beneficios empresariales. Este grupo será examinado de manera individual por tener mayor relación con la presente investigación; no obstante, se analizará de manera general el posicionamiento respecto al índice global de los países con un impuesto de tipo plano para conocer su evolución en los últimos años.

La Tabla 12 muestra el posicionamiento de los países con un *flat tax* en el índice global de 2006 y 2012. Durante ese tiempo algunas naciones implementaron por primera vez un gravamen de este tipo, otras más ya lo aplicaban desde años atrás; en ambos casos, resulta interesante conocer el impacto de la legislación en las actividades empresariales de las naciones –incluida la normatividad fiscal– durante ese período y analizar sus variaciones en este ranking internacional.

Tabla 12

*Comparativo de los rankings del Índice Haciendo Negocios 2006 y 2012 en países con impuesto plano.*

País	Año de implementación	Ranking 2006	Ranking 2012
Albania	2007	117	82
Estonia	1994	16	24
Georgia	2005	100	16
Hong Kong	1940	7	2
Hungría	2011	52	51
Kirguistán	2006	84	70
Letonia	1995	26	21
Lituania	1994	15	27
Macedonia	2007	81	22
Mauricio	2007	23	23
México	2008	73	53
Montenegro	2007	92	56
República Checa	2008	41	64
República Eslovaca	2004	37	48
Rumanía	2005	78	72
Rusia	2001	79	120
Serbia	2003	92	92
Ucrania	2004	124	152

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

Destacan los casos de Albania, Georgia, Kirguistán, Macedonia y Montenegro, quienes en el período de seis años ascendieron significativamente en su valoración dentro del índice; estas naciones tienen en común que implementaron un *flat tax* entre 2005 y 2007. Esto evidencia las repercusiones positivas que tienen las reformas fiscales en la realización de actividades productivas y la apertura de empresas.

En el caso de Hong Kong, Hungría, Letonia, Mauricio, Rumania y Serbia, las variaciones en el ranking fueron mínimas; dos de ellos implementaron el impuesto desde hace varios lustros y el resto lo crearon en el período entre 2003 y 2007, sin embargo en estos últimos no se muestra un impacto notorio de los cambios en la legislación fiscal a través de los índices globales.

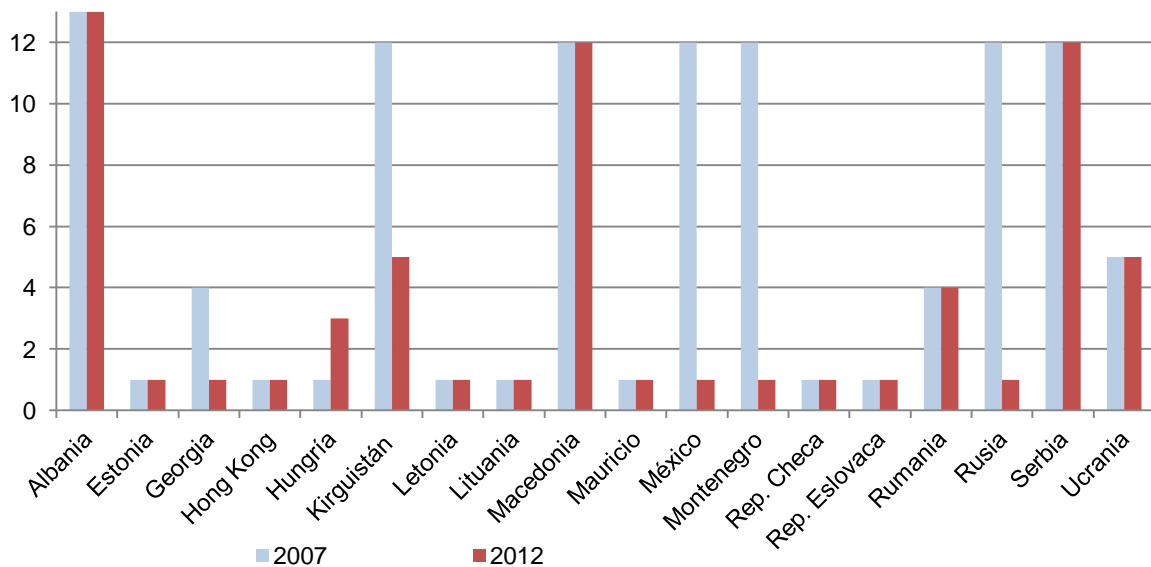
Por último, Estonia, Lituania, República Checa, República Eslovaca, Rusia y Ucrania presentan disminuciones en su posicionamiento en el Índice Haciendo Negocios; el caso más destacado es el de Rusia quien descendió más de 40 posiciones en el ranking. La mayoría de ellos, implementaron un impuesto de tipo plano en la década de los 2000 por lo que las modificaciones en las normas fiscales parecen no haber impactado positivamente.

El estudio de *Doing Business* además del índice global, publica el posicionamiento de las naciones por cada uno de los once grupos de análisis; a continuación se examinará el grupo relativo al pago de impuestos, el que –como ya se describió– evalúa el número de pagos efectuados, el tiempo empleado para la determinación de los tributos y la tasa de impuesto efectivamente pagado en proporción a sus utilidades.

El número total de pagos incluye aquellos efectuados por concepto de impuestos directos e indirectos, sean de manera electrónica o en papel y que representan una carga administrativa para las entidades; en el análisis del tiempo se indica el número de horas al año que se emplean para preparar, presentar y pagar el impuesto sobre los ingresos, el impuesto al valor agregado y las contribuciones laborales; por último, la tasa de impuesto total es determinada de acuerdo a la totalidad de contribuciones a las que está obligada una empresa como porción de sus beneficios empresariales y que de acuerdo a la metodología proporciona una medida exhaustiva de la carga impositiva de una entidad.

Hasta el año 2006 la información relativa al ámbito fiscal se proporcionó de manera conjunta, abarcando tanto los impuestos directos como los indirectos; a partir de 2007 los datos se segregaron por tipo de impuesto. Así, con los datos provenientes de esta metodología, es posible efectuar un análisis específico del impacto de la implementación del impuesto plano en los países, a través de los puntajes obtenidos en cada rubro del Índice Pagando Impuestos.

La Figura 14 muestra la primera variable de este índice que corresponde al número de pagos de impuesto corporativo que efectúan los contribuyentes en un año de acuerdo con los datos publicados por el Banco Mundial. Se observa en la comparación de los años 2007 y 2012 que una tercera parte de los países analizados variaron considerablemente el número de pagos requeridos; por un lado, Georgia, Kirguistán, México, Montenegro y Rusia redujeron las declaraciones de impuestos y por otro, Hungría aumentó de uno a tres los pagos por concepto de impuesto corporativo. El resto de países mantuvieron el mismo número durante ese período.



*Figura 14.* Número de pagos al año por concepto de impuesto corporativo en economías con impuesto plano.

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

La Figura 15 presenta la comparación del número de declaraciones por concepto de impuesto individual en 2007 y 2012 en los países con impuesto plano; en este caso –contrariamente al impuesto corporativo– solamente una tercera parte de ellos mantuvo el mismo número de pagos en ese período. Del resto de naciones, solamente dos aumentaron las declaraciones requeridas mientras que 10 disminuyeron este número.

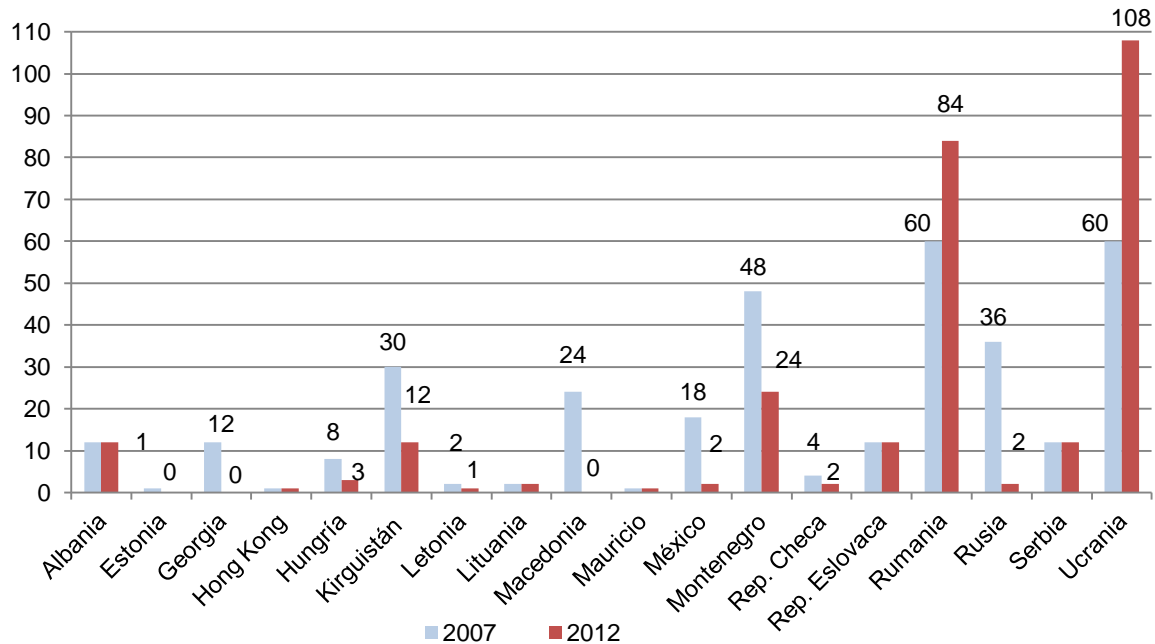


Figura 15. Número de pagos al año por concepto de impuesto personal en economías con impuesto plano.

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

La segunda variable en el Índice Pagando Impuestos es la referente al número de horas que invierte el contribuyente en la determinación de su carga tributaria; siguiendo la metodología anteriormente señalada, se clasifica en impuesto corporativo e impuesto individual. En la Figura 16 se observan las variaciones entre 2007 y 2012 en el número de horas para el gravamen aplicable a las corporaciones; en cinco de los países no hubo fluctuaciones respecto a este dato. No obstante, en el resto de las naciones se muestran modificaciones importantes; en seis de ellos aumentaron las horas utilizadas en el cálculo del tributo (Albania, Hungría, Lituania, Montenegro y Rusia) siendo que algunos de ellos implementaron el impuesto plano en ese período. Por otro lado, Georgia, Letonia, Macedonia, México, República Checa, República Eslovaca y Ucrania disminuyeron el número de horas necesarias para el cumplimiento de la obligación tributaria; estos países implementaron un *flat tax* dentro del período de análisis.

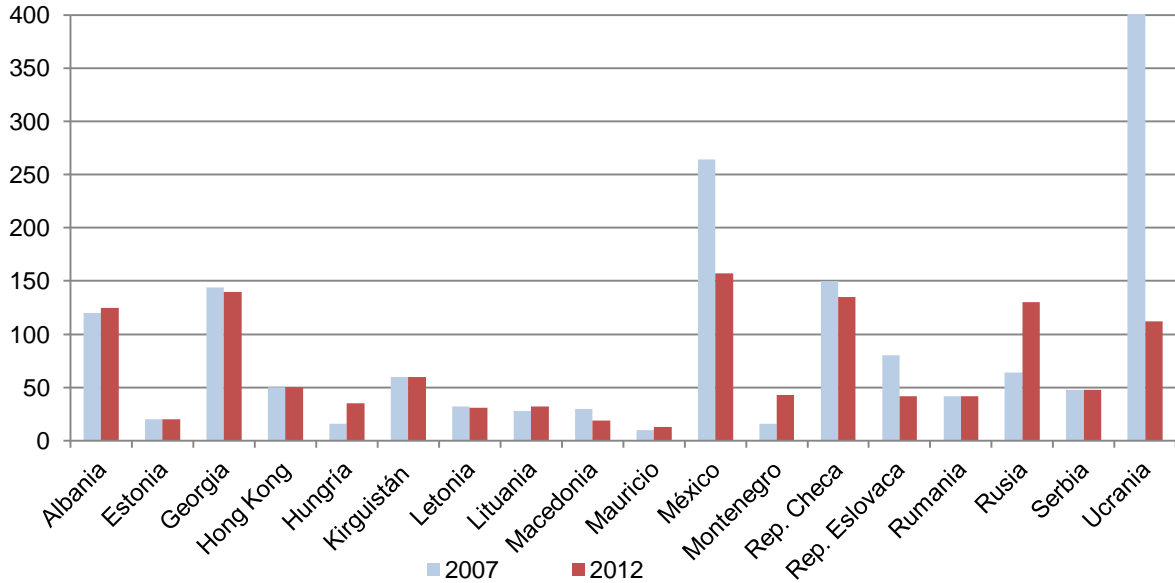


Figura 16. Número de horas empleadas al año para determinar el impuesto corporativo en economías con impuesto plano.

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

La Figura 17 presenta los datos referentes a las horas empleadas en la determinación del impuesto individual; la tercera parte de las naciones durante el período de 2007 a 2012 no tuvo variaciones en este rubro. Solamente Lituania, Macedonia, Montenegro, Rumania y Serbia tuvieron un aumento en el número de horas; para el resto de países la disminución fue considerable, destacando el caso de República Checa, República Eslovaca y Ucrania quienes redujeron a cerca de la mitad las horas empleadas.

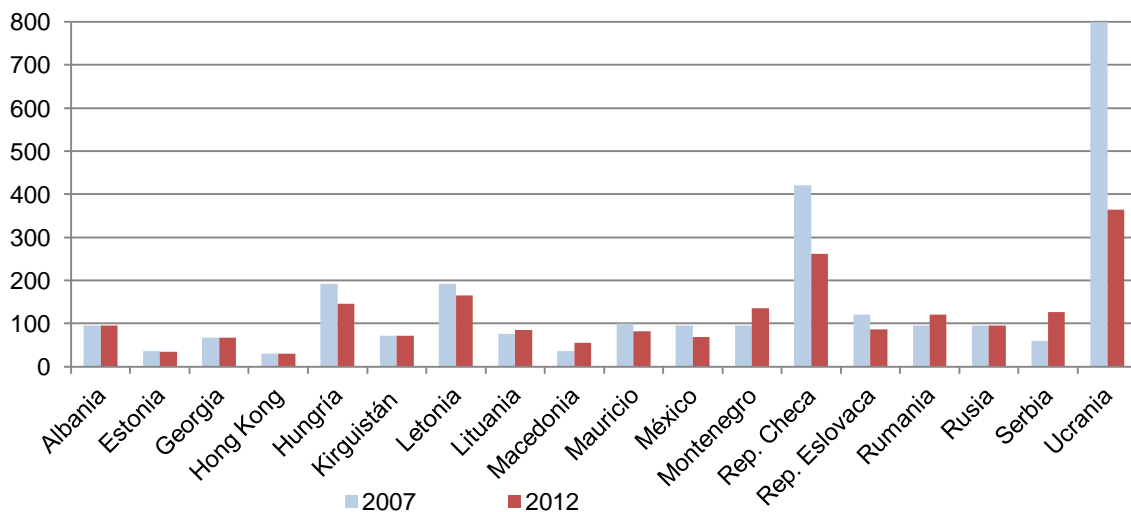


Figura 17. Número de horas empleadas al año para determinar el impuesto personal en economías con impuesto plano.

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

El tercer elemento para la determinación del índice fiscal es la tasa impositiva como porcentaje de las utilidades comerciales, ya sea a nivel corporativo o individual; la Tabla 13 compara los datos obtenidos del ranking de 2007 y 2012 respecto a esta variable de estudio.

Tabla 13

*Comparativo tasas impositivas como % de las utilidades corporativas y personales del Índice Pagando Impuestos 2007 y 2012.*

País	Tasa impositiva (% de las utilidades comerciales)			
	Impuesto corporativo	Impuesto corporativo	Impuesto individual	Impuesto individual
	2007	2012	2007	2012
Albania	16.1%	8.7%	35.6%	25.0%
Estonia	9.6%	8.0%	39.7%	39.4%
Georgia	12.4%	14.3%	23.2%	0.0%
Hong Kong	23.0%	17.6%	5.4%	5.3%
Hungría	7.8%	14.8%	42.9%	34.1%
Kirguistán	3.6%	6.2%	27.2%	19.5%
Letonia	9.1%	6.0%	28.0%	27.2%
Lituania	5.9%	5.7%	36.2%	35.1%
Macedonia	11.5%	6.3%	30.0%	0.0%
Mauricio	12.4%	11.6%	4.6%	6.1%
México	5.3%	24.5%	30.2%	26.8%
Montenegro	7.1%	7.1%	19.8%	12.8%
Rep. Checa	0.0%	7.5%	40.6%	38.4%
Rep. Eslovaca	7.7%	7.2%	40.8%	39.6%
Rumania	9.3%	10.4%	38.6%	31.8%
Rusia	12.7%	9.0%	35.9%	32.1%
Serbia	14.2%	11.6%	20.8%	20.2%
Ucrania	13.5%	12.2%	45.4%	43.3%

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

### *Índice de Libertad Económica (Index of Economic Freedom)*

La Fundación Heritage (*The Heritage Foundation*) y el Wall Street Journal desde 1995 publican este índice que analiza la aplicación de las teorías de Adam Smith respecto a la libertad económica, la prosperidad y la igualdad, a través de 10 puntos de referencia que miden el éxito económico de 184 economías en el mundo.

De acuerdo con los mencionados organismos, la libertad económica es

una condición o estado del ser en el cual los individuos pueden actuar con autonomía mientras buscan los medios de subsistencia, considerando la relación entre ellos y los gobiernos u otros grupos organizados; (...) la base de este índice son los tres principios de la libertad económica, el empoderamiento de los individuos, la no discriminación y la libre competencia. (The Heritage Foundation, 2012)



El estudio abarca 10 libertades económicas clasificadas en cuatro categorías o pilares de la libertad económica que son el estado de derecho, la limitación al gobierno, la eficiencia reguladora y la apertura de los mercados:

1. Estado de derecho. Evalúa la capacidad de los individuos para acumular propiedad privada, garantizada por leyes claras que se hagan cumplir por el Estado; así como el impacto de la corrupción en las relaciones económicas.
2. Limitación al gobierno.- Este pilar resulta importante en el ámbito tributario ya que considera la libertad fiscal como una medida de la carga tributaria establecida por el gobierno, incluyendo el impacto de las tasas impositivas de los gravámenes directos y la proporción que representan frente al PIB de cada nación.
3. Eficiencia reguladora.- Incluye las libertades comercial, laboral y monetaria como medida cuantitativa de la capacidad para establecer, operar y cerrar una empresa.
4. Apertura de los mercados.- Comprende las libertades de comercio internacional, de inversión y financiera como medida de prevención de fraude y cumplimiento de obligaciones. (The Heritage Foundation, 2012)

Cada componente se evalúa en una escala de 0 a 100, donde 100 representa la máxima libertad y el promedio simple de los 10 rubros genera el índice global por cada nación. Un puntaje de 80 a 100 significa una economía *libre*, de 70 a 79.9 es *mayormente libre*, de 60 a 69.9 se considera *moderadamente libre*, de 50 a 59.9 es denominada economía *mayormente controlada* y de 0 a 49.9 es *reprimida*.

Se analizará en primer lugar la posición que tienen en el ranking las economías que han implementado un impuesto plano utilizando los datos publicados por la Fundación de 2006 a 2012.

De acuerdo con la Tabla 14 en 2012 la mayoría de los países que han implementado un impuesto plano se ubican en las posiciones de países libres a moderadamente libres; con excepción de Rusia y Ucrania que se consideran economías mayormente controladas en los pilares citados anteriormente. Ello refleja cierta estabilidad y autonomía en los Estados, lo que sin duda repercute en las actividades productivas de los individuos y corporaciones.

Tabla 14

*Comparativo posición en el ranking 2006 a 2012 del Índice Libertad Económica de países con impuesto plano.*

País	Ranking 2006	Ranking 2007	Ranking 2008	Ranking 2009	Ranking 2010	Ranking 2011	Ranking 2012
Albania	73	65	56	62	53	69	57
Estonia	15	9	12	13	16	14	16
Georgia	48	30	32	32	26	28	34
Hong Kong	1	1	1	1	1	1	1
Hungría	45	46	43	44	52	51	49
Kirguistán	67	75	70	74	81	82	87
Letonia	38	37	38	45	50	56	56
Lituania	22	22	26	30	28	24	23
Macedonia	55	55	55	54	55	55	43
Mauricio	36	28	18	18	13	12	8
México	47	43	44	49	40	48	54
Rep. Checa	40	40	37	37	34	29	30
Rep. Eslovaca	29	27	35	36	35	37	50
Rumania	84	66	68	65	63	62	62
Rusia	129	132	134	146	143	143	144
Ucrania	112	134	133	152	162	164	163

Fuente: Elaboración propia con datos de la Fundación Heritage.

Por otro lado, –como ya se mencionó– uno de los rubros evaluados en el Índice de Libertad Económica es la libertad fiscal, cuya metodología considera tres factores cuantitativos:

1. La tasa máxima impositiva al ingreso individual.
2. La tasa máxima impositiva al ingreso corporativo.
3. La recaudación total como porcentaje del PIB.

Para determinar el Índice de Libertad Fiscal se consideran las tres variables de manera equitativa, lo que permite a los países obtener un puntaje de 67 incluso cuando en uno de los factores tuvieran una puntuación de 0.

Las economías que han establecido un impuesto plano han variado sus posiciones en los indicadores mundiales en años recientes, por lo que resulta importante analizar estos datos que son presentados en la Tabla 15.

Tabla 15

*Comparativo del puntaje del Índice de Libertad Fiscal 2006 a 2012 en economías con impuesto plano.*

País	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Albania	81.2	87.3	90.3	92.8	92.6	92.1	91.4
Estonia	83.8	84.5	86.0	81.5	80.2	80.7	79.1
Georgia	94.1	91.2	90.7	86.8	89.1	87.5	87.8
Hong Kong	93.3	92.9	92.8	93.4	93.0	93.3	93.1
Hungría	68.2	68.8	70.0	70.6	68.6	69.7	78.6
Kirguistán	90.0	92.7	93.9	93.4	92.9	92.6	93.1
Letonia	83.5	83.9	83.4	82.3	82.7	82.5	84.3
Lituania	82.9	86.5	86.3	87.6	84.6	86.1	93.6
Macedonia	80.4	85.0	88.1	99.9	89.3	90.0	91.2
Mauricio	81.7	81.3	92.1	92.2	92.5	91.9	91.9
México	78.4	82.2	83.4	83.4	83.5	81.3	80.7
Rep. Checa	68.8	69.9	71.3	80.2	80.1	81.0	82.0
Rep. Eslovaca	89.5	89.5	89.4	84.1	84.0	84.2	84.2
Rumania	87.5	85.9	85.6	87.0	85.8	86.8	87.4
Rusia	90.8	79.5	79.2	78.9	82.3	82.7	82.5
Ucrania	90.2	83.6	79.0	77.0	77.9	77.3	78.2

Fuente: Elaboración propia con datos de la Fundación Heritage.

En la clasificación del pilar fiscal de este índice destaca que el puntaje de la mayoría de las naciones se ubica entre 80 y 100, lo que significa que son países con una amplia libertad fiscal debido al bajo impacto que tienen las tasas impositivas en la población y la alta proporción que representa la recaudación respecto al PIB del país. Solamente Estonia, Hungría y Ucrania se consideran mayormente libres en el índice publicado en 2012; sin embargo, su puntaje es muy cercano al 80 por lo que podrían incluirse con el resto de los países.

### *Índice de Competitividad Global (The Global Competitiveness Report)*

El Foro Económico Mundial (*World Economic Forum*) desde 1979 publica de manera anual este indicador que evalúa las bases microeconómicas y macroeconómicas de la competitividad nacional, así como las tasas de rentabilidad obtenidas por inversiones en 142 países objeto de estudio, ya que representan un factor fundamental en la tasa de crecimiento de la economía. La finalidad de este índice es proporcionar herramientas de evaluación comparativa a los líderes empresariales y políticos para identificar los obstáculos de mejora de la competitividad y promover el debate para superarlos.

De acuerdo con el estudio (Foro Económico Mundial, 2012) se define competitividad nacional como el conjunto de políticas, instituciones y factores que determinan el nivel de productividad de un país, que establece a su vez, el nivel de prosperidad que puede ser alcanzado por dicha economía; para medirla se consideran diferentes componentes clasificados en 12 rubros, llamados pilares económicos de la competitividad que son:

1. Instituciones
2. Infraestructura
3. Estabilidad macroeconómica
4. Salud y educación básica
5. Capacitación y educación superior
6. Eficiencia del mercado de bienes
7. Eficiencia del mercado laboral
8. Sofisticación del mercado financiero
9. Preparación tecnológica
10. Tamaño del mercado
11. Sofisticación empresarial
12. Innovación

Se presentará a continuación la posición que ocupan las naciones con un sistema impositivo basado en un impuesto plano, en el índice general que abarca los 12 pilares descritos anteriormente.

En la Tabla 16 se observa que la mayoría de las economías con un impuesto de tipo plano se ubican en la primera mitad del ranking, lo que evidencia que mantienen relativa estabilidad tanto micro como macroeconómicamente que les permite ser más productivos y al mismo tiempo alcanzar la prosperidad y competitividad. Al igual que en los índices anteriores, Hong Kong ocupa la posición más alta de los países analizados lo que reitera el auge económico y comercial de la Región; en este índice los países con las menores posiciones son Georgia, Serbia y Kirguistán.

Tabla 16

*Comparativo del puntaje del Índice de Competitividad Global de 2007 a 2012 en economías con impuesto plano.*

País	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Albania	98	109	108	96	88	78
Estonia	26	27	32	35	33	33
Georgia	87	90	90	90	93	88
Hong Kong	10	12	11	11	11	11
Hungría	38	47	62	58	52	48
Kirguistán	109	119	122	123	121	126
Letonia	44	45	54	68	70	64
Lituania	39	38	44	53	47	44
Macedonia	84	94	89	84	79	79
Mauricio	55	50	57	57	55	54
México	52	52	60	60	66	58
Montenegro	-	82	65	62	49	60
Rep. Checa	31	33	33	31	36	38
Rep. Eslovaca	37	41	46	47	60	69
Rumanía	73	74	68	64	67	77
Rusia	57	58	51	63	63	66
Serbia	-	91	85	93	96	95
Ucrania	69	73	72	82	89	82

Fuente: Elaboración propia con datos del Índice de Competitividad Global.

Los índices analizados en este Capítulo permiten conocer de manera general la situación de las naciones que han implementado un impuesto plano, examinar diversos ámbitos de sus economías como la capacidad para atraer inversiones, la competitividad, la facilidad en la realización de actividades productivas y las repercusiones de algunas políticas implementadas por sus gobiernos. A través de este examen, podemos también inferir los efectos de las reformas a la legislación fiscal y observar el impacto positivo que ha tenido la creación de un gravamen con una tasa impositiva baja, que en su mayoría ha implicado mejoras en la economía en su conjunto.

## CAPÍTULO V

### IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

El IETU ha sido un impuesto polémico incluso desde antes de la publicación de su Ley; algunos han argumentado que es inconstitucional, otros más han apoyado su aplicación y ciertos sectores han propuesto su modificación. El Ejecutivo señaló que este gravamen está inspirado en el *flat tax*, sin embargo, es necesario analizar su génesis, elementos y características para determinar si cumple con los principios del modelo. También resulta importante examinar las principales variables económicas para conocer las repercusiones económicas que su aplicación ha producido en nuestro país.

#### Aproximación del Impuesto Sobre la Renta al modelo del impuesto plano

La consideración de los principios del impuesto plano en el sistema tributario mexicano no inicia con la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única; existen propuestas previas de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) para convertirlo en un tributo de este tipo, las que se analizarán a continuación.

El ISR, además de ser uno de los gravámenes más importantes del sistema impositivo en México, es del que se obtiene mayor recaudación. Su primer antecedente se ubica en 1921 con el Impuesto del Centenario que gravaba la obtención de ingresos procedentes de actividades comerciales e industriales, el ejercicio de una profesión o la obtención de ganancias de capital. En 1924 se amplió el objeto del impuesto a través de un nuevo ordenamiento denominado la Ley para la recaudación de los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas; en 1925 se expidió la LISR que incorporaba por primera vez la definición de ingreso como “toda percepción en efectivo, en valores o en créditos que modifica el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe” (Bazaldúa Zamarripa, 2008, p. 14); en esta ley los ingresos se clasificaban por cédulas de acuerdo a su fuente.

Este impuesto de tipo directo grava a las personas físicas y morales residentes en México respecto a la totalidad de sus ingresos y a las personas residentes en el extranjero ya sea con establecimiento permanente en el país o con ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional;<sup>39</sup> actualmente en 2012 el impuesto de las personas físicas se determina a través de tasas progresivas en una tarifa de ocho tramos y las personas morales lo calculan mediante de una tasa fija.

Es importante señalar que esta forma de determinación no siempre ha existido, a lo largo de su historia la Ley del ISR se ha reformado en numerosas ocasiones y se ha abrogado otras más,<sup>40</sup> la mayoría de ellas buscando aumentar la recaudación, reducir la elusión y evasión fiscal o simplificar su cálculo y administración.

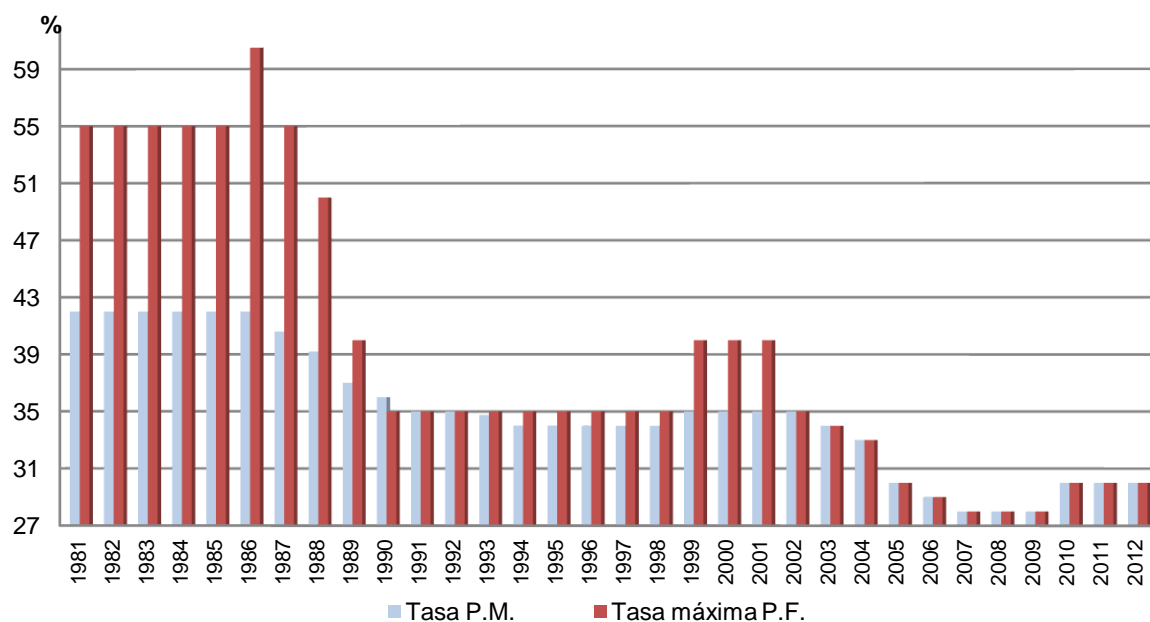
---

<sup>39</sup> Artículo 1° LISR vigente en 2012

<sup>40</sup> Las leyes que abrogaron las anteriores entraron en vigor en 1941, 1953, 1964, 1980 y 2002.

Estas modificaciones han implicado la creación de diferentes regímenes, cambios en las tasas impositivas y el establecimiento de disposiciones que pretenden que la autoridad alcance sus objetivos.

Las principales reformas fiscales en las últimas décadas fueron –principalmente– en función del entorno económico nacional e internacional, tal es el caso del cambio de un sistema cedular de personas físicas y morales a un sistema global,<sup>41</sup> el reconocimiento del impacto inflacionario en las transacciones, la posibilidad de que las personas físicas disminuyan algunos gastos personales, y el seguimiento de la tendencia mundial de reducción en las tasas. Destaca este último caso porque en un período de 30 años las alícuotas han disminuido considerablemente, en la década de los 80 las tasas máximas de las tarifas de personas físicas llegaron a rebasar el 60% de la base gravable<sup>42</sup> y la alícuota aplicable a las personas morales rondaba el 40%; actualmente, ambas tasas se ubican en el 30%. La Figura 18 muestra su evolución en los años 1981 a 2012.



*Figura 18.* Evolución de las tasas del ISR de personas morales y tasas máximas aplicables a personas físicas de 1981 a 2012.

Fuente: Elaboración propia con datos de leyes históricas.

<sup>41</sup> Bajo el sistema cedular se gravaban de manera separada los ingresos de acuerdo a la clasificación establecida en la ley que se aplicó hasta 1964. El sistema global consiste en gravar la totalidad de los ingresos con el mismo procedimiento, con la única distinción entre impuesto personal y el impuesto empresarial (personas morales).

<sup>42</sup> En 1986 la tasa máxima era de 55%, no obstante, se estableció una tasa adicional de hasta 5.5%.

Generalmente, las disminuciones en las tasas buscan el anteriormente explicado “efecto Laffer” donde al mismo tiempo que se incentivan las actividades económicas se incrementan los montos recaudados por la autoridad hacendaria. En la Figura 19 se presenta la relación entre las modificaciones a las tasas impositivas de personas morales y la recaudación obtenida en los últimos 10 años.<sup>43</sup>

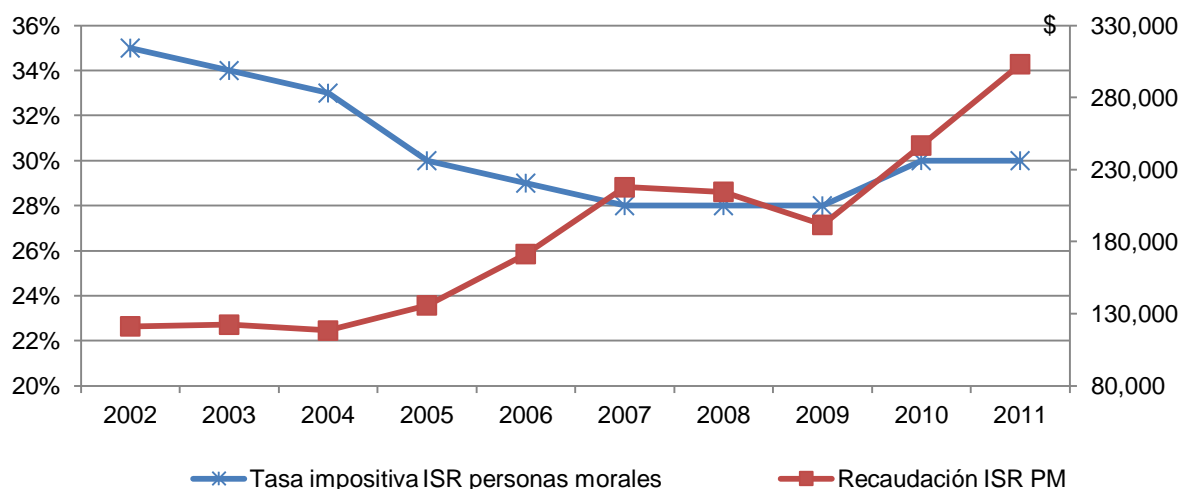


Figura 19. Efecto Laffer en la recaudación del ISR de personas morales de 2002 a 2011.

Fuente: Elaboración propia con datos de los Informes trimestrales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Disponible en [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)

Otra reforma importante en la LISR –aplicable solamente a personas físicas– ha sido la modificación de las tarifas para el cálculo del impuesto con las que se vuelve al ISR personal lo más progresivo posible; es decir, las tarifas se diseñan para gravar más a quien más ingresos obtiene, aunque ello implique dejar a un lado la simplificación del cálculo tal como lo señala Hinojosa Cruz (2011):

El número de tramos de las tarifas determina la amplitud de la progresividad de las tasas a aplicar en la integración de una base gravable; (...) el incremento de la alícuota en cada rango es progresivo pero no simétrico, es decir, la amplitud de cada tramo no es igual que la de los otros. Esto significa que existe una concentración de bases gravables en ciertos rangos con la intención de que se aplique una tasa determinada, mayor o menor, en aquel tramo en que se desea se contribuya de mayor manera, o en todo caso, se contribuya menos. (p. 9)

<sup>43</sup> Solamente se presenta la recaudación de personas morales debido a que la tasa utilizada para el cálculo del impuesto es proporcional; no así en el caso de personas físicas, donde varía la tasa marginal de acuerdo al monto de sus ingresos acumulables.



Durante los años 80 las tarifas del ISR de personas físicas alcanzaron hasta 28 tramos, lo que daba como resultado que al incrementar mínimamente los ingresos acumulables, el contribuyente se ubicara en el siguiente rango y fuera sujeto de una tasa marginal considerablemente mayor a la del tramo anterior; esta situación generaba la inconformidad de los contribuyentes y limitaba la productividad. La Figura 20 compara el número de tramos y las tasas mínimas y máximas de la tarifa anual del ISR de personas físicas para los años 1980 a 2012.

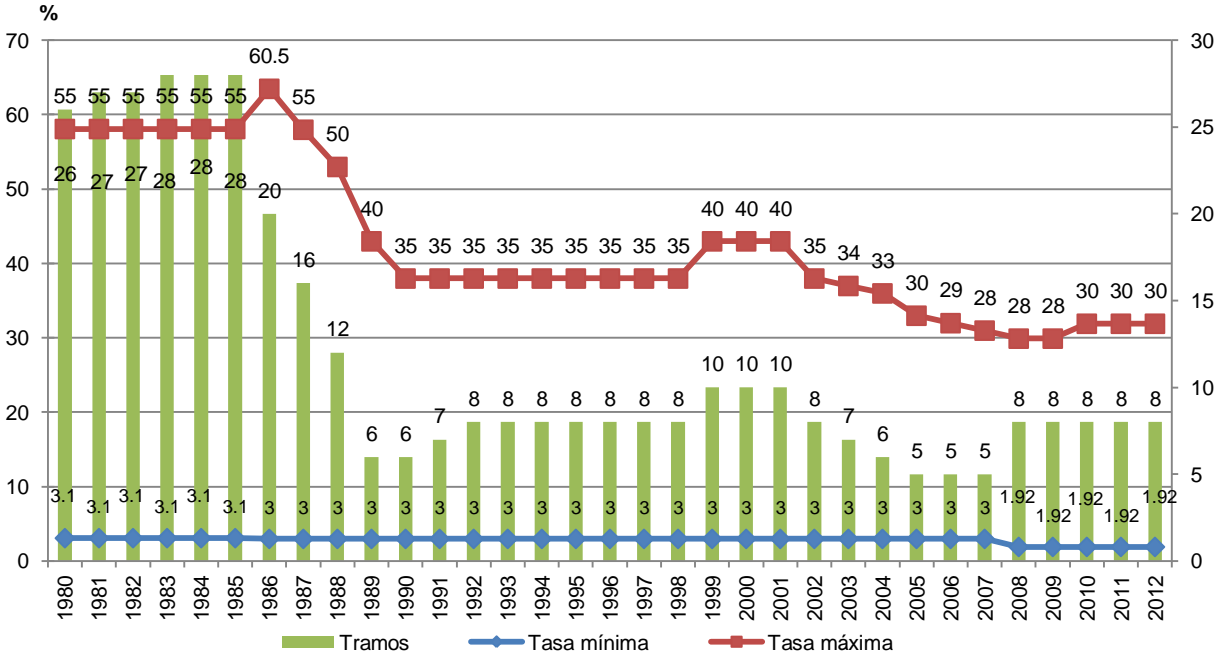
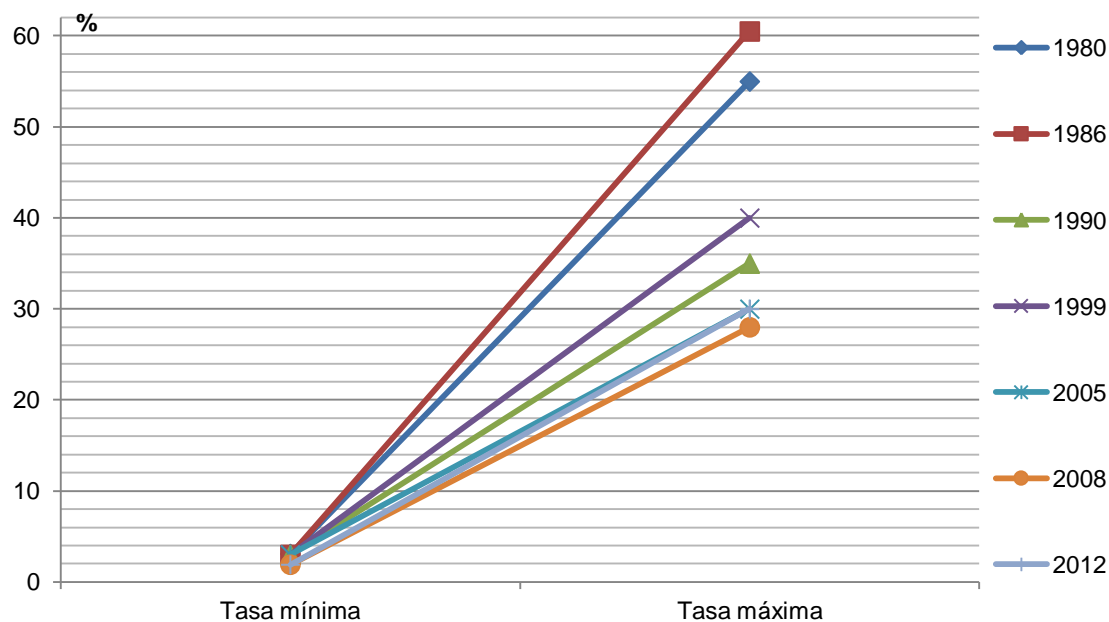


Figura 20. Comparación de tramos y tasas mínimas y máximas del ISR de 1980 a 2012. Fuente: Elaboración propia con datos de leyes históricas.

Como se observa, la tendencia en las últimas décadas ha sido –de manera general– la reducción tanto en las tasas impositivas como en el número de tramos de las tarifas. La Figura 21 compara las principales variaciones en dichas tasas, donde se evidencia la disminución significativa en la carga de aquellos sujetos que se ubican en los últimos tramos de la tarifa; no así en los contribuyentes de más bajos ingresos a quienes en las últimas décadas se les ha gravado con porcentajes similares.



*Figura 21.* Tasas históricas mínimas y máximas de las tarifas de cálculo del ISR de personas físicas.

Fuente: Elaboración propia con datos de leyes históricas.

A pesar de que en los últimos años se ha facilitado en cierta medida el cálculo del impuesto, existió en el paquete de reformas para el año 2005 una propuesta de tarifa que sin perder la progresividad, hubiera representado una verdadera simplificación en el cálculo del tributo debido a que implicaba un acercamiento al modelo del impuesto plano.

En el mes de septiembre de 2004 el Ejecutivo presentó ante la Cámara de Diputados una Iniciativa de decreto<sup>44</sup> que contenía reformas importantes a la LISR como respuesta ante la problemática planteada por la Primera Convención Nacional Hacendaria en agosto del mismo año, con el propósito de “mejorar cualitativamente la estructura del marco legal tributario, alcanzar mayor simplicidad y seguridad jurídica, para redundar en un mejor cumplimiento y administración de los impuestos y simplificación de las cargas administrativas” (13 septiembre 2004, p. 21).

La Iniciativa en comento consideraba que:

La parte más compleja e importante por corregir, es la relativa al ISR de las personas físicas, tanto para los patrones retenedores como para las personas físicas que tienen que presentar su declaración. En el caso de la pequeña y mediana empresa esta situación es grave ya que ellas, para efectuar las retenciones del impuesto, requieren tomar en consideración muchas tarifas y elementos variables para su cálculo.

<sup>44</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1583-I, lunes 13 de septiembre de 2004.

Adicionalmente, se presenta una falta de equidad en el tratamiento de ingresos iguales, si se consideran las exenciones que representan los ingresos recurrentes o monetizables, así como la existencia de tratamientos dispares que actualmente se establecen en el sistema fiscal entre el ISR y las contribuciones de seguridad social. (p. 21)

Derivado de este argumento, la Iniciativa presentada por el Ejecutivo propuso “simplificar el ISR de las personas físicas, reestructurando la tarifa a dos tramos, manteniendo libre de carga fiscal a los contribuyentes de menor ingreso, a través de una desgravación general que [beneficiaría] hasta el 80% de los trabajadores” (p. 21); la que consistía en exentar un monto de \$76,000 al año, a la vez que se daba progresividad al impuesto. Asimismo, la propuesta planteó la eliminación de la determinación del subsidio acreditable y el crédito al salario para simplificar el cálculo del impuesto y permitir que los patrones redujeran su carga administrativa.

La tarifa del ISR propuesta extendía los montos en cada uno de los tramos, lo cual “no inhibe el esfuerzo de las personas físicas para poder incrementar sus ingresos a través de trabajo adicional, ya que la carga fiscal por dicho aumento se mantiene prácticamente constante” (p. 30). La propuesta del límite superior del primer rango en la tarifa para el cálculo anual fue de 5 millones de pesos que serían gravados con una tasa del 25% y en el segundo tramo se aplicaría la alícuota de 28% al excedente de dicho monto, tal como se muestra en la Tabla 17. Las personas físicas que únicamente percibieran ingresos por salarios podrían elegir entre considerar el monto exento de \$76,000 llamado exclusión general, o la suma de los ingresos de prestaciones de previsión social exentos en términos de las fracciones I, II, III, V, VI, VIII, X y XI del artículo 109 de la LISR,<sup>45</sup> lo que resultara mayor.

Tabla 17

*Tarifa para el cálculo del ISR 2005 de personas físicas propuesta por el Ejecutivo.*

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5 000 000.00	0.00	25
5 000 000.01	En adelante	1 250 000.00	28

Fuente: Elaboración propia con datos de Iniciativa de reforma 2005.

<sup>45</sup> Artículo 109 LISR I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general, remuneraciones por tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en días de descanso.

II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro.

V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VI. Los subsidios por incapacidad, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social.

VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro.

X. Los percibidos por separación en la relación laboral como primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones.

XI. Las gratificaciones, primas vacacionales, participación de los trabajadores en las utilidades y primas dominicales.

Una vez recibida la Iniciativa del Ejecutivo, se turnó a las Comisiones correspondientes para su discusión; el 27 de octubre de 2004 la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados presentó su dictamen con algunas modificaciones después de efectuar consultas y reuniones de trabajo con representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), colegios de profesionales, instituciones académicas, organismos y cámaras empresariales y otros sectores interesados en la materia. En este documento la Comisión manifestó –entre otras cosas– que no coincidía con la propuesta de reducir los tramos de la tarifa para el cálculo del ISR de personas físicas por no considerar viable la sustitución de los ingresos exentos a que se refiere el artículo 109 de la Ley por la exclusión general propuesta.

Por su parte, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores emitieron su dictamen el 11 de noviembre del mismo año en el que sí coincidieron con el Ejecutivo en modificar la tarifa del ISR de personas físicas y la consideración de una exclusión general. Sin embargo, señalaron que dichas reformas entrarían en vigor hasta el año 2006, por lo que en 2005 los contribuyentes calcularían el impuesto de acuerdo con las disposiciones aplicables en 2004. Además, disminuyeron el límite superior del primer tramo a la mitad de lo sugerido por el Ejecutivo, es decir, 2.5 millones para el cálculo anual, conforme a la Tabla 18.

Tabla 18

*Tarifa para el cálculo del ISR 2005 de personas físicas presentada por las Comisiones.*

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	2 500 000.00	0.00	25
2 500 000.01	En adelante	625 000.00	28

Fuente: Elaboración propia con datos de la LISR 2005.

Así, cuando se publicó la LISR se estableció en disposiciones de vigencia temporal que en el año 2005 se aplicaría una tarifa de cinco tramos con una tasa máxima del 30% sobre el excedente del límite inferior, así como el subsidio acreditable y crédito al salario; en 2006 el impuesto se calcularía con la tarifa de dos tramos pero aplicando 29% como tasa máxima. Ya en 2007 se utilizaría la tarifa publicada en ley con 28% como alícuota sobre el excedente del límite inferior del segundo tramo. Empero, las tarifas de dos tramos nunca llegaron a aplicarse.

En la Tabla 19 se presenta un comparativo de las tasas efectivas resultantes de aplicar la tarifa de cinco tramos que estuvo vigente en 2005 contra las que hubieran correspondido de haber entrado en vigor la tarifa de dos tramos propuesta para el mismo año, con la finalidad de determinar las repercusiones en la carga fiscal de las personas físicas.

Tabla 19

*Comparativo del cálculo del ISR mensual aplicando la tarifa de cinco tramos vigente en 2005 y la de dos tramos propuesta por el Ejecutivo.*

Ingreso en VSM <sup>a</sup>	Salario diario	Sueldo mensual	ISR 5 tramos <sup>b</sup>	Tasa efectiva	ISR 2 tramos	Tasa efectiva
1	46.80	1 422.72	0.00 <sup>c</sup>	0.00%	0.00	0.00%
2	93.60	2 845.44	194.86	6.85%	0.00	0.00%
5	234.00	7 113.60	686.28	9.65%	195.07	2.74%
10	468.00	14 227.20	2 326.88	16.36%	1 973.47	13.87%
20	936.00	28 454.40	5 945.27	20.89%	5 530.27	19.44%
40	1 872.00	56 908.80	14 312.00	25.15%	12 643.87	22.22%
60	2 808.00	85 363.20	22 848.32	26.77%	19 757.47	23.15%
100	4 680.00	142 272.00	39 920.96	28.06%	33 984.67	23.89%
125	5 850.00	177 840.00	50 591.36	28.45%	42 876.67	24.11%
150	7 020.00	213 408.00	61 261.76	28.71%	51 768.67	24.26%
175	8 190.00	248 976.00	71 932.16	28.89%	61 689.94	24.78%
200	9 360.00	284 544.00	82 602.56	29.03%	71 648.98	25.18%

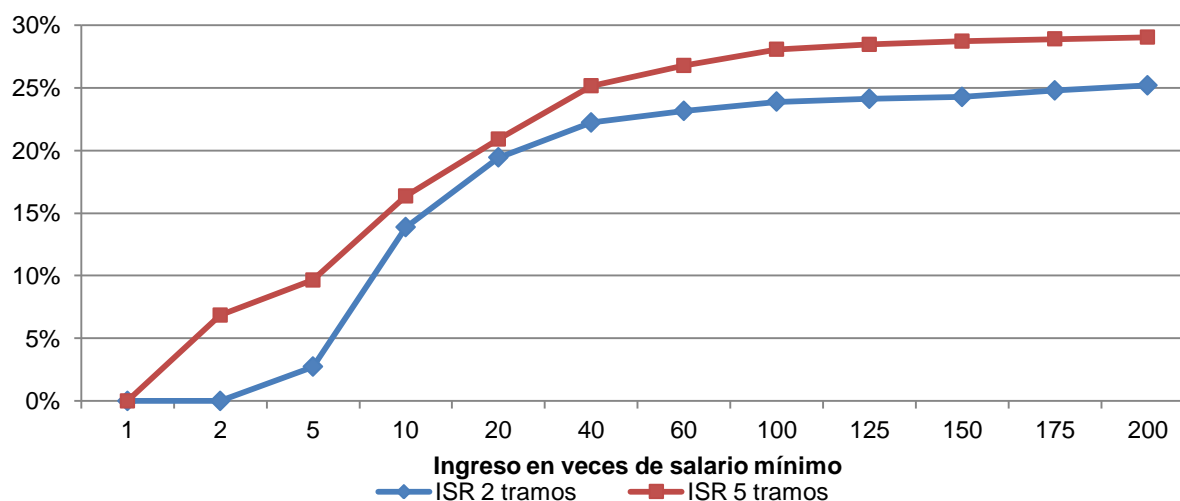
<sup>a</sup> Veces del Salario Mínimo General de la zona A vigente en 2005

<sup>b</sup> El subsidio acreditable considerado para la determinación del impuesto fue de 72%. No se aplicó crédito al salario debido a que la tabla compara la carga tributaria que efectivamente le corresponde a los individuos sin considerar los montos que les otorga el gobierno.

<sup>c</sup> De conformidad con el artículo 113 de la LISR no se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Fuente: Elaboración propia con datos de 2005.

En la Tabla 19 destaca la reducción en el ISR a cargo de las personas físicas de haberse aplicado la tarifa de dos tramos y se observa que mantiene un efecto progresivo debido a la consideración de la exclusión general; lo que resulta más evidente en la siguiente gráfica:



*Figura 22. Comparación de las tasas efectivas del ISR 2005 de personas físicas aplicando la tarifa de cinco tramos y la tarifa de dos.*

Fuente: Elaboración propia con datos de la Tabla 19.

Es probable que las Comisiones legislativas dictaminadoras no aprobaran las reformas a este respecto debido a la posible disminución en la recaudación tributaria; no obstante, dichas modificaciones hubieran significado una simplificación y reducción del ISR a cargo de las personas físicas.

Algunos autores señalan que pareció que la intención del Ejecutivo al presentar esta propuesta fue gravar de manera indirecta algunas prestaciones recibidas por los trabajadores, limitando los ingresos exentos de los individuos que prestan un servicio personal subordinado a la suma de los montos de las fracciones del artículo 109 de la LISR referidas anteriormente (I, II, III, V, VI, VIII, X y XI) o a la exclusión general de \$76,000 anuales (\$6,333.33 mensuales):

El punto de partida para calcular el gravamen es el “salario bruto”, definiéndose como “la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado y los que la Ley asimila a dichos ingresos, y demás prestaciones que deriven de una relación laboral”; esto es, en principio cualquier cantidad que reciban los trabajadores integraría el salario bruto excepto –por disposición expresa– las recibidas por concepto de reembolsos de gastos médicos y de funeral, así como la entrega de depósitos de vivienda y viáticos.

Por otro lado, el artículo 109 de la Ley que establece determinadas cantidades como exentas del impuesto no sufrió modificación alguna; y dentro del mismo, existen conceptos que no se especifican como disminuibles del salario bruto ni como previsión social, como es el caso de las cuotas al IMSS pagadas por los patrones o los retiros efectuados de la subcuenta de retiro abierta en los términos de la Ley del IMSS, conceptos que de no modificarse la norma, quedarán en “el limbo”. (Comisión fiscal 2003-2005, 2005, p. 386)

Sin embargo, el Ejecutivo manifestó que la finalidad de la Iniciativa era reducir la carga administrativa en la determinación del ISR y promover el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas; estos objetivos, aunados a la consideración del mínimo vital exento y a la aplicación de sólo dos tasas marginales dan como resultado una aproximación a un gravamen de tipo plano.

Así, de haber prosperado la reforma de 2005, los contribuyentes que percibieran ingresos hasta 4.45 veces el salario mínimo, no estarían sujetos al pago del ISR.<sup>46</sup> No obstante, al establecer una cantidad fija como exclusión general esta proporción cambiaría ya que el monto no sería actualizable hasta en tanto la inflación acumulada superara el 10%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 177 de la Ley.

---

<sup>46</sup> En el caso de personas que sólo percibieran salarios, el monto exento a considerar podía exceder esta cantidad, de acuerdo a los conceptos de los ingresos que obtuvieran.

Por lo que corresponde al modelo del impuesto plano, la propuesta de reforma hubiera cumplido con algunas de sus características, como gravar la totalidad de los ingresos una sola vez, permitir que aquellos con percepciones más bajas no pagaran impuesto, mantener la progresividad al considerar un monto mínimo exento que permitiera al contribuyente cubrir sus necesidades básicas y hacer su determinación más sencilla al eliminar el cálculo del subsidio acreditable y el crédito al salario. Con lo que podemos afirmar que esta modificación a la LISR fue la primera aproximación al impuesto plano, aun sin manifestarlo así en la exposición de motivos.

### Origen del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Debido al problema de la baja captación tributaria en México cada sexenio los gobernantes buscan proponer reformas fiscales que permitan aumentar los ingresos de la Nación. En el año 2006 el entonces candidato Felipe Calderón propuso en campaña una modificación en el cálculo del ISR para establecer una tasa única impositiva de la que estarían exentos hasta 4 o 5 salarios mínimos, al mismo tiempo que simplificaría el sistema tributario haciendo más fácil el pago del impuesto, la recaudación y la administración tributaria.

Calderón afirmó que implementaría

una sola tasa mucho más baja y mucho más competitiva, que permita al contribuyente saber con certeza cuánto tiene que pagar, que no necesite recurrir a la ayuda de un contador y que esta simplificación tributaria aumente, como ha ocurrido ya en muchos países, en Letonia, en Lituania, en Hungría, en Rusia, en la propia China; que permita ampliar la base de contribuyentes, mejorar la recaudación fiscal y darle competitividad a la economía. (Lupa ciudadana, 2006)

Con la referencia a estos países y el argumento de una sola tasa ya se preveía una reforma fiscal que considerara los principios del impuesto plano.

De conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) el Estado debe determinar los objetivos de la planeación que otorguen solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.<sup>47</sup> Este proyecto está contenido en el Plan Nacional de Desarrollo, que es elaborado sexenalmente y contiene los ejes fundamentales de política pública a desarrollar durante un período de gobierno.

---

<sup>47</sup> Artículo 26 CPEUM

El Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 contiene cinco capítulos que son los ejes que rigen la Administración del sexenio; dentro de ellos se encuentra el capítulo 2 titulado *Economía competitiva y generadora de empleos* que presenta los objetivos y estrategias para “lograr un crecimiento sostenido más acelerado y generar los empleos formales que permitan mejorar la calidad de vida de todos los mexicanos, (...) favorecer la estabilidad, la seguridad pública y la interacción social respetuosa de los derechos de los demás” (Presidencia de la República, 2007).

Una de las secciones del mencionado capítulo es la *Política hacendaria para la competitividad* donde se plantea como objetivo principal contar con una hacienda pública responsable, eficiente y equitativa que promueva el desarrollo en un entorno de estabilidad económica a través de cinco estrategias:

1. Mejorar la administración tributaria fomentando el cumplimiento equitativo en el pago de impuestos y reduciendo la evasión fiscal.
2. Establecer una estructura tributaria eficiente, equitativa y promotora de la competitividad, permitiendo encontrar fuentes alternativas de ingresos, además de hacer frente a las necesidades de gasto en desarrollo social y económico que tiene el país.
3. Garantizar una mayor transparencia y rendición de cuentas del gasto público para asegurar que los recursos se utilicen de forma eficiente y se destinen al desarrollo social y económico.
4. Restablecer sobre bases más firmes la relación fiscal entre el Gobierno Federal y las entidades federativas.
5. Administrar de forma responsable la deuda pública para consolidar la estabilidad macroeconómica, reducir el costo financiero y promover el desarrollo de los mercados financieros.

Dentro de la segunda estrategia se plantean las características que requiere el sistema fiscal mexicano para lograr el objetivo planteado, que son la eficiencia económica, la simplificación de los impuestos, la flexibilidad del sistema, la transparencia y la equidad.

La eficiencia económica reduce en lo posible el costo que los impuestos tienen sobre el bienestar y las decisiones de las familias y la iniciativa privada; la simplificación de los impuestos limita los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; la flexibilidad del sistema brinda la capacidad de ajustarse rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas; la transparencia fomenta un diseño para la fácil y rápida identificación de las obligaciones fiscales, tanto para los contribuyentes como para las autoridades y la equidad da un mismo trato fiscal a personas físicas y morales que están en condiciones económicas semejantes.



Para incorporar estas características al sistema, el Plan Nacional de Desarrollo propone ciertas líneas que guíen una política tributaria “que facilite el cumplimiento, promueva la equidad y la eficiencia, e incremente la competitividad del país” (2007), que son:

1. Establecer tasas impositivas comparables a las que prevalecen en los países que compiten con México en los mercados internacionales, permitiendo una integración más exitosa de la economía mexicana a los mercados financieros y a los mercados de bienes y servicios globales.
2. Simplificar el sistema tributario, facilitando el cumplimiento, reduciendo la capacidad de evasión y elusión fiscal, y llevando a mayor equidad.
3. Desarrollar instrumentos tributarios para promover una mayor inversión productiva, sin distorsionar el costo del capital en el presente contexto de competitividad global.
4. Privilegiar al gasto público, antes que al sistema tributario, como el instrumento para otorgar apoyo a diferentes grupos de la población y sectores económicos.
5. Orientar el apoyo mediante instrumentos focalizados que permitan incidir directamente sobre el bienestar de la población con mayores necesidades a través de la dotación de educación, salud y atención a grupos vulnerables, así como enfocar las actividades de fomento en aquellos sectores altamente creadores de empleo.

Poco después de la emisión de este documento –siguiendo las directrices establecidas por el mismo– el 20 de junio de 2007 el Ejecutivo Federal presentó ante la Comisión Permanente de la Cámara de Diputados una Iniciativa de Decreto para expedir la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única. El documento enfatizó los problemas que aquejan al sistema y la importante necesidad de una reforma integral citando un diagnóstico elaborado por la Mesa de Ingresos de la Convención Nacional Hacendaria de 2004, que señala como causas principales de la insuficiencia de los recursos fiscales el deficiente diseño legislativo de las contribuciones, los niveles tan altos de evasión y elusión fiscal, el excesivo formalismo jurídico, la falta de transparencia, la correspondencia poco clara entre el pago de contribuciones y los servicios del Estado que se obtienen a cambio y las insuficiencias en las administraciones tributarias.

La Iniciativa considera que la reforma debe empezar por mejorar el diseño de las contribuciones priorizando la simplificación tributaria; afirmando que

tal diseño debe descansar sobre una base amplia y con mínimas exenciones, que permita que la tasa impositiva sea la menor posible, evite generar distorsiones y preserve la competitividad en la economía, (...) que distribuya de forma equitativa la carga fiscal, al tiempo que se recaudan los recursos necesarios para que, a través del gasto público de carácter social, se reparen desigualdades y rezagos. (Gaceta Parlamentaria Cámara de Diputados, 21 junio 2007, p. VI)

Asimismo, el documento destaca la experiencia internacional en la aplicación de contribuciones con este esquema que ha logrado fortalecer la recaudación tributaria, incrementar la productividad y generar un crecimiento económico; señala también la tendencia mundial a la disminución de tramos en las tarifas para la determinación del impuesto sobre la renta, con propensión a la tasa única y al establecimiento de un monto exento para los individuos con los ingresos más bajos para mantener la progresividad en el sistema impositivo.

Posterior al análisis del entorno nacional e internacional la Iniciativa propone

la introducción de una Contribución Empresarial a Tasa Única, la cual es un gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución de los factores de la producción, (...) cuyo diseño está basado en los principios fundamentales de simplificación, flexibilidad, transparencia, equidad y proporcionalidad y competitividad; un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad. (pp. VIII-IX)

A través de un cálculo basado en el Sistema de Cuentas Nacionales de México 1999-2004 emitido por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) se estimó que la aplicación de una tasa del 19% para la contribución propuesta representaría un aumento en la exacción del 1.3% del PIB en 2008 y de 1.8% a partir de 2009; la base impositiva para dicho cálculo se determinó disminuyendo al valor de la producción de cada sector sujeto a la contribución, el consumo intermedio y la formación bruta de capital debido a que se permite la deducción de bienes de activo fijo como un gasto y no a través de porcentajes de depreciación.

De acuerdo con el proyecto de decreto la CETU “grava la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido el valor de la producción adquirido de otras empresas” (p. X). Asimismo, se destaca que este tributo es mínimo respecto al Impuesto Sobre la Renta propio y retenido, por lo que el monto a pagar sería solamente el excedente del ISR reconociendo vía acreditamiento las cantidades que se hubieran pagado y retenido por dicho concepto aun cuando correspondan a erogaciones no deducibles para la CETU pero sí para ISR; “la razón es que la contribución empresarial a tasa única es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan dichos pagos (...) como son principalmente las utilidades, los dividendos o los salarios” (p. X).

Como ya se mencionó, en las propuestas de campaña presidencial de 2006 se destacó que la reforma fiscal significaría la simplificación del sistema con la implementación de una tasa única en el ISR; sin embargo, el proyecto de decreto solamente propone la sustitución del Impuesto al Activo por la CETU, lo cual sí evita una obligación adicional pero no representa una verdadera reducción en las cargas fiscales.

La Iniciativa resalta que la contribución propuesta

mantiene una característica importante del Impuesto al Activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, lo cual se justifica como una razón de Estado, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos; (...) y al permitir la deducción total de la inversión, no se distorsiona el costo del capital, lo cual propicia la competitividad y el desarrollo de nuestro país. (p. XI)

Dentro del apartado de características de la CETU, el multicitado documento explica los elementos esenciales del gravamen y el método que se utilizó para fijar su base imponible; asimismo clasifica dicha contribución como un tributo

de tipo directo que equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción; permitiendo deducir las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios. (p. XI)

A pesar de que en la Iniciativa se mencionan reiteradamente los factores de la producción como objeto mediato de la contribución, solamente se señalan algunos ejemplos sin precisar el concepto; por lo que resulta importante analizar en qué consisten. De acuerdo con Samuelson y Nordhaus

el análisis económico tradicionalmente divide los factores de producción en tres categorías: tierra, trabajo y capital. A los dos primeros se les llama factores de producción primarios u originales, cuya oferta es determinada principalmente fuera del mercado. A éstos agregamos un factor producido, el capital, que consta de aquellos bienes durables producidos que son a su vez usados como insumos para una producción subsiguiente. (2006, pp. 260-261)

Por su parte, Méndez Morales los describe como “todos aquellos elementos que contribuyen a que la producción se lleve a cabo” (2005, p. 178) y agrega uno más a la clasificación antes citada, que es la organización o habilidad empresarial. Define cada factor como:

1. Tierra.- En su sentido más amplio, se refiere a los recursos naturales que pueden ser transformados en el proceso de producción: tierra, agua, minerales, vegetales, animales, etc.
2. Trabajo.- Desgaste físico y mental de los individuos que se incorporan en el proceso productivo. El trabajo también se define como la actividad humana mediante la cual se transforma y adapta la naturaleza para la satisfacción de sus necesidades.
3. Capital.- Bienes que sirven para producir otros bienes. Son aquellos recursos económicos susceptibles de reproducirse y que ayudan en el proceso productivo; están constituidos por las inversiones en maquinaria, equipo, mobiliario, instalaciones, edificios, etcétera.
4. Organización.- También llamada habilidad empresarial, es el conjunto de actividades encaminadas a la dirección, organización, sistematización y conducción para llevar a cabo el proceso productivo. (p. 178)

Samuelson y Nordhaus afirman que “en una economía de mercado, los ingresos se distribuyen entre los propietarios de los factores de la producción en forma de salarios, beneficios, rentas e intereses” (2006, p. 222); de la misma manera, la Iniciativa señala que

las retribuciones a los factores de la producción incluyen las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras; de esa forma, la CETU no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción. (Gaceta Parlamentaria Cámara de Diputados, 21 junio 2007, p. XI)

Con este argumento, el Ejecutivo afirmó que gravar dichas retribuciones genera una base impositiva más amplia que la del ISR, con lo que se gravaría a quienes no lo pagan y se generaría una mayor equidad.

Para calcular el monto del impuesto se propuso aplicar la tasa del 19% sobre una base gravable de efectivo (en 2008 por ser el primer año de aplicación se sugirió un esquema de transición con una tasa del 16%), es decir, el momento de acumulación de los ingresos es cuando se cobren y las deducciones se disminuyen hasta que estén pagadas, lo que evita ajustes inflacionarios. El argumento para que la determinación del tributo esté basada en los flujos de efectivo es que

bajo los principios de contabilidad nacional, en el cómputo del PIB y, en consecuencia, del ingreso nacional, no se incluyen más que los flujos de efectivo y no se consideran las ganancias cambiarias ni las de capital, por lo que su obtención a través de los diversos actos que pueden dar lugar a ello, no se gravan con la Contribución Empresarial a Tasa Única. (p. XXVII)

Respecto a la forma de determinar la base impositiva se planteó que

formalmente, en lugar de sumar una a una las retribuciones a los factores de la producción, con objeto de que todas ellas queden comprendidas en la base de la Contribución Empresarial a Tasa Única, siguiendo principios semejantes a los utilizados en el Sistema de Cuentas Nacionales de México para estimar el valor del ingreso nacional, se computan dichas retribuciones a los factores de la producción como la diferencia entre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes, por un lado, y la adquisición de insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, por otra parte. Asimismo, la adquisición de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico también son deducidos de la base de la citada contribución.

De esta forma, se establece como objeto de la contribución empresarial a tasa única la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional. (p. XII)

A pesar de la descripción anterior de las actividades gravadas por esta contribución, la Iniciativa precisa más adelante, algunos conceptos que no se consideran debido a que

la determinación de la base de la contribución debe permitir gravar la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción, por lo cual se estima necesario que queden fuera del objeto de la Ley que se propone a esa Soberanía, los ingresos que se obtengan por dividendos o por servicios personales subordinados. Por la misma razón se hace necesario excluir del objeto del gravamen los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo, los cuales tampoco serán gravables ni deducibles.

No obstante lo anterior, para evitar que al diferirse el pago de la contribución empresarial a tasa única por las actividades realizadas a crédito se disminuya el valor presente de la base gravable de dicha contribución, se propone a esa Soberanía que queden gravados los intereses que se carguen o cobren al adquirente por la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, o la prestación de servicios independientes, mediante los que se difiera el pago de la contribución empresarial a tasa única, considerando que dichos intereses forman parte del precio o contraprestación cobrados. Además, con esta medida se elimina la posibilidad de simulación para evadir el pago de la citada contribución empresarial incrementando artificialmente el interés cargado.

Por representar también pagos al factor capital, tampoco se consideran como actividades que den lugar a ingresos gravados, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o derechos que den lugar al pago de regalías.

La razón para no incluir los mencionados conceptos como objeto del gravamen, obedece a que la base de la contribución empresarial a tasa única se determina mediante el método de resta (ingresos menos deducciones), en lugar de utilizar el método equivalente de suma, mediante el cual se adicionan cada una de las retribuciones a los factores de producción. Si bien las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial, determinada por el método de resta, jurídicamente no son objeto de la contribución empresarial a tasa única. (pp. XIV-XV)

El análisis de este último párrafo citado resulta fundamental para comprender la base gravable de la CETU; como se describió anteriormente, al diseñar una contribución se puede utilizar uno de los tres métodos para estimar el valor del ingreso nacional, el método de la producción o del valor agregado, el método del gasto final y el método de ingreso de los factores. En la Iniciativa se afirma que el tributo grava la retribución a los factores de la producción en aquellos sujetos que efectúan dichos pagos, lo que sería evidente si se utilizara el mismo procedimiento que el Sistema de Cuentas Nacionales –método de ingreso de los factores o método de suma como lo denomina el documento– a través de la cuenta de asignación del ingreso primario.

De acuerdo con el glosario institucional de términos del INEGI esta cuenta registra como recursos, los pagos efectuados a los factores de la producción como la remuneración de asalariados, impuestos a los productos y a las importaciones, otros impuestos a la producción y subsidios a los productos; adicionándose las rentas de la propiedad, interés, dividendos, retiros de renta de las cuasisociedades y utilidades reinvertidas de la inversión extranjera directa. Mientras que en los usos se registran los pagos que los sectores institucionales realizan por rentas de la propiedad, intereses, dividendos y por retiros de rentas de las cuasisociedades. El saldo arroja la medida del ingreso nacional neto.<sup>48</sup>

Empero, el método que emplea la Iniciativa para determinar la base imponible es el de valor agregado a través de la diferencia de la producción y el consumo intermedio, es decir, el ingreso obtenido por la realización de las actividades gravadas menos las erogaciones efectuadas, al que el Ejecutivo denomina método de resta.

Uno de los análisis más detallados a este respecto es realizado por Augusto Fernández Sagardi, quien afirma que variar el método de resta por el método de suma “se cambió radicalmente la naturaleza jurídica de la contribución, pasando de un gravamen al gasto a uno al ingreso” (2010, p. 61). El autor destaca que las contribuciones tienen dos objetos, el inmediato y el mediato; el objeto inmediato es la situación jurídica o de hecho prevista por la ley que genera la obligación tributaria y el mediato es “el objeto económico o materia imponible buscado por el creador de la norma, la manifestación de riqueza que se desea gravar y que se consigue precisamente mediante su diseño legal” (p. 62).

De acuerdo con el proyecto de decreto el objeto inmediato de la contribución propuesta es la obtención de ingresos por ciertas actividades y el mediato es la remuneración a los factores de la producción; no obstante, al optar por el método de resta en lugar del método de suma, el objeto mediato –señala Fernández Sagardi– es la utilidad fiscal ampliada.

Si se hubieran quedado en el método de suma, la contribución sería fácil de entender y su estudio sobre la proporcionalidad podría arribarse con facilidad, toda vez que lo haría justo y equitativo. Quien pague más salarios, más prestaciones de previsión social, más intereses, más regalías entre partes relacionadas, pagaría más impuesto que aquel que no tuviera tales erogaciones. El objeto mediato se conseguiría claramente. (...) Sin embargo, a través del método de resta, los contribuyentes con el mismo importe de erogaciones para remunerar los factores de la producción, al tener ingresos en cantidades diferentes, resultan gravados en forma también diferente. (p. 63)

Por lo que afirma que “la contribución propuesta grava la utilidad fiscal adicionada de las erogaciones por concepto de intereses, sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social y regalías al no permitir su deducibilidad de los ingresos; el cual es el mismo procedimiento implantado en el ISR denominado sistema de resta” (p. 66), por lo que el Ejecutivo no cumple con la intención de la Iniciativa.

---

<sup>48</sup> Consultado el 20 de marzo de 2012, disponible en <http://www.inegi.org.mx/lib/glosario/>

El documento presentado por el Ejecutivo como propuesta de ley fue analizado y discutido durante poco más de un mes en reuniones de trabajo de la Comisión de la SHCP y otros participantes tanto con el sector empresarial como académico y social, tal como se señala en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 12 de septiembre de 2007. Este Dictamen muestra ciertas diferencias con la Iniciativa de la CETU, dentro de las que destaca la modificación de la tasa sugerida de 19% por la alícuota de 16.5% para el ejercicio 2008, de 17% en 2009 y de 17.5% a partir del ejercicio 2010; además del cambio de nombre de Contribución Empresarial a Tasa Única por Impuesto Empresarial a Tasa Única, debido a que:

en virtud de que el término contribución es un concepto genérico que se utiliza para clasificar tanto a los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, por lo que su utilización como nombre del gravamen que se propone podría generar confusión y posibles problemas de interpretación sobre la naturaleza jurídica del mismo. (p. LXX)

Además, el Dictamen plantea ciertas consideraciones respecto a la finalidad y constitucionalidad del impuesto que fueron cuestionadas por especialistas durante el período de análisis y discusión. La Comisión dictaminadora argumenta que de acuerdo al artículo 25 constitucional el Estado debe garantizar el desarrollo integral y sustentable, el crecimiento de la economía y del empleo, y una justa distribución del ingreso y la riqueza, lo cual lleva a cabo –entre otros instrumentos– a través de gravámenes con fines extrafiscales.

Así, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es una contribución que si bien tiene una finalidad recaudatoria, también la podemos encuadrar dentro de esta clasificación, puesto que su propósito se deriva de la necesidad de ir sustituyendo los ingresos petroleros, pues los mismos tienden a la baja y esto puede colapsar las finanzas del país si no se atiende inmediatamente. (p. LXXII)

De la misma manera, el documento afirma que la intención del establecimiento del IETU es fortalecer el sistema tributario a través de la eliminación de las distorsiones legales ocasionadas por los regímenes fiscales preferentes contemplados en la LISR y evitar las planeaciones fiscales que provocan la evasión del gravamen; señala que

mediante el Impuesto Empresarial a Tasa Única, se ampliará la base tributaria, con lo cual se logrará una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo cual se logra con una recaudación equilibrada y justa, pilar fundamental de esta contribución, pues al no contemplar regímenes especiales o diferenciados, deducciones o beneficios extraordinarios se mejora la recaudación; de hecho, visto desde la perspectiva del Impuesto Sobre la Renta, el efecto recaudatorio del Impuesto Empresarial a Tasa Única es equivalente a incrementar de manera equilibrada la tasa efectiva del impuesto sobre la renta de casi todos los contribuyentes del impuesto citado. (p. LXXIV)

Para demostrar el argumento anterior el Dictamen presenta una gráfica (Figura 23) elaborada por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados afirmando que en la mayoría de los casos el efecto del IETU implica un aumento en la recaudación, lo que favorece la mejor redistribución de la riqueza.

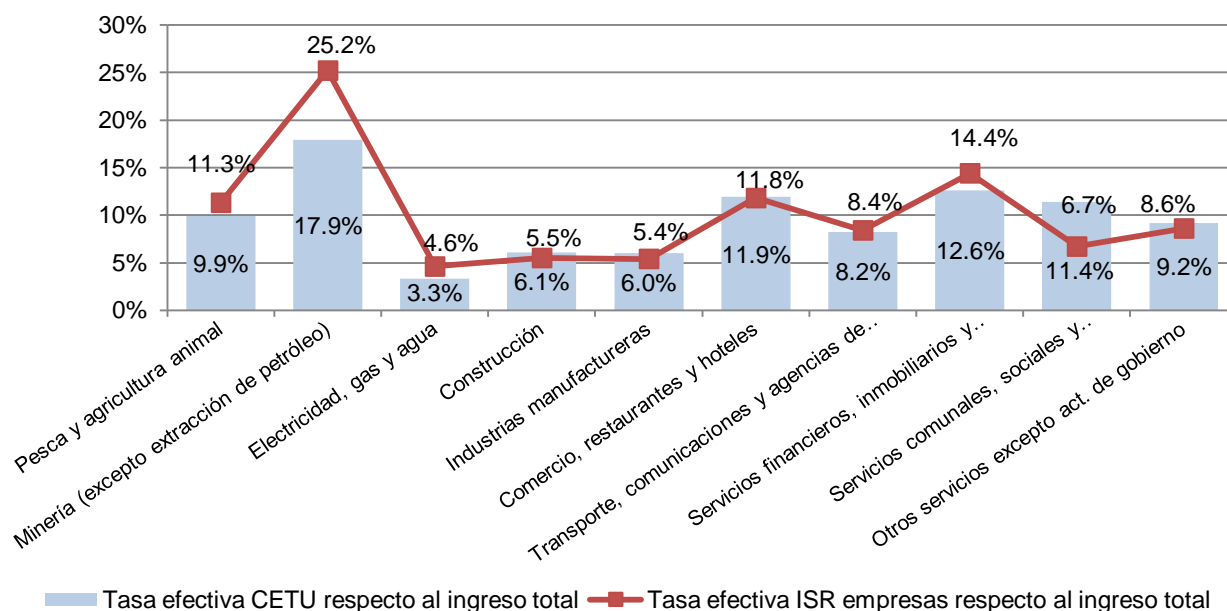


Figura 23. Tasa efectiva CETU vs tasa efectiva ISR empresarial por sector.

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

Respecto a la constitucionalidad del impuesto, el documento analiza la atención del principio de proporcionalidad tributaria que radica –de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación– “en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público de acuerdo con su capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos” (p. 76). La Comisión explica cómo el diseño del IETU permite gravar la capacidad contributiva de las personas a través de “una base amplia, con una tasa impositiva baja y el mínimo posible de deducciones, sólo permitiéndose las estrictamente indispensables y relacionadas con el objeto gravado, ya que aquellas que no cumplen con esas características distorsionan la base de cada contribuyente, en vez de hacerla más uniforme” (p. 77).

Posteriormente, la Comisión afirma que determinar el impuesto a través de un porcentaje resulta progresivo porque grava más a quien más riqueza genera. Sin embargo, Fernández Sagardi refuta que “la coexistencia de ambas contribuciones provoca agravios al principio de proporcionalidad tributaria, ya que habiendo dos bases gravables se aplica la que resulte con mayor impuesto a pagar, sin importar que los principios de una vulneren los principios de otra” (2010, p. 81).



El Dictamen en comento también argumenta la equidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única que es definida por la Suprema Corte de Justicia como “la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos de un mismo tributo, los cuales deben recibir un trato idéntico respecto a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros” (p. 85). De acuerdo con ello, cuando existe justificación para establecer distinciones en situaciones tributarias de ciertos contribuyentes, no se considera que se viole este principio por lo que gravar de diferente manera al sector financiero o excluir las actividades pasivas o rendimientos de capital no es inconstitucional.

Respecto a la doble imposición, el documento presentado por la Comisión destaca que

el hecho de que el Impuesto Empresarial a Tasa Única sea un impuesto directo no implica que se esté gravando la misma fuente de riqueza del Impuesto Sobre la Renta (...) porque conforme a la mecánica de esta nueva contribución, se pagará únicamente el que resulte mayor y no así los dos impuestos, por lo que no se está gravando dos veces la misma fuente impositiva. (p. 84)

Después de argumentar las modificaciones efectuadas a la Iniciativa presentada por el Ejecutivo, el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público presentó la nueva propuesta de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que fue publicada el 1° de octubre de 2007 en el DOF, para entrar en vigor el 1° de enero de 2008.

### Elementos del Impuesto Empresarial a Tasa Única

La LIETU se encuentra integrada –solamente– por 19 artículos, estructurados en siete capítulos. De conformidad con el artículo 1°, los sujetos de este gravamen son las personas físicas y morales residentes en México y aquellas con establecimiento permanente en el país. El objeto inmediato –como se señaló anteriormente– es la obtención de ingresos, independientemente del lugar en donde se generen, por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del IETU por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto se determina aplicando la tasa del 17.5% sobre la base gravable que es la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades gravadas, las deducciones autorizadas en la Ley.

Se considera ingreso gravado por el IETU, el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Respecto al concepto de las actividades gravadas, la LIETU remite a lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para determinar qué se entiende por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes en los artículos 8, 14 y 19; asimismo, para definir otros conceptos refiere a la LISR y al CFF. Lo anterior, de acuerdo con la exposición de motivos, se llevó a cabo “con el propósito de facilitar la aplicación de esta contribución [IETU] aprovechando la experiencia que tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales tienen en la aplicación de otras leyes impositivas” (Gaceta Parlamentaria Cámara de Diputados, 21 junio 2007, p. XIII).

A pesar de que el Ejecutivo planteó que este gravamen tendría un mínimo de actividades y sujetos exentos, el artículo 4º establece que no se pagará el impuesto por la obtención de determinados ingresos; algunos de ellos también se encuentran exentos del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, la exposición de motivos describe que el diseño de este impuesto descansa sobre una base amplia, es decir, que evita las deducciones excesivas permitiendo solamente disminuir determinados conceptos señalados en el artículo 5 de la Ley.

A pesar de que la ley permite la deducción de todas las erogaciones que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU, la fracción I del citado artículo establece la imposibilidad de deducir los pagos efectuados por concepto de sueldos y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Con ello, se buscó gravar lo que la Iniciativa del gravamen manifestó en numerosas ocasiones, la retribución a los factores de la producción; sin embargo, posteriormente se emitió una disposición –como se señalará más adelante– que permite deducir estas erogaciones a través de un acreditamiento.

Para poder ser disminuidas de los ingresos obtenidos, las deducciones deben cumplir los requisitos establecidos en el artículo 6 de la Ley, entre que se encuentra que las erogaciones sean estrictamente indispensables, que hayan sido pagadas en el momento de su deducción y que se cumplan además los requisitos de deducibilidad establecidos en la LISR. Pareciera que los requisitos señalados no son excesivos, sin embargo, cuando la disposición remite a la LISR, ellos se amplían y la determinación del IETU ya no resulta tan simple al considerar dos leyes para cumplir con los requisitos de deducción de los conceptos autorizados.

En el caso de que las deducciones autorizadas excedan al monto de los ingresos –de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 de la Ley– los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida a dicha diferencia, que podrán acreditar contra su impuesto a cargo de los siguientes 10 ejercicios hasta agotarlo.

De conformidad con el artículo 7 de la LIETU este tributo se calcula por ejercicios y se paga mediante declaración en el mismo plazo que la anual del ISR, es decir, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal (artículo 10 de la LISR). Una vez calculado el impuesto del ejercicio se podrá disminuir el crédito fiscal anteriormente señalado (artículo 11 LIETU) hasta por el monto del impuesto; contra la diferencia que se obtenga se podrá acreditar la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.175 por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por concepto de sueldos y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que sean gravados para la persona que las recibe, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México.

Además podrá acreditarse una cantidad equivalente al ISR propio del ejercicio, del mismo ejercicio; el resultado obtenido será el monto del IETU del ejercicio a cargo del contribuyente. Contra esta cantidad se podrán acreditar los pagos provisionales efectivamente efectuados; cuando no sea posible acreditarlos total o parcialmente, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio; si existiera un remanente se podrá solicitar su devolución.

La Ley establece la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio en los mismos plazos que las declaraciones de pagos provisionales del ISR; de acuerdo con el artículo 9 se determinarán restando de la totalidad de los ingresos percibidos en el período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo período y al resultado obtenido se le aplicará la tasa establecida. En los pagos provisionales también se podrán efectuar los acreditamientos permitidos en el cálculo anual, por el monto que corresponda al período.

De acuerdo con lo manifestado en la exposición de motivos, “el efecto de un gravamen mínimo es que a través de éste se recupere la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales, por evasión y elusión fiscales (...) o la aplicación de estímulos a contribuyentes específicos en el ISR” (21 junio 2007, p. XXIX). El régimen de consolidación fiscal es uno de los mecanismos que más benefician a los grupos empresariales, ya que les permite calcular su impuesto de manera conjunta lo que implica que su carga tributaria sea menor que si la hubieran calculado individualmente; por lo que el IETU, en aras de alcanzar el objetivo de reducir la elusión fiscal y regímenes especiales, no permite la consolidación de empresas del mismo grupo para la determinación del gravamen.

Así, el artículo 12 de la Ley señala que las sociedades controladas y la controladora que determinen su resultado fiscal consolidado –de conformidad con el Capítulo VI del Título II de la LISR– estarán a lo dispuesto en las demás disposiciones de la LIETU y pagarán el impuesto de manera individual mediante declaración. No obstante, el artículo 13 establece que las sociedades controladas y la controladora considerarán como ISR propio del ejercicio el Impuesto Sobre la Renta que entregaron a la sociedad controladora, mismo que se considerará como efectivamente pagado.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, parecería que se cumple con el objetivo de evitar regímenes especiales en la LIETU; sin embargo, al permitir el acreditamiento del ISR entregado a la controladora se disminuyen los efectos recaudatorios del IETU, porque es posible que al llevar a cabo la consolidación para efectos del ISR, dicho monto no sea enterado efectivamente a la autoridad, lo que representa la mayor pérdida recaudatoria dentro del presupuesto de gastos fiscales emitido por la SHCP (2011).

Otro régimen que contempla el IETU es el de pequeños contribuyentes, en el que pueden tributar –de acuerdo con la LISR– aquellas personas físicas cuyos ingresos en el año de calendario no excedan de 2 millones de pesos. El artículo 17 de la LIETU establece que dichas personas pagarán el gravamen mediante estimativa que practiquen las autoridades, que deberá ser enterada en una sola cuota, junto con el ISR y el Impuesto al Valor Agregado cuando las Entidades Federativas hayan celebrado un convenio de coordinación.

Respecto a las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes de este gravamen el capítulo VI –conformado únicamente por el artículo 18– dispone que deben llevar la contabilidad de conformidad con el CFF, expedir comprobantes, entre otras.

Por último, el artículo 19 de la LIETU establece que cuando se determinen en forma presuntiva los ingresos, se podrán disminuir las deducciones que se comprueben o el contribuyente podrá optar por aplicar el coeficiente de 54% a los ingresos determinados para calcular la base sobre que se aplicará la tasa impositiva.

En el DOF del 1° de octubre de 2007 además de la Ley se publicaron 21 artículos transitorios, destaca el artículo segundo que abroga la Ley del Impuesto al Activo, para evitar hacer más complejo el sistema tributario mexicano –de acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos–, así como la opción de solicitar en devolución el Impuesto al Activo efectivamente pagado en los 10 ejercicios inmediatos anteriores.

Asimismo, se permitieron disminuir ciertos conceptos a través de una deducción adicional y un crédito fiscal, la primera por aquellas erogaciones en inversiones nuevas que efectuaran los contribuyentes del 1° de septiembre al 31 de diciembre de 2007 que se deduciría en tres ejercicios; el crédito fiscal consiste en disminuir el 5% en cada ejercicio fiscal de 2008 a 2017 del saldo pendiente de deducir de las inversiones que se hubieran adquirido del 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007.

Otros artículos transitorios señalan el momento de deducción o acumulación de ciertos conceptos aplicables en el período de transición.

Finalmente, destacan los artículos decimonoveno y vigésimo en los que se dispuso que la autoridad hacendaria evaluaría los resultados y efectos de la aplicación de la tasa establecida, tomando en cuenta el comportamiento de la economía del país; asimismo estudiaría la conveniencia de derogar ciertos capítulos de la LISR, lo que se analizará más adelante.

Adicionalmente, el 5 de noviembre de 2007 se publicó en el DOF un decreto que otorgó beneficios fiscales en materia de ISR y de IETU; en el que se permitió disminuir del impuesto determinado conforme a la Ley y sus artículos transitorios, algunos conceptos a través de estímulos fiscales que lograrían –de acuerdo con el Decreto en comento– que el Impuesto Empresarial a Tasa Única coadyuvara en el incremento del acervo de bienes de capital de las empresas, neutralizara el impacto de no poder deducir el costo de lo vendido en el IETU e impulsara la competitividad del país fomentando la generación de empleos.

Los principales estímulos fiscales contenidos en este documento son la deducción parcial del inventario que se tenía al 31 de diciembre de 2007, opción de acumular las contraprestaciones provenientes de enajenaciones a plazo y de considerar ingresos acumulables para el IETU en la misma fecha que para ISR.

Posteriormente, el Ejecutivo emitió un Decreto que fue publicado el 4 de marzo de 2008 en el DOF donde argumentó que previendo el entorno internacional desfavorable para ese año era necesario apoyar la operación de las personas físicas y morales e implementar acciones con objeto de impedir una posible afectación a la actividad económica del país; por lo que permitió el diferimiento del 3% de monto a enterar en los pagos provisionales de febrero a junio de 2008, los que no causarían actualización ni recargos al enterarse en la declaración anual.

De manera más reciente, el 30 de marzo de 2012 fue publicado en el DOF un Decreto que otorgó beneficios fiscales y estableció medidas de simplificación administrativa, entre los que se encuentra la facilidad para las personas físicas y morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros y que deban efectuar pagos provisionales del IETU, en lugar de realizar el cálculo de los pagos correspondientes a los meses impares, podrán optar por determinar dichos pagos considerando el IETU que hubieran efectivamente pagado, correspondiente a los dos meses inmediatos anteriores a aquél al que corresponda el pago provisional que se calcula. Con este procedimiento simplificado, de acuerdo con el Ejecutivo, se contribuye a liberar recursos para que los contribuyentes los asignen a sus actividades productivas, sin afectar el flujo de recursos para el erario de manera mensual.

A pesar de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única está integrada por pocos artículos, el cálculo y determinación del impuesto resulta complejo debido al sinnúmero de disposiciones que se deben considerar. Si bien es cierto que los artículos transitorios y decretos principalmente contienen beneficios fiscales, también establecen algunas normas que es necesario conocer para lograr un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de las reglas de Resolución Miscelánea Fiscal que expide el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Una de las evidencias más claras que muestran la complejidad en la determinación del gravamen es el llamado Listado del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que es un formato que contiene los montos que sirvieron para el cálculo de los pagos provisionales que se presenta de manera mensual a la autoridad hacendaria. A pesar de que se ha liberado de la obligación de presentación –a través de reglas de carácter general– a ciertos contribuyentes, se observa que el listado (Apéndice G) dista mucho del formato “tipo postal” propuesto por Hall y Rabushka para la determinación de un impuesto plano.

#### Diagnóstico presentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

El Impuesto Empresarial a Tasa Única –como ya se señaló– ha sido un tributo polémico incluso desde antes de la iniciación de su vigencia, principalmente debido a su aplicación conjunta con el ISR porque ello dista mucho del objetivo planteado en el Plan Nacional de Desarrollo de simplificar el sistema tributario mexicano. Por ello, diversos organismos se han pronunciado en contra del gravamen, cámaras empresariales, legisladores, políticos y especialistas en la materia; unos presentan propuestas para su modificación, otros afirman que debe ser abrogado y algunos más reconocen su impacto positivo en la recaudación. En el mes de octubre de 2009 algunos integrantes de la Cámara de Diputados sometieron a consideración la propuesta de abrogación del impuesto (8 octubre 2009); de la misma manera, en marzo de 2011 un grupo de integrantes del Senado presentó una propuesta de reforma fiscal incluida la eliminación del IETU (10 marzo 2011).

La coexistencia del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el ISR se planteó como temporal de acuerdo con lo establecido en el artículo decimonoveno transitorio de la LIETU,<sup>49</sup> que obligaba a la SHCP a entregar un estudio para determinar la viabilidad de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la LISR. La presentación de dicha evaluación se efectuó el 30 de junio de 2011 –último día del plazo establecido en la Ley– ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados a través del documento denominado *El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación*.

<sup>49</sup> Artículo Decimonoveno. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la presente Ley. Para los efectos de este artículo el Servicio de Administración Tributaria deberá proporcionar al área competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información que tenga en su poder y resulte necesaria para realizar el estudio de referencia. Dicho estudio se deberá entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.

En el citado documento la Secretaría señala que tres años de aplicación del impuesto no son suficientes para evaluar su impacto real en la economía, que atravesó además por un período de crisis a nivel mundial con un entorno económico volátil que limita el análisis del efecto recaudatorio del gravamen y al mismo tiempo argumenta que “para evaluar un impuesto que grava la actividad económica se requiere haber observado todas las etapas del ciclo (expansión, contracción y recuperación)” (SHCP, 2011, p. 4).

Sin embargo, afirma que el IETU ha cumplido sus objetivos:

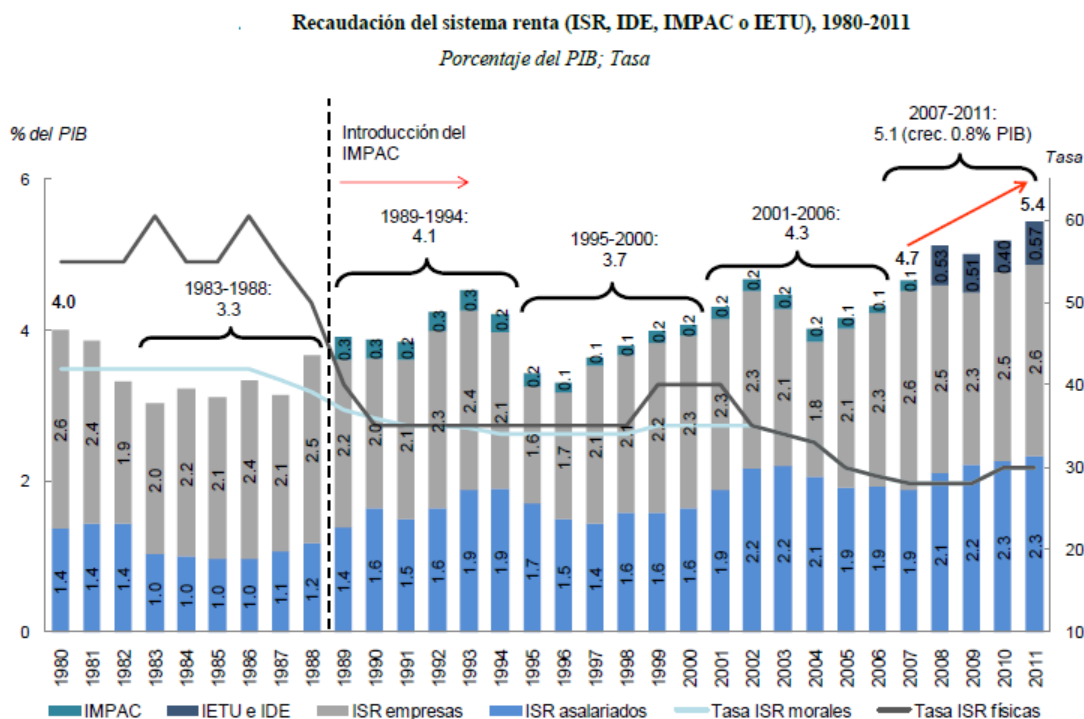
Ha sido declarado constitucional. Ha funcionado bien como impuesto mínimo de control del sistema renta (que también incluye el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo). Ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en nuestro país para el Gobierno Federal, las entidades federativas y los municipios. Ha ampliado el número de contribuyentes y la base tributaria. Ha contribuido a eliminar los espacios de evasión en el Impuesto Sobre la Renta y reducir las planeaciones fiscales agresivas. Ha logrado poner un piso a la recaudación, particularmente la proveniente de sectores que tradicionalmente contribuían poco a la exacción con relación a su capacidad de pago, como es el caso de los que se benefician de regímenes especiales y los sectores donde prevalecía más la evasión o la elusión. Lo anterior sin que sean los mismos contribuyentes que regularmente pagaban, de manera que se ha incrementado la proporción de contribuyentes que participan de la recaudación. (pp. 4-5)

Estas aseveraciones se analizarán posteriormente a través de datos presentados por la SHCP.

El estudio muestra el análisis de cifras de la captación tributaria del llamado sistema renta formado por el ISR, el IETU y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) para determinar el impacto recaudatorio del Impuesto Empresarial a Tasa Única, argumentando que la implementación de este gravamen aumentó indirectamente la exacción del ISR, por lo que resulta consistente evaluar el sistema en su conjunto. Con esta base, la Secretaría señala que los ingresos del sistema renta en 2008 –año en que entró en vigor el IETU– fueron 100 millones de pesos mayores que el ejercicio 2007 (11.9% más), por lo que afirma que la reforma fiscal de 2008 permitió el aumento del sistema renta en “casi diez veces lo que creció la economía” (p. 76).<sup>50</sup>

El documento compara la recaudación del sistema renta (ISR, IDE, IA o IETU) de 1980 a 2011 a través de una gráfica –transcrita a continuación– con la que afirma que “gracias a la introducción del IETU y del IDE se han alcanzado niveles máximos históricos (...) y se logró mejorar de manera significativa el desempeño del sistema renta” (p. 62).

<sup>50</sup> PIB año 2007 8,810.14 PIB año 2008 8,942.35 crecimiento 1.02% Cifras base 2003 (mmdp), INEGI.



**Figura 24.** Composición de la recaudación y tasas impositivas del sistema renta 1980-2011.  
Fuente: Diagnóstico del IETU de la SHCP (2011).

Posteriormente, el diagnóstico describe algunas características del IETU que de acuerdo con la autoridad hacendaria lo convierten en un gravamen significativo y ventajoso dentro del sistema tributario mexicano. Su primer planteamiento es diferenciar el objeto del ISR y del IETU, porque aunque este último es un impuesto mínimo del primero, sus bases tienen diferentes fundamentos jurídicos y económicos que fortalecen el sistema renta debido a que reducen la posibilidad de las planeaciones fiscales.

La base para definir el ISR son las utilidades o la variación patrimonial de los contribuyentes, mientras que en el IETU la base se constituye económicamente por la retribución a los factores de la producción porque al deducir la inversión y los insumos se gravan los pagos al trabajo y al capital. (p. 68)

Afirma también que el IETU no inhibe la inversión ni el empleo, no distorsiona el costo de capital, incrementa la competitividad y la productividad de los factores; además, su recaudación y administración es menos onerosa, promueve la formación de capital y provoca un mayor cumplimiento en el ISR, aseveraciones que se evaluarán posteriormente.

En el capítulo de análisis del impacto recaudatorio del IETU, el documento indica que la captación tributaria total del ejercicio 2008 se acercó al monto estimado en noviembre de 2007 por la SHCP que se elevaba a 111 mil millones de pesos (mmp).



Aunque aclara posteriormente que existen diferencias en cuanto a la composición de la recaudación, es decir, la proporción que proviene directamente del IETU y aquella que se obtiene a través de ingresos adicionales en el ISR. La estimación consideró que de los 111 mmp, 70 mmp se recaudarían de manera directa del Impuesto Empresarial a Tasa Única y 41 mmp de forma indirecta por medio del ISR. Respecto a lo efectivamente obtenido afirma que “en promedio, de 2008 a 2010 por cada peso recaudado vía el IETU se recaudaron 78 centavos adicionales vía el ISR. La recaudación indirecta que induce el IETU sobre el ISR ha ido creciendo en el tiempo, pasando de 5.8% en 2008 a 6.9% en 2011” (p. 83).

Respecto a la inversión, la autoridad hacendaria asegura que el IETU permitió un comportamiento favorable de la inversión durante el ciclo económico, probando su eficacia con relación a la formación de capital en la economía. Para esta aseveración compara la caída en el PIB de los períodos de crisis de 1995 y 2009 en los que la inversión privada cayó 28.2% en el primer año y 16.9% en el segundo; en el caso de la inversión total la caída fue de 29% en 1995 y 11.9% en 2009, es decir, en la crisis de 2009 la disminución de la inversión total fue de una tercera parte de la caída en 1995.

Por otro lado, señala que el IETU ha permitido incrementar el número de contribuyentes teniendo un padrón con 10 millones más que al inicio del sexenio; aunque en párrafos subsecuentes reconoce que parte del aumento es generado por la inscripción de personas físicas asalariadas de las que sus patrones no habían proporcionado datos al SAT.

En relación con el objetivo de determinar si es conveniente la derogación de ciertos capítulos del ISR, el diagnóstico presentado por la Secretaría precisa que no es una opción factible jurídica ni económicamente, debido a las implicaciones que tendrían en las finanzas públicas las modificaciones del sistema tributario. Argumenta también, que es necesario que el ISR cuente con un impuesto de control y reconoce que el IETU no podría funcionar sin el ISR; debido a que

la estructura actual del ISR empresarial integrado con el IETU está validada constitucionalmente por el Poder Judicial de la Federación, por lo que si se derogara el ISR empresarial surgiría un riesgo de incertidumbre ya que el nuevo esquema pudiera ser impugnado por las vías legales, riesgo que afectaría las finanzas públicas de los 3 órdenes de gobierno (federal, estatal y municipal) en un entorno económico internacional complicado. (p. 113)

Asimismo, el estudio destaca que al eliminar el ISR no se tendrían elementos para establecer la base de cálculo de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) y se aumentaría la carga administrativa de las empresas al tener que calcular un resultado fiscal hipotético sólo para tal efecto.

Otra desventaja que señala de derogar el ISR empresarial es el hecho de que se generaría una doble tributación para aquellas personas que recibieran dividendos, ya que no habría una cuenta que permitiera el control de las utilidades ya gravadas a nivel empresarial como la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN);<sup>51</sup> refiere también que en el caso de derogar los citados capítulos de la LISR, el IETU no debería gravar a nivel individual los ingresos por dividendos.

Para resolver estos problemas, la autoridad hacendaria sugiere la creación de un *flat tax*, reconociendo –implícitamente– que el IETU no puede ser considerado un gravamen de este tipo; empero, critica la falta de progresividad en un impuesto plano y afirma que “por las dificultades de su implementación, ningún país en el mundo lo ha establecido” (p. 10). Lo describe como un impuesto al consumo porque su base es la diferencia entre el valor agregado y la inversión –desde el punto de vista macroeconómico– o el ingreso y el ahorro a nivel microeconómico, que permite la deducción de la inversión y no la depreciación, donde se gravan todos los pagos a los factores de la producción con una sola tasa. A pesar de sugerir su implementación, la Secretaría afirma que ello afectaría a los trabajadores al ser gravados con una sola tasa y no a través de la actual tarifa progresiva; sin embargo, deja abierta la posibilidad de crear un impuesto plano en nuestro país.

El documento concluye enfatizando las razones por las que no es viable la derogación de los capítulos de la LISR, afirma que aún cuando el IETU tiene pocos ejercicios de haber entrado en vigor se puede decir que ha cumplido con los objetivos planteados en la exposición de motivos y asegura que continuará analizándolo y monitoreando su evolución.

### Repercusiones económicas del Impuesto Empresarial a Tasa Única

La autoridad hacendaria asevera que el impacto del IETU en la recaudación del país ha sido favorable, para verificar o refutar tal declaración se analizan los datos relativos a la captación del tributo y otras variables que evidencian las repercusiones del impuesto en diversas áreas de la economía como la inversión, la deuda y el empleo. Asimismo se comparan las características expuestas en la Iniciativa del gravamen para determinar a través de los datos relativos si se han cumplido.

La primera declaración que se analizará es la relativa al impacto recaudatorio que ha tenido el IETU en México, el que de acuerdo con la SHCP “ha funcionado bien como impuesto mínimo de control del sistema renta (...) y ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en nuestro país para el Gobierno Federal” (SHCP, 2011, p. 5).

---

<sup>51</sup> Cuando se distribuyen dividendos provenientes de utilidades registradas en la CUFIN no son objeto de gravamen a nivel personal.

De acuerdo con las cifras del sistema renta (ISR- IA/IETU- IDE) publicadas por la SHCP<sup>52</sup> en los últimos ejercicios –de manera general– se ha incrementado la recaudación en México, con excepción de 2009 año en el que la economía mundial atravesó por una severa crisis financiera, tal como se muestra en la Tabla 20.

Tabla 20

*Recaudación del sistema renta en México 2007 a 2011.*

Año	Recaudación ISR	Recaudación IETU	Recaudación IDE	Total sistema renta <sup>a</sup>
2007	527 184 <sup>b</sup>	-	-	527 184
2008	562 222	46 586	17 700	626 509
2009	534 191	44 718	15 888	594 796
2010	626 530	45 069	8 022	679 622
2011	720 445	47 165	-8 442	759 168

<sup>a</sup> Diferencias por redondeo

<sup>b</sup> Incluye IA

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI.

A pesar de dichos incrementos, no se ha alcanzado el potencial recaudatorio determinado por la autoridad hacendaria; por lo que es necesario examinar las diferencias y contrastarlas con las aseveraciones de la SHCP.

De acuerdo con el artículo 74 constitucional, el Ejecutivo Federal debe entregar a la Cámara de Diputados un documento donde se establecen los conceptos por los que el Estado obtendrá ingresos en un ejercicio fiscal, además de una estimación de los montos por cada rubro; al ser publicado, este instrumento se denomina Ley de Ingresos. Utilizando los montos estimados de recaudación del IETU y del ISR contemplados en las Leyes de Ingresos de los ejercicios fiscales 2008 a 2011 se efectúa la comparación contra la captación obtenida para determinar las repercusiones recaudatorias de la implementación del IETU. Se considera también al ISR porque la misma autoridad previó que la reforma fiscal impactaría en los ingresos provenientes de este gravamen.

Tabla 21

*Comparativo de los montos estimados en la Ley de Ingresos y la recaudación real del ISR y del IETU de 2008 a 2011.*

Año	Ley de Ingresos ISR	Recaudación ISR	Ley de Ingresos IETU	Recaudación IETU
2008	580 984	562 222	69 688	46 586
2009	596 054	534 191	55 408	44 718
2010	640 875	626 530	53 195	45 069
2011	688 965	720 445	60 605	47 165

Fuente: Elaboración propia con datos de Leyes de Ingresos históricas y datos del INEGI.

<sup>52</sup> Informes trimestrales sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública

Tal como se observa en la Tabla 21 únicamente en 2011 la captación del ISR fue superior a la estimación en la Ley de Ingresos respectiva, en los demás casos estuvo por debajo de los montos manifestados en la citada Ley. El diagnóstico presentado por la SHCP –anteriormente expuesto– asegura que de acuerdo a un modelo econométrico se determinó que “la aplicación del IETU incrementó en promedio la recaudación del ISR en un 6%” (2011, p. 82).

Sin embargo, a pesar del impacto positivo que se le atribuye al IETU la exacción en el 2008 representó menos del 70% de lo estimado, 81% en 2009, 85% en 2010 y 78% en 2011; para el caso del ISR la captación tributaria en el mismo período supera el 90% de los montos calculados en la Ley de Ingresos de cada año, lo que evidencia que en ambos casos no se alcanzaron las metas recaudatorias fijadas por el Ejecutivo.

Por otro lado, la autoridad hacendaria afirma que se “ha ampliado el número de contribuyentes y la base tributaria” (2011, p. 5), lo cual se evaluará a través de datos obtenidos de los Informes trimestrales sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública emitidos por la SHCP. La Tabla 22 muestra el total de contribuyentes activos inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) en la última década; se puede observar que durante ese período se han registrado cerca de 30 millones de personas físicas y morales tal como lo señala el documento emitido por la Secretaría. No obstante, el número de contribuyentes que presentaron declaraciones anuales por concepto de ISR y de IETU no se incrementó durante ese lapso, por el contrario en 10 años disminuyó cerca del 35%.

De los datos presentados destaca que en 2008 –año en que entró en vigor el IETU– aumentó mínimamente la cantidad de personas que presentaron declaraciones aunque en los años siguientes disminuyó considerablemente. Por lo que se puede determinar que no existe una relación directa entre las personas inscritas y los que efectivamente contribuyen a las erogaciones del Estado. Además, resulta importante señalar que los individuos que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado no son sujetos del IETU, por lo que el análisis aquí efectuado representa la proporción de personas físicas con ingresos diferentes de sueldos, gravadas para efectos del ISR y en algunos casos del IETU.

Tabla 22

*Número de contribuyentes activos registrados y que presentaron declaración de 2002 a 2011.*

Año	Total contribuyentes <sup>a</sup>	Personas morales	Personas físicas	Contribuyentes que presentaron declaraciones <sup>b</sup>
2002	7 557 692	537 817	7 019 875	2 897 188
2003	7 745 762	530 602	7 215 160	1 365 249
2004	10 593 096	577 052	10 016 044	2 522 060
2005	18 788 167	640 894	18 147 273	2 835 485
2006	22 273 275	692 904	21 580 371	2 534 540
2007	22 817 481	740 068	22 077 413	2 277 925
2008	24 076 259	772 488	23 303 771	2 291 818
2009	26 389 618	830 534	25 559 084	2 028 796
2010	33 468 711	1 315 531	32 153 180	1 903 314
2011	36 980 257	1 411 398	35 568 859	1 896 274

<sup>a</sup> Contribuyentes activos registrados

<sup>b</sup> Declaración anual del ISR y del IETU de personas morales y físicas

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP

Con la finalidad de efectuar un análisis más detallado a este respecto, se consideran datos del INEGI y de los Informes trimestrales de la SHCP que son mostrados en la Tabla 23.

Tabla 23

*Proporción de contribuyentes inscritos y que declaran respecto al total de población ocupada.*

Año	Población ocupada	Contribuyentes personas físicas <sup>a</sup>	% de la población ocupada	Nº personas físicas que presentaron declaración <sup>b</sup>	% de la población ocupada
2005	41 880 780	18 147 273	43.3%	2 131 020	5.1%
2006	42 846 141	21 580 371	50.4%	1 823 546	4.3%
2007	44 005 604	22 077 413	50.2%	1 555 987	3.5%
2008	43 255 617	23 303 771	53.9%	1 552 695	3.6%
2009	44 535 314	25 559 084	57.4%	1 313 865	3.0%
2010	43 809 329	32 153 180	73.4%	1 197 029	2.7%
2011	47 378 874	35 568 859	75.1%	1 179 837	2.5%

<sup>a</sup> Contribuyentes activos registrados

<sup>b</sup> Declaraciones ISR, IETU

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP.

De acuerdo con los datos demográficos, la población ocupada –aquella que desempeña un trabajo remunerado– aumentó poco más de 5 millones de 2005 a 2011, de la misma manera en que se incrementó la proporción de personas físicas inscritas en el RFC, que pasó de 43.3% en 2005 a 75.1% en 2011.

Sin embargo, a pesar de que la autoridad hacendaria ha logrado incorporar a más personas al padrón de contribuyentes no ha logrado una verdadera eficiencia recaudatoria; ello se manifiesta a través de las cifras relativas al número de personas que presentaron declaración anual que disminuyó de 5.1% de la población ocupada en 2005 a solamente el 2.5% en 2011. Esto muestra la importancia de que la autoridad hacendaria evalúe nuevas medidas para evitar la elusión y evasión fiscal y logre que las personas cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales; al mismo tiempo que evidencia diferencias importantes entre los datos publicados por la SHCP de manera trimestral y el diagnóstico del IETU presentado en 2011.

Por otro lado, la Ley de Ingresos de la Federación de cada ejercicio fiscal establece la obligación a la SHCP de publicar en su página de internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas a más tardar el 30 de junio del año al que corresponde la Ley, un presupuesto de gastos fiscales.<sup>53</sup> Este documento comprenderá al menos, en términos generales, los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal, desglosado por impuesto y por rubro.

Estas estimaciones resultan útiles al examinar la declaración de la autoridad que señala que el IETU “ha contribuido a eliminar los espacios de evasión en el ISR y reducir las planeaciones fiscales agresivas” (SHCP, 2011, p. 5), y la que afirma que el citado gravamen

ha logrado poner un piso a la recaudación, particularmente la proveniente de sectores que tradicionalmente contribuían poco a la exacción con relación a su capacidad de pago, como es el caso de los que se benefician de regímenes especiales y los sectores donde prevalecía más la evasión o la elusión. (p. 5)

De acuerdo con el Presupuesto 2012, los gastos fiscales se definen como “aquellos tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura ‘normal’ de los impuestos, que significan una disminución en la recaudación tributaria y dan lugar a la aplicación de regímenes de excepción” (p. 5), que son presentados por tipo de gravamen, ISR, IETU, IVA, impuestos especiales, así como estímulos fiscales aplicables en el ejercicio. Esta medición “contribuye a la evaluación del sistema tributario y a reconocer las áreas grises o los espacios que pudieran dar origen a la evasión y elusión fiscales (...) para recuperar el potencial recaudatorio y la eficiencia de los distintos gravámenes” (pp. 3-4).

---

<sup>53</sup> Artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2012.

De acuerdo al enfoque conceptual utilizado por México para definir la estructura “normal” de los tributos, el Presupuesto se fundamenta “en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice” (p. 7). En el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única por ser un gravamen mínimo y de control se señala que su estructura “normal”

consiste en un esquema global de ingresos con una base amplia y tasa uniforme, contra el cual se acredita el ISR . En este impuesto se permite la deducción de los pagos no factoriales que se realizan para desarrollar las actividades empresariales, siempre que estén debidamente comprobados y quien los reciba esté afecto al pago de este impuesto (principio de simetría). La deducción del 100% de las inversiones en activos nuevos conforme éstos son pagados, forma parte de la estructura “normal”. (p. 8)

El método utilizado para las estimaciones en nuestro país es el de *pérdida de ingresos* “que consiste en estimar el ingreso que se deja de percibir debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial” (p. 10); no obstante, esta metodología no contempla las modificaciones en las conductas de los contribuyentes si se eliminara alguno de los gastos por lo que se limita a cuantificar los efectos de los tratos diferenciados afirmando que el Presupuesto “es un marco de referencia de la magnitud que alcanza la pérdida recaudatoria (...) y no es equivalente al potencial recaudatorio” (p. 12).

El 30 de junio de 2012 fue publicado el Presupuesto de Gastos Fiscales 2012 que contiene las siguientes cifras referentes al Impuesto Empresarial a Tasa Única:

Tabla 24

*Gastos fiscales 2012 por Impuesto Empresarial a Tasa Única.*

Concepto	Millones de pesos (mdp)
<b>Deducciones</b>	
Automóviles hasta por \$175,000	5 873
Donativos no onerosos ni remunerativos	938
12.5% del consumo en restaurantes	400
Pagos por el uso o goce de automóviles	192
<b>Diferimientos</b>	
Consolidación fiscal	9 840
Deducción de reservas preventivas para instituciones del sector financiero	1 805
Deducción de reservas catastróficas de instituciones de seguros	348
<b>Créditos</b>	
Aportaciones de seguridad social	35 926
Inversiones 1998-2007	7 334
Inventarios al 31 diciembre 2007	3 582
Operaciones de maquila	3 352
Pérdidas pendientes de disminuir	600
Pérdidas por régimen simplificado	369
Enajenaciones a plazo	38

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP.

La metodología del Presupuesto de Gastos Fiscales afirma que no es correcto presentar la suma total de las estimaciones debido al impacto que pudiera tener la eliminación de un tratamiento en otro; así, siendo consistentes con el método de la autoridad la Tabla 24 muestra las cifras de cada concepto que representa una pérdida recaudatoria en el IETU. Como se citó anteriormente, la Iniciativa lo describió como un tributo de base amplia y mínimas exenciones, que al ser un impuesto mínimo debía recuperar la captación tributaria que se pierde por los citados tratamientos preferenciales; sin embargo, los montos presentados en la tabla demuestran que este impuesto contempla aún tratamientos preferenciales que no ponen piso la recaudación, tal como lo señala la SHCP.

Uno de los beneficios que menoscaban la captación tributaria en mayor medida es el régimen de consolidación fiscal que inicialmente fue rechazado por la Iniciativa del Ejecutivo, pero aceptado posteriormente al publicar la Ley. La pérdida de ingresos tributarios derivados de este régimen representa un monto considerable de la totalidad de gastos fiscales relativos al IETU; de acuerdo con los datos del Presupuesto correspondiente a 2012 esta cifra representa cerca de la quinta parte de la exacción total de este tributo que se obtuvo en 2011, lo que muestra la importancia de permitir en un impuesto considerado “mínimo” este tipo de facilidades, aunado al hecho que este tratamiento solamente beneficia a grupos empresariales que consolidan su resultado para efectos fiscales que son –generalmente– quienes mayores ingresos obtienen y menos contribuyen al gasto público debido a sus planeaciones fiscales agresivas.

Otro de los conceptos que generan una importante pérdida recaudatoria es el crédito por aportaciones de seguridad social<sup>54</sup> que en 2012 –de acuerdo con estimaciones– ascenderá a cerca del 75% de la recaudación del IETU obtenida en 2011. Este concepto no es autorizado como deducción al determinar la base gravable, sin embargo, a través de un acreditamiento se permite la disminución de las erogaciones efectivamente pagadas por este concepto. Algunas otras partidas se refieren al régimen de transición, es decir las erogaciones que se efectuaron antes de la entrada en vigor del IETU que pueden ser consideradas en una pequeña proporción en el cálculo de este gravamen.

Además de las deducciones, diferimientos y créditos que son clasificados exclusivamente como gastos fiscales, el IETU respeta ciertos regímenes preferentes, por ejemplo para los contribuyentes que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (sector primario). También mantiene las exenciones relativas a ciertos contribuyentes del Título III de las personas morales con fines no lucrativos.

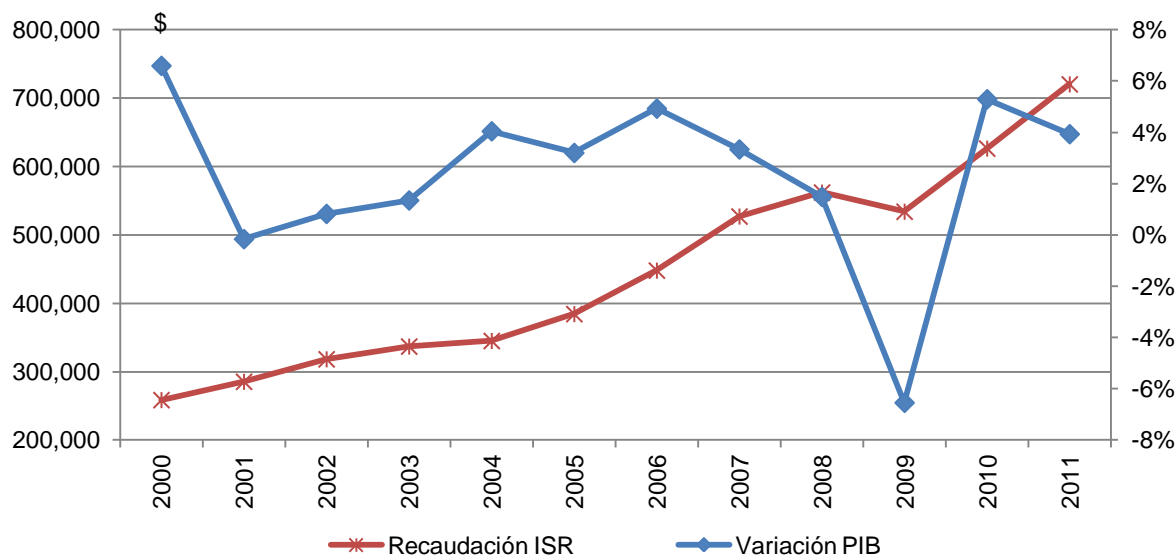
Lo anterior genera – tal como lo establece la definición de gastos fiscales– una desviación en la estructura y la intención del IETU ya que no puede ser considerado un verdadero impuesto de control, aún mantiene exenciones y regímenes preferentes, no grava la totalidad de los ingresos y considera numerosos acreditamientos y deducciones adicionales que le impiden alcanzar su verdadero potencial recaudatorio.

---

<sup>54</sup> Artículo 8 y 10 de la LIETU.



Se efectuó ya el análisis del comportamiento de la recaudación del ISR y el IETU de 2008 a 2011, pero resulta importante también examinar la evolución que ha tenido el total de ingresos tributarios en los últimos años para conocer el impacto de la reforma fiscal que entró en vigor en 2008. La autoridad hacendaria aseguró que la implementación del IETU aumentaría indirectamente la exacción del ISR, la Figura 25 muestra el comportamiento de este gravamen y las variaciones en el PIB del año 2000 a 2011. En el apéndice H se muestran los datos que sirvieron para efectuar estas comparaciones.

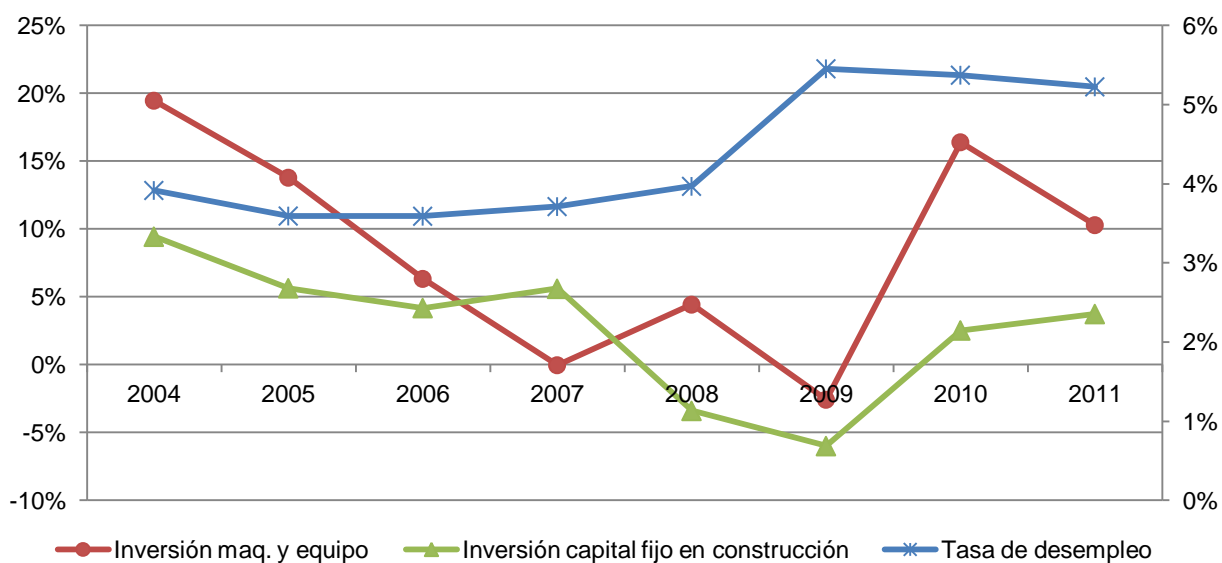


*Figura 25.* Variaciones en la recaudación ISR y el PIB en México.  
Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI.

Durante los primeros años se observa un crecimiento sostenido de la exacción por concepto de ISR, que es detenido por la crisis financiera de 2008-2009, tal como lo muestra la caída en el PIB; no obstante, la recaudación continuó su incremento en los años subsecuentes. Por lo que, de acuerdo con la gráfica, es posible determinar que las repercusiones de la aplicación del IETU en la recaudación del ISR aunque existentes no fueron tan significativas.

La exposición de motivos del IETU también señaló que este gravamen fomentaría la formación de capital y la inversión que generaran más empleos y con mejores remuneraciones, por lo que estas variables resultan esenciales en la evaluación del impacto del citado tributo. La Figura 26 muestra datos obtenidos del INEGI referentes a la inversión en maquinaria y equipo y en capital fijo en construcción y la tasa de desempleo del período 2004 a 2011.

La inversión en maquinaria y equipo presentó de 2004 a 2007 un comportamiento negativo, en el año 2008 que entró en vigor el IETU se observa un incremento en los montos por dicho concepto para caer nuevamente en 2009 por efectos de la crisis; en 2010 se percibe una importante recuperación y en 2011 nuevamente decae la inversión levemente. Contrariamente, la inversión en capital fijo en construcción cayó considerablemente en 2008 y 2009 incrementándose en 2010 y 2011. Esto se puede explicar por la forma de determinación del gravamen, ya que permite la deducción total de las erogaciones por concepto de inversión –de cualquier tipo– efectivamente pagadas en el ejercicio; las diferencias entre la inversión en maquinaria y equipo y la de capital probablemente residan en la facilidad para las personas de adquirir bienes cuyo precio no sea tan elevado para pagarlas en el mismo ejercicio y considerarlas deducciones en el cálculo del IETU.

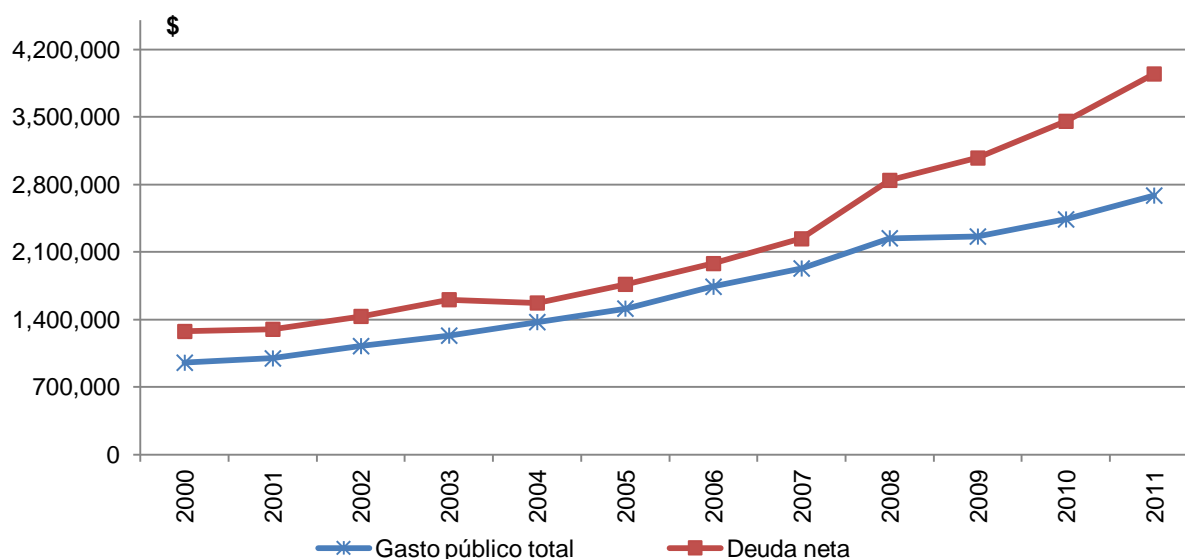


*Figura 26.* Variaciones en la inversión en maquinaria y equipo, capital fijo y tasa de desempleo en México.

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI.

Respecto a la creación de empleos, de acuerdo con los datos mostrados no se puede establecer una repercusión positiva de la implementación del IETU ya que la tasa de desempleo en 2008 aumentó respecto a la de 2007 y en 2009 derivado de los efectos de la crisis también se incrementó el número de personas desempleadas. Para 2010 y 2011 ya se observa una ligera disminución de la tasa de desempleo lo que evidencia un período de recuperación económica. Con la gráfica analizada también es posible determinar una relación inversa entre la inversión en capital fijo y el desempleo, porque mientras las empresas efectúan mayores erogaciones en construcción aumenta su capacidad productiva y necesitarán nuevo personal para desarrollar sus actividades.

La Iniciativa afirmó que el resultado del incremento en la inversión y el empleo sería el logro de un mayor bienestar social, dirigiendo el gasto público a aquellos individuos con mayores necesidades y rezagos para una mejor distribución de la riqueza y la reducción de desigualdades. Por lo que, ahora se analizan los datos referentes a las erogaciones que realizó el Estado para la satisfacción de necesidades de la población y el nivel de deuda de la última década.



*Figura 27.* Variaciones en el gasto público y deuda neta en México.

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI.

La Figura 27 muestra el comportamiento del gasto público y la deuda neta del Estado que han aumentado paulatinamente. En 2008 que inició la aplicación del IETU sí se observa un incremento en el gasto aunque resulta más notorio el aumento considerable de la deuda, es decir, los ingresos del Estado aún con la reforma fiscal no fueron suficientes para cubrir las erogaciones y se obtuvo financiamiento de otras fuentes.

De la misma manera que en los países analizados en el capítulo anterior para el caso de México se determinó la correlación de Pearson con las variables económicas más importantes, a continuación se describirán las más significativas.

En relación con el ISR destaca la relación fuerte de tipo inversa (-.811) entre la tasa impositiva y la recaudación; es decir, cuando la alícuota aumenta, la recaudación disminuye. Ello indica –de acuerdo con la curva de Laffer– que ya se rebasó la tasa óptima, por lo tanto para incrementar la exacción es necesario disminuir la alícuota. Esta relación es respaldada por el factor entre la tasa y los ingresos totales, que es también fuerte (-.892) lo que comprueba el efecto que tienen las variaciones en la alícuota del ISR en la captación tributaria.

Por otro lado, en lo que se refiere al IETU se observa una correlación fuerte directa (.997) entre la tasa del impuesto y su recaudación, lo que muestra el efecto Laffer porque al incrementarse la alícuota también lo hará la captación por dicho concepto. Asimismo, existe una relación entre la tasa del IETU y la recaudación del ISR cuyo factor no es tan alto como el anterior pero también es considerado fuerte (.649), lo que evidencia que la implementación del IETU favoreció en cierta medida la exacción del ISR.

Tal como se señaló anteriormente, los niveles de inversión, deuda, desempleo y gasto público resultan variables importantes; de las correlaciones entre estos conceptos y la tasa impositiva del IETU el factor más significativo es el de deuda (.791) que implica que a pesar de que el aumento de alícuota significó un incremento en la recaudación, se obtuvieron recursos de fuentes distintas a los tributos para efectuar las erogaciones necesarias del Estado. La otra correlación de importancia es la del gasto público y la tasa del gravamen con un factor de .751 indicando que el aumento en la tasa provocó el incremento en la recaudación al igual que el gasto para la satisfacción de necesidades de la población; sin embargo, la correlación anterior puede explicar ésta ya que si se recurrió a otras fuentes de recursos, aumentó la deuda y la hacienda pública pudo efectuar mayores erogaciones.

En el caso de la tasa de desempleo la correlación es directa moderada (.394) lo que evidencia que el IETU no ha alcanzado el objetivo de generar más empleos en el país y que al aumentar la tasa impositiva también se ha generado un ligero incremento en la tasa de desempleo. Por último, la relación que existe entre la inversión y la tasa del IETU es débil inversa (-.213), es decir, que al incrementarse la alícuota han disminuido los montos invertidos, lo cual también representa una meta no alcanzada por el gravamen.

Otra manera de evaluar la repercusión de la implementación del IETU es a través de los índices elaborados por organismos internacionales que se analizaron anteriormente en los países del “club del *flat tax*”. En este caso se utilizará solamente el indicador Pagando Impuestos del Índice Haciendo Negocios emitido por el Banco Mundial que presenta el número pago de impuestos que se efectúan en un año, el número de horas empleadas para la elaboración y presentación de declaraciones y la tasa impositiva.

Estas tres variables permiten determinar si en México ha existido un avance en materia tributaria tal como lo señala el diagnóstico emitido por la SHCP, que afirma que “se avanzó en la simplificación administrativa, disminuyendo el número de pagos de los contribuyentes, así como el número de horas requeridas para cumplir con las obligaciones” (2011, p. 6).

La Tabla 25 presenta los datos determinados para México en los índices de 2007 a 2012, de acuerdo con su metodología los índices abarcan el período de junio de un año a mayo del siguiente por lo que la tabla presenta información de junio de 2005 a mayo de 2011. Así, los efectos de la reforma fiscal que entró en vigor en 2008, se reflejan en los índices relativos a 2009 y 2010.

Tabla 25

*Datos del Índice Pagando Impuestos de México de 2007 a 2012.*

Año	Pago de impuestos		Horas para presentar declaraciones		Tasa impositiva (% de las utilidades)	
	Corporativo	Individual	Corporativo	Individual	Corporativo	Individual
2007	12	18	264	96	5.3%	30.2%
2008	1	18	264	96	22.4%	26.9%
2009	1	18	143	192	23.2%	27.0%
2010	1	2	185	118	22.9%	26.7%
2011	1	2	157	73	23.1%	26.1%
2012	1	2	157	69	24.5%	26.8%

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

De acuerdo con el Banco Mundial, en México se han disminuido el número de pagos de impuestos considerablemente de 12 a 1 en el caso del gravamen corporativo y de 18 a 2 para el nivel individual en el período de análisis. De la misma manera, se redujeron en 157 las horas para preparar y presentar las declaraciones de impuestos corporativos y 27 en el impuesto individual, es decir, hubo una disminución de cerca del 40 y 30% respectivamente. En lo que respecta al porcentaje de utilidades comerciales que se pagan como tributo por parte de las corporaciones, se incrementó en casi cinco veces en esos años, contrariamente a la proporción de impuesto de los individuos que disminuyó en 4 puntos porcentuales.

En los índices anuales mostrados, las variaciones se presentan en diferentes períodos para cada variable, es decir, las reducciones no pueden ser atribuidas solamente a la implementación del IETU. Algunas razones que se manifiestan en los reportes del índice son que en el país aumentó el uso de medios electrónicos para presentar declaraciones lo que agiliza considerablemente el proceso y el otorgamiento de ciertas facilidades administrativas.

No obstante, si comparamos los datos proporcionados por el Banco Mundial con la práctica en la determinación y entero de impuestos en nuestro país nos enfrentamos a una realidad distinta. En efecto, se realiza un pago anual por concepto de impuesto corporativo e individual (ISR) pero también existe el IETU y la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales; por lo tanto no es preciso que consideren solamente un pago por gravamen corporativo o dos en el caso de los individuos.

Por otro lado, desde la entrada en vigor del IETU la autoridad hacendaria ha expedido diversos decretos que otorgan facilidades administrativas, destaca aquél que libera de la obligación de presentar el listado de conceptos que sirvieron de base para calcular el impuesto o el más reciente de marzo de 2012 que permite a los contribuyentes calcular el pago provisional de los meses impares con el promedio de los pagos mensuales efectivamente pagados en los dos meses inmediatos anteriores y mantener el cálculo de los meses pares de acuerdo con las disposiciones de la Ley.

Si bien, los rankings de organismos internacionales permiten comparar al país con otras economías, no muestran las particularidades de cada sistema impositivo, por lo que deben ser solamente referentes generales para establecer las políticas y medidas necesarias para lograr una mejora en el ámbito fiscal, alcanzando las metas de recaudación y combatiendo verdaderamente la elusión y evasión fiscal.

La SHCP asegura que el Impuesto Empresarial a Tasa Única resultó una medida eficaz para gravar a quienes efectuaban planeaciones fiscales agresivas o quienes se beneficiaban por los diversos tratamientos preferenciales que contiene la LISR. No obstante, tal como se describe en la presente investigación, no todas las repercusiones del IETU resultan positivas; aún existen contribuyentes favorecidos con tratos especiales o personas afectadas con una carga tributaria que no corresponde con su verdadera capacidad contributiva.

Por ello, resulta indispensable replantear las características de este gravamen, retomar el diseño del *flat tax* que le dio origen y lograr que a través de un único impuesto de tasa baja y fácil determinación sea posible aumentar la captación tributaria para el beneficio de los ciudadanos.

## CONCLUSIONES

A pesar de que Hong Kong implementó un gravamen de tasa baja para todos los ingresos desde los años 40, el planteamiento teórico del *flat tax* se efectuó hasta la década de los 80 por los estadounidenses Robert Hall y Alvin Rabushka basado principalmente en el sistema tributario de la Región de Hong Kong. A partir de entonces, varias naciones han adoptado un impuesto plano que ha repercutido favorablemente en sus economías.

Al efectuar el análisis del modelo del impuesto plano se advirtió que está fundado en principios planteados por Ibn Khaldun, Adam Smith y John Stuart Mill, algunos de ellos con varios siglos de existencia; así como en teorías actuales de Milton Friedman y Arthur Laffer. Igualmente, el constructo teórico considera el derecho al mínimo vital de los individuos y sigue los principios de proporcionalidad y equidad.

Hall y Rabushka señalaron que un gravamen de tasa única baja, sin deducciones excesivas ni tratos preferenciales puede generar en la economía del país que lo implementa repercusiones como estímulos al crecimiento, incentivos empresariales, formación de capital, generación de empleos, simplificación administrativa, disminución de prácticas de elusión y evasión fiscal así como la atracción de inversión extranjera.

Para comprobar si la implementación de un impuesto plano provoca el aumento en la recaudación tributaria en el país donde se aplica y genera los efectos planteados teóricamente sobre la inversión, el empleo y el crecimiento económico, se evaluaron las principales variables económicas y fiscales de los países seleccionados como objeto de estudio: Hong Kong, Estonia y Rusia.

A través de los datos oficiales del gobierno de Hong Kong se observó un incremento en la exacción cuando disminuyó la tasa impositiva, es decir, uno de los efectos de la curva de Laffer; asimismo cuando la alícuota aumentó, la recaudación siguió incrementándose.

Tal como se mostró, la tasa plana ha provocado un crecimiento sostenido en los ingresos tributarios de Hong Kong; sin embargo, los efectos del *flat tax* no solamente son del ámbito fiscal. Las modificaciones en las tasas impositivas también provocaron variaciones en los niveles de inversión y en la tasa de desempleo en dicha Región.

Lo anterior comprueba la relación que teóricamente establecieron Hall y Rabushka, en la que el diseño del impuesto promueve el incremento de las actividades productivas con lo cual se generan más empleos y la economía crece; debido a que la carga tributaria es menor las personas utilizan sus recursos en inversiones y otras actividades que les brindarán ganancias sobre las que recaerá un gravamen mínimo y así el Estado logrará mayor recaudación, es decir, se logrará un círculo virtuoso en materia tributaria.

Asimismo se determinó que la baja tasa impositiva tiene repercusiones –aunque en menor medida– sobre el PIB y la inflación. Dentro de estas relaciones, destaca la referente al número de contribuyentes debido a que se verifica el supuesto teórico que señala que por ser un impuesto de fácil determinación evita que los contribuyentes actúen en la informalidad; asimismo al estimular el crecimiento se provoca un aumento en las personas que contribuyen al gasto público.

La implementación de un gravamen de tipo plano en 1994 en Estonia nace bajo el planteamiento teórico de Hall y Rabushka; en esta nación resultan más evidentes los efectos del *flat tax* en su incipiente sistema impositivo debido principalmente a la transición del régimen socialista a una economía de mercado. Las cifras de recaudación en Estonia demuestran la solidez de su sistema impositivo ya que de manera sostenida aumentaron los ingresos tributarios a partir de la creación del gravamen de tasa única (incluso se duplicaron en un período de cuatro años). Asimismo, las repercusiones de la crisis financiera a nivel mundial en 2008 y 2009 no resultaron tan impactantes en la exacción del gobierno de Estonia.

También se observó el efecto de la curva de Laffer cuando aumentó considerablemente la captación tributaria al disminuir la tasa. Por otro lado, la reducción de la inflación derivada de la estabilidad económica aunada a las bajas tasas impositivas promovieron la inversión y la generación de empleos, lo que se muestra en las variables económicas del país; este efecto se acentúa en los períodos en que se redujo la alícuota con lo que una vez más se evidencia el impacto favorable del modelo del *flat tax* en el desarrollo de actividades productivas y disminución en la tasa de desempleo.

Por último, se analizó el caso del *flat tax en Rusia* a través de cifras oficiales, con las que se observó la repercusión favorable de gravámenes de tasa baja para individuos y empresas que aumentaron de manera sostenida la exacción y lograron que en un período de siete años se triplicara. La reincorporación de Rusia al sistema capitalista después de la desintegración de la URSS no fue sencilla, durante los primeros años los niveles de crecimiento económico fueron mínimos; no obstante, a partir de las reformas implementadas por el gobierno y la creación del impuesto plano el PIB muestra incrementos que lograron la estabilidad económica y la solidez del sistema impositivo.

La captación tributaria en Rusia no refleja el efecto Laffer de manera clara debido a que la alícuota del impuesto personal no varió en el período analizado y la tasa impositiva de las corporaciones disminuyó en la época de recesión económica por lo que no es posible aseverar que las variaciones en las alícuotas tuvieron las consecuencias planteadas por el economista Arthur Laffer. Sin embargo, sí es evidente que las bajas tasas incrementaron de manera gradual la recaudación tributaria en el país. En este país también se comprueban las repercusiones de la implementación de un impuesto plano en la inversión y el empleo planteadas por Hall y Rabushka.



Con este análisis podemos determinar que la implementación de un impuesto plano sí genera repercusiones favorables tanto en el ámbito fiscal como económico; promueve la inversión debido a la mecánica de su cálculo, aumenta la capacidad productiva al mismo tiempo que genera empleos, lo que repercute en mayores ingresos para las personas y por lo tanto el Estado capta mayores cantidades por concepto de tributos.

El *flat tax* también provoca que los contribuyentes no utilicen mecanismos de evasión y elusión fiscal porque la alícuota es baja y lo es también su carga tributaria; además el impuesto no necesita demasiados recursos administrativos para su determinación debido a que es simple y fácil.

En materia tributaria resulta difícil predecir de manera generalizada los efectos de un fenómeno, por lo que las aseveraciones aquí planteadas como resultado del examen de las variables económicas y el sistema impositivo en tres economías con circunstancias diversas en momentos determinados y particulares solamente nos permiten inferir que las repercusiones de un gravamen de este tipo serán similares en economías con características semejantes.

En referencia al análisis del Impuesto Empresarial a Tasa Única en México, se ha evidenciado que el gravamen no posee todas las características planteadas en el momento de su creación y tampoco sigue los principios del modelo del impuesto plano. Destaca la referente a la simplificación del sistema tributario ya que los contribuyentes deben calcular el ISR y el IETU de manera conjunta pero con diferentes bases gravables lo que convierte la determinación de la carga tributaria total en un proceso complejo, aunado al cálculo de los diversos créditos fiscales que la misma LIETU permite. Esta característica es contraria a una de las principales premisas del modelo del *flat tax*, que es la facilidad, simplicidad y sencillez en el cálculo a través de un pequeño formato.

Asimismo, se observa que no distribuye de forma equitativa la carga fiscal debido a que mantiene tratos diferenciados –contemplados en la LISR– como la consolidación fiscal; tampoco es de aplicación general ya que al ser un impuesto complementario del ISR no grava todos los ingresos y además contempla sujetos exentos del tributo. Ambas características contradicen el principio del modelo de gravar la totalidad de los ingresos lo más cerca de la fuente como sea posible.

No obstante, se reconoce que el IETU cumple con gravar los ingresos con una tasa única baja, limita ciertas planeaciones agresivas que la LISR permite e impone carga tributaria a algunos contribuyentes que se encuentran exentos.

Además de la descripción y análisis del IETU se llevó a cabo el examen de los datos fiscales y económicos desde el inicio de su aplicación en 2008 hasta 2011 y se contrastaron con las aseveraciones presentadas por la autoridad hacendaria en el diagnóstico que efectuó a tres años de su implementación. Asimismo, a través de la comparación de las Leyes de Ingresos y la recaudación de cada ejercicio fiscal se observó que la exacción proveniente del IETU no alcanzó los niveles estimados por el gobierno.

Aunque la Iniciativa del gravamen señaló que su base es amplia y con mínimas exenciones, de acuerdo con cifras del Presupuesto de Egresos se evidenció que la LIETU sí contempla tratamientos diferenciados que evitan al Estado alcanzar sus metas recaudatorias.

Otra característica del IETU en la que se enfatizó en el momento de su creación fue que promovería la inversión y la generación de empleos y estimularía la actividad productiva y la productividad; esta aseveración se contrastó con datos del INEGI y se determinó que no hay evidencia de que la implementación del citado gravamen haya repercutido positivamente en la creación de empleos. Caso contrario es el de la inversión ya que sí se observa un aumento importante en la relativa a maquinaria y equipo a partir de la creación del IETU y en menor medida en la inversión en capital fijo.

Dados los argumentos, es posible afirmar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única no cumple con el modelo teórico del *flat tax* a pesar de estar inspirado en él por lo que es necesario replantear su diseño para dotarlo de las características de un impuesto plano y lograr el efecto positivo que este gravamen ha tenido en otras naciones, tanto en el ámbito fiscal como económico.

#### Propuestas de implementación del impuesto plano en México

La compleja relación entre sistema tributario y crecimiento económico ha sido tema de numerosos debates y estudios, a través de ellos se ha determinado que la tasa impositiva no es el único factor que influye en el éxito de una reforma fiscal; las políticas públicas, la conformidad de los ciudadanos ante los gravámenes y la simplicidad en el cálculo y entero también son determinantes. No obstante, resultan evidentes las repercusiones negativas que generan las altas tasas impositivas.

A este respecto en el año 2011 la OCDE emitió un documento que analiza el sistema tributario mexicano y sugiere una reforma fiscal que fortalezca y haga más justa la economía en el país. En el texto asegura que “México debe aprovechar la evaluación del IETU presentada a mediados de 2011 para desarrollar aún más sus herramientas para ampliar la base gravable y simplificar el sistema” (p. 36). Describe al IETU como impuesto mínimo del ISR y afirma que representa una desventaja ya que las personas deben presentar declaraciones de ambos impuestos al mismo tiempo; sin embargo, reconoce que el IETU ha jugado un papel importante para combatir las planeaciones fiscales agresivas y limita la disminución de pérdidas fiscales.

Asimismo, sugiere que el IETU sustituya al ISR para mantenerse como único gravamen teniendo que aumentar su tasa impositiva para evitar caídas en la recaudación. Señala también que “debe considerar los complicados costos de transición cuando se desplaza a deducir de manera inmediata únicamente los gastos de inversión, así como el reconocimiento del gravamen en los tratados para evitar la doble imposición” (p. 36).

Las recomendaciones de organismos internacionales hacen más evidente la necesidad de reformar el sistema tributario mexicano por lo que es sumamente importante la consideración de nuevos instrumentos –como el impuesto plano– que permitan al Estado alcanzar sus objetivos. Es posible que la aplicación de un gravamen que efectivamente siga el modelo del *flat tax* repercuta positivamente en nuestro sistema impositivo.

Si bien la implementación de un impuesto de este tipo ha tenido auge en países en desarrollo, su aplicación también es discutida en grandes potencias como Estados Unidos de Norteamérica en aras de simplificar su sistema tributario y gravar a los sujetos en relación con su verdadera capacidad contributiva; así, México debería también iniciar los debates respectivos para lograr la reforma fiscal integral tan largamente anhelada.

Derivado de este planteamiento y como resultado de la presente investigación se presentan los elementos esenciales de dos propuestas de impuesto plano para implementar en México, la primera pretende apegarse al modelo planteado por Hall y Rabushka y la segunda considera las características del *flat tax* con algunas variaciones. Es necesario considerar que la ley de un impuesto de este tipo debe contener poco articulado y las reglas contenidas en ella deben ser claras y precisas. Aquí se presenta solamente una descripción general de los elementos de cada gravamen a manera de sugerencia para futuras investigaciones que detallen sus características.

### *Propuesta 1*

#### *Con base en el modelo natural del impuesto plano*

Los sujetos de este gravamen son las personas físicas y morales que efectivamente perciban ingresos por actividades con fuente de riqueza en territorio nacional. Los individuos que reciban remuneraciones por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, salarios y prestaciones derivadas de la relación laboral o su terminación causarán el impuesto personal. Por otro lado, las personas físicas y morales que efectivamente perciban cualquier otro tipo de ingreso tributarán en el régimen empresarial.

El impuesto plano se calculará aplicando la tasa del 21% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos, las deducciones autorizadas.

Los individuos que reciban ingresos por salarios podrán disminuir de sus ingresos un monto equivalente a 4 salarios mínimos vigentes del área geográfica por concepto de mínimo vital y el resultado será la base a la que se le aplicará la tasa. Para facilitar que los individuos cumplan con sus obligaciones fiscales serán los patrones quienes calcularán y enterarán de manera mensual el impuesto determinado.

Al finalizar el año, los individuos tienen la única obligación de presentar un formato donde declaren la totalidad de los ingresos percibidos en el ejercicio fiscal, disminuyendo además del mínimo vital una cantidad equivalente a dos salarios mínimos por su cónyuge siempre que éste no perciba ingresos y un salario mínimo por cada dependiente económico.<sup>55</sup> A la diferencia le aplicarán la tasa impositiva y contra el resultado podrán acreditar las retenciones efectuadas por el patrón o patrones. Si la diferencia resulta a cargo, se enterará junto con la presentación de la declaración; si se determina un saldo a favor se solicitará en devolución a la autoridad hacendaria.

Las personas que causen el impuesto empresarial –personas morales y físicas que perciban ingresos diferentes de salarios– determinarán su base gravable disminuyendo de la totalidad de sus ingresos por concepto de ventas de productos, servicios y activo fijo, las erogaciones que efectúen por concepto de compra de mercancías, materiales y servicios para llevar a cabo su actividad, además de los pagos por salarios y remuneraciones a sus trabajadores y las erogaciones que realicen por concepto de planta, maquinaria, equipo y terrenos.

En ningún caso se considerarán las ganancias de capital, dividendos e intereses como deducciones ni como ingresos. Por otro lado, las organizaciones que realicen actividades no lucrativas estarán exentas del gravamen previo registro y autorización.

Se efectuarán pagos provisionales de manera mensual que se determinarán dividiendo el impuesto causado en el ejercicio anterior entre el número de meses del mismo ejercicio.

Al finalizar el año, se declararán a través de un sencillo formato los ingresos y las deducciones del ejercicio fiscal, a la diferencia se le aplicará la tasa única para determinar el impuesto anual, contra que se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados en el año. Si resultara un saldo a cargo se enterará junto con la declaración, de lo contrario se podrá solicitar en devolución el excedente de pagos realizados. En caso de que las deducciones fueran superiores a los ingresos, la diferencia se considerará un *ingreso gravable negativo* que podrá ser disminuido –una vez actualizado– de las bases imponibles positivas en años posteriores sin límite.

### *Propuesta 2*

*Con base en el modelo del impuesto plano considerando la Iniciativa de la CETU a través del método de suma*

Por otro lado, retomando las ideas planteadas en la Iniciativa de la CETU del 21 de junio de 2007 se presenta otra propuesta que considera en su base gravable la retribución a los factores de la producción a través del *método de suma*. (Apéndice I)

---

<sup>55</sup> Hall y Rabushka establecen montos fijos como cargas familiares, sin embargo aquí se presentan en veces del salario mínimo que permiten mantener actualizada la deducción. Para determinar el número de salarios exentos aplicables a esta propuesta se consideró el esquema de deducciones del período 1964 a 1977 en México cuando se permitió la deducción de cargas familiares.

En el citado documento el Ejecutivo manifestó que la CETU gravaría la disponibilidad de recursos para efectuar los pagos a los factores de la producción manteniendo fuera del objeto del gravamen los dividendos, pagos por servicios personales subordinados, intereses y regalías. En la exposición argumentó que empleaba el método de resta para que dichos conceptos quedaran comprendidos en la base imponible sin ser jurídicamente objeto de la contribución.

Esta propuesta de gravamen considera a través del método de suma el objeto inmediato de la Iniciativa –la remuneración a los factores de la producción–, no obstante, respeta ciertas características del modelo del impuesto plano.

Los sujetos gravados serán las personas físicas y morales que efectivamente perciban ingresos por actividades con fuente de riqueza en territorio nacional. Los individuos que reciban remuneraciones por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, salarios y prestaciones derivadas de la relación laboral o su terminación causarán el impuesto personal. Por otro lado, las personas físicas y morales que efectivamente perciban cualquier otro tipo de ingreso, tributarán en el régimen empresarial.

El impuesto plano se calculará aplicando la tasa del 21% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos y las remuneraciones a los factores de la producción, las deducciones autorizadas.

Las personas físicas que únicamente perciban ingresos por sueldos podrán disminuir de sus ingresos un monto equivalente a 4 salarios mínimos vigentes del área geográfica por concepto de mínimo vital y el resultado será la base a la que se le aplicará la tasa. Para facilitar que los individuos cumplan con sus obligaciones fiscales, serán los patrones quienes calcularán y enterarán de manera mensual el impuesto determinado.

Al finalizar el año, los individuos tienen la única obligación de presentar un formato donde declaren la totalidad de los ingresos percibidos en el ejercicio fiscal, disminuyendo además del mínimo vital una cantidad equivalente a dos salarios mínimos por su cónyuge siempre que éste no perciba ingresos y un salario mínimo por cada dependiente económico. Las deducciones por carga de familia estarán limitadas hasta el 50% del monto que resulte de disminuir a los ingresos, la cantidad exenta considerada como mínimo vital.

A la base determinada se le aplicará la tasa impositiva y contra el resultado podrán acreditarse las retenciones efectuadas por el patrón o patrones. Si la diferencia resulta a cargo, se enterará junto con la presentación de la declaración; si se determina un saldo a favor se solicitará en devolución a la autoridad hacendaria.

Las personas que causen el impuesto empresarial –personas físicas y morales que perciban ingresos diferentes de salarios, con excepción de aquellas actividades no lucrativas– determinarán su base gravable adicionando a la totalidad de sus ingresos por concepto de ventas de productos, servicios y activo fijo, el monto que eroguen por dividendos, intereses, regalías y salarios que paguen a sus trabajadores (éste último será el equivalente a la base imponible de los individuos, es decir, el ingreso menos el monto exento por concepto de mínimo vital). Del resultado obtenido se podrán disminuir las erogaciones que efectúen por compra de mercancías, materiales y servicios para llevar a cabo su actividad, además las compras que realicen por concepto de planta, maquinaria, equipo y terrenos.

Únicamente las personas físicas que tributen en el impuesto empresarial podrán disminuir –además de los conceptos señalados anteriormente– una cantidad que les permita satisfacer sus necesidades básicas, que será un “salario” acorde con la actividad que desarrollen y será considerado como mínimo vital.

Los pagos provisionales se efectuarán de manera mensual dividiendo el impuesto causado en el ejercicio anterior entre el número de meses del mismo ejercicio. Para efectuar el pago provisional de junio se realizará un cálculo con las cifras de los primeros seis meses del ejercicio y se efectuará un ajuste considerando los pagos efectuados durante ese período y el impuesto que le corresponde por el mismo. El pago provisional a enterar de julio a diciembre será el monto que resulte de dividir el impuesto determinado con datos de enero a junio, entre 6.

Al finalizar el año, se declararán a través de un sencillo formato los ingresos y las deducciones del ejercicio fiscal, a la diferencia se le aplicará la tasa única para determinar el impuesto anual contra el que se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados. Si resultara un saldo a cargo se enterará junto con la declaración, de lo contrario se podrá solicitar en devolución el excedente de los pagos realizados. En caso de que las deducciones fueran superiores a los ingresos, la diferencia se considerará un *ingreso gravable negativo* que podrá ser disminuido –una vez actualizado– de las bases imponibles positivas en años posteriores sin límite.

Aunque el estudio de nuevos esquemas tributarios reviste una gran importancia para mejorar el diseño de los gravámenes existen otras variables importantes de la política fiscal que permiten al Estado la consecución de sus fines; por lo que aún cuando las repercusiones de la implementación de un impuesto plano son positivas para la economía del país, su aplicación debe estar apoyada por políticas públicas que estimulen la producción y el empleo, controlen la inflación y permitan la estabilidad y desarrollo económicos.

## FUENTES DE INFORMACIÓN

## Referencias

- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. (1994). *Tratados para evitar la doble imposición*. México: IMCP.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. (1948, diciembre 10). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. Consultado el 16 de enero de 2012 disponible en [www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=spn](http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=spn)
- \_\_\_\_\_, (1966, diciembre 16). *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. Consultado el 17 de enero de 2012 disponible en [www2.ohchr.org/spanish/law/cescr.htm](http://www2.ohchr.org/spanish/law/cescr.htm)
- Azim Islahi, A. (2006, noviembre). *Ibn Khaldun's theory of taxation and its relevance today*. Ponencia presentada en la Conferencia acerca de Ibn Khaldun, Madrid, España. Consultado el 3 de diciembre de 2011 disponible en [www.uned.es/congreso-ibn-khaldun/pdf/02%20Abdul%20Azim%20Islahi.pdf](http://www.uned.es/congreso-ibn-khaldun/pdf/02%20Abdul%20Azim%20Islahi.pdf)
- Banco Mundial. (2012). *Doing Business*. Consultado el 28 de abril de 2012 disponible en [espanol.doingbusiness.org/about-us](http://espanol.doingbusiness.org/about-us)
- Bastida Vila, B. (1976, marzo 2). La planificación y el fisco. *La vanguardia española*, p. 15.
- Bazaldúa Zamarripa, F. (2008 noviembre-diciembre 2008). Historia del ISR. *Intelegis*, 12-23.
- Brandt, N. and R. Paillacar. (2011). *Fiscal Reform for a Stronger Fairer and Cleaner Mexican Economy*, OECD Economics Department Working Papers, No. 904, OECD Publishing. Consultado el 5 de febrero de 2012 disponible en [dx.doi.org/10.1787/5kg271q4vm34-en](http://dx.doi.org/10.1787/5kg271q4vm34-en)
- Burgoa Toledo, C. A. (2011). *La interpretación de las disposiciones fiscales* (1a. ed.). México: Dofiscal.
- \_\_\_\_\_, (2012). *Principios tributarios* (1a. ed.). México: Dofiscal.
- Carmona Cuenca, E. (2006). *Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital*. Consultado el 14 de diciembre de 2011 disponible en [www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulos/descargas/02\\_EST\\_05\\_carmona.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulos/descargas/02_EST_05_carmona.pdf)
- Carrasco Iriarte, H. (2003). *Derecho fiscal I*. México: IURE editores.
- Carvajal Villaplana, A. (2002). *Teorías y modelos: formas de representación de la realidad*. Consultado el 26 de junio de 2011 disponible en [redalyc.uaemex.mx/pdf/166/16612103.pdf](http://redalyc.uaemex.mx/pdf/166/16612103.pdf)
- Comisión fiscal 2003-2005. (2005). *Ley del Impuesto Sobre la Renta. Texto y comentarios*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2012). *Normas de Información Financiera*. México: IMCP.
- Fernández Sagardi, A. (2010). El Impuesto Empresarial a Tasa Única y su declaratoria de constitucionalidad. *Consultorio Fiscal* (500), 61-86.
- Flores Zavala, E. (2001). *Finanzas públicas mexicanas* (33a. ed.). México: Porrúa.
- Foro Económico Mundial. (2012). *Global Competitiveness*. Consultado el 29 de abril de 2012 disponible en [www.weforum.org/issues/global-competitiveness](http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness)
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom*. Chicago: The University of Chicago.
- \_\_\_\_\_, (1980). *Free to chose*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007.
- \_\_\_\_\_, número 1583-I, lunes 13 de septiembre de 2004.
- \_\_\_\_\_, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007.
- Gaddy, C. G., & Gale, W. G. (2005, marzo 14). *Demythologizing the russian flat tax*. Consultado el 30 de agosto de 2011 disponible en [www.brookings.edu/articles/2005/0314russia\\_gaddy.aspx](http://www.brookings.edu/articles/2005/0314russia_gaddy.aspx)
- González, P. (2006). *Los 20 protagonistas de la economía del mundo*. Consultado el 14 de mayo de 2011 disponible en [www.expansion.com/especiales/20aniversario/20protagonistas/laffe.html](http://www.expansion.com/especiales/20aniversario/20protagonistas/laffe.html)
- Hall, R., & Rabushka, A. (1981, diciembre 10). A proposal to simplify our tax system. *The Wall Street Journal*, p. 30.
- \_\_\_\_\_, (1995). *The Flat tax* (2a. ed.). Stanford: Hoover Institution Press.
- Hinojosa Cruz, A. V. (2011, octubre). *Análisis sustantivo de la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: ¿equidad contributiva?* Ponencia presentada en XVI Congreso Internacional de Contaduría y Administración, D.F., México.
- Holzman, F. (1955). Financing Soviet Economic Development. En Universities-National Bureau, *Capital formation and economic growth*. (pp. 227-288). Princeton: University Press. Consultado el 30 de marzo de 2012 disponible en [www.nber.org/chapters/c1306.pdf](http://www.nber.org/chapters/c1306.pdf)
- Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (2003). *Modelos de Recaudación Fiscal*.
- Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario* (3a. ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Keen, M., Kim, Y., & Varsano, R. (2006). *The "Flat tax(es)": Principles and evidence*. Consultado el 11 de octubre de 2011 disponible en [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf)
- Khaldun, I. (1351/1958). *The Muqaddimah. An introduction to history* (Vol. 2). (F. Rosenthal, Trad.) Londres: Routledge & Kegan Paul.



- Laar, M. (2007, agosto 7). The estonian economic miracle. *Backgrounder*, (2060), 1-12. Consultado el 28 de abril de 2011 disponible en [www.heritage.org/Research/WorldwideFreedom/bg2060.cfm](http://www.heritage.org/Research/WorldwideFreedom/bg2060.cfm)
- Laffer, A. (2004, junio 1). The Laffer curve: past, present and future. *Backgrounder*, (1765), 1-16. Consultado el 28 de febrero de 2011 disponible en [www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm](http://www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm)
- Leube, K. R. (2009). Introducción. En R. E. Hall, & A. Rabushka, *El impuesto parejo*. (p. 220). Santiago: Centro de Estudios Tributarios.
- Littlewood, M. (2001). *Taxation without representation: the history of Hong Kong's troublingly successful tax system*. Consultado el 6 de febrero de 2012 disponible en [hdl.handle.net/10722/35650](http://hdl.handle.net/10722/35650)
- Lopez Claros, A., & Alexashenko, S. V. (1998, marzo). *Fiscal policy issues during the transition in Russia*. Consultado el 31 de marzo de 2012 disponible en [www.augustolopez-claros.net/docs/Fiscal\\_Policy\\_Issues\\_During\\_the\\_Transition\\_in\\_Russia.pdf](http://www.augustolopez-claros.net/docs/Fiscal_Policy_Issues_During_the_Transition_in_Russia.pdf)
- Lupa ciudadana. (2006, enero). *Diarios de campaña*. Consultado el 12 de mayo de 2011 disponible en [www.lupaciudadana.com.mx/sacs/xstatic/diarios\\_campana/espanol/declaracion.aspx?c=PAN&d=1334&kw=tasa única](http://www.lupaciudadana.com.mx/sacs/xstatic/diarios_campana/espanol/declaracion.aspx?c=PAN&d=1334&kw=tasa%20%C3%BAnica)
- Margain Manautou, E. (2000). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (15a. ed.). México: Porrúa.
- Martínez Alvarez, J. A. (1992, enero). *Introducción al modelo de impuesto negativo sobre la renta*. Consultado el 18 de enero de 2012 disponible en [e-spacio.uned.es/fez/view.php?pid=bibliuned:BFID-1992-2-6A18F1BC](http://e-spacio.uned.es/fez/view.php?pid=bibliuned:BFID-1992-2-6A18F1BC)
- Méndez Morales, J. S. (2005). *Fundamentos de economía* (4a. edición ed.). México: McGraw-Hill.
- Mill, J. (1848/1951). *Principios de economía política: Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social* (2da. ed.). (T. Ortiz, Trad.) México: Fondo de Cultura Económica.
- Mitchell, D. J. (2005, julio 7). A brief guide to the flat tax. *Backgrounder*, (1866), 1-7. Consultado el 15 de febrero de 2011 disponible en [www.heritage.org/research/taxes/bg1866.cfm](http://www.heritage.org/research/taxes/bg1866.cfm)
- Monteverde, E. H. (1994). *Conceptos e interpretación de las Cuentas Nacionales*. Buenos Aires: Macchi.
- Presidencia de la República. (2007). Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012. México.
- Quesnay, F. (1985). *Escritos fisiocráticos*. Madrid: Centro de estudios constitucionales.
- Ramírez Martínez, S. A. (2007, 2a. quincena febrero de). Comentarios al flat tax o tasa única de impuesto. *Puntos finos*, 4 (121), 6-12.
- Samuelson, P. A., & Nordhaus, W. D. (2006). *Economía* (18a. ed.). México: McGraw-Hill.
- Sánchez Gómez, N. (2001). *Derecho fiscal mexicano*. México: Porrúa.
- Sánchez Piña, J. (2008). *Nociones de derecho fiscal* (9a. ed.). México: PAC.

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2011). *El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación*. Consultado el 3 de agosto de 2011 disponible en [www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento\\_ietu\\_01082011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento_ietu_01082011.pdf)
- \_\_\_\_\_, (2011). Presupuesto de gastos fiscales 2011. Consultado el 31 de enero de 2012 disponible en [www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos\\_presupuesto\\_gastos/presupuesto\\_gastos\\_fiscales\\_2011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2011.pdf)
- \_\_\_\_\_, Informes trimestrales sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, 2000-2011. Consultado el 10 de febrero de 2012 disponible en [www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Paginas/default.aspx](http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Paginas/default.aspx)
- Smith, A. (1776/1958). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (2da. ed.). (G. Franco, Trad.) México: Fondo de Cultura Económica.
- The Heritage Foundation. (2012). *Index of Economic Freedom*. Consultado el 28 de abril de 2012 disponible en [www.heritage.org](http://www.heritage.org)
- The Laffer Center for supply-side economics, disponible en [www.laffercenter.com](http://www.laffercenter.com)
- Vanasaun, I. (2008, febrero 21). *Experience of flat income tax - The estonian case*. Consultado el 19 de febrero de 2012 disponible en [www.cef-see.org/upload/czrf/mo\\_files/lang\\_slo/1204617562fvkmuQR.pdf](http://www.cef-see.org/upload/czrf/mo_files/lang_slo/1204617562fvkmuQR.pdf)
- Venegas Álvarez, S. (2010). *Derecho fiscal* (1a. ed.). México: Oxford University Press.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7a. ed.). Buenos Aires: Depalma.

### *Legislación histórica y vigente en 2012*

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto Sobre la Renta

## Otras fuentes de consulta

- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. (1997). *Propuesta para un nuevo enfoque de impuesto mínimo en México*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- \_\_\_\_\_, (2007). *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*. México: Themis.
- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.; Barra Mexicana. Colegio de Abogados, A.C.; Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.; IFA Grupo Mexicano, A.C.; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. (2010). Grupo de los 6. Propuesta de reforma fiscal, una acción impostergable. Consultado el 21 de junio de 2011 disponible en [imcp.org.mx/IMG/pdf/Grupo\\_de\\_los\\_6\\_-\\_Reforma\\_Fiscal\\_2011.pdf](http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Grupo_de_los_6_-_Reforma_Fiscal_2011.pdf)
- Alonso Cardoso, J. C. (2007, 2a quincena de agosto). IMTU como alternativa a la CETU. *Puntos finos*, 16 (133), 22-25.
- Barra, P. y Chandía, D. (2004). *Impuesto personal a la renta comparado. Situación actual y perspectivas futuras*. Consultado el 13 de septiembre de 2011 disponible en [www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/impto\\_personal\\_a\\_la\\_renta\\_comparado.pdf](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/impto_personal_a_la_renta_comparado.pdf)
- Basham, P. y Mitchell, D. (2008). *Lessons from abroad –flat tax in practice*. Consultado el 26 de junio de 2011 disponible en [www.fraserinstitute.org/research-news/display.aspx?id=13162](http://www.fraserinstitute.org/research-news/display.aspx?id=13162)
- Bickley, J. M. (2004). *Flat tax proposals and fundamental tax reform: an overview*. Consultado el 21 de julio de 2011 disponible en [www.fas.org/sgp/crs/IB95060.pdf](http://www.fas.org/sgp/crs/IB95060.pdf)
- Bradford, D. F. (2003). *The X tax in the world economy*. Consultado el 20 de enero de 2012 disponible en [www.princeton.edu/ceps/workingpapers/93bradford.pdf](http://www.princeton.edu/ceps/workingpapers/93bradford.pdf)
- Corrales Montaña, C. A. (2004). *Contribución de las personas físicas al crecimiento económico*. Consultado el 18 de octubre de 2011 disponible en [www.indetec.gob.mx/cnh/Propuestas/170.pdf](http://www.indetec.gob.mx/cnh/Propuestas/170.pdf)
- Cottarelli, C. & Doyle, P. (1999). Control de la inflación en los países en transición. *Finanzas & desarrollo*, 32, 9-11. Consultado el 25 de octubre de 2011 disponible en [www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/1999/06/pdf/cottarel.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/1999/06/pdf/cottarel.pdf)
- Emes, J.; Clemens J.; Basham, P. y Samida, D. (2001). *Flat tax. Principles and issues*. Consultado el 22 de noviembre de 2011 disponible en [www.fraserinstitute.org/research-news/research/display.aspx?id=13050](http://www.fraserinstitute.org/research-news/research/display.aspx?id=13050)
- Europeans for tax reform. (2008) *Tax reformer Issue 01*. Consultado el 28 de agosto de 2011 disponible en [www.flattax-europe.eu/yliko/pdf/Newsletters/Newsletter\\_No1.pdf](http://www.flattax-europe.eu/yliko/pdf/Newsletters/Newsletter_No1.pdf)
- Fernández Brenes, S. (2004). *Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales*. Consultado el 29 de noviembre de 2011 disponible en [ww.idpc.es/archivo/1213086802FCI8ASFB.pdf](http://ww.idpc.es/archivo/1213086802FCI8ASFB.pdf)

- Gómez Haro Ruiz, E. (2007, 2a quincena de septiembre). Una aproximación a la filosofía de la CETU. *Puntos finos*, 18 (135), 16-21.
- Gutiérrez Chávez, A. (2007). *Impuesto único: Introducción a una reforma tributaria en México*. Consultado el 21 de agosto de 2011 disponible en [www.elcato.org/pdf\\_files/ens-2007-03-05.pdf](http://www.elcato.org/pdf_files/ens-2007-03-05.pdf)
- Haro Ruiz, E. G. (1997). *El Impuesto Sobre la Renta mínimo en sustitución del Impuesto al Activo*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Heath, A. (2006). *Flat tax: towards a british model*. Consultado el 11 de octubre de 2011 disponible en [www.taxpayersalliance.com/flattax.pdf](http://www.taxpayersalliance.com/flattax.pdf)
- Latapí Ramírez, M. (1998). *La realidad de los impuestos en México, 30 años de perversión fiscal*. México: SICCO.
- Lequiller, F. y Blades D. (2006). *Understanding national accounts*. Consultado el 24 de agosto de 2011 disponible en [www.oecd.org/dataoecd/37/12/38451313.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/37/12/38451313.pdf)
- Martin Granados, M. A. (2010). ¿Para combatir la evasión de impuestos hay que crear nuevos impuestos? El caso del IETU. *Consultorio Fiscal* (500), 19-34.
- Montero, A. y Fernández J.J. (2006). *La revolución del flat tax: una propuesta para América Latina*. Consultado el 31 de octubre de 2011 disponible en [www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf](http://www.institutolibertad.org/descargas/revolucionFlatTax.pdf)
- Oficina económica y comercial de España en Moscú. (2006). *Sistema tributario de la Federación rusa*. Consultado el 15 de julio de 2011 disponible en [www.icex.es/staticFiles/SISTEMA%20TRIBUTARIO\\_11568\\_.pdf](http://www.icex.es/staticFiles/SISTEMA%20TRIBUTARIO_11568_.pdf)
- Perez de Acha, L. M., e Ibarra de Rueda, A. (2007, 2a. quincena de octubre). Impuesto Empresarial a Tasa Única... aproximaciones jurídicas. *Puntos finos*, 20 (137), 6-16.
- Ramírez Martínez, S. (2007, 1a quincena de agosto). Reforma fiscal de Eslovaquia y la CETU, reforma fiscal a la mexicana. *Puntos finos*, 15 (132), 6-16.
- Santamaría García, J. (2007). IETU vs. Flat tax. *Nuevo consultorio fiscal*, 435, 20-25.
- Stokey, N.L. y Rebelo S. (1993). *Growth effects of flat-rate taxes*. Consultado el 28 de Agosto de 2011 disponible en [www.nber.org/papers/w4426.pdf](http://www.nber.org/papers/w4426.pdf)
- Teller, L. B. (2011) The flat tax: an analysis of America's most controversial tax reform idea. *The public purpose*, IX, 139-157. Consultado el 12 de mayo de 2011 disponible en [www.american.edu/spa/publicpurpose/upload/2011-Public-Purpose-Flat-Tax.pdf](http://www.american.edu/spa/publicpurpose/upload/2011-Public-Purpose-Flat-Tax.pdf)
- Walker, M.A. (1983) *Focus on flat-rate tax proposals*. Consultado el 3 de julio de 2011 disponible en [www.fraserinstitute.org/research-news/research/publications/Focus-on-Flat-Rate-Tax-Proposals/](http://www.fraserinstitute.org/research-news/research/publications/Focus-on-Flat-Rate-Tax-Proposals/)
- Weisbach, D. A. (2000). *Ironing out the flat tax*. Consultado el 22 de enero de 2012 disponible en [www.law.uchicago.edu/files/files/79.DAW\\_.FlatTax.pdf](http://www.law.uchicago.edu/files/files/79.DAW_.FlatTax.pdf)

Diario Oficial de la Federación del 1° de octubre de 2007

Diario Oficial de la Federación del 5 de noviembre de 2007

Diario Oficial de la Federación del 4 de marzo de 2008

Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 2012

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, 27 de octubre de 2004

Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, 11 de noviembre de 2004

Gaceta del Senado, número 225, jueves 10 de marzo de 2011

Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2862-II, jueves 8 de octubre de 2009

Jurisprudencia 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; X, Noviembre de 1999; Pág. 22; [J]. Reg. 192849

### *Sítios de Internet*

Banco de Información Económica, disponible en [www.inegi.org.mx/sistemas/bie](http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie)

Centro de información de la Federación de Rusia, disponible en [www.statbook.ru](http://www.statbook.ru)

Comisión del Consejo legislativo de la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular de China, disponible en [www.legco.gov.hk](http://www.legco.gov.hk)

Datos de impuestos internacionales de Deloitte, disponible en [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

Datos de libre acceso del Banco Mundial, disponible en [www.datos.bancomundial.org](http://www.datos.bancomundial.org)

Departamento de estadísticas de Estonia, disponible en [www.stat.ee](http://www.stat.ee)

Departamento de estadísticas y censos del gobierno de la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular de China, disponible en [www.censtatd.gov.hk](http://www.censtatd.gov.hk)

Departamento de impuestos de Estonia, disponible en [www.emta.ee](http://www.emta.ee)

Diccionario de la Real Academia Española, disponible en [www.rae.es](http://www.rae.es)

Flat Tax, ensayos sobre la adopción y resultados del impuesto plano alrededor del mundo, disponible en [www.flattaxes.blogspot.com](http://www.flattaxes.blogspot.com)

Fondo Monetario Internacional, disponible en [www.imf.org](http://www.imf.org)

Ministerio de Finanzas de la Federación de Rusia, disponible en [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)

Organización intraeuropea de administraciones tributarias, disponible en [www.iota-tax.org](http://www.iota-tax.org)

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, disponible en [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

Publicaciones del Banco de Rusia, disponible en [www.cbr.ru](http://www.cbr.ru)

Servicio de Estadísticas de la Federación de Rusia, disponible en [www.gks.ru](http://www.gks.ru)

Servicio de impuestos de la Federación de Rusia, disponible en [www.eng.nalog.ru](http://www.eng.nalog.ru)

World tax rates, disponible en [www.taxrates.cc](http://www.taxrates.cc)

## APÉNDICES

## Apéndice A

## Formulario del impuesto personal del flat tax

Form 1		Individual Wage Tax		1998
Your first name and initials (if joint return, also give spouse's name and initials)		Last name		Your social security number
Present home address (number and street including apartment number or rural route)		Spouse's social security number		
City, town, or post office, state, and ZIP code		Your occupation <sup>1</sup>		
		Spouse's occupation <sup>1</sup>		
1	Wages and salary.....	1		
2	Pension and retirement benefits.....	2		
3	Total compensation (line 1 plus line 2).....	3		
4	Personal allowances:			
	(a) <input type="checkbox"/> \$16,500 for married filing jointly.....	4(a)		
	(b) <input type="checkbox"/> \$9,500 for single.....	4(b)		
	(c) <input type="checkbox"/> \$14,000 for single head of household.....	4(c)		
5	Number of dependents, not including spouse.....	5		
6	Personal allowances for dependents (line 5 multiplied by \$4,500).....	6		
7	Total personal allowances (line 4 plus line 6).....	7		
8	Taxable compensation (line 3 less line 7, if positive; otherwise zero).....	8		
9	Tax (19% of line 8).....	9		
10	Tax withheld by employer.....	10		
11	Tax due (line 9 less line 10, if positive).....	11		
12	Refund due (line 10 less line 9, if positive).....	12		

Apéndice B

Formulario del impuesto de negocios del flat tax

Form 2		Business Tax		1998	
Business name			Employer identification number		
Street address			County		
City, state, and ZIP code			Principal product		
1	Gross revenue from sales.....	1			
2	Allowable costs				
	(a) Purchases of goods, services, and materials.....	2(a)			
	(b) Wages, salaries, and pensions.....	2(b)			
	(c) Purchases of capital equipment, structures, and land.....	2(c)			
3	Total allowable costs (sum of lines 2(a), 2(b), 2(c)).....	3			
4	Taxable income (line 1 less line 3).....	4			
5	Tax (19% of line 4).....	5			
6	Carry-forward from 1997.....	6			
7	Interest on carry-forward (6% of line 6).....	7			
8	Carry-forward into 1998 (line 6 plus line 7).....	8			
9	Tax due (line 5 less line 8, if positive).....	9			
10	Carry-forward to 1999 (line 8 less line 9, if positive).....	10			

Apéndice C

Mapa de países europeos que en 2012 aplican un flat tax





## Apéndice D Variables económicas de Hong Kong

Precios constantes

Año	Variación PIB	Variación PIB per cápita	Deflactor del PIB 2009=100	Inflación	Recaudación total como % PIB	Tasa impositiva	Recaudación impuestos al ingreso	Recaudación total	Gasto público total	Gasto público total como % PIB	Tipo de cambio USD HKD	Variación tipo de cambio	Inversión % PIB	Contribuyentes salarios	Población total	PEA	Subempleo	Tasa de desempleo
1961	ND	ND	9.1	ND	11.9%	12.5%	ND	1,030	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,195,300	ND	ND	ND
1962	14.2%	9.4%	9.3	2.0%	12.3%	12.5%	ND	1,253	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,368,200	ND	ND	ND
1963	15.7%	11.8%	9.6	3.8%	12.5%	12.5%	ND	1,394	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,461,800	ND	ND	ND
1964	8.6%	6.0%	10.1	5.1%	12.2%	12.5%	ND	1,518	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,545,100	ND	ND	ND
1965	14.5%	11.5%	10.3	2.5%	11.3%	12.5%	ND	1,632	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,625,400	ND	ND	ND
1966	1.7%	0.9%	10.4	0.6%	11.9%	12.5%	ND	1,818	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,679,400	ND	ND	ND
1967	1.7%	-0.9%	11.1	6.6%	12.2%	15.0%	ND	1,960	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,760,600	ND	ND	ND
1968	3.4%	1.2%	11.5	3.3%	12.3%	15.0%	ND	2,148	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,844,500	ND	ND	ND
1969	11.3%	9.5%	12.1	5.6%	11.5%	15.0%	ND	2,558	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,906,100	ND	ND	ND
1970	9.2%	6.6%	13.2	8.9%	11.5%	15.0%	1,050	2,914	ND	ND	ND	ND	ND	ND	3,995,400	ND	ND	ND
1971	7.2%	4.9%	14.2	7.7%	11.3%	15.0%	1,198	3,348	ND	ND	ND	ND	ND	ND	4,095,500	ND	ND	ND
1972	10.5%	8.4%	15.5	9.2%	10.8%	15.0%	1,752	4,671	ND	ND	ND	ND	ND	ND	4,184,300	ND	ND	ND
1973	12.3%	9.2%	17.7	14.3%	11.7%	15.0%	1,998	5,016	ND	ND	ND	ND	ND	ND	4,334,200	ND	ND	ND
1974	2.3%	-0.9%	19.8	11.7%	11.0%	15.0%	2,431	5,593	ND	ND	ND	ND	ND	ND	4,438,600	ND	ND	ND
1975	0.4%	-1.5%	20.7	4.7%	11.7%	16.5%	2,580	6,255	ND	ND	4.939	ND	ND	ND	4,500,800	ND	ND	ND
1976	16.2%	14.8%	22.7	9.6%	10.3%	17.0%	3,256	7,494	ND	ND	4.904	-0.7%	ND	ND	4,551,000	ND	ND	ND
1977	11.8%	10.2%	23.5	3.7%	10.6%	17.0%	4,365	9,383	ND	ND	4.662	-4.93%	ND	ND	4,631,500	ND	ND	ND
1978	8.4%	6.4%	25.4	8.0%	11.4%	17.0%	6,008	12,442	ND	ND	4.685	0.49%	ND	ND	4,769,900	ND	ND	ND
1979	11.6%	5.7%	29.9	17.6%	11.5%	17.0%	8,569	16,796	ND	ND	5.003	6.79%	ND	ND	5,024,700	ND	ND	ND
1980	10.3%	7.4%	34.5	15.5%	12.2%	17.0%	18,655	30,187	ND	ND	4.976	-0.54%	34,847	ND	5,145,100	2,401,100	ND	3.8%
1981	9.4%	6.8%	38.1	10.3%	18.1%	15.0%	19,475	33,494	ND	ND	5.593	12.40%	34,999	ND	5,238,500	2,393,000	ND	3.9%
1982	3.0%	1.4%	41.8	9.7%	17.8%	15.0%	16,897	31,098	ND	ND	6.072	8.56%	31,004	ND	5,319,500	2,498,100	ND	3.5%
1983	5.9%	4.3%	43.7	4.5%	14.9%	15.0%	13,690	30,400	ND	ND	7.273	19.78%	26,696	ND	5,377,400	2,540,500	47,200	4.4%
1984	9.9%	8.8%	47.9	9.6%	12.1%	15.0%	17,782	38,500	36,087	6.6%	7.818	7.49%	24,447	ND	5,430,900	2,606,200	27,700	3.7%
1985	0.7%	-0.4%	50.5	5.4%	13.6%	18.5%	18,054	43,695	40,845	7.4%	7.791	-0.35%	21,509	ND	5,500,400	2,626,900	49,400	3.2%
1986	11.0%	9.7%	52.4	3.9%	13.4%	18.5%	21,985	48,600	42,704	7.0%	7.803	0.15%	23,425	ND	5,565,700	2,699,700	45,600	2.8%
1987	13.4%	12.3%	57.0	8.7%	11.4%	18.5%	26,177	60,877	48,375	7.0%	7.798	-0.06%	26,039	ND	5,615,300	2,728,200	27,500	1.7%
1988	8.4%	7.5%	62.1	9.0%	13.6%	18.0%	30,517	72,658	56,592	7.6%	7.806	0.10%	28,280	ND	5,671,600	2,762,800	19,400	1.4%
1989	2.2%	1.2%	70.0	12.8%	14.1%	17.0%	33,514	82,429	71,367	9.3%	7.800	-0.08%	26,398	ND	5,726,500	2,752,800	20,900	1.1%
1990	3.9%	3.6%	75.3	7.5%	14.3%	16.5%	36,333	89,524	85,556	10.8%	7.789	-0.14%	27,028	ND	5,752,000	2,748,100	23,400	1.3%
1991	5.7%	4.8%	82.1	9.0%	13.4%	16.5%	44,878	114,700	92,191	14.8%	7.771	-0.23%	26,786	ND	5,815,300	2,804,100	44,600	1.8%
1992	6.1%	5.2%	90.2	9.9%	14.8%	16.5%	55,061	135,300	113,332	15.6%	7.741	-0.39%	28,050	ND	5,887,600	2,792,300	58,300	2.0%
1993	6.0%	4.2%	98.1	8.7%	15.1%	17.5%	65,439	166,600	147,467	17.5%	7.736	-0.06%	27,128	ND	5,998,000	2,856,200	45,900	2.0%
1994	6.0%	3.7%	104.4	6.5%	16.5%	17.5%	74,295	175,000	164,234	16.9%	7.728	-0.10%	31,220	ND	6,119,300	2,929,000	41,400	1.9%
1995	2.3%	0.3%	108.7	4.1%	16.3%	16.5%	77,419	179,883	183,241	17.0%	7.736	0.10%	34,060	ND	6,270,000	3,000,700	62,800	3.2%
1996	4.2%	-0.3%	115.0	5.8%	15.2%	16.5%	83,966	208,609	182,725	15.9%	7.734	-0.03%	31,578	ND	6,466,600	3,160,800	52,000	2.8%
1997	5.1%	4.2%	121.5	5.7%	15.8%	16.5%	91,524	281,226	194,364	15.2%	7.742	0.10%	34,007	ND	6,516,700	3,234,800	37,100	2.2%
1998	-6.0%	-6.8%	122.5	0.8%	22.6%	16.5%	75,747	216,115	239,356	17.4%	7.745	0.04%	28,859	ND	6,583,400	3,276,100	81,800	4.7%
1999	2.6%	1.6%	117.0	-4.5%	17.7%	16.5%	66,914	232,995	223,043	17.3%	7.758	0.17%	24,846	ND	6,637,600	3,319,600	96,900	6.3%
2000	8.0%	7.0%	112.8	-3.6%	18.3%	16.0%	73,870	225,060	232,894	17.9%	7.791	0.43%	27,456	ND	6,711,500	3,374,200	93,500	4.9%
2001	0.5%	-0.2%	110.6	-1.9%	18.0%	16.0%	77,749	175,560	236,889	18.0%	7.799	0.10%	25,322	1,167,291	6,730,300	3,427,300	84,800	5.1%
2002	1.8%	1.4%	106.8	-3.5%	14.3%	16.0%	73,029	177,488	239,177	18.0%	7.799	0.00%	22,836	1,208,345	6,725,800	3,472,600	104,400	7.3%
2003	3.0%	3.2%	100.2	-6.2%	14.9%	16.0%	80,474	207,337	247,466	19.2%	7.787	-0.15%	21,922	1,205,726	6,764,200	3,465,800	121,900	7.9%
2004	8.5%	7.6%	96.7	-3.5%	16.6%	17.5%	96,709	238,197	242,235	19.3%	7.788	0.01%	21,836	1,157,444	6,797,700	3,512,800	114,300	6.8%
2005	7.1%	6.6%	96.6	-0.1%	19.8%	17.5%	111,751	247,035	233,071	17.7%	7.777	-0.14%	20,571	1,160,693	6,837,800	3,534,200	96,300	5.6%
2006	7.0%	6.3%	96.4	-0.3%	17.4%	17.5%	115,318	288,014	226,863	15.9%	7.768	-0.12%	21,728	1,239,755	6,904,300	3,571,800	86,300	4.8%
2007	6.4%	5.5%	99.2	2.9%	18.5%	17.5%	133,729	358,465	234,814	15.5%	7.801	0.42%	20,934	1,251,749	6,938,400	3,622,300	79,400	4.0%
2008	2.3%	1.7%	100.6	1.5%	22.2%	17.5%	146,143	316,562	315,112	18.9%	7.787	-0.18%	20,443	1,324,787	6,963,900	3,637,200	67,900	3.5%
2009	-2.6%	-2.9%	100.0	-0.6%	20.2%	16.5%	123,184	318,442	292,525	17.6%	7.752	-0.45%	21,313	1,415,508	6,996,400	3,660,300	83,800	5.2%
2010	7.0%	6.3%	100.3	0.3%	19.0%	16.5%	143,007	376,482	301,360	18.0%	7.769	0.22%	23,425	1,377,892	7,052,100	3,631,300	72,500	4.3%
2011	5.0%	4.3%	103.9	3.6%	20.6%	16.5%	155,560	433,945	366,977	20.4%	7.784	0.19%	22,861	1,425,786	7,103,700	3,703,100	63,300	3.4%

## Apéndice E Variables económicas de Estonia

Precios constantes

Año	Variación PIB	Variación PIB per cápita	Deflactor del PIB	Inflación	Recaudación total como % PIB	Recaudación tributaria como % PIB	Tasa impositiva	Recaudación impuesto personal	Recaudación impuesto corporativo	Recaudación flat tax	Recaudación total	Gasto público total	Gasto público total como % PIB	Tipo de cambio USD	Variación tipo de cambio	Población total	PEA	Tasa de desempleo	Deuda neta como % PIB	Inversión como % PIB
1990	-7.1%	-7.0%	-	33.7%	-	-	Progres	-	-	-	-	ND	ND	-	-	1,570,599	825,800	ND	-	-
1991	-8.0%	-7.4%	-	132.6%	-	31.7%	Progres	-	-	-	-	ND	ND	175	-	1,567,749	806,600	ND	-	-
1992	-21.2%	-19.6%	-	1076.0%	-	29.2%	Progres	-	-	-	-	ND	ND	12.90	-	1,554,878	761,400	ND	-	-
1993	-5.7%	-3.4%	26.28	89.8%	39.3%	34.8%	Progres	116,241	65,800	182,041	585,029	ND	ND	13.22	2.5%	1,511,303	698,900	ND	-	26.1%
1994	-1.6%	0.0%	36.71	47.7%	41.4%	36.4%	26%	151,507	65,876	217,384	843,890	ND	ND	12.99	-1.7%	1,476,952	675,400	7.6%	-	27.0%
1995	2.2%	6.5%	49.50	29.0%	42.4%	36.3%	26%	233,802	67,085	300,887	1,172,018	1,141,858	41.3%	11.46	-11.8%	1,448,075	633,400	9.7%	-	28.2%
1996	5.7%	6.4%	61.55	23.1%	39.1%	34.3%	26%	278,254	56,945	335,199	1,422,283	1,435,015	39.4%	12.04	5.1%	1,425,192	619,300	10.0%	6.0%	28.1%
1997	11.7%	11.9%	67.90	11.2%	39.6%	34.3%	26%	334,905	78,512	413,416	1,772,685	1,675,693	37.4%	13.88	15.3%	1,405,996	617,200	9.6%	3.5%	30.9%
1998	6.7%	6.3%	71.44	8.2%	38.5%	34.1%	26%	398,376	122,335	520,710	1,938,025	1,972,607	39.2%	14.07	1.4%	1,393,074	606,500	9.8%	2.2%	31.0%
1999	-0.3%	0.7%	76.30	3.3%	36.7%	32.6%	26%	417,455	104,505	521,960	1,965,679	2,151,202	40.1%	14.68	4.3%	1,379,237	579,300	12.2%	3.2%	25.3%
2000	10.0%	10.3%	79.75	4.0%	35.9%	31.0%	26%	421,460	54,612	476,071	2,210,972	2,225,052	36.1%	16.97	15.6%	1,372,071	572,500	13.7%	3.3%	28.4%
2001	7.5%	9.3%	83.94	5.8%	34.7%	30.3%	26%	453,718	47,822	501,540	2,421,695	2,426,073	34.8%	17.48	3.0%	1,366,959	577,700	12.6%	1.5%	27.9%
2002	7.9%	8.7%	86.76	3.6%	36.0%	31.1%	26%	498,920	86,156	585,075	2,802,430	2,781,435	35.8%	16.61	-5.0%	1,361,242	585,500	10.3%	0.4%	32.3%
2003	7.8%	8.3%	90.26	1.3%	36.5%	30.8%	26%	563,587	137,822	701,409	3,181,368	3,035,618	34.8%	13.86	-16.6%	1,356,045	594,300	10.0%	-2.3%	33.1%
2004	6.3%	7.9%	94.29	3.0%	35.6%	30.4%	26%	608,127	161,189	769,316	3,451,025	3,291,424	34.0%	12.6	-9.1%	1,351,069	595,500	9.7%	-3.1%	33.1%
2005	8.9%	10.2%	100.00	4.1%	35.2%	30.4%	24%	622,233	159,551	781,784	3,937,800	3,757,100	33.6%	12.58	-0.2%	1,347,510	607,400	7.9%	-3.7%	33.8%
2006	10.1%	11.3%	108.77	4.4%	36.1%	30.4%	23%	746,468	199,622	946,090	4,829,300	4,499,700	33.6%	12.47	-0.9%	1,344,684	646,300	5.9%	-4.9%	38.7%
2007	7.5%	7.6%	121.43	6.6%	36.4%	31.2%	22%	935,698	260,996	1,196,694	5,843,800	5,460,200	34.0%	11.43	-8.3%	1,342,409	655,300	4.7%	-5.7%	38.6%
2008	-3.7%	-4.5%	127.90	10.4%	36.5%	31.5%	21%	1,010,830	266,257	1,277,088	5,957,100	6,437,600	39.5%	10.69	-6.5%	1,340,935	656,500	5.5%	-3.5%	30.4%
2009	-14.3%	-13.4%	126.62	-0.1%	43.2%	35.5%	21%	788,559	256,310	1,044,869	5,981,600	6,259,700	45.2%	11.26	5.3%	1,340,415	595,800	13.8%	-1.2%	18.8%
2010	2.3%	2.4%	127.99	2.9%	40.9%	34.0%	21%	776,435	193,756	970,191	5,848,300	5,811,100	40.6%	11.81	4.9%	1,340,127	570,900	17.3%	-1.8%	19.5%
2011	7.6%	6.8%	132.77	5.1%	39.2%	32.6%	21%	845,861	201,052	1,046,913	6,264,200	6,099,500	38.2%	-	-	1,340,194	609,100	12.5%	-0.2%	24.5%

## Apéndice F Variables económicas de Rusia

Precios constantes

Año	Variación PIB	Variación PIB per cápita	Deflactor del PIB	Inflación	Recaudación total como % PIB	Recaudación imp. directos como % PIB	Tasa impositiva personal	Tasa impositiva corporativa	Recaudación total	Gasto público	Gasto público total % PIB	Tipo de cambio USD	Variación tipo de cambio	Nivel de deuda % PIB	Inversión como % PIB	Población total	PEA	Tasa de desempleo
1990	-3.2%	-3.4%	0.01	15.9%	ND	ND	NA	NA	ND	ND	ND	ND	ND	ND	31.9%	148,292,000	77,349,543	ND
1991	-5.2%	-5.3%	0.01	128.6%	ND	ND	Progresiva	45.0%	ND	ND	ND	ND	ND	ND	38.3%	148,624,000	76,765,272	ND
1992	-15.0%	-14.6%	0.06	149.0%	28.4%	ND	Progresiva	32.0%	ND	ND	ND	414.50	ND	ND	37.6%	148,689,000	75,544,577	4.8%
1993	-8.7%	-8.7%	0.63	874.6%	27.8%	ND	Progresiva	32.0%	ND	ND	ND	1247.00	200.84%	ND	30.0%	148,520,000	73,120,090	5.3%
1994	-12.7%	-12.6%	2.55	307.6%	34.6%	10.9%	Progresiva	37.0%	ND	ND	ND	3,550.00	184.68%	ND	26.3%	148,336,000	70,741,314	7.2%
1995	-4.1%	-4.2%	6.23	197.5%	36.8%	10.8%	Progresiva	40.5%	ND	ND	ND	4,640.00	30.70%	ND	25.4%	148,141,000	70,843,962	8.5%
1996	-3.6%	-3.5%	9.08	47.7%	35.8%	7.7%	Progresiva	39.0%	ND	ND	ND	5,560.00	19.83%	ND	24.3%	147,739,000	69,849,081	9.6%
1997	1.4%	1.6%	10.45	14.8%	39.3%	7.6%	Progresiva	39.0%	ND	ND	ND	5,960.00	7.19%	ND	22.0%	147,304,000	68,405,571	10.8%
1998	-5.3%	-5.1%	12.40	27.7%	34.6%	6.4%	Progresiva	39.0%	908,941	1,118,106	42.5%	20.65	-99.65%	ND	17.1%	146,899,000	67,468,670	11.9%
1999	6.4%	6.7%	21.38	85.7%	32.9%	6.9%	Progresiva	35.0%	1,586,528	1,771,877	36.7%	27.00	30.75%	99.0%	14.8%	146,309,000	72,511,712	13.0%
2000	10.0%	10.5%	29.43	20.8%	36.2%	7.9%	Progresiva	30.0%	2,642,381	2,399,176	32.8%	28.16	4.30%	59.9%	18.7%	146,303,000	73,252,488	10.6%
2001	5.1%	5.6%	34.28	21.5%	36.9%	8.7%	13.0%	35.0%	3,301,713	3,015,076	33.7%	30.14	7.03%	47.6%	21.5%	145,949,580	72,390,664	8.9%
2002	4.7%	5.3%	39.59	15.8%	37.0%	7.6%	13.0%	24.0%	4,002,442	3,924,392	36.3%	31.78	5.46%	40.3%	20.0%	145,299,690	73,060,106	8.0%
2003	7.3%	7.9%	45.07	13.7%	36.4%	7.4%	13.0%	24.0%	4,804,480	4,613,409	34.9%	29.45	-7.33%	30.4%	20.0%	144,599,447	72,207,412	8.6%
2004	7.2%	7.8%	54.22	10.9%	36.6%	ND	13.0%	24.0%	6,240,008	5,405,393	31.7%	27.75	-5.79%	22.3%	20.3%	143,849,574	72,810,896	8.2%
2005	6.4%	6.9%	64.68	12.7%	41.0%	ND	13.0%	24.0%	8,851,270	7,088,762	32.8%	28.78	3.73%	14.2%	19.5%	143,150,000	73,431,168	7.6%
2006	8.2%	8.7%	74.49	9.7%	39.5%	ND	13.0%	24.0%	10,625,800	8,384,000	31.1%	26.33	-8.52%	9.0%	21.1%	142,500,000	74,171,828	7.2%
2007	8.5%	9.1%	84.78	9.0%	39.9%	ND	13.0%	24.0%	13,250,700	11,005,700	33.1%	24.55	-6.78%	8.5%	25.4%	142,100,000	75,265,948	6.1%
2008	5.2%	5.8%	100.00	14.1%	39.2%	ND	13.0%	24.0%	16,169,099	14,157,027	34.3%	29.38	19.69%	7.9%	24.1%	141,950,000	75,887,405	6.4%
2009	-7.8%	-7.4%	101.98	11.7%	35.0%	ND	13.0%	20.0%	13,599,718	16,048,336	41.4%	30.24	2.94%	11.0%	17.0%	141,850,000	75,725,602	8.4%
2010	4.3%	4.5%	113.79	6.9%	35.5%	ND	13.0%	20.0%	16,031,930	17,616,656	39.0%	30.48	0.77%	11.7%	20.7%	141,750,000	75,510,473	7.5%

## Apéndice G

*Ejemplo del Listado de conceptos para determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única*

**LISTADO DE CONCEPTOS QUE SIRVIO DE BASE PARA CALCULAR EL  
IMPUESTO EMPRESARIAL A DETERMINAR**

	Acumulados(as) de períodos anteriores	Del período	Total acumulado
Ingresos percibidos			
Ingresos exentos agropecuarios			
Ingresos exentos del inciso a) Fracción VI, Artículo 4 LIETU			
Ingresos exentos de fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero			
Ingresos exentos de caja de ahorro			
Otros ingresos exentos			
Ingresos gravados			
Deducción por adquisición de bienes			
Deducción por servicios independientes			
Deducción por el uso o goce temporal de bienes			
Deducción por contribuciones a cargo			
Deducción de erogaciones por aprovechamientos			
Deducción de indemnizaciones por daños y perjuicios y penas convencionales			
Deducción por premios pagados en efectivo			
Deducción por donativos			
Deducción por pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor			
Deducción de inversiones			
Deducción de reservas preventivas globales para las instituciones de crédito			
Deducción por créditos incobrables			
Deducción adicional por inversiones			
Otras deducciones autorizadas			
Estímulo fiscal en operaciones con público en general (por cuentas y documetos por pagar)			
Total de deducciones			
Base del pago provisional			

## Apéndice H Variables económicas de México

Precios constantes

Año	PIB real	Variación PIB	Deflactor del PIB	Inflación	Tipo de cambio USD MXN	Variación tipo de cambio	Recaudación como % PIB	Ingresos tributarios y no tributarios	Ingresos tributarios	Tasa máxima ISR	Recaudación ISR	Tasa IETU	Recaudación IETU	Recaudación IDE	Gasto público total	Deuda total	Inversión como % PIB	Población total	PEA	Tasa de desempleo
1990	ND	5.07%	15.3	29.93%	2.9454	-	ND	1,027,162	686,567	36%	285,406	-	-	-	212,105	336,400	21.1%	84,306,602	24,063,283	2.7%
1991	ND	4.22%	18.8	18.79%	3.0710	4.26%	ND	1,274,115	721,349	35%	305,102	-	-	-	263,188	336,100	21.3%	85,923,799	31,229,048	2.7%
1992	ND	3.63%	21.6	11.94%	3.1154	1.45%	ND	1,296,442	778,514	35%	355,865	-	-	-	293,937	296,400	21.2%	87,523,328	32,430,178	2.8%
1993	9,060,428	1.95%	26.0	8.01%	3.1059	-0.30%	8.8%	1,091,594	801,401	34.75%	387,509	-	-	-	288,270	267,900	30.6%	89,109,703	33,651,812	3.4%
1994	9,684,147	4.46%	28.2	7.05%	5.3250	71.45%	8.7%	1,153,587	840,247	34%	382,082	-	-	-	337,799	299,700	30.0%	90,691,331	35,098,132	3.7%
1995	9,255,360	-6.22%	37.3	51.97%	7.6425	43.52%	6.9%	1,049,462	637,990	34%	276,112	-	-	-	508,089	557,800	27.0%	92,272,749	36,195,641	6.2%
1996	9,493,421	5.14%	48.3	27.70%	7.8509	2.73%	6.8%	1,122,365	646,163	34%	277,791	-	-	-	734,684	678,800	28.0%	93,858,373	38,831,734	5.5%
1997	9,766,018	6.78%	56.8	15.72%	8.0833	2.96%	7.6%	1,215,180	745,515	34%	322,700	-	-	-	945,491	661,800	29.3%	95,441,345	38,584,394	3.7%
1998	10,060,776	4.91%	65.0	18.61%	9.8650	22.04%	8.3%	1,128,296	836,585	34%	350,749	-	-	-	1,040,191	822,400	27.1%	97,001,933	39,562,404	3.2%
1999	10,395,129	3.87%	76.3	12.32%	9.5143	-3.55%	8.9%	1,192,434	922,479	35%	382,166	-	-	-	1,259,175	951,300	25.3%	98,513,690	39,648,333	2.5%
2000	10,809,343	6.60%	84.5	8.96%	9.5722	0.61%	8.7%	1,407,034	942,654	35%	419,313	-	-	-	1,373,098	1,108,900	25.5%	99,959,594	40,161,543	2.2%
2001	10,423,371	-0.16%	89.0	4.40%	9.1423	-4.49%	9.6%	1,437,279	1,002,254	35%	436,982	-	-	-	1,481,540	1,126,910	22.8%	101,329,543	40,351,301	2.8%
2002	10,372,606	0.83%	91.4	5.70%	10.3125	12.80%	10.2%	1,435,035	1,056,359	35%	461,803	-	-	-	1,628,790	1,298,930	23.5%	102,634,153	41,085,736	3.0%
2003	11,055,811	1.35%	100.0	3.98%	11.2360	8.96%	9.7%	1,578,242	1,067,845	34%	469,460	-	-	-	1,770,422	1,432,620	22.9%	103,902,569	41,515,672	3.4%
2004	12,081,389	4.05%	109.0	5.19%	11.2648	0.26%	8.5%	1,693,393	1,026,692	33%	460,230	-	-	-	1,886,157	1,605,710	24.8%	105,175,967	43,398,755	3.9%
2005	12,394,606	3.21%	114.0	3.33%	10.7777	-4.32%	8.3%	1,802,588	1,034,345	30%	490,713	-	-	-	2,075,656	1,571,700	24.3%	106,483,757	42,274,306	3.6%
2006	13,344,547	4.93%	121.6	4.05%	10.8810	0.96%	8.3%	1,930,165	1,102,123	29%	554,851	-	-	-	2,367,062	1,653,970	26.1%	107,835,259	43,575,476	3.6%
2007	14,196,122	3.34%	128.5	3.76%	10.8662	-0.14%	8.4%	2,034,678	1,192,196	28%	626,833	-	-	-	2,618,948	1,713,670	26.5%	109,220,753	44,411,852	3.7%
2008	13,799,933	1.49%	136.6	6.53%	13.5383	24.59%	8.1%	2,312,665	1,122,018	28%	634,279	16.5%	52,557	19,969	2,996,154	1,752,470	26.9%	110,627,158	45,460,003	4.0%
2009	13,548,294	-6.54%	142.7	3.57%	13.0587	-3.54%	8.9%	2,140,466	1,208,614	28%	571,580	17.0%	47,848	17,000	3,374,062	3,252,010	23.7%	112,033,369	46,381,815	5.5%
2010	14,228,114	5.30%	148.4	4.40%	12.3571	-5.37%	9.1%	2,147,517	1,301,330	30%	646,863	17.5%	46,532	8,283	3,523,112	3,678,610	23.8%	113,423,047	47,410,834	5.4%
2011	15,441,026	3.94%	156.5	3.82%	13.9904	13.22%	8.5%	2,342,844	1,306,704	30%	727,666	17.5%	47,621	-8,328	3,760,244	4,194,180	24.9%	113,724,226	49,590,669	5.2%

## Apéndice I

*Ejemplo de cálculo del impuesto personal y de negocios de acuerdo con la propuesta 2*

Impuesto personal	
Trabajador A	
Ingreso mensual	15,000.00
Mínimo vital (4 salarios mínimos)	<u>7,579.33</u>
Base gravable	7,420.67
Tasa	<u>21%</u>
Impuesto determinado	1,558.34
Impuesto de negocios	
Venta de mercancías	85,000.00
Pago de sueldo trabajador A (base gravable impuesto personal)	<u>7,420.67</u>
Total	92,420.67
Deducciones autorizadas	<u>51,000.00</u>
Base gravable	41,420.67
Tasa	<u>21%</u>
Impuesto determinado	8,698.34