

Alternativas para mejorar la contribución y promover la competitividad en México: ISR e IVA

Garza Miller, Emilio

2019-07-04

<https://hdl.handle.net/20.500.11777/4255>

<http://repositorio.iberopuebla.mx/licencia.pdf>

UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA PUEBLA

Estudios con Reconocimiento de Validez Oficial
Por Decreto Presidencial del 3 de abril de 1981



*Alternativas para mejorar la contribución y promover la competitividad en
México: ISR e IVA*

TESINA
Que para obtener el título de Licenciado en

DERECHO

Presentan

Abraham Antonio Sánchez Lima

Carlos Islas Caballero

Emilio Garza Miller

Directora del Trabajo de Titulación:
Mtra. Ana María Estela Ramírez Santibáñez

San Andrés Cholula, Puebla

Primavera 2019

Agradecimientos

Queremos agradecer a la universidad y a nuestros profesores, por permitir convertirnos en profesionales del Derecho, profesión que garantizará no apartarnos del buen camino.

Agradecer a todas las personas que fueron partícipes de este proceso, ya sea de manera directa o indirecta

A la maestra Ana María Estela Ramírez Santibáñez, por su paciencia, sus consejos y su guía durante esta fase

Agradecer enormemente, de manera individual, a nuestros padres, por su inmenso amor, y por la oportunidad que nos dieron de estudiar una carrera; por ser los principales promotores de nuestros sueños.

Índice

Abreviaturas, latinismos y siglas.....	5
Introducción.....	7
Capítulo I. Antecedentes y aspectos básicos de la tributación.....	10
1.1 Antecedentes históricos de la tributación.....	10
1.1.1 Época prehispánica y colonial.....	12
1.1.2 Independencia de México.....	13
1.1.3 Porfiriato y periodo postrevolucionario.....	14
1.2 Aspectos básicos de la tributación.....	15
1.3 Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	16
1.4 Obligación Tributaria y Principio de Proporcionalidad y Equidad.....	17
1.5 Ingresos Públicos del Estado.....	18
Capítulo II. Reforma tributaria de Estados Unidos 2018.....	20
2.1 Sistema Tributario Estadounidense.....	20
2.2 Impuestos en el Sistema Tributario Estadounidense.....	22
2.3 La reforma fiscal de Estados Unidos.....	26
Capítulo III. Análisis de propuestas de reforma al sistema tributario mexicano en lo relativo a IVA e ISR.....	30
3.1 Antecedentes del IVA e ISR en México.....	30
3.1.1 Ley del Centenario.....	30

3.1.2 Convenciones Nacionales Fiscales.....	33
3.2 Relevancia del ISR en México.....	36
3.3 Relevancia del IVA en México.....	38
3.4 Propuesta del Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas.....	39
3.5 Propuesta del Colegio Mexicano de Contadores Públicos.....	41
Capitulo IV. Alternativas para mejorar la contribución y promover la competitividad en México: ISR e IVA.....	46
4.1 Reforma fiscal de 2014.....	47
4.2 Iniciativas legislativas en materia fiscal.....	53
4.2.1 Propuesta del diputado José Elías Lixa Abimerhi.....	53
4.2.2 Propuesta de la diputada María del Carmen Cabrera Lagunas.....	55
4.3 Propuesta de adecuación al marco fiscal.....	57
4.3.1 Primer eje.....	60
4.3.2 Segundo eje.....	62
4.3.3 Tercer eje.....	63
4.3.4 Cuarto eje.....	64
Conclusiones.....	69
Bibliografía.....	70
Anexos.....	78

Abreviaturas, Latinismos y Siglas

A. Abreviaturas

- AMT: Impuesto mínimo alternativo o Alternative Minimum Tax por sus siglas en inglés, es un impuesto federal del sistema tributario de Estados Unidos.
- GST: Generation skipping transfer tax por sus siglas en inglés.
- ISR: Impuesto sobre la Renta
- IDE: Impuesto de depósitos en efectivo
- IED: Inversión externa directa
- IETU: Impuesto empresarial a tasa única
- IVA: Impuesto al Valor agregado
- ISIM: Impuesto sobre ingresos mercantiles
- ISRE: Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales
- IRPF: Impuesto Sobre la Renta a personas Físicas
- LISR: Ley de impuesto sobre la renta
- Mdp: Millones de pesos
- OCDE: Organización para la Competitividad y Desarrollo Económico
- PIB: Producto Interno Bruto
- RIF: Régimen de Incorporación Fiscal
- ZEE: Zonas Económicas Especiales

B. Latinismos

- *Adsiduus*: Propietario que reside continuamente en un lugar.
- *Ansarium*: Impuesto sobre la venta de mercancías en mercados públicos.
- *Aura Vicesimarium*: Impuesto sobre la manumisión de esclavos.
- *Capite census*: Ciudadanos romanos que no pagaban impuestos.
- *Centesima Rerum Venalium*: Impuesto sobre ventas en general.
- *Locuples*: Rico en tierras.

- *Proletarii*: Término utilizado para hacer referencia a la clase social más baja, sin tierra.
- *Portoria*: Impuestos sobre aduana y peajes.
- *Petitium*: Impuesto en casos de guerras, que tenía como finalidad el remediar necesidades del Estado.
- *Quinta Et Vicesima Venalium Mancipiorum*: Impuesto sobre la venta de esclavos.
- *Quedragésima Litum*: Impuesto sobre los procesos judiciales.
- *Tabularii*: Persona que realizaba la función de recibir el pago del impuesto, expedir y archivar los comprobantes correspondientes a dicho acto.
- *Vectigal Rotarium*: Impuestos sobre la circulación de vehículos.
- *Vicesima Hereditatium*: Impuesto sobre las herencias.

C. Siglas

- ASF: Auditoría Superior de la Federación
- CANACO: Cámara Nacional de Comercio
- CNBV: Comisión Nacional Bancaria y de Valores
- IMCO: Instituto mexicano de la competitividad
- IMEF: Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas
- IMSS: Instituto mexicano del seguro social
- ISSSTE: Instituto de seguridad y servicios sociales de los trabajadores del Estado
- OCDE: Organización para la cooperación y el desarrollo económico
- SAT: Servicio de Administración Tributaria
- SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- SOFOM: Sociedad financiera de objeto múltiple

Introducción

Las necesidades del Estado moderno confluyen esencialmente en sus sistemas de financiamiento. En aras de consolidar sus fines, los sistemas fiscales han sido el motor de desarrollo del Estado moderno. Con la dinámica evolutiva que implicó dejar de “dar al César lo que es del César”, la historia nos hace llegar a sistemas altamente sofisticados, esencialmente por la transición que hubo en las necesidades sociales, políticas y económicas, en los que el ahora conocido como *hecho generador* da lugar a una multiplicidad de impuestos, que a final de cuentas son destinados a la operación del Estado, con la rectoría que este ejerce por el mandato constitucional consagrado en el artículo 25.

Son numerosas las transiciones que el sistema fiscal mexicano ha adoptado, más las que están por venir. En momentos en que se ha creado una dinámica tanto comercial como política en que los países del orbe tienen una mayor integración, surge la necesidad de competir y crear atractivo en inversiones para nacionales y extranjeros. Las condiciones macroeconómicas juegan un papel preponderante en la valuación de políticas impositivas, pues tratándose de la política fiscal expansiva se traduce en una etapa de crisis o recesión; sin ser exactamente esa la situación que atraviesa nuestro país. Sin embargo es importante señalar el déficit presupuestario que existe por parte del Estado mexicano.

El Impuesto Sobre la Renta significa, de acuerdo con la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal del 2019, alrededor del 30% de la captación y el Impuesto al Valor Agregado, significa aproximadamente 17% de los ingresos del país. En esa tesitura, entre los dos Impuestos, suman prácticamente la mitad de los ingresos que percibirá el estado mexicano en el año en curso.

En la interacción que tiene nuestro país en la región de Norteamérica, una zona económica integrada por el Tratado de Libre Comercio, (que como resultado del proceso de negociación se denominará en adelante T-MEC) un cambio en la política fiscal de Estados Unidos impulsada con el ánimo de incentivar las inversiones de grandes corporaciones, propuso reducir el Impuesto sobre ingresos de 35% a 21% a partir de enero del 2018,

generando incertidumbre respecto de la competitividad y atracción fiscal que tiene México frente a su vecino y principal socio comercial.

Lo anterior continuó con la lógica de recuperar en Estados Unidos a las industrias que vieron esquemas fiscales atractivos en México. Además de las reducciones notables de costos para la producción y la alta calidad manufacturera que nuestro país le aporta a la industria mundial, diversas inversiones se quedaron constituidas en Estados Unidos, medida cuestionada por la disminución en la recaudación que dejará de percibir aproximadamente un billón de dólares en los siguientes 10 años su hacienda pública.

Bajo esa lógica y con la tendencia reiterada de cargar al erario con gasto, es que surge la inquietud de analizar las principales fuentes de ingresos para México, pues a pesar de las medidas que han intentado modernizar el sistema fiscal de nuestro país mediante la reforma del año 2014, esta no se distinguió por modificar el tabulador de impuestos ni tener como resultado un cambio positivo para la economía nacional. De tal manera que el presente trabajo se plantea determinar la viabilidad de modificar los porcentajes de tributación tanto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) como de Impuesto al Valor Agregado (IVA), para que de tal modo exista una ventaja competitiva frente al sistema fiscal estadounidense.

Uno de los ángulos que busca permear es conocer la posibilidad de aumentar la base de contribuyentes conforme sean implementadas en forma adecuada las figuras creadas con la reforma de 2014, incorporando a más personas a la formalidad. El tema que se propone abordar es de la mayor relevancia en las condiciones que actualmente atraviesa el país, con medidas que impulsen la inversión nacional y extranjera, el desarrollo de diversos sectores y el cumplimiento más efectivo de las obligaciones constitucionales y legales de los mexicanos. Analizar elementos de índole macroeconómica que en sentido último propician mejores condiciones para la interacción comercial, política y social será materia que propicia este estudio.

Como objetivos se planteó comprender el funcionamiento del sistema tributario mexicano en torno al IVA y el ISR, para lograr de este modo analizar la reforma tributaria de Estados Unidos firmada en 2018, que redujo el impuesto corporativo e intento fomentar la inversión privada. Dicho análisis nos permitirá contrastar las propuestas y opiniones del Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas y las del Colegio de Contadores Públicos de México en torno a una modificación para el sistema tributario mexicano de aumento del IVA y reducción del ISR; para que partiendo de dichas opiniones se valorara la viabilidad de la reforma al sistema tributario mexicano para hacerlo más competitivo conforme a otros esquemas fiscales en la región.

En el capítulo uno se establecen los antecedentes de la tributación desde Roma hasta la creación de cuerpos normativos que dieron vida a los impuestos materia de este estudio. Para lograr comprender el funcionamiento de los sistemas de tributación, se abordaron sus aspectos básicos. Dentro del capítulo dos se realizó un análisis del sistema tributario de los Estados Unidos para lograr el entendimiento de la reforma fiscal implementada en 2018 que tendría grandes implicaciones comerciales y políticas. Este incluye un análisis detallado de las modificaciones que dicha reforma implicó y la justificación de la posible ventaja competitiva que se crea mediante la reforma.

En el capítulo tercero se profundiza en la relevancia del IVA e ISR en el sistema tributario mexicano; partiendo de ahí, se realiza un análisis de las propuestas que generan el IMEF y el Colegio de Contadores de México, mismas que servirán de base para las propuestas de reforma integral. Como capítulo último se abordan las modificaciones más recientes al sistema tributario mexicana y sus implicaciones, y se identifican las necesidades de una nueva reforma con base a iniciativas ya presentadas ante el congreso. Una vez realizado dicho análisis se plantea una propuesta estructurada para lograr los objetivos planteados.

Para concluir el análisis vertido en la presente tesis se postulan las conclusiones a las que se llega después del recorrido que con elementos históricos, técnicos e ideológicos crean la convicción de hacer perfectible el modelo fiscal actual.

Capítulo I. Antecedentes y aspectos básicos de la tributación

1.1 Antecedentes históricos de la tributación

Inicialmente se precisa necesario analizar los antecedentes históricos de los primeros sistemas fiscales de mundo y entender su evolución, pues producto de ello resultan las reformas fiscales modernas de Estados Unidos y México, razón por la que se parte desde los inicios: en Roma. El sistema fiscal romano y Roma como Estado persiguió esencialmente dos fines: el imperio de un Estado de orden, así como el respeto a la ley y la recaudación de impuestos y el establecimiento de impuestos directos, en relación con los ingresos o haberes del pueblo que se hallaba sujeto al censo, de los cuales “los ciudadanos cuya fortuna no ascendía a 15,000 ases fueron exentos de tributo y denominados *Proletarii* o *Capite census*, los que tenían una fortuna superior a dicha cifra eran *Adsiduus* o *Locuples*.”¹

Siendo este el primer antecedente, es importante señalar que, durante el desarrollo de dicha civilización, la República romana tenía grandes deficiencias pues no contaba con una política fiscal clara ni organizada. Como consecuencia se establecieron censos que permitieron conocer con mayor precisión la población a la cual se avocarían todos los esfuerzos del *fiscus*, a partir de los mismos se articuló un cargo público en esa materia, al que se le conocía como *tabularii* quién realizaba la función de recibir el pago del impuesto, expedir y archivar los comprobantes correspondientes a dicho acto(...)², tomando gran relevancia en el papel de la tributación para el Estado romano.

Debido al ínfimo poder recaudatorio del impuesto directo que se aplicaba a los romanos, amén de que era considerado como algo indigno para un ciudadano libre, se orientaron sus esfuerzos y estructuras al cobro de impuestos indirectos, entre los cuales se encontraban: *Portoria*, que eran impuestos sobre aduana y peajes; *Vectigal Rotarium* impuestos sobre la circulación de vehículos; *Aura Vicesimarium*, sobre la manumisión de esclavos; *Vicesima Hereditatium*, sobre las herencias; *Centesima Rerum Venalium*,

¹ FERNANDEZ URIEL, Pilar, *Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano*, Serie II, 5ª ed., México, Editorial Antigua, 1995, p. 163.

² Ídem

impuesto sobre ventas en general, destacándose como el más relevante; *Quinta Et Vicesima Venalium Mancipiorum*, sobre la venta de esclavos; *Ansarium*, sobre la venta de mercancías en mercados públicos; *Quedragésima Litum*, sobre los procesos judiciales.³

El apogeo romano implicó una organización robusta, que durante el desarrollo del Imperio requirió mayor eficiencia, que Augusto consumó mediante una coexistencia de tesorerías públicas locales en las provincias bajo el dominio romano y a su vez una tesorería general, a la cual las locales debían dotar de suficiente grano y plata. Por lo cual en Roma se cubrían los tributos necesarios para toda la operación militar, burocrática y de infraestructura pública que requería para su subsistencia como Estado en su mayor esplendor.⁴

De forma sintética, se hace referencia al sistema tributario en la época medieval principalmente en España, en donde predominó la carencia de ordenamientos jurídicos adecuados para poder distinguir entre el erario y el patrimonio personal de los monarcas que existieron en aquella época. Esto produjo como consecuencia que la organización política del Estado monárquico y el poder de la iglesia establecieran sistemas de tributación tendientes únicamente a la obtención de prestaciones de los súbditos de forma arbitraria. Existieron impuestos desproporcionados como lo fue el “*petitium*” en casos de guerras, que tenía como finalidad el remediar necesidades del Estado o del mismo monarca mediante la recaudación de tributos a la población, sin importar la pobreza que existiera en la provincia. Estos mismos esquemas hacían posible que las riquezas de los monarcas crecieran de forma desmedida.⁵

³ FERNANDEZ URIEL, Pilar, *Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano*, Serie II, 5ª ed., México, Editorial Antigua, 1995, p. 173.

⁴ HITA ALBARRACÍN, Antonio, *Los impuestos en el derecho romano*, México, Universidad Internacional de la Rioja, 2015, p. 14.

⁵ LÓPEZ DE AYALA Y ÁLVAREZ DE TOLEDO Y DEL HIERRO, Jerónimo. *Contribuciones e impuestos en León y Castilla durante la Edad Media*, Madrid, Imprenta y lit del asilo de huérfanos del Sagrado Corazón de Jesús, 1896. Consultable en versión electrónica en: <http://bdh-rd.bne.es/viewer.vm?id=0000198548&page=1> [25 marzo 2019]

1.1.1 Época prehispánica y colonial

Siguiendo antecedentes históricos, es necesario acudir a la época prehispánica y colonial en México, en donde existió una administración fiscal estructurada a diferencia de la Edad Media. En la época prehispánica la principal forma impositiva eran los tributos, mismos que eran pagados en su mayoría por artesanos, labradores y comerciantes, es decir, las clases inferiores; y tenían que ser entregados a los gobernantes, sacerdotes y guerreros. Este tributo consistía en la prestación material de algún servicio o trabajo y era en su mayoría de forma colectiva, pero a su vez también podían ofrecer productos de la tierra como el maíz, peces, animales, entre otros. Es importante resaltar que en esta etapa de la historia no existió un sistema tributario uniforme y estructurado como lo encontramos hoy en día.⁶

Es menester señalar que en el México prehispánico civilizaciones con desarrollada evolución como la Mexica, consolidaron un sistema fiscal que permitió que los tributos fueran asentados en un registro en forma de códice llamado *tequiámatl*, al igual que funcionarios recaudadores llamados Calpixquis, que se identificaban llevando una vara en una mano y abanico en la otra. Los tributos fueron la contraprestación que los gobernantes otorgaron para que recibieran los beneficios en la comunidad, y que se sufragaban en especie, lo anterior en virtud de la provincia, población, riqueza e industria o en tributos especiales que constaban en la prestación de servicios especiales por parte de los pueblos sometidos.⁷

Posteriormente con el establecimiento del régimen virreinal los indígenas pagaron impuestos, esencialmente con su trabajo. A partir de 1573 se implantaría la *alcabala*, impuesto por traslado de mercancías de una provincia a otra y, con posterioridad, el peaje o también conocido como derecho de paso.

Se tienen indicios de que en 1521 operaba como sistema tributario del virreinato, la Real Hacienda en la Nueva España, misma que fungía como organismo recolector de

⁶ ESLAVA, Susana, *El sistema impositivo mexicano*, México, Tesina para obtener el grado de licenciada en derecho, UAM, 2003, p. 21.

⁷ SANCHEZ LEON, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I, 11ª ed., México, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1998, p. 35.

impuestos de las colonias españolas y administrador de los gastos del Virreinato.⁸ Esta administración estaba almacenada en cajas reales dentro de centros administrativos, así como puertos, regiones mineras y zonas indígenas, que pretendía sufragar los gastos del Estado.⁹

1.1.2 Independencia de México

Pasada la etapa virreinal, nos trasladamos al inicio de la gesta independentista, en donde originariamente se buscaba la separación temporal de la corona en virtud de la invasión napoleónica a España; ideal de Hidalgo el cuál recogió Morelos, mismo que perseguía la abolición de la esclavitud y de un sistema fiscal que imponía el impuesto a traslado de mercancías, que era del 10% del valor de la cosa, gravámenes y peajes. Con la promulgación de la Constitución de Cádiz se otorgaba facultad en favor de las Cortes para establecer anualmente las contribuciones indistintamente de que fueren directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, de las cuales serían destinadas a los gastos de los servicios públicos.¹⁰

Para el año de 1824 México había adoptado ya un régimen centralista, sin embargo, se encontraba con retos históricos pues con la culminación de la independencia era necesario pensar en una formalización de un Estado independiente, y sobre todo la necesidad de crear un sistema tributario que permitiera allegarse al gobierno de los recursos necesarios para solventar las necesidades y el gasto público que la postguerra traería consigo. Es así como durante la república centralista posterior a la independencia, de los años 1830 a 1850 se da la creación de impuestos por la propiedad de animales, y la existencia de puertas y ventanas en el domicilio de los contribuyentes.¹¹

⁸ SILVA CASTILLO, David Arturo, Propuesta de un modelo de captación de impuestos del sector del comercio informal, Tesis licenciatura, México, Universidad de las América de Puebla, 2004, p.57.

⁹ TEPASKE, John J, Ingresos y egresos de la Real Hacienda de Nueva España, vol. I., Colección Fuentes. México, Instituto Nacional de Antropología e Historia, 1986, p.32

¹⁰ ESCOBAR RAMIREZ, Germán, Principios de Derecho Fiscal, 3ª ed., México, OGS Editores,1999, p.21

¹¹ Íbidem, p.24

Posteriormente se daría la imposición de una contribución federal que era adicional sobre todo pago que se hacía en las oficinas de la Federación y en los Estados. Para aquél entonces persistía un centralismo del sistema tributario en México. Dada la consecución de hechos históricos que llevaría a una serie de cambios como lo fue el de 1843, año en el que se produce un avance en términos legislativos pues se expiden las Bases orgánicas de la República Mexicana, que buscaba la creación de una coordinación en materia fiscal.¹²

Con la reciente creación de impuestos, la organización de un nuevo sistema tributario, se incorpora en la Constitución de 1857 los antecedentes de lo que sería la distribución de las funciones de la hacienda, así como una delimitación a los campos impositivos, lo cual tuvo como consecuencia que todos los niveles de gobierno establecieran impuestos para cubrir sus gastos, esto se vio materializado expresamente en el artículo 73 fracción IV constitucional sobre las facultades del congreso mismo que se encuentra actualmente derogado, sin embargo establecía que el Congreso tenía facultad:

“para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo”.

Sin embargo, sería del mismo modo para la constitución de 1917, este hecho resultó problemático en todos los sentidos pues al no definir un orden en materia impositiva todo se delegaba a normas secundarias y la imposición y organización de un nuevo sistema tributario se postergaba.¹³

1.1.3 Porfiriato y periodo postrevolucionario

Para la época del Porfiriato, José Yves Limantour, quien fuera Ministro de Hacienda, realizó un aumento a las cuotas de los Estados para lograr así equilibrar la política fiscal mediante la reducción del presupuesto; destacándose el gravamen, mayormente razonado, de

¹² GARCÍA SEPÚLVEDA, Samuel, Federalismo fiscal en México: Políticas para mejorar las políticas públicas, México, Porrúa, 2016, p. 56

¹³ SERNA DE LA GARZA, José María. "Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México." Serie Estudios Jurídicos, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2004, p 55, Consultable en versión electrónica: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/4.pdf> [25 de marzo de 2019]

actividades, especulaciones y riquezas. Con las reformas hacendarias que impulsó Matías Romero, se perseguía aumentar los ingresos recaudados al interior y depender en menor medida de los impuestos del exterior, para esto se anularon aranceles a productos de exportación y a aumentaron derechos sobre manufactura.

Llegado el año de 1911 se consolidó una política fiscal liberal basada en la fiscalización del consumo y los impuestos al exterior, en esa medida a partir de 1870 la hacienda pública aumentó su capacidad pasando de 15 millones a 111 millones en el año de 1910. Adentrándose en la época revolucionaria el “timbre” impuesto indirecto legislado desde 1870 pero cuya vigencia se inició hasta mediados de esa década.¹⁴

Los hechos históricos antes mencionados dieron pie a la creación del sistema tributario mexicano, que basa su existencia primordialmente en el Impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, que son el resultado de una larga evolución de impuestos y gravámenes, mismos que serán analizados más adelante para dar explicación a la idea fundamental del presente trabajo, sin embargo para poder comprender las modificaciones que sufrió el sistema tributario mexicano es necesario hablar de los aspectos básicos de la tributación.

1.2 Aspectos básicos de la tributación

En el estudio histórico del Estado, comprendido este como una organización y poder político al que por medio de leyes impositivas emanadas del contrato social se sujetan los pueblos, ha estado siempre presente un aspecto fundamental: la actividad tributaria y financiera del Estado, traducida en “contar con recursos expresados en dinero y bienes” para el sostenimiento del mismo. El autor Giannini, menciona que la Actividad Financiera del Estado es “la que realiza para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas (...) directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad...”.¹⁵

¹⁴ ÁLVAREZ NIEVES, Rossana. De Celebración a Contribución: el impuesto mexicano del Centenario de 1921. Congreso Internacional: Actas del XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles, Santiago de Compostela, 15-18 de setiembre de 2010 / coord. por Eduardo Rey Tristán, Patricia Calvo González, 2010 p. 340.

¹⁵ DONATO GIANNINI, Achille, Instituciones de Derecho Tributario, 7ma. ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 28.

Este aspecto resulta validado y posible por otro aspecto sustancial del Estado, el poder coactivo, es decir, la fuerza pública de la cual está dotado respecto a sus gobernados. No tendría razón de ser poder político si de inicio careciera de fuerza para la consecución de sus fines. Es así que el Estado se encuentra facultado para imponer a los ciudadanos el pago de tributos o impuestos para obtener recursos, y en derivación, facultado para crear normas jurídicas que regulen dicha obtención.

Para Jacinto Faya Viesca, los tributos son aquellos que “de acuerdo con las diversas legislaciones pueden ser en especie o dinero, (...) constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio dentro de los más estrictos cánones de la juricidad, y que tiene como finalidades supremas la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado”.¹⁶

1.3 Nacimiento de la Obligación Tributaria

Es importante mencionar que la obligación de pagar los impuestos o contribuir tiene un momento de nacimiento y otro de extinción; de acuerdo con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el nacimiento de la obligación tributaria presupone la concreción del hecho material previsto por la norma jurídica, de ahí que establece con precisión que:

“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

Por lo anterior, el Estado no puede obligar a nadie a pagar contribución alguna mientras no se dé un hecho generador de la obligación tributaria o situación prevista por la norma jurídica; es decir que mientras no se realice el *supuesto normativo* establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo causal. En cuanto

¹⁶ FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 5ª ed., México, Editorial Porrúa, 2000, p. 51.

a su extinción, como sabemos se produce mediante el cumplimiento de su objeto, lo cual se produce en el momento mismo del pago.

1.4 Obligación Tributaria y Principio de Proporcionalidad y Equidad

De la recaudación impositiva, nace a su vez la obligación tributaria del ciudadano. La primera no se entendería ni se legitimaría en ausencia de la segunda. Para mejor entendimiento de la palabra obligación de los ciudadanos para con el Estado, citamos a los antiguos romanos, quienes conceptualizaban a la obligación como “un vínculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad”.¹⁷

Como bien se sabe, en el Derecho Civil, la obligación nace por la simple voluntad de las partes; en materia tributaria, dicha premisa cambia, pues los sujetos son diferentes, el sujeto activo es el Estado y el sujeto pasivo el contribuyente, quien está obligado, por el simple hecho de ser ciudadano, al pago del tributo. Para el caso mexicano se identifican como sujetos activos al Gobierno Federal, gobiernos estatales y municipios, así como los diferentes organismos fiscales autónomos que establece la ley.

La dotación de facultades para ejercer el poder coactivo, obliga al particular, a través de la norma jurídica, a aportar su pago en concepto de contribución a favor del Estado, creando así una relación de subordinación. En este entendido podemos diferenciar la obligación civil de la obligación tributaria, en tanto que la primera nace en virtud de la voluntad de las partes, y la segunda por efectos de la ley.

Emilio Margain Manatou, define la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.¹⁸ Es

¹⁷ BORJA SORIANO, Manuel, Teoría de las Obligaciones, 1ª ed., México, Porrúa, 1941, p. 80.

¹⁸ MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 1ª ed., México, Editorial Potosina, 1983, p. 246.

así entonces como en México, identificamos la obligación tributaria constitucionalmente en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal:

Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La proporcionalidad como principio de la tributación, se entiende como “aquel principio en virtud del cual las leyes tributarias, por mandamiento normativo, de acuerdo con la interpretación jurídica, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica y al costo en las demás cargas fiscales, es decir, afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado.”¹⁹

El pago de contribuciones señalado en este artículo corresponde a la justicia tributaria que descansa en otros dos conceptos básicos: la equidad vertical y horizontal. Equidad vertical, en términos genéricos, significa que el que tiene un mayor ingreso, debería contribuir en mayor medida; en tanto la equidad horizontal se refiere a que las personas con el mismo monto de ingresos, deberían contribuir al gasto en la misma forma. Es en base a estos principios que se basa la recaudación de impuestos del sistema tributario mexicano.

1.5 Ingresos Públicos del Estado

Por lo ya expuesto, entendemos que para dar cumplimiento a los distintos gastos del Estado, éste debe disponer de fuentes de financiamiento, es por esto que hablar de Actividad Tributaria y Financiera del Estado implica hacer estricta referencia a los ingresos del Estado, mismos que deben permitir satisfacer los requerimientos básicos para la operación del sector público para fortalecer la inversión en infraestructura y, de manera subrayada, para la

¹⁹ DUQUE ALANIS, José Francisco, La proporcionalidad y equidad, Revista jurídica Universidad Latina de América, s.f, p 3, Consultable en versión electrónica: <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20%20EQUIDAD.htm> [22 de marzo de 2019]

satisfacción de las demandas sociales de la población. Estas fuentes de ingreso del Estado, se conciben por economistas y financieros, como *Ingresos Públicos*.

Al respecto Narciso Sánchez Gómez define el ingreso público como “la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado”.²⁰ Para la presente investigación, interesa prestar atención a la definición de Ernesto Flores Zavala, quien señala que “los ingresos públicos son un conjunto de percepciones económicas que el Estado obtiene, de acuerdo con dos grupos: los ingresos ordinarios y extraordinarios”.²¹

Por el objeto de la presente investigación, prestaremos atención a los ingresos ordinarios, pues son estos los que se recaudan en forma regular por el Estado como impuestos, derechos, los ingresos por la venta de bienes y servicios de los organismos y empresas paraestatales, entre otros. Encontramos a su vez dentro de los ingresos ordinarios los provenientes del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado que son los que nos interesan en el presente trabajo por su gran importancia en la aportación de recursos al Estado.

Entendiendo la historia y el funcionamiento de los sistemas tributarios, es necesario estar en constante análisis de la efectividad y competitividad de los mismos ante las modificaciones que acontecen a nuestro alrededor, es así como el año pasado en Estados Unidos con la entrada de un nuevo gobierno con políticas públicas distintas a las del anterior, se formuló y aprobó una reforma al sistema fiscal que requiere un análisis profundo y una respuesta del Estado Mexicano para la captación de capital nacional y extranjero y la generación de mayor recaudación fiscal y competitividad, es por eso que a continuación realizamos dicho análisis.

²⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 246.

²¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, 34ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 9

Capítulo II. Reforma tributaria de Estados Unidos 2018

En aras de tener un contexto regional, se estima necesario realizar un análisis comparativo y propositivo a partir de diferenciar los diferentes tipos de impuestos que se recaudan en los Estados Unidos de América y el funcionamiento de su sistema tributario para así enriquecer la propuesta del presente trabajo.

Por principio de cuentas, se analizarán los elementos que integran su sistema tributario, pasando a estudiar sus principales impuestos federales, así como la función del ingreso que generan, y posteriormente se expone la coexistencia de los impuestos a nivel estatal y local. Finalmente se produce el estudio sintético de la reforma fiscal de Estados Unidos impulsada por la actual administración federal.

El sistema fiscal estadounidense tiene diferencias significativas con respecto al mexicano. Para darle un mayor contexto a las propuestas que se discuten en la presente investigación, es importante entender el Sistema Tributario de ese país.

2.1 Sistema Tributario Estadounidense

El sistema tributario de los Estados Unidos está configurado en tres niveles, es decir, la autoridad tributaria la comparten el Gobierno Federal, los Estados, y las comunidades locales. Esto es, en sentido estricto, lo que conocemos como “federalismo fiscal”, y se encuentra consagrado tanto en la Constitución Federal de ese país como en las constituciones locales de los cincuenta Estados.

Remontándonos a la historia, Estados Unidos de América nace en forma incipiente como Federación con la unión de trece colonias que fueron territorio de la corona británica. La rebelión intestina se suscitó por la imposición de contribuciones fundadas en el fortalecimiento de la monarquía, sentando las bases que, al amparo del movimiento de la ilustración, devinieron en un régimen construido por los territorios que se fortalecieron para la defensa del exterior en dos vías: la creación de un ejército federado y el comercio.

Establecidos como pequeños estados libres y soberanos, la coexistencia de dos órdenes de gobierno, federal y local, conservó el espíritu de ministrarse las potestades y obligaciones a su interior que se arguyeron en la Constitución de cada estado, y en materia tributaria no resultó excepcional, pues se concedió el derecho a cada gobierno estatal a recaudar los tributos necesarios para su sostenimiento y, por ende, a la federación. Los estados que permanecieran en el pacto recaudaría lo que a su gasto hiciera falta, coordinando únicamente en lo necesario para evitar que los gobernados pagaran dos impuestos simultáneos sobre una misma actividad. En la Constitución de cada estado se prevén los límites que al mismo se le imponen en lo referente a la recaudación, por ello y con base en dichos textos normativos, se encuentra el fundamento legal máximo que faculta a la autoridad a llevar a cabo la actividad exactora.²²

En el sistema tributario estadounidense, hay varios tipos de impuestos: ingresos, ventas, ganancias de capital, entre otros. Los impuestos federales y estatales están completamente separados y cada uno tiene su propia autoridad para cobrar impuestos, es decir, cada estado tiene su propio sistema tributario y dentro de estos puede haber varias jurisdicciones que también cobran impuestos propios. Los impuestos, como contribución a que están obligados los ciudadanos de una jurisdicción determinada para ayudar a solventar los gastos por la operación gubernamental, son en el caso estadounidense al igual que el mexicano, un medio por el que los diversos órdenes de gobierno que integran la federación se allegan de parte de los recursos necesarios para cubrir los costos que su funcionamiento implica.²³

En similitud con el sistema tributario mexicano, el sistema general de impuestos en los Estados Unidos es progresivo, es decir el porcentaje de ingresos que una persona paga en impuestos tiende a aumentar con el incremento de sus ingresos. Las personas con ingresos más altos no sólo pagan más en impuestos totales, sino que también pagan una mayor tasa de impuestos. El sistema fiscal general de los Estados Unidos, y en la mayoría de los demás países, como México, es progresivo por varias razones: este incorpora el

²² LUCAS MAS, Christian Oliver, Derecho tributario estadounidense, Informe proyecto “Justicia tributaria”, España, 2003, p. 20

²³ Ídem

concepto de que las personas con ingresos altos deben pagar más de sus ingresos en impuestos debido a su mayor capacidad de pago, lo que en términos de la obligación que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se ciñe a los principios de equidad y proporcionalidad mencionados en capítulos anteriores.

Otro aspecto del sistema tributario de los Estados Unidos, es que éste se basa en el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. Es decir, la herramienta principal de dicho sistema es la declaración tributaria o también conocida como *tax return*, mediante la cual los contribuyentes están obligados a presentar de acuerdo a específicos requisitos de cumplimentación de la misma. Cada declaración debe contener determinada información e ir acompañada o precedida del completo pago de cualquier deuda tributaria existente. A fin de verificar que los contribuyentes cumplen con las leyes tributarias aplicables, la Agencia Tributaria o por sus siglas en inglés *Internal Revenue Service*, selecciona un pequeño porcentaje de las declaraciones a efectos de comprobación.²⁴

Como hemos visto, el sistema tributario estadounidense es único por el hecho de incluir un cálculo y una recaudación federal de los impuestos, al tiempo que otorga a cada Estado el derecho de imponer su propia política tributaria. El resultado es una mezcla de niveles de tipos impositivos para personas físicas y morales así como criterios de reglamentación en los diferentes Estados.

2.2 Impuestos en el Sistema Tributario Estadounidense

En términos de división orgánica la autoridad tributaria la comparten el Gobierno Federal, los Estados, y las comunidades locales, y cada uno tiene su propia autoridad para recaudar, por lo que existen en Estados Unidos una gran cantidad de impuestos. En el recuento histórico y como antecedente, es importante mencionar que ésta cantidad de impuestos que se pagan hoy en Estados Unidos no siempre existieron.

²⁴ LUCAS MAS, Christian Oliver, Derecho tributario estadounidense, Informe proyecto "Justicia tributaria", España, 2003, p. 15.

Los primeros ciudadanos de esta nación disfrutaron, en los inicios como país independiente, del pago de pocos o ningún impuesto. Pero conforme la extensión territorial acrecentaba y con ella la población aumentaba, se fueron creando y agregando más impuestos, para darnos el régimen fiscal actual.²⁵ En seguida, se exploran los orígenes de algunos de los impuestos más comunes que los ciudadanos americanos y extranjeros con actividad económica en el país pagan hoy.

La mayoría de los impuestos que se pagan hoy han existido en menos de la mitad de la historia del país. Uno de los más antiguos es el *impuesto al patrimonio*, que se promulgó en 1797, pero luego fue derogado y restablecido a lo largo de los años, a menudo en respuesta a la necesidad de financiar guerras. El impuesto a la herencia se implementó en 1916 y el impuesto sobre donaciones se produjo en 1924. El impuesto federal sobre la renta se promulgó en 1913, y los impuestos a la renta corporativa se promulgaron un poco antes, en 1909.²⁶

Las décadas de 1920 y 1930 vieron la creación de múltiples impuestos. Los impuestos a las ventas se promulgaron primero en West Virginia en 1921, luego en 11 estados más en 1933 y en 18 estados más en 1940 a partir de 2010, Delaware, Montana, New Hampshire y Oregón son los únicos estados sin un impuesto a las ventas. El presidente Franklin Roosevelt firmó la Ley del Seguro Social en 1935 y los impuestos del Seguro Social se cobraron por primera vez en enero de 1937, aunque no se pagaron beneficios hasta enero de 1940.²⁷

El impuesto mínimo alternativo o Alternative Minimum Tax (AMT) por sus siglas en inglés, es un tipo de impuesto federal sobre la renta, que no se promulgó hasta 1978. Este sistema paralelo usa un conjunto separado de reglas para calcular el ingreso sujeto a impuestos después de las deducciones permitidas. Fue diseñado para evitar que los contribuyentes eviten su "parte justa" de los impuestos, pero debido a que no está indexado

²⁵ ELLIOT BROWNLEE, William, *Federal Taxation in America: a History*, 3ª Edición, Cambridge University Press, s.f, p. 25. nota: traducción propia.

²⁶ *Ibidem* p. 23

²⁷ *Ibidem* p. 25

a la inflación, cada vez más contribuyentes se han sometido a ella a lo largo de los años, lo que resulta en una escalada de los pedidos para reformar o eliminar el AMT, lo cual se logró en la Reforma Fiscal que analizaremos.

En la actualidad, el impuesto federal sobre ingresos es el impuesto más visible, complicado y debatido en los Estados Unidos este se estableció con la ratificación de la enmienda 16 a la Constitución de los Estados Unidos y gravaba dividendos, ganancias de capital, ingresos por trabajo por cuenta propia, pensión alimenticia y premios. Para comprender el funcionamiento básico de los impuestos federales sobre la renta, se deben comprender dos problemas principales, el primero es que todos los ingresos no están sujetos a impuestos pues hay diferencias importantes entre “ingresos totales”, “ingresos brutos ajustados” y “ingresos sujetos a impuestos”. En segundo lugar, se debe conocer la distinción entre la “tasa impositiva efectiva” de una persona y el impuesto marginal tarifa.”²⁸

El ingreso total es simplemente la suma del ingreso que una persona o pareja recibe de todas las fuentes. Para la mayoría de las personas, la mayor parte del ingreso total proviene de sueldos o salarios. Muchas personas también reciben ingresos por inversiones de las tres fuentes estándar: intereses, ganancias de capital y dividendos. Los ingresos del trabajo por cuenta propia también se incluyen en los ingresos totales, junto con otros tipos de ingresos como la pensión alimenticia, los ingresos agrícolas y las ganancias de juegos de azar.²⁹

Otro impuesto federal importante, es el impuesto corporativo. Las corporaciones deben presentar formularios de impuestos federales que en muchos aspectos son similares a los formularios que los individuos completan. El ingreso gravable corporativo se define como los ingresos totales menos el costo de los bienes vendidos, sueldos y salarios, depreciación, reparaciones, intereses pagados y otras deducciones. Por lo tanto, las corporaciones, al igual que los individuos, pueden aprovechar muchas deducciones para reducir sus ingresos gravables. De hecho, una corporación puede tener tantas deducciones

²⁸ ROACH, Brian, Taxes in the United States: History, fairness, and current political issues, Estados Unidos, Global Development and Environment Institute, 2015, p.3. nota: traducción propia.

²⁹ Ídem

que en realidad no paga impuestos o incluso recibe un cheque de reembolso del gobierno federal.³⁰

Al igual que el gobierno federal, los gobiernos estatales también dependen de los ingresos fiscales para financiar gastos públicos y programas de infraestructura y estos dependen de varios mecanismos fiscales, incluidos los impuestos sobre la renta, impuestos especiales y los impuestos corporativos. Por lo tanto, gran parte de la discusión anterior se aplica a las estructuras tributarias existentes en la mayoría de los estados. Sin embargo, hay diferencias importantes que merecen ser mencionadas.³¹

Primero, casi todos los estados han instituido algún tipo de impuesto general a las ventas y las tasas de impuestos estatales a las ventas van del 1.8% (Alaska) al 10.0% (Luisiana).³² Algunos estados reducen la tasa impositiva sobre ciertos productos que se consideran necesidades, como alimentos y medicamentos recetados. Por ejemplo, aunque el impuesto general a las ventas sea del 6.25%, estos alimentos y medicamentos se gravan con solo el 1%, y otros estados con impuestos sobre las ventas eximen por completo a algunas necesidades de impuestos.

En lo subsecuente, analizaremos algunos cambios a la estructura tributaria de Estados Unidos y la reducción porcentual del pago de algunos impuestos, reforma que es tema medular de la presente investigación, pues partimos de dichas modificaciones para consecuentemente analizar las implicaciones económicas en México.

³⁰ ROACH, Brian, Taxes in the United States: History, fairness, and current political issues, Estados Unidos, Global Development and Environment Institute, 2015, p.3. nota: traducción propia.

³¹ SAUTER, Michael, States with the highest and lowest sales taxes, USA TODAY, publicado el 27 de marzo de 2018, para consulta digital en: <https://www.usatoday.com/story/money/taxes/2018/03/27/states-highest-and-lowest-sales-taxes/452512002/>, nota: traducción propia. [22 de marzo de 2019]

³² Idem

2.3 La reforma fiscal de Estados Unidos

Desde que el Presidente de Estados Unidos Donald J. Trump tomó posesión en 2017, se han ido anunciando e incluso ya se han ejecutado algunas medidas de ordenanza económica a través de la figura jurídica de la orden ejecutiva; mismas que había presentado durante su campaña electoral. Por ejemplo, la renegociación del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica con la idea de introducir un arancel del 20% a las importaciones procedentes de México. Otra medida importante que Trump tomó en su primer día de trabajo, y en línea con su política proteccionista, fue la de retirar a Estados Unidos del Acuerdo Transpacífico de Cooperación Económica, mismo que fue firmado cuando aún era presidente Barack Obama y que estaba pendiente de ratificación por parte del Congreso Estadounidense.³³

En cuestión tributaria, a inicios del año 2017, se presentó ante la Cámara de Representantes del Congreso una iniciativa de reforma, que hoy en día ya ha sido aprobada por el Senado de esa nación con cambios menores. Esta ha sido clasificada como una de las más importantes en los últimos años, por su relevancia y atractivo fiscal para los grandes capitales.³⁴ El principal objetivo de ésta es impulsar la inversión de capitales en el país, así como evitar que su industria y sus empresas busquen invertir fuera del mismo, al brindarles un incentivo interesante para mantener y establecer sus negocios en Estados Unidos, está focalizada en la protección de la industria estadounidense mediante una reducción drástica de los tipos impositivos, la simplificación del Código Tributario y la ampliación en las deducciones de diferentes impuestos.

La reforma supone una reducción en el impuesto sobre sociedades o impuesto corporativo que ya hemos mencionado al inicio del capítulo. Este impuesto, equivalente al impuesto sobre la renta (ISR) en México, se redujo del 35% al 21% y, en el proyecto de

³³ CARRIE, Gracie, Porqué fue la decisión de Trump de retirar a EE.UU del TPP, BBC news, publicado el 23 de enero de 2017, para consulta digital en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-38063522> [28 de marzo de 2019]

³⁴ BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores públicos de México, 2018, p. 17, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [28 de marzo de 2019]

reforma, se contemplaba la reducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del 39,5% al 33%, pero se mantuvo sin modificaciones.

Así también, la reforma considera reducciones paulatinas en otros impuestos, las cuales llegan hasta la abrogación del impuesto sobre herencias y al denominado Generation skipping transfer tax (GST, por sus siglas en inglés), así como una reducción en la tasa del gift tax o *impuestos sobre donaciones* que es un impuesto adicional en las donaciones que se utilizaba para la donación brincándose una generación, es decir de los hijos a los nietos directamente, entre otras reducciones a los *impuestos de repatriación de capital* cuando los montos rebasen importes relevantes e incentivos fiscales a estas empresas multinacionales. A partir del 2017, se elimina el Impuesto Alterno Mínimo (AMT).³⁵

En nuestro análisis, por su impacto económico en México, destacan e importan dos modificaciones dentro de la reforma tributaria global; estas son las reducciones al impuesto corporativo y reducciones a los impuestos de repatriación de capital.

Como ya se indicó, en cuanto a las modificaciones en el pago de impuestos para empresas o mejor conocido como impuesto corporativo, se redujo la tasa general corporativa del impuesto a los ingresos, del 35% a una tasa del 21%, misma que entró en vigor a partir del 2018. Asimismo, se disminuyó de un 39.6% a un 25% la tasa del impuesto sobre la renta para aquellos contribuyentes que perciban ingresos a través de entidades, que, para fines fiscales en los Estados Unidos, se consideren transparentes. Se otorgará una deducción de 20% sobre el ingreso obtenido a algunos negocios personales. La reforma fiscal es tan agresiva que contempla reducciones a los tramos fiscales, una reducción de la presión fiscal a pequeñas empresas para fomentar el emprendimiento y el crecimiento no solo de las grandes empresas, pero priorizando la economía interna del país. Con estas modificaciones Estados Unidos se convierte prácticamente en un paraíso fiscal, poniendo a les empresas mexicanas en gran desventaja competitiva.³⁶

³⁵ BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores públicos de México, 2018, p. 17, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [28 de marzo de 2019]

³⁶ KPMG, Reforma fiscal en Estados Unidos, 2017, para consulta digital en: <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2017/12/reforma-fiscal-en-estados-unidos-texto-definitivo.html>, [22 de marzo de 2019]

Como parte de la estrategia para incentivar la inversión dentro de territorio de Estados Unidos de América, en la reforma se contempla una deducción inmediata de las inversiones en activos fijos ya sean nuevos o usados, siendo aplicables para aquellos que hubieren sido adquiridos entre 2017 y 2023, es decir permitiendo las deducciones por uso a sus activos fijos como lo es maquinaria, fomentando así la inversión y el aumento en las fuentes de empleos. Siendo así que el resultado de una reforma de esta naturaleza, tiene como principal objetivo el de incentivar la inversión de capitales en Estados Unidos, así como evitar que la industria y las empresas estadounidenses busquen invertir fuera del país, logrando que éstas tengan un incentivo realmente interesante para mantener y establecer sus negocios en esa nación. En palabras del presidente de Estados Unidos, esta medida pretende fomentar la creación de mejores salarios, atraer a las empresas para que inviertan en el país y al mismo tiempo regresar a las empresas que se encontraban en el extranjero.

Estados Unidos es la economía más grande del mundo y la mayor fuente de inversión externa directa (IED) de México.³⁷ Aun cuando se estima prematuro advertir la forma de responder de las empresas multinacionales de Estados Unidos y sus filiales en la región a la reforma, parece razonable inferir que podría disminuir la IED y por lo tanto los ingresos fiscales de México.

Es importante denotar que las consecuencias de la reforma tienen un impacto inmediato en el crecimiento de los países, puede explicarse en buena medida el repunte en las manufacturas y, como se advirtió antes, el impulso a la industria implicaron un crecimiento de 3.5% en el PIB de dicha nación, empero la desaceleración por dicha medida es inmediata, pues las previsiones de crecimiento para este año son de 1.9%, pues a final de cuentas las arcas del tesoro dejarán de percibir 1,487 trillones de dólares durante los siguientes 10 años, pero lo que se pretende es una reforma fiscal que a largo plazo prevenga el aumento del déficit fiscal del país, y poner a Estados Unidos en una clara ventaja competitiva, pues se reduce la recaudación de manera momentánea, pero con la

³⁷ Portal Santander Trade, consultable en: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/mexico/inversion-extranjera>, [03 de abril de 2019]

atracción de nuevas inversiones y de fortunas al país, la recaudación crecería y los costos de recaudación se prevén reducir considerablemente.³⁸

Es relevante tener en consideración esto pues tradicionalmente la recaudación por la contribución análoga al Impuesto al Valor Agregado mejor conocida en Estados Unidos como *sales tax*, es la base de un federalismo sólido, al ser este un impuesto que los estados y localidades tienen la potestad de cobrar, con tasas diferentes entre sí. La consecuencia de eso, como adelante se discernirá podría vincularse en que los países de la región tengan que volver a estudiar su política fiscal y proponer una *contrarreforma* para compensar algunos efectos negativos, como tradicionalmente ha sido en México, una deficiente competitividad fiscal relativa al Impuesto al Valor Agregado, pues el no tener respuesta alguna a una reforma fiscal tan agresiva podría tener consecuencias catastróficas para la economía nacional.³⁹

³⁸ MONTENEGRO, José Antonio, Estados Unidos en 2019, desaceleración sí crisis no, CNN news, publicado el 29 de diciembre de 2018, para consulta digital en: <https://cnnespanol.cnn.com/2018/12/29/ee-uu-en-2019-desaceleracion-si-recesion-no/#0>, [22 de abril de 2019]

³⁹ Ídem

Capítulo III. Análisis de propuestas de reforma al sistema tributario mexicano en lo relativo a IVA e ISR

Los capítulos que anteceden al análisis que en adelante se realiza, sustentan histórica y doctrinalmente la necesidad de una modificación paradigmática al sistema fiscal mexicano, pues una vez comprendidos los antecedentes de los sistemas tributarios en el mundo, los aspectos básicos y particularmente el funcionamiento general del sistema tributario estadounidense, podemos lograr un análisis de la reforma fiscal más reciente en Estados Unidos. Lo que pretende este capítulo es partir de lo que se ha dicho para comprender la relevancia que tiene el IVA y el ISR en el sistema tributario mexicano, acentuando la necesidad de crear una reforma que permita la competitividad en materia fiscal. Múltiples expresiones en este sentido han sido formuladas por organizaciones sociales, instituciones académicas, cuerpos colegiados y especialistas en la materia.

Si bien las propuestas se han articulado en diversos sentidos, ninguna de ellas se ha visto materializada, por ende es relevante el análisis que se expone en el presente trabajo, pues es necesario pensar en consolidar una reforma fiscal integral de acuerdo al contexto no sólo histórico sino también político que se ha suscitado en los últimos años. Para nuestro análisis retomamos propuestas formuladas por el Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas (IMEF) y por el Colegio de Contadores Públicos de México, mismas que serán analizadas y resumidas más adelante, pero antes de comprender dichas propuestas es necesario entender el papel del IVA y el ISR en el sistema tributario mexicano, pues de ahí viene la importancia de la reforma en cuestión.

3.1. Antecedentes del IVA e ISR en México

3.1.1 Ley del centenario

Anteriormente ya se señalaron los antecedentes de los impuestos en México, sin embargo, cabe mencionar que históricamente existieron contribuciones dentro del marco constitucional

actual como el contenido en la Ley Centenario, que fueron sumamente polémicos y que dieron pauta a una serie de acontecimientos que desencadenaron la creación de sistemas fiscales más organizados, un pacto fiscal sólido y sobre todo a impuestos como el Impuesto Sobre la Renta con mucho mayor estructura y organización.

Aludiendo a la citada Ley Centenario nos remontamos a 1921, con la renuncia de Díaz a la presidencia, y posteriormente la celebración de los cien años de consumación de la Independencia Mexicana. Para aquél entonces, México no tenía emperadores, dictadores, o apóstoles; existían los revolucionarios que detentaban el poder, y que, como parte de la recuperación y reconstrucción de la esfera económica, tomaron medidas para hacer frente a la crisis existente en diversos sectores. Tal narrativa estimaba momentos críticos para el Estado Mexicano, penuria financiera y recesión económica, incremento de deuda externa, afectaciones a las exportaciones petroleras por la recesión internacional y un sin fin de acontecimientos que empeoraban la situación.⁴⁰

No era el momento de celebraciones ni festejos con derroche de recursos, sin embargo, era necesario realizar una celebración de corte popular, pensada en realizarse en el centro de la ciudad, "(...) con música regional, vestimentas indígenas tradicionales, y muestras de arte popular y una recuperación de los valores propios y únicos de lo mexicano."⁴¹ Esta decisión atendía a evitar gastos excesivos para la conmemoración, sin embargo, esto no fue suficiente, pues de esta celebración derivó una nueva contribución. Para el 28 de julio de 1921 se decretó un impuesto extraordinario contenido en un cuerpo normativo denominado Ley del Centenario, que pasó a ser una ley odiada por la población pues pretendía encontrar la forma de festejar un hecho histórico a costas del pueblo.⁴²

Lo que comenzó como una Ley temporal para la concreción de un fin inmediato, se convertiría 3 años después en una realidad fiscal que hoy llamamos Impuesto sobre la Renta. Este es un momento en la historia nacional de suma relevancia, pues con miras a

⁴⁰ FERNANDEZ CASTRO, Roberto, "La Revolución es la Revolución", Revista 2010. Memoria de las Revoluciones en México, número 2, México, 2008, p. 177.

⁴¹ Virginia Guedea, «La historia en los centenarios de la independencia: 1910 y 1921», en V. Guedea (coord.), Asedios a los centenarios, 1910 y 1921, Fondo Cultura Económica-UNAM, 2009, pp. 102-107.

⁴² VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, UNAM, 2007, p. 262.

mejorar la obtención recursos, el impuesto terminó convirtiéndose en uno de los más criticados y odiados de la historia.⁴³

La previsión en los ingresos por dicha contribución gravó ingresos o ganancias particulares que procedieran del ejercicio del comercio, de la industria, del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, del trabajo a sueldo y de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos, sin precisar de forma fundamental el concepto legal de renta. La recaudación estimó ser \$6,000,000.00 pesos de los cuáles, durante los cinco meses de vigencia, de los cuales solamente se recaudaron de éstas mismas \$1,078,000.00 pesos de los cuáles de acuerdo con el Presupuesto de Egresos de dicho año se emplearon a rubros que se orientaron a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional, así como el mejoramiento de los puertos.⁴⁴

Sentado ese precedente, es importante advertir los ingresos y el presupuesto de esa década, a partir de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1924 gravaba dos grupos especiales de rentas: sueldos, salarios o emolumentos y utilidades o ganancias de sociedades. Es preciso señalar que tras la gesta revolucionaria hubo una parálisis económica en el país, y esto para las finanzas públicas del Estado mexicano significó un déficit para el ejercicio fiscal del año 1922 en 100%.⁴⁵

Entendido así el antecedente principal del Impuesto sobre la Renta, nos remontamos a los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado pues este tiene su vínculo directo con el Impuesto Federal del Tributo, que gravó bienes y mercancías y que posteriormente sustituyó el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, su creación se produjo a partir de 1948. Debe señalarse que el efecto acumulativo de este impedía la recuperación por parte de productores de mercancías, pues para producción y comercialización debió erogarse en todas las etapas hasta su adquisición. No podía ser trasladado y se imponía desde iniciado

⁴³ ÁLVAREZ NIEVES, Rossana. De Celebración a Contribución: el impuesto mexicano del Centenario de 1921. Congreso Internacional: Actas del XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles, Santiago de Compostela, 15-18 de setiembre de 2010 / coord. por Eduardo Rey Tristán, Patricia Calvo González, 2010, p. 339.

⁴⁴ *Ibidem* p. 346.

⁴⁵ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, UNAM, 2007, p. 220

el proceso productivo teniendo como base el precio final del mismo. El porcentaje cobrado por el ISIM era de 4% que era pagado por el consumidor final, los intermediarios y el productor o fabricante del mismo.⁴⁶

3.1.2 Convenciones nacionales fiscales

La etapa postrevolucionaria requirió la creación de nuevos impuestos como lo fue la Ley centenario, pero sobre todo creó la necesidad de idear un sistema de coordinación fiscal organizado que permitiera al Estado allegarse de los recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines, como parte de estos antecedentes históricos encontramos una serie de convenciones nacionales fiscales que fueron eventos que pugaban por una correcta y eficaz coordinación fiscal entre los Estados y la Federación; dicho de este modo, estos entes gubernamentales tuvieron que realizar una serie de convenciones nacionales fiscales, que tenían como finalidad el establecimiento de las contribuciones y de sus competencias entre los diferentes órdenes de gobierno.

La primera data de 1925, y tuvo como objetivo el delimitar las competencias locales y federales en materia tributaria, a su vez presentar un plan nacional que pudiera establecer una unificación del sistema fiscal mexicano para que los gastos de administración y recaudación se vieran disminuidos y de ese modo aumentar los montos a recaudar. La situación de recaudación fiscal de la federación dependía de atribuciones poco definidas y de un sistema poco eficiente, pretendía a su vez determinar los diversos impuestos en un catálogo para la obtención de una coordinación tributaria mucho más ágil y eficiente, pues al ser un tema reciente, las fallas significaban menos dinero para el fisco, y también problemas para los particulares.⁴⁷

Posteriormente en 1933 se realizó la Segunda Convención Nacional Fiscal, cuyos objetivos fueron revisar las conclusiones de la Convención de 1925, intentar otra vez

⁴⁶ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, UNAM, 2007, p. 222.

⁴⁷ SERNA DE LA GARZA, José María. "Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México." Serie Estudios Jurídicos, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2004, p 11, Consultable en versión electrónica: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/4.pdf> [12 de marzo de 2019]

delimitarlas funciones tributarias entre los estados y la federación mediante una reforma sustantiva de la ley fundamental en relación a las facultades del congreso en materia de impuestos; adicionándose el “estudiar y determinar los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la asamblea y constitución del órgano más capacitado para encargarse de ello”. Sin embargo, no todas las conclusiones fueron plasmadas en la Constitución; sólo una de ellas lo logró: “el principio de la participación de los estados en los ingresos producidos por determinados impuestos definidos como federales”.⁴⁸

En el caso de la Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947, se buscaba un objetivo más amplio como lo era el disponer de una coordinación fiscal en el que las entidades federativas para asegurar una suficiencia del sistema tributario.⁴⁹ Esta fue una convención sumamente provechosa pues dentro de los logros se desprende la creación de la Ley Sobre Ingresos Mercantiles, misma que establecía un impuesto del 1.8 %, sustituyendo así a los impuestos estatales existentes en materia mercantil, a su vez se creó un gravamen local en materia mercantil estableciéndose que no podría exceder la tasa del 1.2 %. Estos impuestos pretendían cobrarse juntos, por lo que surge la necesidad de la creación de un convenio de coordinación entre la Federación y los Estados, en el que por primera vez se definieron las facultades de cada uno de los niveles de Gobierno. Éste sería el primer antecedente del actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.⁵⁰

Como resultado de los avances de las primeras tres convenciones, se tiene a bien el llegar a resultados tangibles con la Cuarta Convención de 1947, pues después de su realización se inició la creación de cuerpos normativos en materia fiscal que permitieron un sistema de coordinación mucho más estructurado. Producto de dichos procesos legislativos fue la Ley Federal de Impuestos Sobre Ingresos Mercantiles, posteriormente en 1948 la Ley

⁴⁸ SERNA DE LA GARZA, José María. “Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México.” Serie Estudios Jurídicos, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2004, p 11, Consultable en versión electrónica: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/4.pdf> [12 de marzo de 2019]

⁴⁹ TELLO MACÍAS, Carlos, Convención Nacional Hacendaria, núm. 323. México: Facultad de Economía de la UNAM, 2004, p.10, Consultable en versión electrónica: <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/reseconinforma/pdfs/323/01Tello.pdf>, [1 de marzo de 2019]

⁵⁰ Op. Cit.

que Regula el Pago de Participaciones en Ingresos Federales a las Entidades Federativas, y finalmente en 1953 la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados.⁵¹

Dentro de los resultados de la Cuarta Convención es el haber logrado en 1980 la sustitución del impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM) por el impuesto al valor agregado (IVA) a través de la Ley de Coordinación Fiscal, misma que dio origen al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Esta modificación en la ley permitió regular “la cooperación entre la federación y las entidades federativas (...), con la finalidad de armonizar el sistema tributario mediante la coordinación y colaboración intergubernamental, establecer y distribuir las participaciones que correspondan a sus haciendas públicas (...).”⁵²

Esta Ley de Coordinación Fiscal fue un gran avance para el establecimiento de contribuciones mediante un sistema único de participaciones globales sobre el total de los ingresos de la federación, de este modo las entidades federativas renunciaron a sus facultades en materia tributaria a cambio de recibir un porcentaje, las modificaciones de leyes se volvieron responsabilidad de la federación, el gasto público en su mayor parte le correspondía a la Federación y por último, la mayoría de los servicios y bienes públicos proporcionados a la comunidad correrían a cuenta del gobierno central.⁵³

Como antecedente del Sistema de Coordinación Fiscal que tenemos hoy en día, en 2004 se llevó a cabo una convención en donde participaron Gobierno Federal, Estados y municipios, esta fue llamada Primera Convención Nacional Hacendaria, fue posterior a las convenciones fiscales, pues esta pretendía un fortalecimiento en los servicios de las administraciones públicas de las entidades. Los acuerdos a los que se llegaron se encaminaron a mejorar la distribución de los recursos, elevar la recaudación y perfeccionar

⁵¹ GARCÍA SEPÚLVEDA, Samuel. *Federalismo fiscal en México. Políticas para mejorar las políticas públicas*. México: Porrúa. 2016, p. 145.

⁵² Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. (s.f.) *Acerca del SNCF*. Recuperado de <http://www.sncf.gob.mx/organisims/default.aspx> [12 de marzo de 2019]

⁵³ Tello Macías, Carlos. (23 de feb., 2004). Convención Nacional Hacendaria, en *Economía Informa* [en línea], núm. 323. México: Facultad de Economía de la UNAM. Recuperado de <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/reseconinforma/pdfs/323/01Tello.pdf> [12 de marzo de 2019]

la coordinación intergubernamental mediante la modernización, así como la implementación de formas de transparentar la rendición de cuentas.⁵⁴

Es así como la consecución de hechos históricos da vida al federalismo fiscal que nos rige hoy en día, entendiendo a este como un sistema de asignación de competencias de los diferentes niveles de Gobierno, referentes a los ingresos y a los egresos, y “sobre todo consiste en analizar las interrelaciones que se presentan en el Estado en cuanto a los recursos públicos”.⁵⁵ La relevancia que tiene en este trabajo el entender los antecedentes de la tributación atiende a la necesidad de estar constantemente analizando otros sistemas fiscales de la región de Norteamérica, para lograr modificaciones y crear esquemas competitivos que permitan a México allegarse de los recursos suficiente, priorizando el interés de los gobernados, es decir fortalecer el mercado interno.

3.2 Relevancia del ISR en México

Para comprender la necesidad de una reforma fiscal en base al ISR e IVA es necesario comprender la relevancia de dichos impuestos en el sistema tributario mexicano. Dentro de los ingresos tributarios de México, el ISR o Impuesto Sobre la Renta juega un papel fundamental en términos recaudatorios, pues resulta ser la piedra angular de los ingresos públicos en el Estado mexicano.⁵⁶

El impuesto en cuestión es una contribución que grava directamente las ganancias de capital tanto de ciudadanos nacionales como de extranjeros que se encuentren residiendo en territorio nacional. La importancia de este impuesto es que es el segundo más importante en la generación de ingresos públicos, solo después de los ingresos petroleros, es decir

⁵⁴ Convención Nacional de Gobernadores (Conago). (2004). Declaratoria a la nación y acuerdos de los trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria. Recuperado de <https://www.conago.org.mx/reuniones/documentos/DeclaratoriaNacion/declaratoria.pdf>

⁵⁵ GARCÍA SEPÚLVEDA, Samuel. Federalismo fiscal en México. Políticas para mejorar las políticas públicas. México: Porrúa. 2016, p. 145.

⁵⁶ Auditoría Superior de la Federación (ASF). (Junio, 2011). Análisis de la deuda pública de las entidades federativas y municipios, 2000-marzo 2011. México: Cámara de Diputados. Recuperado de https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/AnalisisDeudaPublica_EntidadesFedyMunic.pdf, [06 de abril de 2019]

representa un 26.2% de los ingresos totales del país y un 6.5 % del PIB. Este es considerado el tributo con mayor relevancia dentro del Ley de Ingresos de la Federación, las estimaciones de los expertos indican que este representará para este año el 29.16% de los ingresos totales del Gobierno federal.⁵⁷

En el ejercicio fiscal del año 2018 el Impuesto Sobre la Renta significó ingresos por 1,664,243,000.00 millones de pesos, superando lo programado en casi cien millones de pesos, llegando a ser 32.54% del total de los ingresos del año fiscal. En términos reales significó el aumento respecto al ejercicio de 2017 en 1%.⁵⁸

Dentro del funcionamiento de este impuesto, se tiene que determinar el tipo de persona jurídica, desde física o moral y la nacionalidad; una vez determinado dicho factor, se realiza el cálculo del impuesto mediante una operación aritmética en donde contablemente se realiza un conteo de los ingresos acumulables, menos las deducciones autorizadas, teniendo un resultado fiscal que será multiplicado por el 30 % para personas morales, y 35 % para personas físicas, dependiendo de los ingresos que tengan.

Para la tributación del ISR nos encontramos con dos clases de contribuyentes, el primero llamado Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales (ISRE), en este se realiza una suma de los ingresos netos de las empresas nacionales. Se trata un impuesto a tasa uniforme de 30% de los ingresos, en el que se permite la deducción de gastos necesarios para la realización del objeto social de la empresa. El segundo es el Impuesto Sobre la Renta a personas Físicas (IRPF), este funciona mediante la acumulación de todos los ingresos netos sin importar la naturaleza de su procedencia, se grava la renta en una tasa

⁵⁷ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP). (11 de mayo., 2017). Deuda publica en México 2010-2016. [Nota informativa]. México: Cámara de Diputados, LXIII Legislatura. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2017/notacefp0102017.pdf> [06 de abril de 2019]

⁵⁸ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública. Cuarto trimestre de 2018. Disponible en https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2018/ivt/01inf/itindc_201804.pdf [06 de abril de 2019]

progresiva es decir dependiendo el monto, aumenta la tasa, estas van desde el 1.9 % de los ingresos y tiene como tope hasta el 35% que grava un ingreso igual y mayor a \$250,000 pesos de acuerdo al artículo 96 de Ley de Impuesto Sobre la Renta.⁵⁹

Como parte de las funciones del Estado existen también beneficios que otorga el estado para las pequeñas empresas o para los emprendedores, es decir directamente con este tipo de apoyos es como puede fomentarse la inversión y la creación de empleos, uno de estos beneficios es el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) en el que las personas físicas con actividad empresarial profesional tienen una serie de beneficios con el fin de volveros hacia la formalidad, y para que en ciertos años estos sean contribuyentes que aporten a las arcas del Estado.

Siempre ha existido un gran debate con las distinciones de las tasas para la imposición del ISR pues se dice que vulnera los principios de equidad y proporcionalidad tributaria por la diferenciación existente entre las personas físicas y morales pues las personas morales tienen una carga tributaria más baja dado que sus deducciones pueden ser mucho más amplias a comparación de las personas físicas. Por consiguiente, el ISR juega un papel fundamental en el crecimiento de la inversión y de los ingresos al país, pues al ser el segundo ingreso más importante, toda modificación que sufra se repercute en las finanzas públicas de la nación.

3.3 Relevancia del IVA en México

Este impuesto es el tercero en importancia recaudatoria, sólo después de los ingresos petroleros y el Impuesto Sobre la Renta; el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto o al consumo, que se impone directamente al valor añadido de las etapas de producción, comercialización y venta final. En México, se aplica sobre una base tributaria

⁵⁹ Auditoría Superior de la Federación, s.f, *Introducción al sistema fiscal mexicano, apuntes didácticos de la ASF México*, p. 9 recuperado de : https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2_Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf [08 de abril de 2019]

amplia y en algunos rubros existen tasa cero como lo es en las exportaciones y zonas fronterizas.⁶⁰

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, el IVA representa el 17.04% de los ingresos totales. Para determinar el cálculo de este último impuesto, se sigue una metodología básica de restar el impuesto trasladado contra el impuesto acreditable, y la diferencia representa el monto a enterar. La tasa general es del 16% de las actividades gravadas.⁶¹

La evolución y simplificación de dicho impuesto es uno de los más notables procesos tributarios que han sido retomados de las experiencias internacionales de países en latinoamericana. El avance que han tenido países como Chile, cuyo aumento del impuesto al consumo ha sido de 13% a 18% en 2014, en una perspectiva sistemática la OCDE advierte que en promedio en los países de América Latina y el Caribe es de 24%, en tanto que si se promedia con las naciones que integran la Organización para la Competitividad y el Desarrollo Económico promedia 34.8%.⁶²

3.4 Propuesta del Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas

Dentro de los sectores que han ofrecido perspectivas que en aras de aumentar la recaudación y que paralelamente puedan propiciar la bonanza económica se encuentra el Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas (IMEF) que como asociación civil enfocada en el ámbito de la vida económica, la rama de esta institución orientada al análisis hacendario y fiscal que es el Comité Nacional de Estudios Económicos del IMEF, estima un crecimiento

⁶⁰ Auditoría Superior de la Federación, s.f, *Introducción al sistema fiscal mexicano, apuntes didácticos de la ASF México*, p. 9 recuperado de : https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf [08 de abril de 2019]

⁶¹ BARDÁN ESQUIVEL, Cuitláhuac. Modelos de recaudación fiscal. Instituto de Investigaciones legislativas del Senado de la República, 2003, p. 23

⁶² OCDE, ONU, CEPAL. *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2017*. P.3 Disponible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf> [12 de abril de 2019]

de 2.3% para el año 2019, adicionando la variable de una sensible disminución a la inflación que programan estará alrededor de 3.70%.⁶³

Uno de los factores sobresalientes de las reformas fiscales iniciadas a finales de la década de 1980 y principios de 1990 persiguieron la disminución sustancial de aparatos del Estado, que en lo sucesivo pasaron del dominio público al privado, con ello disminuyendo en alta medida la carga pecuniaria del Estado Mexicano.

Con firmeza han señalado la necesidad de aprovechar el momento económico que atraviesa nuestro país para delinear una política económica y fiscal que pueda estar cabildeada con los sectores relevantes, que a su vez permitan captar la inversión extranjera, incremente la base de contribuyentes y permita la disminución del Impuesto Sobre la Renta con las medidas pertinentes que puedan optimizar la recepción y gasto ulterior.

Señala la oportunidad para ser competitivo al ser una alternativa potencial para la industria extranjera, pues en relación con la reforma fiscal de Estados Unidos de América no deben apresurarse y como lo advierten en su boletín, articulando tres ejes:

- I. Incluir una depreciación acelerada general que apoye a disminuir las tasas efectivas de ISR en los primeros ejercicios y fomente la inversión.
- II. Aprobar una tasa de ISR menor que aplique a las utilidades fiscales que se reinviertan en las empresas.
- III. Permitir la deducibilidad total de las prestaciones de previsión social, ya que las parcialidades de su deducibilidad actualmente implican una mayor tasa efectiva de ISR en México.⁶⁴

⁶³ Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, "Boletín de prensa", 30 de enero 2018. Disponible en http://imef.org.mx/descargas/2018/enero/bol_prensa_160118.pdf [19 abril 2019]

⁶⁴ Idem

Destaca los antecedentes que ha advertido la Organización para la Competitividad y Desarrollo Económico (OCDE) en que México con menos margen para subir las tasas estándar de IVA, ya relativamente altas, los países aplican o consideran aplicar medidas de ampliación de la base impositiva para proteger o elevar los ingresos por concepto de IVA. Esto incluye aumentar algunas tasas reducidas de IVA, limitar o reducir su alcance y frenar las exenciones del IVA.⁶⁵

En esa tesitura hay divergencia por quienes aseguran que puede conllevar una decisión que, a mediano y largo plazo constituya un menoscabo en los ingresos del Estado mexicano, de los cuáles se dará cuenta a continuación. Empero, hay recientes propuestas en la Cámara de Diputados que ya han sido turnadas a la Comisión de dicho órgano legislativo, que más adelante serán materia de la dialéctica que propone el presente trabajo.

3.5 Propuesta del Colegio Mexicano de Contadores Públicos

En el segundo capítulo de la presente investigación, al hacer referencia a la reforma fiscal en Estados Unidos, se indica que el principal objetivo de la misma es impulsar la inversión de capitales, así como evitar que la industria y sus empresas busquen invertir fuera del país al brindarles un incentivo interesante para mantener y establecer sus negocios en los Estados Unidos de América.

Las medidas llevadas a cabo por la reforma fiscal norteamericana de 2018 son analizadas por el Colegio de Contadores Públicos de México, quienes explican que dicha medida implicará que los demás países y economías del mundo pierdan el atractivo que hoy en día posiblemente tienen para atraer inversión de empresas estadounidenses, pero también inversiones de otras naciones, pues Estados Unidos también estará en la mira de

⁶⁵ Organización para la Competitividad y el Desarrollo Económico (OCDE). *Los ingresos tributarios siguen en aumento a medida que la mezcla fiscal se desplaza aún más hacia los impuestos sobre las sociedades y al consumo, dice la OCDE*. Publicado 5 diciembre 2018. Disponible en <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/losingresostributariosiguenaumentoamedidaquelamezclafiscalsedesplazaanmashacialosimpuestossobrelasociedadesyalconsumo.htm> [19 abril 2019]

muchos capitales extranjeros. Para México “restará competitividad de manera significativa para atraer inversión de los EUA y de otros países, a no ser que, ante la inminente aprobación de dicha reforma, nuestro gobierno adecue nuestro sistema tributario”.⁶⁶

De lograrse los principales objetivos planteados por la reforma de Estados Unidos, estas medidas no sólo implicarán la pérdida de inversiones estadounidenses, si no por lo contrario, el país vecino logrará atraer inversión de otros países, convirtiéndolo en un atractivo para capitales extranjeros que antes miraban hacia México. Por lo anterior, el Colegio Mexicano de Contadores Públicos incita al gobierno a que reaccione ante este escenario para adecuar, en la medida de lo posible, el sistema tributario a través de reformas y medidas que en lo subsecuente se explican y detallan.

Al respecto, Virginia Ríos Hernández integrante de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, aseguró que México necesita una reforma fiscal pues la realizada en 2014 no cumple con las expectativas y de esa fecha al día de hoy han surgido muchas modificaciones en el contexto social. Ante esta problemática plantea la creación de una reforma integral con la que se genere un esquema fiscal competitivo para México, el ISR debería disminuir a 25% en el caso de las personas morales, y para las personas físicas debería reestructurarse la tarifa. Esta medida atiende a que la reducción de impuestos corporativos en Estados Unidos, pondrá en desventaja a las inversiones que se hagan en México. Con respecto al IVA propone dejar la tasa del IVA en 16% y homologarla para lograr ampliar la base de contribuyentes y, a su vez, aumentar la recaudación tributaria por medio del consumo.⁶⁷

Otra de las propuestas de los integrantes del Colegio, dentro de una Reforma Fiscal integral es el no incrementar únicamente impuestos a los contribuyentes cautivos, al sector

⁶⁶ BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma Fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores Públicos de México, 2018, p. 1, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [19 abril 2019]

⁶⁷ SALDIVAR, Belén, Reforma fiscal en EU presionaría baja en tasa corporativa en México, Colegio de Contadores Públicos de México, 2017, p. 3, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [19 abril 2019]

empresarial, a la clase media e incluso a la clase trabajadora; por el contrario, una reforma que pretenda modernizar completamente el sistema tributario, con miras a ampliar la base de contribuyentes a través de la reducción del impuesto sobre la renta para las empresas y las personas físicas y, al mismo tiempo, homologue el gravamen en materia del impuesto al valor agregado y otros impuestos indirectos a todos los productos de consumo, y que además elimine las exenciones que hoy se contemplan en las leyes de la materia, pero, sobre todo, que incluya el impacto económico que a nivel macro se pudiera esperar de la reforma estadounidense.⁶⁸

El ISR, como ya se explicó, es un impuesto que se aplica directo sobre las ganancias obtenidas en el ejercicio, siendo las ganancias la diferencia entre los ingresos y las deducciones autorizadas. Así se propuso bajar la tasa para “incentivar la inversión privada, estimular el crecimiento económico y generar empleos”. Pero se cree, por muchos otros contadores, que dicha iniciativa podría ocasionar una desaceleración en la economía, porque, aunque crece sustancialmente la inversión privada, el estado, al recaudar menos, podría hacer recortes al gasto federal, particularmente de la inversión pública.⁶⁹

Un aspecto relevante a considerar sugiere el Colegio, es el cambio del sistema global a uno territorial en dividendos, pues Estados Unidos grava a los residentes y ciudadanos sobre los dividendos generados en cualquier parte del mundo; en el caso de México, nos encontramos en desventaja pues se siguen gravando los dividendos que provienen del extranjero. Para migrar de un sistema global de impuestos a uno territorial, habrá en Estados Unidos, un programa de repatriación de capitales, que tendrá tasas de 14% para activos líquidos como efectivo y cuentas por cobrar y 7.0% para activos no líquidos. Es muy posible que esta medida tenga como resultado que la mayoría de las multinacionales repatrien las utilidades de subsidiarias en México a los Estados Unidos, lo que originaría grandes salidas

⁶⁸ BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma Fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores Públicos de México, 2018, p. 1, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [19 abril 2019]

⁶⁹ Colegio de Contadores Públicos de México, “Reducir ISR, propuesta sensata pero improbable”, para consulta digital en: <http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/reducir-isr-propuesta-sensata-pero-improbable/> [19 abril 2019]

de flujos de dólares, por lo que proponen reproducir en el país la misma medida que en Estados Unidos y se evite la fuga de capitales.⁷⁰

Otro aspecto que se considera dentro de la reforma propuesta es la necesidad de ser innovadores y ambiciosos para buscar medidas que puedan llevar a la formalidad a muchos actores de la economía que hoy se encuentran fuera de ella, y que además se continúen reduciendo las lagunas fiscales, las cuales siguen permitiendo la evasión fiscal de parte de algunas empresas y sectores económicos.

Con la reforma de Estados Unidos de América, este se convertirá a algo muy similar a un paraíso fiscal, considerando que esto sucede cuando en un país se tiene una tasa de impuesto sobre ingresos que es inferior al 75% de la tasa corporativa de impuesto sobre la renta aplicable en México, es decir, cuando sea menor a un 22.50%. Una de las consecuencias puede ser que se genere una competencia desleal entre países y empresas.⁷¹

En ese sentido, a modo de lista, las acciones inmediatas a tomar, como lo considera Alberto Gabriel Cárdenas González, Integrante de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, son las siguientes:

1. México, y sus autoridades hacendarias, no deben permitir las salidas de capitales, por lo que deberán tomar medidas e implementar acciones que vayan en beneficio de la economía nacional. En ese sentido se ha trabajado muy de la mano de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

⁷⁰ Colegio de Contadores Públicos de México, “Reducir ISR, propuesta sensata pero improbable”, para consulta digital en: <http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/reducir-isr-propuesta-sensata-pero-improbable/> [19 abril 2019]

⁷¹ BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma Fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores Públicos de México, 2018, p. 17-18, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [19 abril 2019]

Económico (OCDE) para evitar la erosión de la base gravable.⁷² La erosión de la base gravable es una grave amenaza a los ingresos fiscales, la soberanía y la justicia fiscal de todos los países, pues una de las maneras más utilizadas para la transferencia de utilidades entre entidades económicas de empresas multinacionales, que buscan un tratamiento fiscal más favorable.⁷³

2. Se debe tomar en consideración la opinión del sector empresarial, el que ha expresado la necesidad de implementar políticas para promover el crecimiento y la reinversión en las empresas nacionales.⁷⁴
3. Pensar y actuar con una *Reforma Fiscal Integral* que considere algunos aspectos importantes, como son: ajustar algunos impuestos que permitan la reinversión de las utilidades en las empresas, lo cual provocaría en el corto plazo, el reinvertir en el capital de trabajo; y considerar la disminución del ISR con la finalidad de ser competitivos ante la Reforma Fiscal estadounidense.⁷⁵

Por último, puntualizan que será importante que las autoridades de nuestro país cambien la visión que han mantenido en los últimos años de enfocarse principalmente en promover la inversión extranjera, y busquen mecanismos para incentivar el desarrollo del mercado interno y la industria local. En ese sentido, y tratando de ver opciones en cuanto a los avances que ya se tienen en esa materia, bien podría promoverse el programa de Zonas Económicas Especiales (ZEE), el cual busca impulsar el potencial de diversas regiones del país para convertirlas en áreas altamente productivas y atractivas fiscalmente.⁷⁶

⁷² CARDENAS GONZALEZ, Alberto Gabriel, Reforma Fiscal en los EUA: Posibles efectos y acciones en México, Colegio de Contadores Públicos de México, 2018, p. 19, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal-eu.pdf>. [19 abril 2019]

⁷³ ACEVES PEREZ, Alejandro, "BEPS y otras medidas contra la erosión de la base gravable", Veritas Online, 2014, para consulta digital en: <https://veritasonline.com.mx/beps-y-otras-medidas-contr-la-erosion-de-la-base-gravable/>. [19 abril 2019]

⁷⁴ Op. cit

⁷⁵ Íbidem p.20

⁷⁶ BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma Fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores Públicos de México, 2018, p. 18, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [19 abril 2019]

Capítulo IV. Alternativas para mejorar la contribución y promover la competitividad en México: ISR e IVA

Para entender la necesidad de crear alternativas para mejorar las contribuciones implica hacer mención de los grandes avances en materia fiscal que nuestro país ha tenido; con el transcurrir de los años se ha consolidado un sistema de recaudación moderno, a través de un pacto fiscal federal estructurado se debe en mayor medida al Sistema de Coordinación Fiscal, todo esto no ha logrado en por completo que tengamos finanzas públicas sólidas. El Estado mexicano requiere tener la capacidad de recaudar los fondos suficientes para cumplir con sus fines, sin perder de vista los intereses de los gobernados, como la atracción de inversión privada al país cuya consecución beneficia ampliamente a todos los estratos de la economía y, en último grado, a la hacienda pública.

El economista Rolando Cordera ha sostenido la tesis de que los ingresos estatales han resultado complacientes para los gobernantes, todo esto se debe a la generosidad de los recursos obtenidos por la renta petrolera, sin embargo esto ha cambiado y existe la necesidad de sustituir dichos ingresos, esto se debe a la “(...) enorme fragilidad del balance energético nacional dominado en exceso por el crudo y crecientemente dependiente de la importación derivados del petróleo, en especial gas y gasolinas. Junto con esto debe mencionarse la persistente reducción de las reservas probadas, que en perspectiva agrava, sin clemencia, la extrema dependencia del Estado a los recursos financieros originados en la explotación petrolera (...)” Afirma que “hemos postergado una reforma fiscal de fondo (...), sin hacernos cargo del desperdicio que supone explotar un recurso extraordinario que debió de haberse invertido en ampliar nuestra capacidad productiva, comenzando ciertamente por el propio el sector energético.”⁷⁷

⁷⁷ CORDERA CAMPOS, Rolando. Ponencia "Destino de la renta petrolera", realizado en el Senado. Disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=2PDcfO7bw34> [23 abril 2018]

Señala que la renta pagada no se aprovechó para pagar recursos en plataformas petroleras, pese a que los precios internacionales del crudo alcanzaron niveles sin precedentes. No se invirtió en infraestructura de comunicaciones y transportes, materia en la que hubo rezagos relevantes. Los ingresos generados se emplearon para pagar gasto corriente, pese a ello advirtió que los recursos devenidos de energéticos no pueden dejar un instrumento de la hacienda pública.⁷⁸ Con el fin de resolver estas complicaciones, se han implementado reformas como la que entró en vigor del año 2014. Los intentos por tener finanzas públicas sanas han sido muchos, sin embargo, nuestra cercanía con Estados Unidos nos obliga a actuar en consecuencia e intentar crear una reforma fiscal lo suficientemente profunda para volver a México un país competitivo.

4.1 Reforma fiscal de 2014

Por décadas, en México se ha discutido la necesidad de crear reformas fiscales integrales, idea compartida entre muchos especialistas que pugnan por una reforma que realice verdaderos cambios, para marcar un rumbo definido en el progreso general del país y beneficiar a todos los sectores económicos de la población. En esta tesitura, en el año 2013 como punto central del reformismo estructural y legal que fue objeto nuestro sistema jurídico mexicano, en primer término, se abrogaron dos cuerpos normativos que fueron la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y la Ley Sobre Impuesto de Depósitos en Efectivo (IDE) que significaron una disminución a la recaudación en primer momento, pero también una simplificación a los sistemas de tributación.

Así mismo aconteció la reforma de Ley de Impuesto Sobre la Renta, cuya vigencia inició el 11 de diciembre de 2013, entre sus principales novedades resalta la sustitución de la tasa aplicable a personas morales que pasó de ser de 28% a 30%, al igual que se adiciona un gravamen de personas físicas por dividendos o utilidades que provengan de personas morales en México. Entre estos cambios, se encuentran los ingresos por enajenaciones a

⁷⁸ Organización para la Competitividad y el Desarrollo Económico (OCDE). *Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en México, América Latina y la OCDE*. Publicado 2010. Disponible en https://www.oecd.org/ctp/tax-global/Mexico%20country%20note_final.pdf [28 abril 2019].

plazos, pues esta reforma unificó la disposición para calcular la enajenación de acciones. Tratándose de Personas Físicas, la tasa incrementó al 32% sobre los ingresos superiores a \$500,000 pesos anuales. Cuando estos contribuyentes tuvieran ingresos superiores a \$750,000 pesos anuales, la tarifa del ISR aumentó a una tasa progresiva máxima de 35%.⁷⁹

También, se eliminan el régimen intermedio y el régimen de pequeños contribuyentes y se crea el régimen de incorporación fiscal, mismo que tendrá aplicación temporal durante un periodo de hasta diez años, al término del cual se deberán incorporar al régimen general de personas físicas con actividades empresariales. Los contribuyentes de este régimen deberán realizar pagos provisionales bimestrales, y concede la prerrogativa de exentar el primer año 100% de ISR y disminuyendo 10% en cada ejercicio hasta culminar el periodo.⁸⁰

En esa lógica, cabe resaltar que prevalece el régimen fiscal especial para Sociedades Cooperativas de Producción; desaparece el régimen simplificado, en cambio se incorporan dos regímenes especiales para el sector primario y de coordinados de autotransporte. Se elimina la posibilidad de liberar al representante legal de sus responsabilidades solidarias aun cuando se formule dictamen por contador público. Se amplía la lista de actividades que pueden desarrollar las instituciones de asistencia o beneficencia para ser donatarias autorizadas, detalla las distinciones del régimen de consolidación fiscal y crea la transición hacia el régimen opcional para grupos de sociedades, que lo sustituye.⁸¹

De vuelta a personas físicas, se limita la exención de ingreso en enajenación de casa habitación, arrendamiento, obligación de expedir comprobantes fiscales por enajenación y adquisición de bienes, elimina exención por enajenación de acciones en bolsa de valores, elimina la posibilidad de realizar pagos de salarios en efectivos, siendo deducibles los

⁷⁹ RIVERA, German, "REFORMA FISCAL PARA 2014: ¿CUÁL REFORMA?", Merca2.0, 2013, para consulta digital en: <https://www.merca20.com/reforma-fiscal-para-2014-cual-reforma/> [28 abril 2019].

⁸⁰ Ídem

⁸¹ Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Fisco actualidades, Reformas fiscales 2014, Núm. 19, Diciembre 2013. p. 14

pagados mediante transferencia o cheque nominativo (excepción hecha de poblaciones o zonas rurales).⁸²

Dentro de los temas relevantes debe advertirse que la deducción de cuentas incobrables debe satisfacer las disposiciones establecidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), y deducir sobre la creación o incremento de la reserva preventiva global. Además, establece para las instituciones del sistema financiero la obligación de enterar a más tardar el 15 de febrero del año siguiente el importe de depósitos en efectivo que excedan de \$15,000 pesos de manera mensual en el ejercicio.

En las disposiciones relativas de Ley Impuesto al Valor Agregado que fueron reformadas se establecen entidades financieras consideradas para la exención de IVA entre las que se encuentran las Sociedades Financieras de Objeto Múltiple (SOFOM), que determinarán las actividades exentas y gravadas igual que las demás instituciones financieras. Aunado a ello, sobresaltó la homologación al 16% en la tasa, eliminando la de 11% en la zona fronteriza,⁸³ y se estableció como exenciones la renta de casa habitación, intereses de créditos hipotecarios, en servicios de transporte público prestados en zonas urbanas y metropolitanas, elimina tasa de 0% aplicada a chicles, gomas de mascar, mascotas y productos para su alimentación, mantiene la tasa de 0% en la enajenación de oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas y ornamentales y no se efectúen en venta al menudeo o público al general.⁸⁴

Se crea una nueva certificación otorgada por el SAT, la cual permitirá contar con un crédito fiscal equivalente a 100% del IVA que deba pagarse por la importación temporal o introducción de bienes. Dicho crédito fiscal para IVA no se considera acumulable para los

⁸² Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Fisco actualidades, Reformas fiscales 2014, Núm. 19, Diciembre 2013. P. 16

⁸³ Que a la fecha, a través de decreto del ejecutivo de la nueva administración, existe un estímulo de reducción del IVA a 50%, a una tasa de 8.0% en zonas fronterizas.

⁸⁴RIVERA, German, "REFORMA FISCAL PARA 2014: ¿CUÁL REFORMA?", Merca2.0, 2013, para consulta digital en: <https://www.merca20.com/reforma-fiscal-para-2014-cual-reforma/> [28 abril 2019].

efectos del impuesto sobre la renta. En el caso de la restitución del IVA por devoluciones, descuentos o bonificaciones, deberá constar en un documento que contenga los datos del comprobante fiscal de la operación original.⁸⁵

Introdujo también otras modificaciones de carácter procedimental, que, sin embargo, para los opositores y críticos de la reforma, se traducen en una afectación a las garantías constitucionales y a los derechos humanos de los gobernados, por cuanto dotan al SAT de facultades extraordinarias e invasivas para comprobar el cumplimiento a las disposiciones fiscales, entre las que se encuentra una nueva opción para localizar y fiscalizar a los contribuyentes. Otra medida, que en cierto grado si actualiza y moderniza el sistema, podemos citar, la implementación del buzón tributario, un sistema de comunicación electrónico entre autoridades y contribuyentes, por medio del cual aquéllas notificarán diversos documentos y actos administrativos y éstos podrán presentar promociones, solicitudes (incluidas devoluciones), avisos, desahogos a requerimientos de la autoridad, consultas sobre su situación fiscal e impugnar actos de autoridad.

A modo de recuento, los ordenamientos que sufrieron reformas son: el Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera, Ley de Coordinación Fiscal, Ley General de Contabilidad Gubernamental, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley Federal de Derechos, Ley de Ingresos de la Federación, así como la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y la Abrogación de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Según la propuesta inicial, el objetivo fundamental de la Reforma Fiscal de 2014, era crear los mecanismos de inclusión y protección social para garantizar a todos los mexicanos un nivel de vida digno. Cuando se analiza por financieros, resulta insuficiente, y no fue, para algunos otros, siquiera una reforma, más bien pretendió ser una nueva Miscelánea Fiscal.

⁸⁵ Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Fisco actualidades, Reformas fiscales 2014, Núm. 19, Diciembre 2013. P. 30

Contrariando la propuesta del Colegio de Contadores Públicos de México analizada en el capítulo anterior, esta “reforma”, como podemos ver, incrementó impuestos a los contribuyentes cautivos y sirvió únicamente para contrarrestar los malos manejos financieros y el endeudamiento público del Gobierno.⁸⁶

Con esta Reforma, vigente a partir del 1 de enero de 2014, el Gobierno Federal pretendió incrementar la recaudación en \$240,000 millones de pesos mediante la eliminación de exenciones y regímenes especiales contenidos en la legislación pasada, además de disminuir algunas deducciones para así incrementar la base gravable de los contribuyentes cautivos.⁸⁷

Como anteriormente se analiza y comenta acerca de la Reforma Fiscal presentada y aprobada en 2013, podemos concluir que se encuentra alejada de lo que realmente el país requiere. El paquete económico propuesto por el Ejecutivo, que incluía a esta reforma hacendaria, perseguía como objetivo no afectar a las clases más desfavorecidas, sin embargo, al analizar dicha propuesta, observamos que esto no produjo ese resultado, pues la afectación es resentida en mayor medida por la clase media, que es la clase trabajadora, a quienes se aplican nuevos y más elevados impuestos. Nuevamente quedó a la espera de una Reforma Fiscal Integral, como proponen asociaciones y especialistas; que atraiga inversión extranjera y fomente la creación de empleos y la competitividad, dé seguridad fiscal, pero, sobre todo, que amplíe la base de contribuyentes, regulando el comercio informal.⁸⁸

Con la entrada de un nuevo gobierno en que se avista a la realización de una propuesta de modificar el IVA e ISR, es necesario hablar de las proyecciones de la actividad económica del México. Al respecto se estima que el crecimiento del producto interno bruto

⁸⁶ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP). (2016), Evaluación Ex post de la reforma hacendaria de 2014. Recuperado de: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2016/diciembre/cefp0332016.pdf>, [01 mayo 2019].

⁸⁷ RIVERA, German, “REFORMA FISCAL PARA 2014: ¿CUÁL REFORMA?”, Merca2.0, 2013, para consulta digital en: <https://www.merca20.com/reforma-fiscal-para-2014-cual-reforma/> [28 abril 2019].

⁸⁸ Op. cit

(PIB) para 2019 se coloque entre 1.5% y 2.5%, las estimaciones realizadas por el Fondo Monetario Internacional no son alentadoras para la economía mexicana a diferencia de la de Estados Unidos de América, cuyo ritmo de crecimiento se mantiene elevado.⁸⁹ Esta comparativa es necesaria pues la actividad económica de un país como Estados Unidos repercute en el crecimiento de economías emergentes como lo es la mexicana, por ejemplo, el fortalecimiento del dólar frente al peso que tiene como consecuencia la reducción de flujos de capital hacia países como México.

A través del comunicado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del cuarto trimestre de 2018, se hace referencia a que ante los resultados en la baja de crecimiento del país y la reducción en los precios internacionales del petróleo, el gobierno mexicano se ha planteado preservar la estructura tributaria para enfocar los esfuerzos de recaudación en la administración tributaria, es así que planteará como eje central la política de ahorro y austeridad contemplada en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Aunado a esto, dentro de las políticas públicas del gobierno mexicano se ha planteado la tarea de implementar un paquete de estímulos fiscales a municipios de la frontera norte para la reactivación de la economía, afectada a causa del crimen organizado y por la falta de competitividad.

Antes se ha advertido la importancia del IVA e ISR en el sistema tributario mexicano, dentro de las previsiones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se estima que, dado que no hubo modificaciones en dichos impuestos, se tenga un ingreso total de \$5,814,291.70 millones de pesos, que respecto a lo estimado por la Ley de Ingresos de 2018 representa un incremento de 10.12%. Los esfuerzos del gobierno mexicano en lo que respecta al ISR e IVA estiman una recaudación en este año de \$1,734,924.2 y \$989,011.3

⁸⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), (2018), Presentación de la propuesta de paquete económico 2018, recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/ori/Espanol/PE/2019/ComunicadoSHCPPaqueteEconomico2019.pdf, [01 mayo 2019].

mdp, respectivamente, lo que representa incrementos de 10.77% y 12.78% respectivamente.⁹⁰

4.2 Iniciativas legislativas en materia fiscal

Al respecto existen propuestas provenientes no solo de la sociedad civil, también iniciativas legislativas que han tenido como finalidad mejorar el funcionamiento del sistema tributario mexicano y atender las necesidades de los gobernados, estas no han logrado su objetivo pero representan un precedente para reformar cuerpos normativos que permitan acercarnos a una verdadera reforma fiscal integral, ambas propuestas son del año 2018 mismas que más adelante se detallan.

4.2.1 Propuesta del diputado José Elías Lixa Abimerhi

Se presentó el 25 de septiembre de 2018, una iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) por parte del Diputado José Elías Lixa Abimerhi, quien es integrante del grupo parlamentario del Partido Acción Nacional de la LXIV legislatura.

La propuesta del legislador deriva directamente de la propuesta del Instituto Mexicano para la Competitividad (IMCO), formulada en octubre de 2017, en la que se planteaba el cobro diferenciado de Impuesto Sobre la Renta (ISR) a los ingresos de los trabajadores, y esto como consecuencia de que la reforma hacendaria de 2014, que había deteriorado el salario de los trabajadores y el bienestar de sus familias pues “se impusieron limitaciones a las deducciones de gasto; se redujeron las prestaciones sociales que las empresas otorgaban a sus trabajadores, se creó un régimen de declaración fiscal mucho más rígido e inflexible por el crecimiento de las fiscalizaciones por parte del Servicio de Administración

⁹⁰ KPMG, Iniciativas de Reformas Fiscales para 2019, (s.f) Recuperado de: <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2018/12/iniciativa-de-reformas-fiscales-para-2019.html>, [01 mayo 2019].

Tributaria (SAT), se impusieron impuestos a la venta de casa habitación, se incrementó el impuesto al valor agregado (IVA) del 11 al 16 por ciento en la frontera y se crearon nuevos impuestos al consumo de la gasolina.”⁹¹

Los fines de la reforma atienden a objetivos sociales, pues la pulverización del salario de los trabajadores tuvo como consecuencias limitar el consumo y el ahorro y el inicio de procesos inflacionarios. “Hoy tenemos un gobierno federal que efectivamente recauda más recursos por concepto de impuestos, pero a costa de sacrificar el salario de los contribuyentes cautivos y por supuesto de los pequeños y medianos comercios que son sujetos hoy a un régimen de incorporación fiscal que no termina por consolidarse.”⁹²

Dentro de la propuesta el legislador establece que la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) pretende “(...) gravar con una tasa de 0 por ciento, a quienes ganen menos de 10 mil 300 pesos y obligar a las instancias correspondientes a que actualicen de forma anual las tasas de pago de impuesto conforme al nivel de ingresos.”⁹³ Justifica dicha disminución con la comparativa del ISR de países como Argentina, Brasil, Chile, Colombia y Perú en donde dicha tasa es de cero. De este modo la reforma pretende que la propuesta “(...) ayude a reducir la informalidad del país de 56 a 25 por ciento, (...) beneficiar a 15.5 millones de trabajadores, lo que representa 74 por ciento del total de los asalariados inscritos en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) (...) considerando que el impacto fiscal de esta iniciativa (74 mil millones de pesos) es mínimo, (...)”.⁹⁴

Para comprender con mayor claridad los cambios que propuestos a las tablas de ISR mensual y anual, se presenta el siguiente comparativo:

⁹¹ Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto sobre la renta a cargo del diputado José Elías Lixa Abimerhi, recuperado de: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/09/asun_3741942_20180927_1537898316.pdf, [01 mayo 2019].

⁹² Ídem

⁹³ Ídem

⁹⁴ Ídem

Artículo 96. ...								
Tasa Original				Tasa Propuesta				
Tarifa Mensual				Tarifa Mensual				
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	Límite Inferior	Límite Superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	
\$	\$	\$	%	\$	\$	\$	%	
0.01	496.07	0.00	1.92%	0.01	496.07	0.00	0.00%	
496.08	4,210.41	9.52	6.40%	496.08	4,210.41	0.00	0.00%	
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%	4,210.42	7,399.42	0.00	0.00%	
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%	7,399.43	8,601.50	0.00	0.00%	
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%	8,601.51	10,298.35	0.00	0.00%	
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%	10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%	
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%	20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%	
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%	32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%	
62,500.01	83,333.33	15070.9	32.00%	62,500.01	83,333.33	15070.9	32.00%	
83,333.34	250,000.00	21737.57	34.00%	83,333.34	250,000.00	21737.57	34.00%	
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%	250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%	

Tabla recuperada de la exposición de motivos de la iniciativa del legislador José Elías.

En la tabla anterior se muestra del lado izquierdo la conformación de las cuotas fijas y tasas según límite inferior y superior que se debe pagar por concepto de ISR y del lado derecho se puede observar la modificación tanto a la cuota fija como a la tasa de pago.

4.2.2 Propuesta diputada María del Carmen Cabrera Lagunas

En la misma tesitura de la iniciativa legislativa anterior, se presentó el 30 de octubre de 2018, una iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la ley de impuesto sobre la renta (LISR) por parte de la Diputada María del Carmen Cabrera Lagunas, quien es integrante del grupo parlamentario del Partido Encuentro Social de la LXIV legislatura, con muchas semejanzas a la expuesta por el José Elías Lixa.

Esta modificación expresa la necesidad de establecer una tasa cero del ISR para asalariados formales que ganan menos de \$10,298.35 pesos, con la justificación de que el "ISR es un impuesto igualitario, sin embargo, no es equitativo porque afecta en gran medida a quienes tienen las remuneraciones más bajas. Lo ideal es quienes más ganen paguen

más impuestos y proponer que el máximo del ISR disminuya gradualmente conforme los sueldos sean menores.”⁹⁵

A la par de esta propuesta legislativa, la diputada menciona en la exposición de motivos, a propuestas de diferentes especialistas, como el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF) quienes proponen minimizar el ISR de 35 por ciento a 21 por ciento, teniendo como objetivo el aumento del PIB en 0.3%; al respecto la CANACO expone también como propuesta principal la reducción del ISR y generalizar el IVA. Para justificar la reducción del ISR se establece que dicha acción generaría ventajas ante la reforma de Estados Unidos, atracción de inversión extranjera a México, y aumentar la competencia con países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).⁹⁶

Las modificaciones que se mencionan pretenden también que los trabajadores tengan la posibilidad de gastar más, aumentando así la recaudación del IVA. Aunado a ello la propuesta de la diputada prevé incidir en la formalidad en los negocios, pues “un trabajador formal promedio gana 9 mil 500 pesos y paga el 10% de su salario del ISR, al tener la gente más flujo de dinero, le permite generar nuevas propuestas de negocio. Al día de hoy los casi 15.5 millones de personas representan el 74 por ciento de la totalidad de asalariados inscritos en el IMSS y en el ISSSTE, lo que en términos llanos representa una gran ayuda a la economía de todas las familias mexicanas.”⁹⁷

La disminución en la recaudación por concepto de ISR se prevé que sea de aproximadamente “73.9 mil millones de pesos al año, pero tanto en 2015 como en 2016 el impuesto tuvo excedentes de recaudación por más de 177 mil millones de pesos (...) la virtual caída en la recaudación con esta propuesta se podría cubrir sin afectar la proyección

⁹⁵ Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto sobre la renta a cargo de la diputada María del Carmen Cabrera Lagunas, recuperado de: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/10/asun_3770077_20181031_1540908107.pdf, [01 mayo 2019].

⁹⁶ Ídem

⁹⁷ Ídem

de los ingresos tributarios. Para llevar a cabo dicha propuesta sólo es necesario modificar las tablas de tarifas mensuales y anuales de los artículos 96 y 152 de la Ley del ISR.” Esta propuesta sienta precedente para la viabilidad y necesidad de una modificación al sistema tributario mexicano.⁹⁸

4.3 Propuesta de adecuación al marco fiscal

Nuestra propuesta se fundamenta con la de especialistas, que también encontraron la necesidad de analizar la reforma tributaria de Estados Unidos, para poder vislumbrar cambios significativos en el sistema tributario mexicano que permitan generar una reforma fiscal integral, cuyos elementos serán desarrollados en este subtema.

La razón detrás de la reforma fiscal de Estados Unidos es la idea de consolidar la “competitividad fiscal”, concepto del cual se partirá para proponer políticas fiscales en México que contrarresten dichas medidas. Este concepto se refiere al atractivo de un país dado por una legislación tributaria más “liviana” con las inversiones extranjeras y nacionales por medio de menores impuestos generales, acompañado, muchas veces, de una supresión de lo público para dar camino a lo privado y a la precarización del trabajo; pero esta es, según expertos, una teoría económica que no se ha respaldado con la evidencia a través de los años.⁹⁹

La idea fundamental de esta teoría parte de la noción de la reducción en la carga impositiva de un país hará más atractiva a su economía, lo que producirá un flujo de inversiones y permitirán compensar con esto la baja de la tasa impositiva con mayores

⁹⁸ Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto sobre la renta a cargo de la diputada María del Carmen Cabrera Lagunas, recuperado de: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/10/asun_3770077_20181031_1540908107.pdf, [01 mayo 2019].

⁹⁹ BROWN SOLÁ, Carlos, “Trump, México y el mito de la competitividad fiscal”, Nexos, Enero 25, 2018, para consulta digital en: <https://economia.nexos.com.mx/?p=947> [01 mayo 2019].

ingresos para el Estado a través del crecimiento de la actividad económica. El mito detrás de esta teoría, como bien lo explica el economista Carlos Brown Solà, es que, “desde que este modelo económico se implementó en diversas economías nacionales y locales no se ha observado el mecanismo mencionado, en parte porque los beneficios para los capitales no necesariamente se traducen en mayores inversiones en la economía real”.¹⁰⁰

Transcurrido un año de poner en marcha la multicitada reforma estadounidense, de la cual el presidente Donald Trump afirmó que gracias a ella "cerca de cuatro billones de dólares van a volver a Estados Unidos", al momento actual, la mayoría de las compañías siguen manteniendo sus activos financieros fuera de las fronteras de Estados Unidos.¹⁰¹

Esa reforma, bajo la premisa de la “competitividad fiscal”, exige a las empresas de pagar impuestos por sus ganancias en el extranjero y les ofrece la oportunidad de repatriar las ganancias antiguas con un impuesto único del 8% sobre los activos no líquidos y del 15.5% sobre los activos líquidos o el dinero en efectivo, así como una reducción significativa del impuesto corporativo. Las compañías, sin embargo, no parecen estar aprovechándolo. Según *The Wall Street Journal*, “desde que la reforma impositiva fue aprobada, de los cerca de 2.7 billones de dólares de beneficios que tienen estas empresas en el extranjero, solo se han repatriado 143,000 millones, es decir, un 5.2%”.¹⁰²

La lógica seguida, sin soporte práctico, favoreció a empujar la reforma tributaria de Estados Unidos, misma detrás que generó reacciones en México. Como se analizó, las mayores cámaras empresariales e instituciones privadas han resaltado la urgencia de

¹⁰⁰ BROWN SOLÀ, Carlos, “Trump, México y el mito de la competitividad fiscal”, Nexos, Enero 25, 2018, para consulta digital en: <https://economia.nexos.com.mx/?p=947> [01 mayo 2019].

¹⁰¹ PALACIOS, Jaime, “El fracaso de la reforma fiscal de Trump: las empresas solo han repatriado el 5% de las ganancias”, *Economíahoy.mx*, Septiembre 21, 2018, para consulta digital en: <https://www.economiahoy.mx/economia-eAmexico/noticias/9398018/09/18/El-fracaso-de-la-reforma-fiscal-de-Trump-las-empresas-solo-han-repatriado-el-5-de-las-ganancias-.html> [01 mayo 2019].

¹⁰² Idem

“recuperar la competitividad fiscal” con la reducción de la tasa al ingreso corporativo, es decir el ISR en México, medida que tanto las grandes instituciones financieras como diversos académicos han calificado como innecesaria, dado que otros factores pesan mucho más al momento de decidir invertir en nuestro país, como lo son salarios y los estímulos fiscales locales.

Bajo la premisa anterior, creemos que respecto al impuesto corporativo, es decir, el ISR, no debe haber mayor modificación para personas morales; más bien, consideramos, que las políticas fiscales implementadas a través del Decreto de Estímulos Fiscales de la Región Fronteriza Norte con el que, a partir de su entrada en vigor, los municipios de la franja colindante con Estados Unidos incrementarán al doble el salario mínimo se acompaña del ISR reducido al 20%, al igual que el IVA, del 16% al 8%, mientras que el precio de los energéticos se homologará con el del otro lado de la frontera, serán suficientes para hacerle frente a la reforma fiscal estadounidense; por otro lado, México deberá sacar provecho de las tensiones comerciales entre Estados Unidos y China, cimentando una capacidad económica para suplir, en su caso, a las empresas estadounidenses que salgan del país, por las de capitales chinos, y así diversificar tanto el comercio como la Inversión Extranjera Directa.

No obstante lo antepuesto, se estima necesario, para realmente hacer competitivo a México en materia fiscal, la consumación de una Reforma Fiscal Integral en la cual se busquen medidas para acrecentar la base de los contribuyentes y en igual medida la presión tributaria, aumente el IVA protegiendo a la canasta básica, reduzca o elimine ISR en Personas Físicas según su ingreso, y combata la informalidad; entre otras que en lo subsecuente se detallan.

Las propuestas que aquí se detallan parten de un análisis realizado a iniciativas legislativas e investigaciones de propuestas de especialistas en materia fiscal y que han sido propuestas de forma aislada, mismas que en su conjunto podrían generar una reforma integral que priorice el desarrollo de la economía mexicana, esta propuesta se basa en los siguientes cuatro ejes:

1. Mantener el IVA a tasa de 8% en zonas fronterizas, como está establecido actualmente mediante decreto, así como la disminución de ISR en la frontera norte al 20% para personas morales.
2. Modificar ISR de personas físicas, mediante adecuación de cuota fija y tasa para que sea de 0% para asalariados que perciban menos de \$10,298.
3. Reducción de ISR a personas morales al 28%, como se encontraba antes del aumento al 30% en 2013, para así acercarnos al promedio de impuesto corporativo de países miembros de la OCDE promediado a tasa del 24%.
4. IVA generalizado a tasa del 19%, asemejándose al que existe en países como Chile, pero manteniendo exención a exportaciones 0% IVA para fomentar la formalidad de manera gradual.

4.3.1 Primer eje

El primer eje responde directamente a la cuestión de competitividad fiscal regional, analizada antes de la Reforma Fiscal estadounidense. De manera breve, se considera que la solución más inmediata para crear una base económica y fiscal competitiva en la región, es continuar con las medidas implementadas por el gobierno actual en la región de la frontera norte. A modo de recuento incluyen, en cuestión de impuestos, la reducción del IVA en un 50% y la reducción de ISR a una tasa del 20% en lugar del 30% general. Manteniendo a dicha franja como un atractivo para las empresas extranjeras,

principalmente las manufactureras de exportación, que se benefician del nuevo Tratado de Libre Comercio (T-MEC).

Debe tenerse en cuenta que si se emplea como variable la Inversión Extranjera Directa (IED), se advierte con claridad que las proyecciones de la IED a nivel mundial en 2018 muestran un crecimiento frágil. “Se prevé que los flujos mundiales aumenten ligeramente, hasta un 10%, pero se mantengan por debajo de la media de los diez últimos años.” Que, en el caso de México, ha tenido una interacción que no merma el flujo de inversiones en el país.¹⁰³

Ante estos retos diversas naciones realizan esfuerzos continuos para atraer IED. En 2017, 65 países y economías adoptaron al menos 126 políticas de inversión, de las cuales el 84% eran favorables a los inversores. Liberalizaron las condiciones de entrada en una serie de industrias, como el transporte, la energía y la industria manufacturera. También promovieron y facilitaron las inversiones simplificando los procedimientos administrativos, ofreciendo incentivos y estableciendo nuevas zonas económicas especiales (ZEE). Empero, países como Estados Unidos ha adoptado una postura más crítica hacia la inversión extranjera,¹⁰⁴ de ahí surge la necesidad urgente de tener fronteras competitivas fiscalmente en búsqueda de una mayor atracción de IED.

A pesar de la incertidumbre sobre el resultado de la renegociación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, los flujos de entrada de México se mantuvieron estables en 30,000 millones de dólares, gracias a inversiones sin precedentes en la industria automotriz.¹⁰⁵ Recientemente se dio a conocer la consolidación de México como primer socio comercial de los Estados Unidos de América, por encima de Canadá y de China. Este logro de la economía nacional se produce con una intensa colaboración y coordinación bajo el amparo del Tratado de Libre Comercio; la forma en que se materializa dicho logro tiene relación se consolida con la interacción de la industria automotriz, aprovechando la guerra

¹⁰³ Naciones Unidas. INFORME SOBRE LAS INVERSIONES EN EL MUNDO 2018. Ginebra. Disponible en: https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/wir2018_overview_es.pdf [29 abril 2019] P. 7

¹⁰⁴ Ídem

¹⁰⁵ Íbidem, p.14

comercial que se produce entre Estados Unidos y China por el aumento en los aranceles que recíprocamente impusieron dichas naciones. Es preciso señalar que exportaciones e importaciones entre los dos países americanos sumaron 97.400 millones de dólares en el primer bimestre de 2019, un avance del 3,4% para México.

4.3.2 Segundo eje

En el segundo eje se atiende la iniciativa legislativa presentada ante la Cámara de Diputados el 30 de octubre de 2018 por la diputada María del Carmen Cabrera Lagunas, del Partido Encuentro Social. Dicha propuesta, como ya se examinó, pretende reformar a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para que se reduzca a tasa cero del tabulador de ingresos cuyo límite superior es de \$10,298.45 pesos, y gradualmente ir aumentando hasta llegar a la tasa de 35% actual, siendo éste el límite superior. La propuesta, se considera, se sustenta en las diversas expresiones que han sostenido la necesidad de competitividad en el modelo fiscal nacional y cuya implementación puede coadyuvar al desarrollo económico interno del país.¹⁰⁶

Aunque la iniciativa considere una reducción amplia, y la misma se suponga alarmante, la realidad, a voz de la propia diputada, “no es tan malo”, pues si nos remontamos a los años 2015 y 2016 en donde el gobierno federal presentó excedentes en la recaudación del ISR por casi 177 mil millones de pesos, la virtual caída en la recaudación con esta propuesta se podría cubrir sin afectar el presupuesto de ingresos tributarios.¹⁰⁷ Las reducciones de ISR a personas físicas atienden a una propuesta por apoyar a la economía de los sectores menos favorecidos, pretende fomentar la formalidad y sobre todo ese monto que ya no se recaudará por ISR trasladarlo al consumo, esos 75 mil millones que se dejarían de recaudar se compensan con los excedentes de recaudación que existen en ISR.

¹⁰⁶ Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto sobre la renta a cargo de la diputada María del Carmen Cabrera Lagunas, recuperado de: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/10/asun_3770077_20181031_1540908107.pdf, [01 mayo 2019].

¹⁰⁷ Idem

4.3.3 Tercer eje

En el tercer eje, propone la reducción de ISR a personas morales al 28%, como se encontraba antes del aumento al 30% en 2013, para así acercarnos al promedio de impuesto corporativo de países miembros de la OCDE cuya tasa promedio es de 24%.

El ISR en personas morales pretende una reducción, empero se establece también que, debido a las deducciones existentes, nuestro impuesto corporativo ya es competitivo per se. Las modificaciones que se pretende generar a exportaciones así como IVA e ISR en zonas fronterizas atienden a la necesidad de estar en igualdad de circunstancias con Estados Unidos, pues por su cercanía, es fundamental tener medidas de esta índole para buscar una mejora en la competitividad; entendiendo que también debe de ser impulsada por medidas como la de mejorar las relaciones comerciales con Asia, Latinoamérica y Europa, procurando un aumento en el PIB y en los niveles de bienestar, pues mejorar la competitividad no solo implica sacrificar nuestros ingresos tributarios, también fortalecer la economía interna.

Impuesto sobre la Renta	Programado	Observado	Diferencia	Diferencia porcentual	Aumento respecto a observado en ejercicio anterior
Año 2010	640,875.1	627,165.0	-13,710.1	-2.1	-----
Año 2011	688,965.2	721,835.5	32,870.3	4.7%	15.09%
Año 2012	747,986.1	760,106.2	12,120.1	1.6%	5.3%
Año 2013	818,095.4	906,839.3	88,743.9	10.8%	19.31%
Año 2014	1,006,376.9	986,601.5	-19,775.4	-1.9%	8.8%
Año 2015	1,044,689.2	1,217,170.3	172,481.1	16.5%	23.37%
Año 2016	1,243,649.3	1,420,335.7	176,686.4	14.2%	16.69%
Año 2017	1,422,680.3	1,571,204.8	148,524.5	10.4%	10.62%
Año 2018	1,564,304.9	1,664,243.0	99,938.1	6.4%	5.92%

Tabla de elaboración propia de acuerdo a los datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El crecimiento promedio tasa anual entre los años 2010 y 2018 por el Impuesto Sobre la Renta es de 11.67%, lo que implica un margen para la modificación de la tasa de este ingreso tributario para hacerla susceptible de reducirlo tanto a personas físicas como morales. Pues la idea es ampliar el valor adquisitivo de los salarios y por ende mayor circulación de dinero a través del consumo, persiguiendo homologar con la importancia que tiene ante otros países de la OCDE, ya que los impuestos sirven para hacer que la economía crezca, los negocios se expandan y aumentan los ingresos de las personas, los contribuyentes tienen mayor disponibilidad a soportar la carga tributaria.¹⁰⁸

4.3.4 Cuarto eje

Este último eje pretende homologar IVA generalizado del 19%, manteniendo exención a exportaciones a tasa 0%. Dicho aumento atiende a la necesidad de gravar el consumo aumentando la formalidad de manera gradual y de esta forma lograr contrarrestar las pérdidas generadas por la disminución en la recaudación por concepto de ISR a personas físicas y morales. Dicha medida nos acerca a porcentajes de impuestos similares a países como Chile y Colombia, miembros de la OCDE.

En la siguiente tabla se aprecia la evolución que ha tenido este impuesto como ingreso tributario:

¹⁰⁸ DIAZ GONZALEZ, Eliseo. "La reforma del impuesto sobre la renta aplicado a salarios." Argumentos. Vol. 26 no.71 México ene./abr. 2013 P.139

Impuesto al Valor Agregado	Programado	Observado	Diferencia	Diferencia porcentual	Aumento respecto a observado en ejercicio anterior
Año 2010	485,554.9	504,433.6	18,878.7	3.8%	-----
Año 2011	555,677.1	536,991.2	-18,685.9	-3.3%	6.45%
Año 2012	556,234.1	579,995.3	23,761.2	4.3%	8%
Año 2013	622,626.0	556,802.8	-65,823.2	-10.5%	-4%
Año 2014	609,392.5	667,085.1	57,692.6	9.4%	19.8%
Año 2015	703,848.5	707,213.3	3,364.8	0.47%	6.01%
Año 2016	741,988.7	791,698.8	49,710.1	6.7%	11.92%
Año 2017	797,653.9	816,039.1	18,385.2	2.3%	3.07%
Año 2018	876,936.1	922,237.1	45,301.0	5.1%	3.01%

Tabla de elaboración propia de acuerdo a los datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La tasa de crecimiento anual entre los ejercicios 2010 y 2018 es de 6.02%, teniendo una exponencial recaudación en 2014 como resultado de la implementación de la reforma del año anterior. Lo anterior revela el potencial recaudatorio de aumentar la tasa de IVA, que, como ingreso fiscal, para la hacienda pública puede llegar a equipararse en importancia con la programación que se tiene de ISR.

A su vez es necesario pensar en esta medida como parte de una reforma integral que implique una adecuación para lograr una mayor fiscalización del IVA. Sin embargo, a causa del aumento, sería necesario proteger el precio de productos de la canasta básica estableciendo un impuesto reducido. Uno de los elementos de los que se tiene que allegar para su correcta implementación es el sistema de pago y Cobro Digital (CoDi), mismo que puede ser una vía transitable que coadyuve a la implementación de la reforma, pues dentro de las motivaciones centrales expuestas por el Banco de México está lograr inclusión financiera de los sectores que no han sido atendidos, así mismo de fomentar la competencia

económica entre los agentes, esencialmente del sector terciario marginados a la informalidad.

El funcionamiento de esta plataforma innovadora no requiere el uso de tarjetas, circunscribiendo el uso de efectivo, por ende, pues con uso de teléfonos inteligentes podrá realizarse una transferencia inmediata por fondos cuyo límite superior son \$8,000 pesos y que no genera comisión alguna por su uso. Esta medida persigue la incorporación de los usuarios de teléfonos inteligentes, además como medida progresiva para erradicar la falsificación de dinero, la evasión fiscal y medio que eficiente seguimiento a movimientos financieros ilícitos o irregulares.¹⁰⁹

Históricamente, el efectivo ha sido el medio más sencillo y usado por las sociedades para realizar sus transacciones. Esta simpleza se ha asociado a costos bajos; sin embargo, el uso extenso de efectivo como medio de pago impone altos costos sobre las empresas y las familias, como pueden serlo el riesgo de pérdida, inseguridad, costos de transacción del dinero físico, costos de almacenamiento, administración y transporte de efectivo. Para el gobierno, también representa costos, por el número de transacciones en efectivo que quedan sin registrar y no pagan impuestos. Esta es una vía transitable añadiendo las disposiciones en materia de deducciones.¹¹⁰

Los beneficios que implica el uso reducido de efectivo son menores costos de transacción; mejor registro de actividades comerciales; incremento de ingresos fiscales, ante un aumento de la recaudación vía impuestos al consumo y el aumento de la tasa efectiva de Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA); incremento del ahorro privado mediante la penetración de instrumentos bancarios en un segmento más amplio de la población; inclusión financiera de sectores de la población que no participan en el sistema financiero formal; incremento del público objetivo de distintos giros de negocio, lo cual genera competencia; reducción de operaciones financieras ilícitas e informales; reducción potencial

¹⁰⁹ Comisión Nacional Bancaria y de Valores. (CNBV) Encuesta Nacional de Inclusión Financiera. P. 121 <https://www.cnbv.gob.mx/Inclusión/Documents/Reportes%20de%20IF/Reporte%20de%20Inclusion%20Financiera%209.pdf>

¹¹⁰ Idem

del mantenimiento del sistema de emisión de circulante; y creación de historial crediticio para los usuarios de medios de pago modernos.¹¹¹

De acuerdo con datos actualizados al mes de abril de 2019, en el año 2018 el número total de usuarios que disponen de celular inteligente (smartphone) es de 69.6 millones. Pasando del 92.0% en 2017 a 93.4% en 2018, una diferencia de 5.5 millones de personas. De igual forma destaca que la conexión móvil a internet (conexión de datos) es la más utilizada por el 89.0% de los usuarios, mientras que el restante se conecta a internet mediante WiFi. Por último, señala que la instalación de aplicaciones relacionadas con el acceso a banca móvil fue de 18.1%, lo que significa que 12.5 millones de usuarios son los que se han incorporado al sistema financiera a través del uso de herramientas tecnológicas.

Esta medida impulsada por el banco central señala la transición que tecnológica y jurídicamente puede enarbolar la efectividad de dicha reforma, pues esencialmente a las personas de la economía informal van a estar paulatinamente ligada al seguimiento de la dispersión en los ingresos y de la cadena de transmisión en que se están involucrando, creando con ello un beneficio a la hacienda pública.¹¹²

Finalmente debe advertirse la actualización que al mes de febrero de 2019 ha tenido el Servicio de Administración Tributaria (SAT) los contribuyentes personas físicas suman 28,977,804, asalariados personas físicas son 41,632,722, personas morales 2,056,954, grandes contribuyentes personas físicas 34,972 y grandes contribuyentes personas morales 8,928 los cuales en su conjunto suman 72,711,380. Hay intentos cada vez más sustanciales por la incorporación a la formalidad, si se toma en consideración que a inicios de 2014 existían empadronados de acuerdo a los tipos de contribuyente señalados 41,970,904 personas tanto físicas como morales, es decir que ha aumentado en 73.24% la conformación del padrón en tan solo cinco años. Por lo que, paulatinamente, hay un

¹¹¹ Comisión Nacional Bancaria y de Valores. (CNBV) Encuesta Nacional de Inclusión Financiera. P. 121 <https://www.cnbv.gob.mx/Inclusión/Documents/Reportes%20de%20IF/Reporte%20de%20Inclusion%20Financiera%209.pdf>

¹¹² Instituto Nacional de Estadística y Geografía. "EN MÉXICO HAY 74.3 MILLONES DE USUARIOS DE INTERNET Y 18.3 MILLONES DE HOGARES CON CONEXIÓN A ESTE SERVICIO: ENDUTIH 2018" Disponible en: https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2019/OtrTemEcon/ENDUTIH_2018.pdf[26 abril 2019]

esfuerzo genuino del gobernado y una política pública consistente en la incorporación cada vez de mayores estratos de la economía en la actividad tributaria.¹¹³

¹¹³ Servicio de Administración Tributaria. (SAT) Padrón por tipo de contribuyente. 2019, recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=gipTipCon.html [26 abril 2019]

Conclusiones

Visto el análisis que fundamentalmente en el último capítulo se aborda, se llega a establecer las siguientes conclusiones:

1. La competitividad fiscal es un concepto ampliamente abordado como sustento de la reforma estadounidense, así como de las propuestas de reforma en México, sin tener un reflejo práctico y real para la atracción de las inversiones.
2. El sistema tributario mexicano es competitivo, pero no es equitativo para sus contribuyentes.
3. La informalidad es el mayor obstáculo para el aumento de la recaudación fiscal.
4. Mayor competitividad fiscal no implica sacrificar ingresos a través de la reducción de los impuestos, implica fortalecer la economía interna mediante la fiscalización de una base de contribuyentes ampliada.
5. La evolución hacia nuevas tecnologías propiciará la inmersión del contribuyente y paulatinamente con ello la fiscalización y aumento de la recaudación.
6. La disminución de ISR en personas físicas incentiva el circulante de recursos y no implica una pérdida al ingreso fiscal, ya que puede ser subsanada con modificaciones al impuesto al consumo elevando la tasa.
7. Una reforma fiscal integral requiere además de elementos económicos y jurídicos, un contexto social y político adecuado para su correcta implementación.

Bibliografía

LIBROS

- ÁLVAREZ NIEVES, Rossana. De Celebración a Contribución: el impuesto mexicano del Centenario de 1921. Congreso Internacional: Actas del XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles, Santiago de Compostela, 15-18 de septiembre de 2010 / coord. por Eduardo Rey Tristán, Patricia Calvo González, 2010.
- BARDÁN ESQUIVEL, Cuitláhuac. Modelos de recaudación fiscal. Instituto de Investigaciones legislativas del Senado de la República, 2003.
- BORJA SORIANO, Manuel, Teoría de las Obligaciones, 1ª ed., México, Porrúa, 1941.
- DONATO GIANNINI, Achille, Instituciones de Derecho Tributario, 7ma. ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- ESCOBAR RAMIREZ, Germán, Principios de Derecho Fiscal, 3ª ed., México, OGS Editores, 1999.
- ELLIOT BROWNLEE, William, Federal Taxation in America: a History, 3ª Edición, Cambridge University Press, s.f. nota: traducción propia.
- ESLAVA, Susana, *El sistema impositivo mexicano*, México, Tesina para obtener el grado de licenciada en derecho, UAM, 2003.
- FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 5ª ed., México, Editorial Porrúa, 2000.
- FERNANDEZ URIEL, Pilar, *Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano*, Serie II, 5ª ed., México, Editorial Antigua, 1995.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, 34ª ed., México, Porrúa, 2004.
- GARCÍA SEPÚLVEDA, Samuel, Federalismo fiscal en México: Políticas para mejorar las políticas públicas, México, Porrúa, 2016.
- HITA ALBARRACÍN, Antonio, *Los impuestos en el derecho romano*, México, Universidad Internacional de la Rioja, 2015.
- LUCAS MAS, Christian Oliver, Derecho tributario estadounidense, Informe proyecto "Justicia tributaria", España, 2003.

- MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 1ª ed., México, Editorial Potosina, 1983.
- ROACH, Brian, Taxes in the United States: History, fairness, and current political issues, Estados Unidos, Global Development and Environment Institute, 2015. nota: traducción propia.
- SANCHEZ LEON, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I, 11ª ed., México, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1998.
- SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., México, Porrúa, 2011.
- SILVA CASTILLO, David Arturo, Propuesta de un modelo de captación de impuestos del sector del comercio informal, Tesis licenciatura, México, Universidad de las América de Puebla, 2004.
- TEPASKE, John J, Ingresos y egresos de la Real Hacienda de Nueva España, vol. I., Colección Fuentes. México, Instituto Nacional de Antropología e Historia, 1986.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, UNAM, 2007.

REVISTAS

- Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Fisco actualidades, Reformas fiscales 2014, Núm. 19, diciembre 2013.
- DUQUE ALANIS, José Francisco, La proporcionalidad y equidad, Revista jurídica Universidad Latina de América, s.f, Consultable en versión electrónica: <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20%20EQUIDAD.htm> [22 de marzo de 2019]
- DIAZ GONZALEZ, Eliseo. “La reforma del impuesto sobre la renta aplicado a salarios.” Argumentos. Vol. 26 no.71 México ene./abr. 2013.
- FERNANDEZ CASTRO, Roberto, “La Revolución es la Revolución”, Revista 2010. Memoria de las Revoluciones en México, número 2, México, 2008.

- RIVERA, German, “REFORMA FISCAL PARA 2014: ¿CUÁL REFORMA?”, Merca2.0, 2013, para consulta digital en: <https://www.merca20.com/reforma-fiscal-para-2014-cual-reforma/> [28 abril 2019].
- SALDIVAR, Belén, Reforma fiscal en EU presionaría baja en tasa corporativa en México, Colegio de Contadores Públicos de México, 2017, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [19 abril 2019]
- Virginia Guedea, «La historia en los centenarios de la independencia: 1910 y 1921», en V. Guedea (coord.), Asedios a los centenarios, 1910 y 1921, Fondo Cultura Económica-UNAM, 2009.

PUBLICACIONES PERIODICAS

- Auditoría Superior de la Federación (ASF). (junio, 2011). Análisis de la deuda pública de las entidades federativas y municipios, 2000-2011. México: Cámara de Diputados. Recuperado de https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/AnalisisDeudaPublica_EntidadesFedyMunic.pdf, [06 de abril de 2019]
- Auditoría Superior de la Federación, (ASF). s.f, Introducción al sistema fiscal mexicano, apuntes didácticos de la ASF México. México: Cámara de Diputados. Recuperado de: https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf [08 de abril de 2019]
- Convención Nacional de Gobernadores (Conago). (2004). Declaratoria a la nación y acuerdos de los trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria. Recuperado de <https://www.conago.org.mx/reuniones/documentos/DeclaratoriaNacion/declaratoria.pdf> [06 de abril de 2019]
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP). (11 de mayo., 2017). Deuda publica en México 2010-2016. [Nota informativa]. México: Cámara de Diputados, LXIII Legislatura. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2017/notacefp0102017.pdf> [06 de abril de 2019]

- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP). (2016), Evaluación Ex post de la reforma hacendaria de 2014. Recuperado de: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2016/diciembre/cefp0332016.pdf>), [01 mayo 2019].
- Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, “Boletín de prensa”, 30 de enero 2018. Disponible en http://imef.org.mx/descargas/2018/enero/bol_prensa_160118.pdf [19 abril 2019]
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. “EN MÉXICO HAY 74.3 MILLONES DE USUARIOS DE INTERNET Y 18.3 MILLONES DE HOGARES CON CONEXIÓN A ESTE SERVICIO: ENDUTIH 2018” Disponible en: https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2019/OtrTemEcon/ENDUTIH_2018.pdf[26 abril 2019]
- MONTENEGRO, José Antonio, Estados Unidos en 2019, desaceleración sí crisis no, CNN news, publicado el 29 de diciembre de 2018, para consulta digital en: <https://cnnespanol.cnn.com/2018/12/29/ee-uu-en-2019-desaceleracion-si-recesion-no/#0>, [22 de abril de 2019]
- Naciones Unidas. INFORME SOBRE LAS INVERSIONES EN EL MUNDO 2018. Ginebra. Disponible en: https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/wir2018_overview_es.pdf[29 abril 2019] P. 7
- OCDE, ONU, CEPAL. *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2017*. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf> [12 de abril de 2019]
- Organización para la Competitividad y el Desarrollo Económico (OCDE). *Los ingresos tributarios siguen en aumento a medida que la mezcla fiscal se desplaza aún más hacia los impuestos sobre las sociedades y al consumo, dice la OCDE*. Publicado 5 diciembre 2018. Disponible en <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/losingresostributariosiguenenaumentoamedidaquelamezclafiscalsedesplazaunmashacialosimpuestossobrelasociedadesyalconsumo.htm> [19 abril 2019]
- Organización para la Competitividad y el Desarrollo Económico (OCDE). *Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en México, América Latina y la OCDE*.

Publicado 2010. Disponible en https://www.oecd.org/ctp/tax-global/Mexico%20country%20note_final.pdf [28 abril 2019].

- SAUTER, Michael, States with the highest and lowest sales taxes, USA TODAY, publicado el 27 de marzo de 2018, para consulta digital en: <https://www.usatoday.com/story/money/taxes/2018/03/27/states-highest-and-lowest-sales-taxes/452512002/>, nota: traducción propia. [22 de marzo de 2019]
- Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. (s.f.) *Acerca del SNCF*. Recuperado de <http://www.sncf.gob.mx/organismos/default.aspx>

FUENTES ELECTRONICAS

- ACEVES PEREZ, Alejandro, “BEPS y otras medidas contra la erosión de la base gravable”, Veritas Online, 2014, para consulta digital en: <https://veritasonline.com.mx/beps-y-otras-medidas-contralaerosion-de-la-base-gravable/>. [19 abril 2019]
- BRIZ PINTOS, Santos Emilio, Reforma fiscal en los Estados Unidos de América, Colegio de Contadores públicos de México, 2018, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal.pdf> [28 de marzo de 2019]
- BROWN SOLÀ, Carlos, “Trump, México y el mito de la competitividad fiscal”, Nexos, Enero 25, 2018, para consulta digital en: <https://economia.nexos.com.mx/?p=947> [01 mayo 2019].
- CARRIE, Gracie, Porqué fue la decisión de Trump de retirar a EE.UU del TPP, BBC news, publicado el 23 de enero de 2017, para consulta digital en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-38063522> [28 de marzo de 2019]
- CARDENAS GONZALEZ, Alberto Gabriel, Reforma Fiscal en los EUA: Posibles efectos y acciones en México, Colegio de Contadores Públicos de México, 2018, para consulta digital en: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/reforma-fiscal-eu.pdf>. [19 abril 2019]

- Colegio de Contadores Públicos de México, “Reducir ISR, propuesta sensata pero improbable”, para consulta digital en: <http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/reducir-isr-propuesta-sensata-pero-improbable/> [19 abril 2019]
- CORDERA CAMPOS, Rolando. Ponencia "Destino de la renta petrolera", realizado en el Senado. Disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=2PDcfO7bw34> [23 abril 2018]
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores. (CNBV) Encuesta Nacional de Inclusión Financiera.
<https://www.cnbv.gob.mx/Inclusión/Documents/Reportes%20de%20IF/Reporte%20de%20Inclusion%20Financiera%209.pdf>
- Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto sobre la renta a cargo del diputado José Elías Lixa Abimerhi, recuperado de:
http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/09/asun_3741942_20180927_1537898316.pdf, [01 mayo 2019].
- Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a los artículos 96 y 152 de la Ley de Impuesto sobre la renta a cargo de la diputada María del Carmen Cabrera Lagunas, recuperado de:
http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/10/asun_3770077_20181031_1540908107.pdf, [01 mayo 2019].
- KPMG, Reforma fiscal en Estados Unidos, 2017, para consulta digital en: <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2017/12/reforma-fiscal-en-estados-unidos-texto-definitivo.html>, [22 de marzo de 2019]
- KPMG, Iniciativas de Reformas Fiscales para 2019, (s.f) Recuperado de: <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2018/12/iniciativa-de-reformas-fiscales-para-2019.html>, [01 mayo 2019].
- LÓPEZ DE AYALA Y ÁLVAREZ DE TOLEDO Y DEL HIERRO, Jerónimo. *Contribuciones e impuestos en León y Castilla durante la Edad Media*, Madrid, Imprenta y lit del asilo de huérfanos del Sagrado Corazón de Jesús, 1896. Consultable en versión electrónica en: <http://bdh-rd.bne.es/viewer.vm?id=0000198548&page=1> [25 marzo 2019]

- PALACIOS, Jaime, “El fracaso de la reforma fiscal de Trump: las empresas solo han repatriado el 5% de las ganancias”, *Economía hoy*.mx, Septiembre 21, 2018, para consulta digital en: <https://www.economiahoy.mx/economia-eAm-mexico/noticias/9398018/09/18/EI-fracaso-de-la-reforma-fiscal-de-Trump-las-empresas-solo-han-repatriado-el-5-de-las-ganancias-.html> [01 mayo 2019].
- Portal Santander Trade, consultable en: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/mexico/inversion-extranjera>, [03 de abril de 2019]
- Servicio de Administración Tributaria. (SAT) Padrón por tipo de contribuyente. 2019, recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipTipCon.html [26 abril 2019]
- SERNA DE LA GARZA, José María. “Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México.” Serie Estudios Jurídicos, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2004, Consultable en versión electrónica: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/4.pdf> [25 de marzo de 2019]
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública. Cuarto trimestre de 2018. Disponible en https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2018/ivt/01inf/itindc_201804.pdf [06 de abril de 2019]
- Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), (2018), Presentación de la propuesta de paquete económico 2018, recuperado de: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/ori/Espanol/PE/2019/ComunicadoSHCPPaqueteEconomico2019.pdf, [01 mayo 2019].
- TELLO MACÍAS, Carlos, Convención Nacional Hacendaria, núm. 323. México: Facultad de Economía de la UNAM, 2004, Consultable en versión electrónica: <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/reseconinforma/pdfs/323/01Tello.pdf>, [1 de marzo de 2019]

LEYES

- Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley de Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor agregado
- Código Fiscal de la Federación
- Ley de Ingresos de la Federación

ANEXOS

Anexo 1



Universidad Iberoamericana Puebla

Área de Síntesis y Evaluación

Protocolo de investigación

Alumnos:

Abraham Antonio Sánchez Lima

Carlos Islas Caballero

Emilio Garza Miller

Profesor: Mtra. Ana María Santibáñez

Tema: Viabilidad de adecuar el ISR y el IVA en México para generar un esquema de competitividad fiscal en la región

Fecha de entrega: 12 de Febrero de 2019

INDICE

Tema.....	página 3
Objetivos.....	página 3
Hipótesis.....	página 3
Justificación.....	página 3
Metodología.....	página 6
Marco Teórico conceptual.....	página 8
Capítulos.....	página 10
Bibliografía.....	página 10
Cronograma.....	Página 12

TEMA

Viabilidad de adecuar el ISR y el IVA en México para generar un esquema de competitividad fiscal en la región.

OBJETIVO

1. Comprender el funcionamiento del sistema tributario mexicano en torno al IVA y el ISR.
2. Analizar la reforma tributaria de Estados Unidos de reducción del ISR y el fomento a la inversión privada de 2018.
3. Contrastar las propuestas y opiniones del IMEF y las del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en torno a una modificación para el sistema tributario mexicano de aumento del IVA y reducción del ISR.
4. Valorar la viabilidad de la reforma al sistema tributario mexicano que lo haga más competitivo conforme a otros esquemas fiscales en la región de Norteamérica.

HIPOTESIS

Con un reajuste de los tabuladores de impuesto sobre la renta y de impuesto al valor agregado, se generaría un aumento en la recaudación fiscal, y fungiría como una medida para fomentar la formalidad de la economía y crear confianza para los inversionistas en México.

JUSTIFICACION

Las necesidades del Estado moderno confluyen esencialmente en sus sistemas de financiamiento, en aras de consolidar sus fines. Históricamente los sistemas fiscales han sido el motor de desarrollo de civilizaciones como la romana, que a través del *fiscus* supuso un modelo recaudatorio de contribuciones centralizado bajo el cual el emperador Augusto consolidó un esquema integrado, pues las provincias contaban con su propia tesorería pública local y estas a su vez debían dotar a la tesorería central de suficiente grano y plata.

Con la dinámica evolutiva que implicó dejar de “dar al César lo que es del César”, la historia nos hace llegar a sistemas altamente sofisticados, esencialmente por la transición que hubo en las necesidades sociales, políticas y económicas, en los que el ahora conocido como *hecho generador* da lugar a una multiplicidad de impuestos, que a final de cuentas son destinados a la operación del Estado, con la rectoría que este ejerce por el mandato constitucional consagrado en el artículo 25.

Por cuanto hace al sistema fiscal mexicano, la necesidad social y estatal de recaudar impuestos, genera en el derecho positivo el antecedente más inmediato del Impuesto Sobre la Renta, que es la Ley del Centenario, promulgada el 20 de julio de 1921, en la que establecía que era una contribución extraordinaria que sería pagada por vez única. La sucesiva discusión y aprobación del impuesto en comento, establecido en la *Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Empresas*, publicada el 21 de febrero de 1924.

El Impuesto Sobre la Renta significa, de acuerdo con la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal del 2019, alrededor del 30% de la captación; y si se adiciona, como el presente trabajo también pretende abarcar, al Impuesto al Valor Agregado, que, conforme a la referida Ley, significa aproximadamente 17% de los ingresos del país. En esa tesitura,

entre los dos Impuestos a los que se aludió antes, suman prácticamente la mitad de los ingresos que percibirá el estado mexicano en el año en curso.

Son numerosas las transiciones que el sistema fiscal mexicano ha adoptado, y más aun las que están por venir, pues en momentos en que se ha creado conforme al expansionismo y globalización una dinámica tanto comercial como política en que los países del orbe tienen una mayor integración, por lo que surge la necesidad de competir y crear atractivo en inversiones para nacionales y extranjeras. Las condiciones macroeconómicas juegan un papel preponderante en la valuación de políticas impositivas, pues tratándose de la política fiscal expansiva se traduce en una etapa de crisis o recesión, sin ser exactamente esa la situación que atraviesa nuestro país, es importante señalar el déficit presupuestario que existe por parte del Estado mexicano.

En la interacción que tiene nuestro país en la región de Norteamérica, una zona económica integrada por el Tratado de Libre Comercio, un cambio en la política fiscal de Estados Unidos impulsada con el ánimo de incentivar las inversiones de grandes corporaciones se propuso reducir el Impuesto sobre ingresos de 35% a 21% a partir de enero del 2018. Lo anterior continuó con la lógica de mantener en Estados Unidos a las industrias que vieron esquemas fiscales atractivos en México, pues además de las reducciones notables de costos para la producción y la alta calidad manufacturera que nuestro país le aporta a la industria mundial, diversas inversiones se quedaron constituidas en Estados Unidos, una medida cuestionada por la disminución en la recaudación que dejará de percibir aproximadamente un billón de dólares en los siguientes 10 años.

Bajo esa lógica y con la tendencia reiterada de cargar al erario con gasto, es que surge la inquietud de analizar las principales fuentes de ingresos para México, pues a pesar de las medidas que han intentado modernizar el sistema fiscal de nuestro país mediante la reforma del año 2014, esta no se distinguió por modificar el tabulador de impuestos. De tal manera que el presente trabajo se plantea determinar la viabilidad de modificar los porcentajes de tributación tanto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) como el Impuesto al Valor

Agregado (IVA) de modo tal que se reduzca y haya de ese modo una ventaja competitiva frente al sistema fiscal estadounidense.

Uno de los ángulos que busca permear es conocer la posibilidad de aumentar la base de contribuyentes conforme se implemente en forma adecuada las figuras creadas con la reforma de 2014, que busca incorporar a más personas a la formalidad. El tema que se propone abordar es de la mayor relevancia en las condiciones que actualmente atraviesa el país, con medidas que impulsen la inversión nacional y extranjera, el desarrollo de diversos sectores y el cumplimiento más efectivo de las obligaciones constitucionales y legales de los mexicanos. Analizar elementos de índole macroeconómica que en sentido último propician mejores condiciones para la interacción comercial, política y social.

METODOLOGÍA

El presente trabajo de investigación está encaminado a resolver problemáticas de índole fiscal y de competitividad con diferentes esquemas tributarios existentes en la región de México y Estados Unidos; mediante el análisis y la comparativa de propuestas y contrapropuestas que se plantean, para así, a través de un método deductivo y sintético, lograr proponer una modificación a los esquemas fiscales de la tributación del IVA y el ISR en el país.

Por su naturaleza será una investigación analítica al igual que comparativa. Analítica en razón que busca, a través del análisis de las diferentes propuestas existentes, proponer un proceso de adecuación del IVA y el ISR para generar competitividad económica en la región. Esta investigación consiste en la observación de un hecho en particular. En el método analítico de investigación es necesario conocer la naturaleza del fenómeno y objeto que se estudia para comprender su esencia. Este método nos permite conocer más del objeto de estudio (sistema tributario mexicano), con lo cual se puede: explicar, hacer analogías, comprender mejor su comportamiento y establecer nuevas teorías, o en nuestro caso, proponer modificaciones.

Será comparativa toda vez que se contrastaran con otro sistema tributario que es el de Estados Unidos, a través del cual se buscará establecer similitudes y/o diferencias entre ellos. Teniendo como objetivo y resultado la obtención de datos que conduzcan a la definición de un problema, al mejoramiento de los conocimientos sobre este, y por consiguiente a la propuesta de una solución.

Según la naturaleza de los objetivos, esta será una investigación deductiva. Para la obtención de resultados conclusivos, se utiliza un método deductivo, siendo este el razonamiento que parte de un marco general de referencia hacia algo en particular; bajo este método se establecen criterios e hipótesis a priori que se aprobarán o rechazarán como válidas después de obtener datos y/o registrar hechos a través de la investigación. Este método se utiliza para inferir de lo general a lo específico, de lo universal a lo individual, y en nuestra investigación será necesario conocer la generalidad del sistema tributario mexicano, hacer la comparativa y el análisis con otros sistemas tributarios de la región para de ahí partir y poder lograr un acercamiento a los objetivos planteados de la investigación.

Por último, del resultado del análisis, habrá síntesis, el método sintético es un proceso de razonamiento que tiende a reconstruir un todo, a partir de los elementos distinguidos por el análisis; se trata en consecuencia de hacer una sinopsis metódica y breve, dar un resumen (conclusión), que, en el caso de la presente investigación, la conclusión intentara demostrar la hipótesis planteada.

El presente trabajo de investigación se realizará sobre la base del siguiente diseño:

1. Formulación y planteamiento del problema
2. Revisión bibliográfica y documental
3. Redacción del objetivo general.
4. Caracterización y selección de las fuentes de información.
5. Selección de las técnicas de investigación.
6. Investigación documental.
7. Investigación de campo (entrevistas)

8. Procesamiento de los datos de la investigación
9. Análisis de la información recolectada a través de las investigaciones documentales y entrevistas, respectivamente
10. Elaboración de conclusiones y recomendaciones.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

1. Administración pública: Conjunto de órganos administrativos que tienen como función realizar una actividad para alcanzar el bien colectivo de un estado mediante los servicios públicos, estas funciones están reguladas en su estructura y funcionamiento por el Derecho Administrativo.
2. Aprovechamiento: Ingresos ordinarios que percibe el Estado por funciones de Derecho público que realiza el gobierno y recibe en forma de recargos, intereses moratorios, multas o cualquier otro no clasificado como impuesto, derecho o producto.
3. Base Gravable: Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuestos o valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto respectivo.
4. Carga fiscal: Esta es la parte del producto social generado que toma el Estado mediante impuestos, derechos, productos y aprovechamientos para el cumplimiento de sus funciones.
5. Coordinación Fiscal: Mecanismo mediante el cual se articula el Sistema Fiscal de la Federación en el que se establece la participación que corresponda a las haciendas públicas de los Estados o Entidades Federativas, para distribuirlos y fijar reglas de colaboración.
6. Deuda pública: Obligaciones insolutas del sector público contraídas de forma directa o indirecta, utilizada como herramienta del gobierno para diferir sus gastos, cumplir con sus obligaciones y funciones encomendadas.
7. Empresa: Unidad económica creada por un grupo de personas o una sola persona que tiene como fin la prestación de un servicio o la realización de un bien común con el cual lucra.
8. Finanzas públicas: Esta es una disciplina que trata sobre la captación de ingresos del Estado, así como su administración y gasto.

9. Gasto público: Cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el gobierno utiliza para la realización de sus funciones, como lo son los servicios públicos de la sociedad.
10. Impuestos: Instrumentos de mayor importancia con los que el Estado cuenta para promover el desarrollo económico, es decir es una prestación en dinero que se da al Estado como contraprestación de los servicios que nos son dados.
11. Impuesto al Valor Agregado: La ley lo define como un gravamen que se aplica sobre la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento de uso temporal de bienes y la importación de bienes y servicios, es un impuesto indirecto que en lugar de aplicarse directamente sobre los ingresos del contribuyente se aplica sobre el consumo o goce de bienes o servicios.
12. Impuesto Sobre la Renta: Impuesto directo sobre las ganancias obtenidas en el ejercicio, siendo estas la diferencia entre los ingresos y las deducciones autorizadas, mismo que debe ser pagado mensualmente al SAT.
13. Persona moral: Conjunto de personas, asociaciones o corporaciones temporales que goza de personalidad jurídica, es titular de derechos y obligaciones y tiene como fin o motivo que en sus relaciones civiles o mercantiles represente una entidad jurídica.
14. Persona física: Todo ente capaz de contratar, que tiene derechos y obligaciones.
15. Recaudación fiscal: Importe que se cobra a los causantes y contribuyentes por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y demás contribuciones establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación.
16. Sistema tributario: Sistema de recaudación de impuestos en determinada zona geográfica o país, que consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos que se recaudan.

CAPITULOS

Introducción

Capítulo I - El IVA e ISR en el sistema tributario mexicano

Capítulo II - Análisis de la reforma tributaria de Estados Unidos 2018

Capítulo III - Análisis de las propuestas y valoraciones de organizaciones civiles para una contrarreforma del sistema tributario mexicano

Capítulo IV - Propuesta de reforma al ISR y el IVA: promotores de competitividad

BIBLIOGRAFÍA

- Adrián García Gómez. (2016). *ISR e IVA: Evoluciones históricas*. Recuperado el 11 de feb. 2019, de Centro de Investigación Económica y Presupuestaria Sitio web: <https://ciep.mx/isr-e-iva-evoluciones-historicas/>
- Lisandro Yolis. (2012). *La Curva de Laffer*. Recuperado el 11 de feb. 2019, de Enrique A. Bour Sitio web: <http://ebour.com.ar/pdfs/La%20Curva%20de%20Laffer.pdf>
- Margarita de la Luz Vázquez Perdomo. (2017). *ANÁLISIS DEL IVA Y DEL IEPS DE LA REFORMA FISCAL DEL 2014 Y SU COMPARACIÓN CON UNA REFORMA FISCAL BASADA EN LA DOCTRINA SOCIAL DE LA IGLESIA Y CON UNA REFORMA FISCAL DE IVA GENERALIZADO*. Ciudad de México: Universidad Panamericana.
- *Finanzas Públicas y Presupuesto*. (2018). *INDICADORES DE RECAUDACIÓN*. Recuperado el 11 de feb. 2019, de Secretaría de Hacienda y Crédito Público Sitio web: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2018/it/04afp/itanfp02_201801.pdf
- Deloitte. (2016). *La reforma fiscal que propone Donald Trump Menos complicaciones, ¿mayor crecimiento económico?* Recuperado el 11 de feb. 2019, de Deloitte Touche Tohmatsu Limited Sitio web: <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/dnoticias/articles/reforma-fiscal-de-trump.html>

- IMEF Universitario. (2018). Reducción del ISR en México. Recuperado el 11 de feb. 2019, de Rankia México Sitio web: <https://www.rankia.mx/blog/agentes-cambio-papel-finanzas/4045055-reduccion-isr-mexico>
- Agencias. (2017). Reforma fiscal en EU, en vigor desde enero del 2018. Recuperado el 11 de feb. 2019, de El Economista Sitio web: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Reforma-fiscal-en-EU-en-vigor-desde-enero-del-2018-20171217-0075.html>
- Publicaciones. (2016). El Debate. Reducir ISR, propuesta sensata pero improbable. Recuperado el 11 de feb. 2019, de Instituto Mexicano de Contadores Públicos Sitio web: <http://imcp.org.mx/publicaciones/el-debate-reducir-isr-propuesta-sensata-pero-improbable-23-julio-de-2016/#.V5Ym9UvWrck>
- IMEF. (2018). Agenda IMEF 2019-2024. Ciudad de México: IMEF.
- Leticia Hernández. (2018). Empresarios negocian con Hacienda subir IVA y bajar ISR. Recuperado el 11 de feb. 2019, de El Financiero-Bloomberg Sitio web: <https://www.elfinanciero.com.mx/empresas/plantean-aumento-al-iva-en-mexico-para-contrarrestar-reforma-fiscal-en-eu>
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.
- Roxana Álvarez. (2010). De celebración a contribución: El impuesto mexicano del centenario de 1921. Recuperado el 11 de febrero 2019, de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00529323/document>

- Antonio Hita. (2015) *Los impuestos en el derecho romano*. Recuperado el 11 de febrero de 2019, de <https://reunir.unir.net/bitstream/handle/123456789/3453/HITA%20ALBARRACIN%2C%20ANTONIO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

CRONOGRAMA

Tema	Fecha de entrega
Protocolo de investigación	Martes 12 de febrero
Borrador capítulo I y avances capítulo II	Martes 2 de abril
Borrador capítulo II y avances capítulo III	Martes 23 abril
Tesina concluida	Martes 30 abril
Presentaciones finales	Martes 7 y jueves 9 de mayo salón B-206 17-21 hrs