

**El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU):
Un diagnóstico a tres años de su implementación.**

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

MÉXICO

Junio 30, 2011.

Índice

Introducción.....	3
Capítulo 1. Diagnóstico del sistema tributario en México.	12
1.1 Introducción.....	12
1.2 Ingresos del sector público y el sistema tributario mexicano.....	15
1.3 Comparación internacional de los ingresos tributarios.....	21
1.4 El sistema tributario federal mexicano.	26
Capítulo 2. El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): diseño y aspectos macroeconómicos.	56
2.1 El Impuesto Sobre la Renta (ISR) mexicano, la necesidad de que opere con un impuesto mínimo y la introducción del IETU.....	56
2.2 Mecánica de cálculo del IETU.	67
2.3. Impactos recaudatorios del IETU.....	73
Capítulo 3. Comportamiento del IETU a nivel de empresa y por sector.....	90
3.1 Descripciones de las bases de datos utilizadas en el presente capítulo.	90
3.2 El comportamiento del IETU.	93
Capítulo 4. Reflexiones Finales.....	109
Anexos.....	120
Anexo 2.1. Mecánica detallada de la operación del IETU.....	120
Anexo 2.2 Anexo metodológico.....	126
Anexo 2.3 Anexo metodológico.....	134
Anexo 2.4 Tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	140
Referencias.	146

Introducción.

En cumplimiento del artículo Décimo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)¹, se presenta un diagnóstico integral del impuesto a tres años de su implementación.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, establece que los mexicanos tienen la obligación de *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”* El cobro de impuestos no es el tipo de acción pública que genera, por sí misma, amplio apoyo o beneplácito de la sociedad. Sin embargo, es indispensable que los gobiernos lleven a cabo la tarea de recaudación de impuestos para poder financiar el gasto público y así poder ofrecer los servicios públicos que la sociedad le demanda.

Es obligación de los gobiernos satisfacer la justa demanda de la sociedad que todos contribuyan de manera equitativa y proporcional y que los recursos sean ejercidos con eficiencia y transparencia. Así, la métrica sobre cómo se debe evaluar un impuesto no debería ser si gusta o no a los contribuyentes que se enfrentan a él, sino si el gravamen logra incrementar la recaudación del gobierno de forma eficiente, proporcional, y equitativa, minimizando las distorsiones en la economía para así promover el crecimiento, la productividad y el desarrollo.

Antes de entrar en la evaluación integral del impuesto, existen algunas consideraciones a tener en cuenta dado el relativamente breve periodo de su vigencia.

¹ Artículo Décimo Noveno de la Ley del IETU: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la presente Ley.

Para los efectos de este artículo el Servicio de Administración Tributaria deberá proporcionar al área competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información que tenga en su poder y resulte necesaria para realizar el estudio de referencia. Dicho estudio se deberá entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.”

Primero, la evaluación de cualquier impuesto (o en general, política pública) requiere de suficiente tiempo de vigencia para que sus efectos en la economía hayan sido asimilados. Tres años es poco tiempo para la evaluación de un régimen tributario, particularmente uno como el IETU que interactúa en varios niveles con la estructura y actividad económica en nuestro país. Segundo, el periodo en el que el IETU ha estado vigente (del 2008 a la fecha), se ha caracterizado por un entorno económico particularmente volátil derivado de la crisis global de 2008-2009. Ante tal volatilidad de la economía global (no vista desde la Gran Depresión de los 30), que provocó una caída del PIB, es particularmente difícil obtener resultados concluyentes y robustos, sobre todo de un impuesto que depende de la actividad económica. Tercero, la evaluación microeconómica del impuesto (a partir de declaraciones de contribuyentes) se realiza únicamente con dos ejercicios fiscales en los que el IETU estuvo vigente (2008 y 2009) debido a que las declaraciones del ejercicio 2010 se acaban de entregar y por lo tanto no están disponibles. Cuarto, desde el momento de introducción del IETU, en 2008, hasta la fecha, no se ha visto aún un ciclo económico completo. Para evaluar un impuesto que grava la actividad económica se requiere haber observado todas las etapas del ciclo (expansión, contracción y recuperación) para considerar los efectos del impuesto en la economía. Por último, dado que no ha prescrito el plazo legal para hacerlo, el Servicio de Administración Tributaria no ha concluido una auditoría sistemática de algún ejercicio fiscal en el que el IETU haya estado vigente.

Aun con las consideraciones referidas, la evidencia muestra que el IETU ha cumplido con sus objetivos²: Ha sido declarado Constitucional. Ha funcionado bien como

² Formalmente, el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007, páginas 84, 87 y 89, estableció los siguientes objetivos: “*Se pretenden fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el impuesto empresarial a tasa única se da como una solución para eliminar los regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del dicho tributo.*”

“*Así, mediante el impuesto empresarial a tasa única, se ampliará la base tributaria, con lo cual se logrará una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo cual se logra con una recaudación equilibrada y justa, pilar fundamental de esta contribución, pues al no contemplar regímenes especiales o diferenciados, deducciones o beneficios extraordinarios se mejora la recaudación.*”

“*Uno de los objetivos principales que se busca lograr con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única es comenzar a sustituir la recaudación por concepto de ingresos petroleros, cuyo*

impuesto mínimo de control del sistema renta (que también incluye el Impuesto Sobre la Renta, ISR, y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, IDE). Ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en nuestro país para el Gobierno Federal, las entidades federativas y los municipios³. Ha ampliado el número de contribuyentes y la base tributaria. Ha contribuido a eliminar los espacios de evasión en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y reducir las planeaciones fiscales agresivas. Ha logrado poner un piso a la recaudación, particularmente la proveniente de sectores que tradicionalmente contribuían poco a la recaudación con relación a su capacidad de pago, como es el caso de los que se benefician de regímenes especiales y los sectores donde prevalecía más la evasión o la elusión. Lo anterior sin que sean los mismos contribuyentes que regularmente pagaban, de manera que se ha incrementado la proporción de contribuyentes que participan de la recaudación.

A continuación se describe la estructura del documento, enfatizando los principales resultados:

El capítulo 1 presenta un diagnóstico de los ingresos del sector público mexicano para poner en contexto el marco de referencia en el que opera el IETU y que justificó su aprobación. Dicho capítulo describe la composición de los ingresos del sector público y gobierno federal mexicano, la evolución de los ingresos petroleros y no petroleros, y particularmente el régimen tributario. Como ha sido ampliamente discutido⁴, la recaudación en México se compara desfavorablemente en el contexto internacional, en gran

futuro tiende a la baja por la inestabilidad del precio internacional, así como por el agotamiento de los yacimientos petrolíferos.”

“Esta Comisión estima que es perentorio e inminente que el sistema tributario del país cuente con un impuesto mínimo o lo que en otros países se les ha denominado "Flat Taxes" que han mostrado en la experiencia internacional ser más eficientes que establecer altas cargas tributarias a ciertas industrias (hidrocarburos), o incrementar los precios que controla el Estado (energía eléctrica y gasolina).”

³ Alrededor de un 30% de la recaudación generada por el IETU como el resto de los impuestos se transfiere a entidades federativas y municipios a través de las Participaciones Federales del Ramo 28 y de las Aportaciones Federales del Ramo 33 referenciadas a la Recaudación Federal Participable (RFP) y que administran las entidades federativas y los municipios según sea el caso. Adicionalmente las entidades federativas reciben otras transferencias no referenciadas a la RFP, como los fondos de educación y salud, entre otros.

⁴ Cetrángolo y-Gómez-Sabaini, CEPAL (2007), “Estudios económicos de la OCDE: México 2011”, OCDE (2011), entre otros. La prensa ha dado amplia cuenta de la baja recaudación en México en un comparativo internacional.

parte debido a la baja movilización de recursos por parte de los gobiernos locales y de las contribuciones a la seguridad social. Es en este contexto en que se debe evaluar el IETU.

En la presente administración los ingresos tributarios han logrado un crecimiento sin precedentes al incrementarse en 1.4% del PIB en los primeros cinco años de gobierno. En ninguna administración de los últimos treinta años se había logrado un crecimiento similar. El número de contribuyentes se incrementó en 10 millones. Se avanzó en la simplificación administrativa, disminuyendo el número de pagos de los contribuyentes, así como el número de horas requeridas para cumplir con las obligaciones.

El capítulo 2 muestra que, aunque el ISR es un impuesto de arquitectura moderna, la experiencia indica que es indispensable que cuente con un impuesto mínimo de control para funcionar adecuadamente. Tener un impuesto mínimo como parte del sistema renta no es una anomalía como muestran los casos de Estados Unidos, Canadá y Francia. La introducción del Impuesto al Activo (IMPAC) en 1989 fue lo que permitió bajar las tasas del ISR de 60.5% para personas físicas y 42% para personas morales en 1985 a una tasa unificada de 35% en 1990, y que ha continuado con una baja gradual hasta el 30% vigente. Sin embargo, para el 2007 ya era evidente que el IMPAC presentaba diversos problemas. En más de 20 años de aplicación su base se fue erosionando: su recaudación en 1989 fue 3.0% del PIB mientras que en 2006 fue de 0.9% del PIB, una tercera parte. Además, al gravar los activos de las empresas el IMPAC penalizaba la inversión. La erosión del IMPAC y su efecto desfavorable sobre la formación de capital causó que fuera reemplazado por un mejor impuesto mínimo como el IETU.

La sección 2.2 describe el diseño y mecánica del IETU, estableciendo que forma parte integral del sistema renta. Esta sección muestra las diferencias conceptuales entre el ISR y el IETU y cómo cada una de sus bases tiene un fundamento jurídico y económico distinto⁵. Se destaca también que el IETU no requiere de una nueva contabilidad ya que se

⁵ La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció en este sentido. Para mayor detalle ver capítulo 4.

utiliza la misma información para el cálculo del IVA y el ISR, que no inhibe la inversión, y que es neutral para el costo laboral.

La sección 2.3 describe el impacto recaudatorio del IETU de manera directa y su impacto en el ISR. Desde el inicio de la reforma hacendaria de 2007 se estimó que parte del impacto recaudatorio que generaría la creación del IETU se observaría a través de una mayor recaudación en el ISR. En ese sentido, el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) del 12 de noviembre de 2007, que relata los acuerdos alcanzados en el Congreso de la Unión, menciona que *“se espera que parte de la recaudación resultante de la introducción del IETU se refleje como mayor ISR.”*⁶. Así, desde su introducción, la SHCP ha sido consistente en esta definición y presenta de manera agregada en los informes trimestrales de finanzas públicas la recaudación del “sistema renta” como aquella que agrupa al ISR, IETU e IDE.

El IETU ha incrementado la recaudación del ISR debido a que hace menos rentables las planeaciones fiscales en el ISR y le pone un piso a los regímenes especiales. El IETU ha logrado fortalecer de manera importante el régimen de impuestos directos en México. La estimación original del IETU de 2007 de la recaudación directa e indirecta del sistema renta fue de 111 mmp. Para 2008, en el primer año de vigencia del IETU, se incrementó la recaudación en el sistema renta en 100 mmp. Adicionalmente, se estimó un modelo econométrico con el objeto de aislar el efecto del IETU en la recaudación del ISR, mediante el cual se estima que el IETU, además de la recaudación directa que ha obtenido, explica un 6% de la recaudación de ISR del 2008 al 2010, lo que significa que por cada peso recaudado directo en el IETU se obtuvieron 78 centavos adicionales en el ISR. De esta manera, el impacto total para la recaudación esperada del 2011 será cercana a los 108 mmp⁷. Lo que es distinto a la estimación original es la composición —la mezcla—entre cuanto proviene de recaudación directa del IETU y cuanto de indirecta a través de ingresos adicionales en el ISR.

⁶ Comunicado de Prensa de la SHCP del 12 de noviembre de 2007.

⁷ Datos estimados de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para el 2011. De los 108 mmp, 61 mmp corresponden a la recaudación directa del IETU mientras que 47 mmp corresponden al efecto del IETU sobre el ISR.

Esta sección también discute aspectos macroeconómicos del IETU que mostraron ser robustos ante la recesión del 2009. Ante caídas en el Producto Interno Bruto similares en la crisis de 1995 y en la de 2009 (6.2% en el primer caso y 6.1% en el segundo), los ingresos del sistema renta cayeron 23.7% en 1995 y sólo 8.7% en el 2009. También, ante recuperaciones económicas similares en 1996 y 2010, los ingresos del sistema renta crecieron 1.7% en 1996 y 11.1% en el 2010. Lo anterior ha contribuido a darle estabilidad a las finanzas públicas.

Comparado con el IMPAC, el IETU ha tenido un efecto positivo sobre la inversión. Ante las crisis de 1995 y 2009, la inversión privada cayó 28.2% en 1995 y 16.9% en 2009. Más aún, las tasas de crecimiento de la formación de capital privado, observada por ejemplo en la inversión en maquinaria y equipo nacional, se encuentran en sus niveles más altos de por lo menos seis años.

El capítulo 3 analiza los efectos que el IETU ha tenido por sector y a nivel de empresa y muestra que el IETU ha contribuido a disminuir parte de la erosión del ISR utilizando una base de datos extensa de declaraciones de contribuyentes sujetos del IETU.

De no existir el IETU en el 2009, alrededor de 50% de los contribuyentes no pagarían ISR⁸, denotando la importancia de tener un impuesto mínimo. Adicionalmente, corroborando el resultado de que el IETU ha contribuido a incrementar la recaudación del ISR, la proporción de empresas que no pagaron ISR se redujo de 66% en 2006 a 50% en 2009. El alto porcentaje de empresas que no pagaron ISR en el 2006 denota la erosión que sufrió el IMPAC. El IETU ha logrado recaudar más ISR de más contribuyentes. Quizá más importante, el IETU ha resultado un impuesto mínimo más eficaz que el IMPAC para reducir la proporción de empresas que no pagan ni ISR ni el impuesto mínimo de 41% en

⁸ Este número es igual al que mencionaba la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación de 1989: “*En la actualidad poco más de la mitad de las empresas presentan declaraciones sin pago alguno*”. (Exposición de motivos de la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989, presentada por el Ejecutivo Federal en la sesión del 15 de diciembre de 1988)

2006 a 31% en 2010. Finalmente, el IETU logró que la mitad de las empresas de la muestra que no pagaron ni IETU ni ISR en el 2006 sí lo hiciera en el 2009.

Pese al corto periodo de vigencia, y el efecto de la crisis global, el IETU ha sido eficaz en incrementar el número de contribuyentes. El capítulo demuestra que el IETU repartió la carga de manera más equitativa ya que incrementó la recaudación de aquellas empresas que contribuían por debajo de la media, al mismo tiempo que *redujo* la carga impositiva de aquellos que ya pagaban ISR por arriba de la media.

La sección 3.2 del documento muestra que el IETU incrementa la recaudación de los sectores con regímenes especiales tal y como se estableció en sus objetivos iniciales, plasmados en la Iniciativa y los Dictámenes emanados del Congreso de la Unión⁹. Más importante aún, los incrementos en la recaudación de estos sectores no provienen de los mismos contribuyentes. El IETU incrementó más la proporción de contribuyentes que pagan impuestos en los sectores que tienen regímenes especiales.

Los capítulos anteriores establecen la conveniencia de que el IETU funcione como mínimo del ISR. El capítulo 4 tiene por objeto analizar la viabilidad de conservar exclusivamente el IETU y eliminar el ISR empresarial. Primero, el IETU ya fue declarado Constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La historia demuestra que un cambio estructural en el sistema tributario conlleva el riesgo de que sea sujeto de amparos con el consecuente riesgo a las finanzas públicas. Un ejemplo claro fue la experiencia con el IMPAC que se fue erosionando en el tiempo debido a las impugnaciones que sufrió. Segundo, el IETU ya fue declarado acreditable frente a 40 países que incluyen a nuestros

⁹ El dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados establece (énfasis añadido) :

“Esta Dictaminadora considera correcta la propuesta del Ejecutivo Federal para establecer la contribución empresarial a tasa única como un gravamen que tenga una base más amplia que el impuesto sobre la renta, con lo cual la contribución que se propone gravaría a quienes actualmente no pagan el impuesto sobre la renta, haciendo más equitativa la tributación.”

“Se pretenden fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el impuesto empresarial a tasa única se da como una solución para eliminar los regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del dicho tributo.”

Dictamen con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007.

principales socios comerciales bajo su arquitectura actual. De hecho, el argumento principal para lograr su acreditamiento es que es un impuesto mínimo del ISR. Un cambio estructural en el impuesto implicaría renegociar los tratados de doble tributación con nuestros socios comerciales. Tercero, se crearía una laguna en relación a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU), ya que la Constitución refiere explícitamente al Impuesto Sobre la Renta. Finalmente, y quizá más importante, dejar exclusivamente al IETU y eliminar el ISR implicaría que nuestro sistema fiscal dejaría de estar integrado entre el impuesto personal y el empresarial llevando a la doble tributación en el pago de dividendos. Una solución a estos problemas es la implementación de un “*flat-tax*”¹⁰. Sin embargo, esto conlleva una serie de implicaciones conocidas: la más importante es que se perdería la progresividad del impuesto sobre la renta personal. Por las dificultades de su implementación, ningún país en el mundo lo ha establecido.

A pesar de que tres años es poco tiempo para la evaluación de un cambio significativo en el sistema tributario (aunado a la crisis global que se presentó en 2009), el documento muestra cómo el IETU ha cumplido los objetivos para los que se creó. Ha logrado incrementar la recaudación de ingresos tributarios en poco más de 100 mmp, al fijar un piso para el sistema renta. Ha ampliado la base y el número de contribuyentes, incluyendo en ésta a aquellos contribuyentes que gozan de regímenes especiales en el ISR. Con la base de datos que se construyó para el presente documento, y la metodología presentada, se debe seguir evaluando el funcionamiento del impuesto para asegurarse de que siga cumpliendo con sus objetivos de fortalecer al sistema tributario mexicano haciéndolo más proporcional y equitativo.

El marco tributario de un país no es estático y debe adecuarse a los cambios económicos, políticos y sociales. México no ha sido la excepción y ha avanzado a lo largo de muchas décadas y con mucho esfuerzo en el fortalecimiento del sistema tributario. Si bien se debe continuar avanzando en su fortalecimiento no debe perderse de vista la salud de las finanzas públicas, así como privilegiar la inversión y el crecimiento. El presente diagnóstico mostró que el IETU ha logrado sus objetivos y que, al menos en el corto plazo,

¹⁰ Hall y Rabushka (1985).

es parte de la estructura adecuada del sistema tributario mexicano. La vigencia del IETU ha sido corta, por lo que es necesario permitir su maduración, sin perjuicio de continuar analizándolo. La SHCP seguirá monitoreando la evolución del impuesto. Actualmente, las condiciones macroeconómicas a nivel internacional no son del todo alentadoras. Los problemas fiscales de países como Grecia, España o el propio Estados Unidos de América podrían poner en riesgo la estabilidad de las economías. En este contexto, no es conveniente en esta coyuntura poner en entredicho la estabilidad macroeconómica y de las finanzas públicas de nuestro país, afectando la percepción de los mercados sobre la fortaleza de nuestro sistema fiscal mientras el resto del mundo está precisamente considerando aumentar sus impuestos y fortalecer sus marcos tributarios. Bajo estas consideraciones, la arquitectura vigente del sistema renta es la correcta para nuestro país en las circunstancias actuales.

Capítulo 1. Diagnóstico del sistema tributario en México.

1.1 Introducción.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, establece que los mexicanos tienen la obligación de “*Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*” El cobro de impuestos no es el tipo de acción pública que genera, por sí misma, amplio apoyo o beneplácito de la sociedad. Sin embargo, es indispensable que los gobiernos lleven a cabo la tarea de recaudación de impuestos para poder financiar el gasto público y así poder ofrecer los servicios públicos que la sociedad le demanda.

Es obligación de los gobiernos satisfacer la justa demanda de la sociedad que todos contribuyan de manera equitativa y proporcional y que los recursos sean ejercidos con eficiencia y transparencia. Así, la métrica sobre cómo se debe evaluar un impuesto no debería ser si gusta o no a los contribuyentes que se enfrentan a él, sino si el gravamen logra incrementar la recaudación del gobierno de forma eficiente, proporcional, y equitativa, minimizando las distorsiones en la economía para así promover el crecimiento, la productividad y el desarrollo.

Los sistemas tributarios nacen de la necesidad de proveer de recursos a los gobiernos para que a su vez proporcionen los bienes y servicios públicos que la población demanda y que el desarrollo nacional requiere. La recaudación no es un fin en sí misma, sino es un medio para alcanzar los objetivos que plantea una sociedad democrática. La política de ingresos que elige un gobierno es determinante para definir quiénes contribuirán y cómo se deben pagar los impuestos que se establezcan. Por tanto, su diseño debe procurar que se recaude de manera eficiente, proporcional, equitativa y sencilla.

Existe relativo consenso respecto a los objetivos hacia los cuales se debe dirigir la política de ingresos: un sistema tributario proporcional, equitativo, eficiente y simple, que promueva la inversión y el crecimiento. Sin embargo, los detalles de cómo lograr estas metas y de qué significan los distintos objetivos que se buscan alcanzar están sujetos a diversas interpretaciones, opiniones y posibles líneas de acción. Como se muestra más adelante, la política de ingresos durante la presente administración se ha orientado en esta dirección. Se ha buscado ampliar la base de contribuyentes para que un mayor número de mexicanos contribuya al financiamiento de las necesidades de nuestro país. Se ha orientado a simplificar el pago de impuestos para reducir los costos administrativos del sistema fiscal y promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Se ha promovido la competitividad para incentivar la inversión, el empleo y el crecimiento. Además, se ha dado flexibilidad al sistema impositivo para que pueda responder rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) no se aplica como un elemento aislado dentro del sistema impositivo mexicano. Junto con el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), el IETU forma parte del sistema renta, que grava a empresas y a personas físicas con actividad empresarial, profesional y de arrendamiento. El sistema renta, a su vez, es parte fundamental del sistema tributario del país. Para entender su diseño, evolución y comportamiento es necesario ubicarlo en el contexto particular del sistema tributario mexicano, de la política de ingresos vigente y de la evolución de la recaudación en México.

Este capítulo presenta un diagnóstico del sistema tributario mexicano. La sección 1.2 describe la composición de los ingresos del sector público, para ubicar a los ingresos tributarios dentro del contexto más general que incluye la totalidad de los ingresos del sector público. La sección 1.3 ubica la recaudación de ingresos tributarios en México en un contexto internacional. La sección 1.4 presenta la composición de los ingresos tributarios, los principales impuestos federales, su evolución durante la presente administración y explica las reformas y modificaciones fiscales que se han llevado a cabo durante este sexenio. Con la Reforma Hacendaria de 2007 y las modificaciones fiscales de 2009 (para

el ejercicio 2010) se logró incrementar la recaudación de ingresos tributarios en 1.4% del PIB, algo que nunca antes se había logrado. De esta manera, los ingresos tributarios en 2011 representarán 10.4% del PIB, su nivel máximo en la historia. Esto ha dado fortaleza y estabilidad a las finanzas públicas del Gobierno Federal, entidades federativas y municipios. El incremento en la recaudación también ha sido gracias a un esfuerzo importante de fiscalización. El número de contribuyentes se incrementó de 7 millones en 2000 a 33 millones en 2010.

El diagnóstico muestra que los impuestos federales, como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), que se discute en el capítulo 2, son gravámenes de arquitectura moderna que se aplican en todo el mundo. Sin embargo, los regímenes especiales y tratamientos preferenciales que se han otorgado en nuestro país han erosionado la base de estos impuestos. A pesar de los tratamientos preferenciales en el IVA, que existen desde 1981, en los últimos quince años se ha observado un crecimiento de 1.5% del PIB en la recaudación de IVA. Esto ha sido gracias a un gran esfuerzo de fiscalización, ya que el incremento se ha dado prácticamente con la misma tasa, la misma base gravable y la misma legislación desde hace treinta años.

1.2 Ingresos del sector público y el sistema tributario mexicano.

Ingresos del sector público.

Los ingresos del sector público se refieren a la totalidad de recursos que entran por distintas vías a las arcas del erario. El sector público presupuestario está compuesto por el Gobierno Federal y los organismos de control presupuestario directo: Petróleos Mexicanos (PEMEX), la Comisión Federal de Electricidad (CFE), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).

El cuadro 1.1 muestra la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2011, que estimó ingresos por 3 billones 55 mil millones de pesos (mmp). Este monto es equivalente aproximadamente al 21.6% del Producto Interno Bruto (PIB) de México.¹¹ Los ingresos del sector público se pueden separar en petroleros, que ascienden a 1 billón 5 mmp (33% del total de ingresos del sector público), y no petroleros, que aportan 2 billones 50 mmp (67% del total).¹²

¹¹ La composición de los ingresos del sector público del cuadro 1.1 corresponde a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2011. Esta composición puede ser distinta a la que se observa en cuentas públicas debido a la evolución durante el año del precio del petróleo, la actividad económica, etc.

¹² Los ingresos del sector público también se pueden clasificar en ingresos del Gobierno Federal, que ascienden a 2 billones 179 mmp (este monto corresponde a la suma de los ingresos petroleros del Gobierno Federal – 618 mmp – más los ingresos no petroleros del Gobierno Federal – 1 billón 560 mmp) y en ingresos de organismos y empresas públicas, los cuales ascienden a 876 mmp (esta cantidad es la suma de los ingresos petroleros de PEMEX – 386 mmp - más los ingresos no petroleros de organismos y empresas – 489 mmp).

Cuadro 1.1. Ingresos presupuestarios del sector público, LIF 2011

Millones de pesos

	2011 LIF	Composición
Total	3,055,342	100%
Petroleros	1,005,157	32.90%
Penex	386,500	12.65%
Gobierno Federal	618,657	20.25%
Derechos a los hidrocarburos	626,787	20.51%
IEPS	-9,631	-0.32%
Impuesto a los rendimientos petroleros	1,501	0.05%
No petroleros	2,050,184	67.10%
Gobierno Federal	1,560,633	51.08%
Tributarios	1,472,489	48.19%
No tributarios	88,144	2.89%
Derechos	14,854	0.49%
Aprovechamientos	67,760	2.22%
Otros	5,530	0.18%
Organismos y empresas ^{/1}	489,552	16.02%

1. Excluye subsidios y transferencias del Gobierno Federal a las entidades bajo control presupuestario directo y las aportaciones del Gobierno Federal al ISSSTE.

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación 2011.

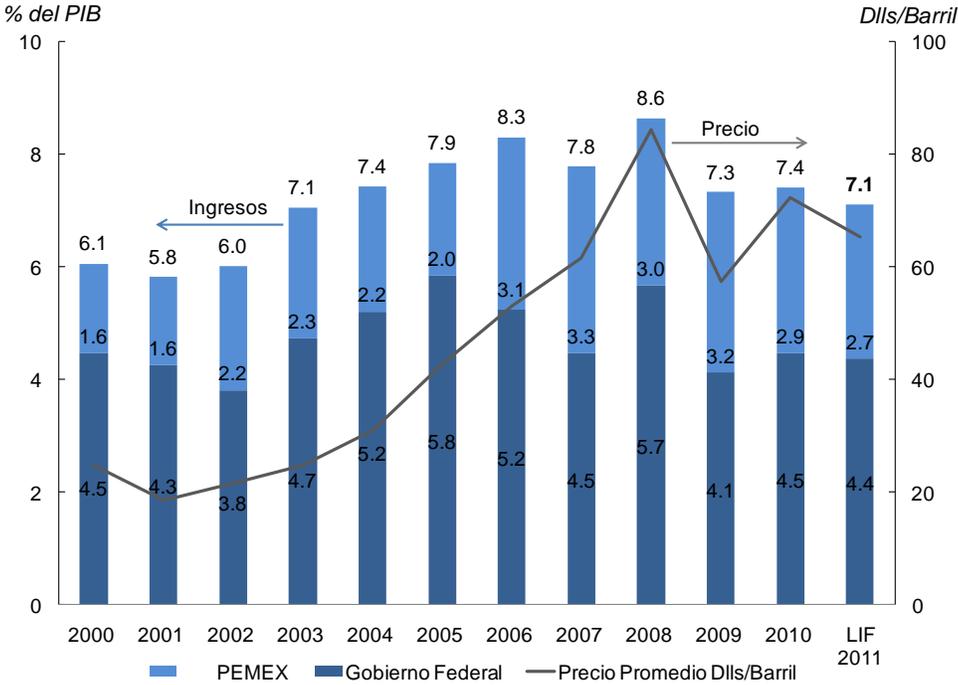
Ingresos petroleros.

Los ingresos petroleros son los recursos del sector público generados por la industria del petróleo, del gas natural y sus derivados. Se conforman por los derechos a los hidrocarburos, los impuestos específicos aplicados a la actividad petrolera (impuesto especial sobre producción y servicios a las gasolinas y diesel, IEPS, e impuesto a los rendimientos petroleros, IRP) y los ingresos propios de PEMEX. Como se mencionó, se estima que en 2011 los ingresos petroleros recaudarán 1 billón 5 mmp (7.1% del PIB). De esta cantidad, 618 mmp (4.4% del PIB) corresponden al Gobierno Federal y el resto, 386 mmp (2.7% del PIB), a PEMEX. La gráfica 1.1 muestra la composición de los ingresos

petroleros como porcentaje del PIB, ya que es una mejor manera para hacer una comparación intertemporal de estos ingresos.

En los últimos años, ha disminuido el porcentaje de los ingresos petroleros que corresponde al Gobierno Federal. Para 2011, se estima que el porcentaje de los ingresos petroleros del Gobierno Federal sea 62% (618 mmp), mientras que en 2005 este porcentaje ascendía a 74%. Se hizo un ejercicio para estimar la cantidad de recursos que hubiera pagado PEMEX en 2010 bajo el régimen fiscal vigente en 2005. La flexibilización del régimen fiscal aplicable a la producción de petróleo ha permitido otorgar recursos adicionales a PEMEX por 179 mmp. Es decir, no haber modificado el régimen fiscal significaría que PEMEX hubiera pagado 179 mmp más al Gobierno Federal¹³.

Gráfica 1.1. Ingresos Petroleros y Precio Promedio de Petróleo, 2000-2011
Porcentaje del PIB; Dólares por Barril



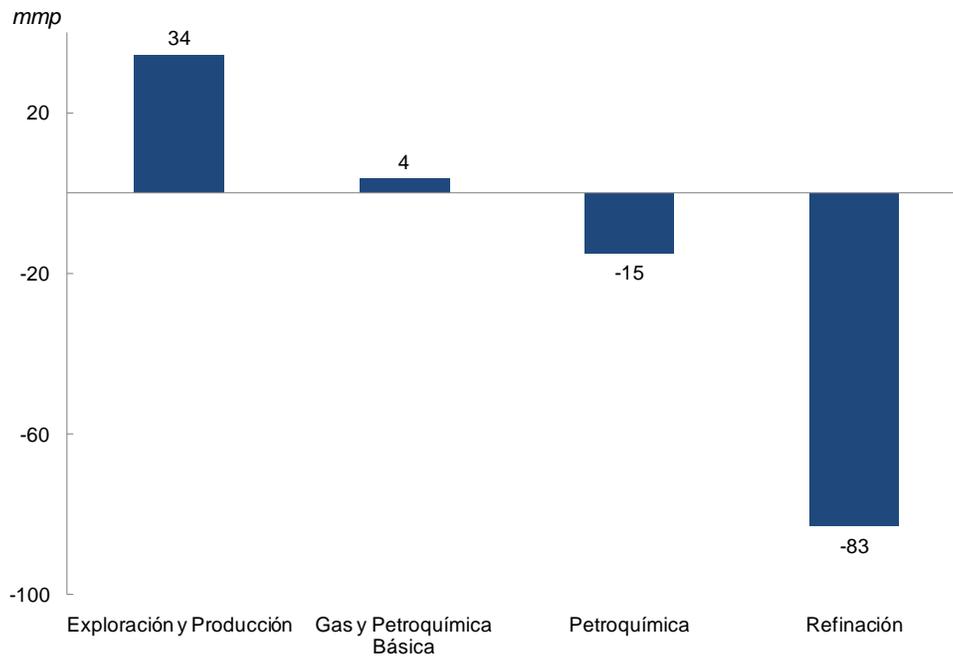
Fuente: Indicadores petroleros PEMEX 2000-2010 y Ley de Ingresos de la Federación 2011.

¹³ Con base en información de PEMEX, se estimaron los impuestos, derechos y aprovechamientos que PEMEX hubiera pagado en 2010 al Gobierno Federal bajo el régimen fiscal vigente en 2005.

PEMEX se encuentra dividida en cuatro subsidiarias: PEMEX-Exploración y Producción, PEMEX-Gas y Petroquímica Básica, PEMEX-Petroquímica y PEMEX-Refinación. La única que tiene un régimen fiscal *ad hoc* es PEMEX-Exploración y Producción, el resto de las subsidiarias tributan como cualquier empresa en un esquema similar al del ISR (sólo que pagan un impuesto que se llama Impuesto a los Rendimientos Petroleros). En el resto del mundo, las actividades de exploración y producción de minerales también tributan bajo regímenes fiscales a la medida (Baunsgaard, 2001), cobrando impuestos o derechos especiales por la explotación de petróleo (*royalties* o renta petrolera pura). De esta manera, la nación extrae la renta petrolera y las empresas tienen utilidades por su operación. La gráfica 1.2 muestra un análisis de la carga tributaria y el rendimiento de las subsidiarias de PEMEX para 2010. PEMEX-Exploración y Producción obtuvo un rendimiento de 34 mmp, el mayor de las cuatro subsidiarias, a pesar del régimen fiscal *ad hoc* que extrae la renta petrolera. La única otra subsidiaria que tuvo un rendimiento positivo, aunque modesto, fue PEMEX-Gas y Petroquímica Básica. Las otras dos subsidiarias, que tributan de manera equivalente a la convencional, obtuvieron pérdidas que ascendieron a 98 mmp.

Gráfica 1.2. Desempeño Financiero de PEMEX

Miles de millones de pesos



Fuente: Reporte de resultados dictaminados de PEMEX al 31 de diciembre de 2010.

Ingresos del Gobierno Federal.

Los ingresos del Gobierno Federal, como ilustra el cuadro 1.1, incluyen ingresos petroleros, que ascienden a 618 mmp, y no petroleros que aportan 1,560 mmp. De esta manera, la LIF para 2011 estimó los ingresos del Gobierno Federal en 2 billones 179 mmp.

El cuadro 1.2 presenta la desagregación de los ingresos del Gobierno Federal (2 billones 179 mmp): 1,464 mmp son por ingresos tributarios, y 714 mmp son por ingresos no tributarios. Los ingresos no tributarios se clasifican en productos, derechos, aprovechamientos y contribuciones de mejora.

Cuadro 1.2. Composición de ingresos del Gobierno Federal, LIF 2011*Millones de pesos*

	2011 LIF	Composición
		% del total
Total	2,179,290	100%
Ingresos tributarios	1,464,359	67.2%
Petroleros	-8,130	-0.4%
IEPS a gasolinas y diesel	-9,631	-0.4%
Artículo 2°.-A Fracción I	-34,161	-1.6%
Artículo 2°.-A Fracción II ^{/1}	24,529	1.1%
Impuesto a los rendimientos petroleros	1,501	0.1%
Tributarios, no petroleros	1,472,489	67.6%
ISR-IETU-IDE	768,875	35.3%
ISR	688,965	31.6%
IETU	60,605	2.8%
IDE	19,304	0.9%
Impuesto al Valor Agregado	555,677	25.5%
IEPS no petroleros	79,552	3.7%
Importaciones	22,811	1.0%
Otros impuestos ^{/2}	45,575	2.1%
Ingresos no tributarios	714,931	32.8%
Petroleros	626,787	28.8%
Derecho Ordinario a los hidrocarburos	537,677	24.7%
Otros Derechos ^{/3}	89,110	4.1%
No petroleros	88,144	4.0%
Derechos	14,854	0.7%
Aprovechamientos	67,760	3.1%
Otros	5,530	0.3%

1. Se refiere a los recursos por el sobreprecio a gasolinas y diesel para las entidades federativas.

2. Incluye los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos, sobre automóviles nuevos, exportaciones, accesorios y la fracción IV del artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación: contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación de pago. Algunos de estos impuestos son federales coordinados, es decir, la recaudación le corresponde a las entidades federativas.

3. Incluye el Derecho Extraordinario sobre Exportación de Hidrocarburos (DEEP), Fondo de Estabilización, Fondo de Investigación Científica, de fiscalización y otros.

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación 2011.

1.3 Comparación internacional de los ingresos tributarios.

La recaudación tributaria en México ha sido tema de numerosas discusiones y análisis en distintos foros. Frecuentemente se sostiene que la recaudación en México es baja con respecto a estándares internacionales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señala que “*la proporción de recaudación tributaria como porcentaje del PIB de México es baja desde una perspectiva internacional*” (*OECD Economic Surveys: Mexico*, 2011). El desempeño de la recaudación tributaria en México amerita un análisis para entender sus causas y para poner en un contexto que refleje de manera adecuada la realidad del sistema fiscal a nivel internacional.

Para hacer comparables los ingresos tributarios de México con los de otros países la OCDE hace un ajuste. PEMEX es una empresa paraestatal. Esto implica que el Gobierno Federal deja de recibir recursos bajo la forma de impuestos de la industria petrolera. Por tanto, para poder ubicar la recaudación de México en el contexto internacional y obtener una comparación más adecuada, la OCDE añade los derechos sobre hidrocarburos cobrados a PEMEX a los ingresos tributarios¹⁴, ya que si PEMEX fuera una empresa que tributara bajo el régimen convencional, pagaría impuestos, y asume que serían en la misma magnitud.

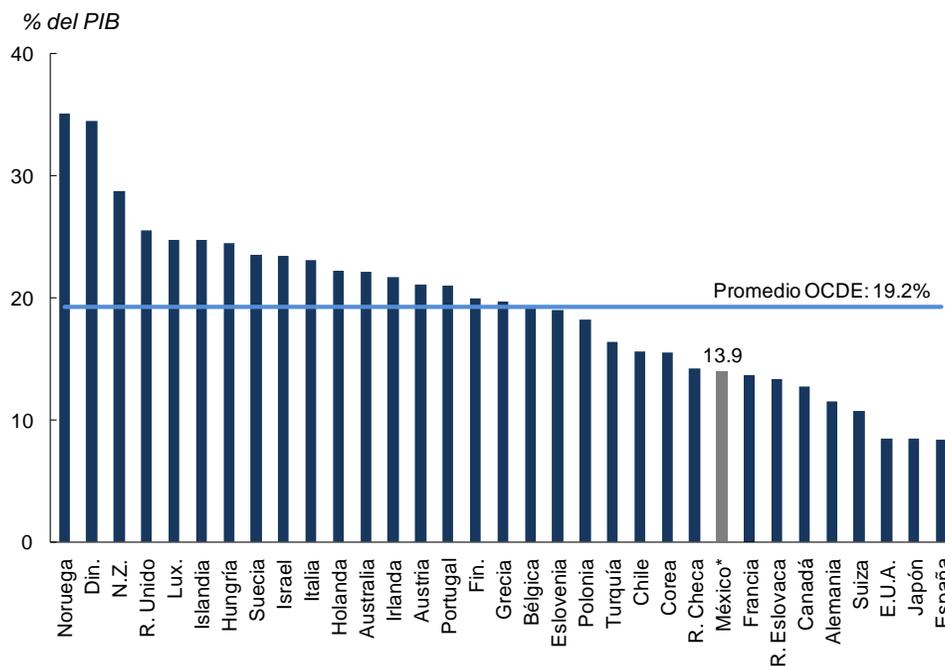
La recaudación de ingresos tributarios que reporta la OCDE, contabilizando los derechos a los hidrocarburos en México en 2009, fue de 13.9% del PIB. Bajo esta comparación, los ingresos tributarios recaudados en México se encuentran por debajo del promedio de la OCDE (19.2% del PIB) pero son mayores que los ingresos de países como Canadá, España, Estados Unidos y Alemania (gráfica 1.3)¹⁵.

¹⁴ En la publicación Revenue Statistics (1965-2009) edición 2010 de la OCDE, de acuerdo con los criterios metodológicos, se clasifican como impuestos a los pagos obligatorios hechos al gobierno general, siempre que el beneficio que provea el gobierno al contribuyente no sea proporcional a su pago (pág. 286). Por esta razón, la estadística para México en dicha publicación incluye los derechos por hidrocarburos.

¹⁵ Hay que considerar que bajo esta definición, los ingresos tributarios de México presentarían una alta dependencia en el petróleo.

Gráfica 1.3. Ingresos tributarios del Gobierno Federal, 2009

Porcentaje del PIB



* Para México la OCDE incluye como ingresos tributarios los derechos de PEMEX.

Nota: las cifras para Australia, Grecia, Polonia y Portugal corresponden a 2008, el resto es 2009.

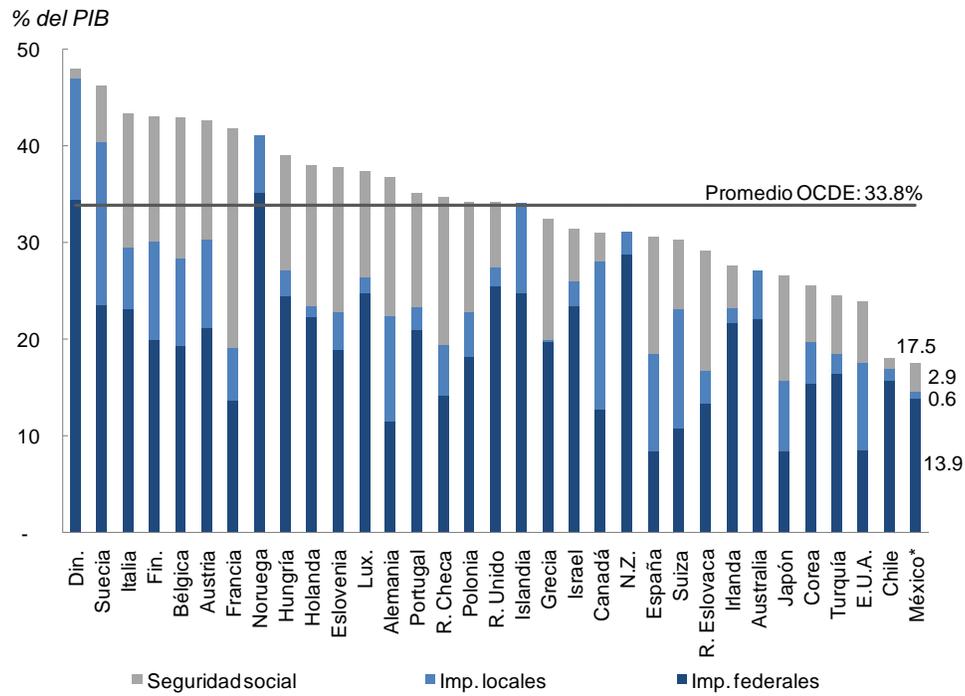
Fuente: Public Sector, Taxation and Market Regulation, Revenue Statistics 2010, OCDE.

<http://stats.oecd.org>.

Sin embargo, la gráfica 1.4 muestra que al incluir en la comparación los ingresos por las contribuciones a seguridad social y los ingresos tributarios de los gobiernos locales, México desciende al último lugar entre los países de la OCDE. Es en estos dos indicadores donde existe una diferencia mayor al comparar la recaudación de México con la de los otros países de la OCDE.

**Gráfica 1.4. Ingresos tributarios por impuestos federales
impuestos locales y seguridad social, 2009**

Porcentaje del PIB



* Para los impuestos federales de México se tomó como ingresos tributarios los derechos de PEMEX. La recaudación de impuestos locales no incluye los “incentivos”, que son los impuestos federales coordinados a la tenencia, ISAN, fondo de compensación del ISAN, recaudación de gasolina y diesel, régimen intermedio, enajenación de inmuebles, REPECOS, y ZOFEMAT, los cuales se transfieren a las entidades federativas. Si se toman en cuenta estos conceptos, la recaudación local aumentaría a 1.1% del PIB.

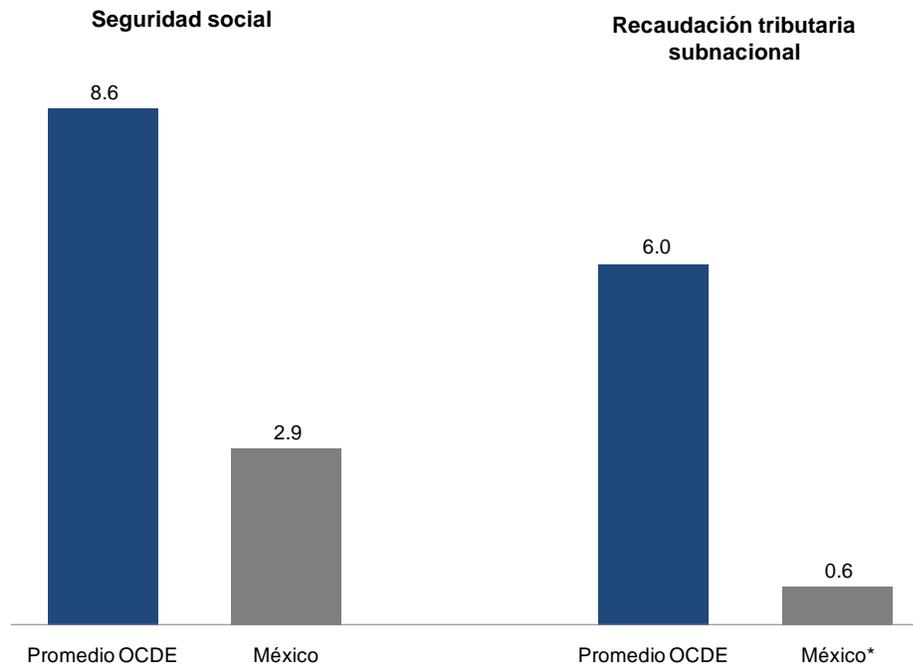
Nota: las cifras para Australia, Grecia, Holanda, Japón, Polonia, Portugal y los impuestos locales en México corresponden a datos de 2008. El resto corresponde a datos de 2009.

Fuente: Public Sector, Taxation and Market Regulation, Revenue Statistics 2010, OCDE. <http://stats.oecd.org>.

Las contribuciones a la seguridad social representan 2.9% del PIB en México, mientras que el promedio de la OCDE es de 8.6% del PIB. La OCDE argumenta que la baja recaudación en nuestro país es un problema de cobertura y no de la cuota que se cobra.

Gráfica 1.5. Seguridad social y recaudación tributaria de los gobiernos subnacionales

Porcentaje del PIB



* La OCDE no incluye los “incentivos”, que son los impuestos federales coordinados a la tenencia, ISAN, fondo de compensación del ISAN, recaudación de gasolina y diesel, recaudación del régimen intermedio, REPECOS, enajenación de inmuebles y ZOFEMAT, los cuales se transfieren a las entidades federativas. Si se toman en cuenta estos conceptos, la recaudación local aumentaría a 1.1% del PIB. La cifra de recaudación local en México corresponde a 2008.

Fuente: Public Sector, Taxation and Market Regulation, Revenue Statistics 2010, OCDE. <http://stats.oecd.org>.

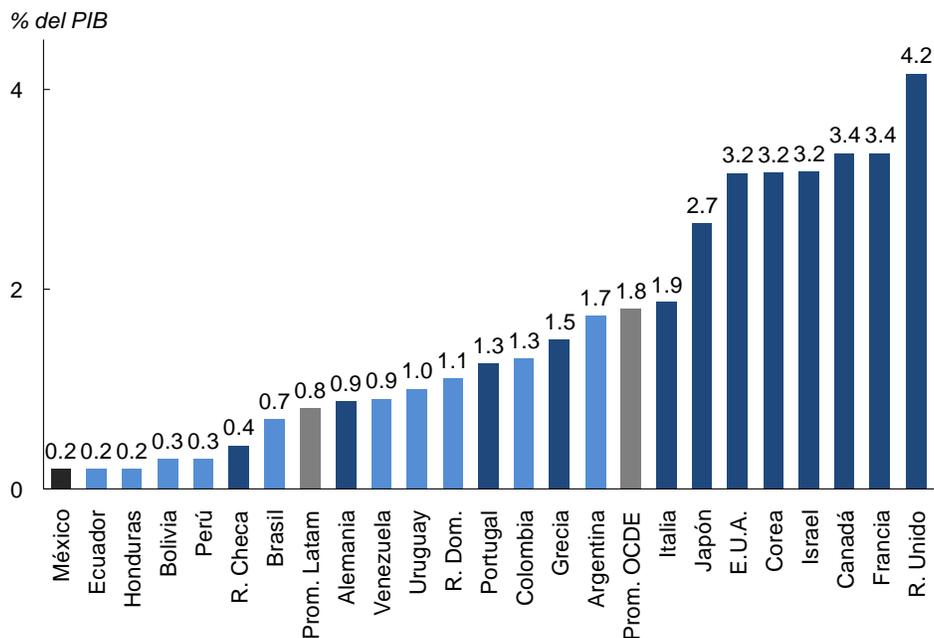
La recaudación de las entidades federativas y municipios en México equivale a 0.6% del PIB, de acuerdo con los datos que publica la OCDE. Sin embargo, cuando se incluyen los impuestos federales coordinados, la recaudación local incrementa a 1.1% del PIB. La gráfica 1.5 muestra que en el resto de los países de la OCDE, la recaudación promedio de los gobiernos locales asciende a 6% del PIB¹⁶.

Algunos de los impuestos locales e impuestos federales coordinados se encuentran sub-explotados y por lo tanto su recaudación se encuentra por debajo de la potencial. Un ejemplo es el impuesto predial, que representa la fuente de recursos más importante para los gobiernos municipales. Mientras que en otros países el predial es una fuente importante de recursos para los gobiernos locales, en México sólo se recauda 0.2% del PIB, lo cual se compara desfavorablemente contra países desarrollados y contra países con niveles de desarrollo similares o inferiores al nuestro. Por ejemplo, Brasil recauda 0.7% del PIB, más de tres veces lo que recauda México, Colombia 1.3% y Argentina 1.7%, más de 8 veces lo que se recauda en México, mientras que Estados Unidos, Canadá y Francia recaudan alrededor de 3.4% del PIB (ver gráfica 1.6). Independientemente de los argumentos presentados anteriormente, es necesario fortalecer los ingresos tributarios de todos los órdenes de gobierno.

¹⁶ Las potestades tributarias de los gobiernos de las entidades federativas y municipios son: el predial, impuesto sobre nóminas, sobre hospedaje, a diversiones y espectáculos públicos, a las adquisiciones de vehículos de motor usados y bienes muebles, ejercicio de profesiones y actividades lucrativas, instrumentos públicos y operaciones contractuales, cedulares al ingreso personal, a actividades mercantiles e industriales, a sorteos, juegos permitidos y concursos, adquisición de inmuebles, a la prestación del servicio de la enseñanza, al comercio de libros, periódicos y revistas y un IEPS adicional a la tasa federal. Además de las potestades tributarias locales, las entidades federativas tienen bajo su cargo los impuestos federales coordinados o “incentivos.” Estos impuestos son administrados en su totalidad por las entidades federativas y su recaudación es 100% participable, es decir, las entidades federativas conservan la totalidad de los recursos que recaudan. Los incentivos son: la tenencia federal, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, la fracción II del Artículo 2-A de la Ley del IEPS, que grava a las gasolinas y diesel (es la cuota de gasolinas y diesel para las entidades federativas), la recaudación de ISR, IVA e IETU del Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) y del Régimen Intermedio, el impuesto a la enajenación de inmuebles y los derechos por la Zona Federal Marítimo Terrestre (ZOFEMAT).

Gráfica 1.6. Recaudación de predial, 2009

Porcentaje del PIB



Nota: Las cifras para Australia, Grecia, Honduras, Holanda, Polonia, Portugal y México corresponden a 2008.

Fuente: Revenue Statistics 2010, OCDE, y Estadísticas e Indicadores Económicos CEPALSTAT 2009, CEPAL. <http://stats.oecd.org> <http://websie.eclac.cl/sisgen/ConsultaIntegrada.asp>

1.4 El sistema tributario federal mexicano.

El sistema tributario mexicano está conformado por distintos impuestos que se aplican sobre bases gravables específicas. El cuadro 1.1 muestra que los ingresos tributarios no petroleros suman 1 billón 472 mmp. El cuadro 1.3 presenta la desagregación de estos ingresos de acuerdo a la LIF de 2011.

La recaudación del sistema renta se estimó en 769 mmp, y se compone de tres impuestos: el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE). La recaudación de IVA asciende a 556 mmp. Esto quiere decir que el 90% (1,325 mmp) de los ingresos tributarios no petroleros

proviene de la recaudación del sistema renta y del IVA. Los IEPS no petroleros aportan 80 mmp (5%) y los impuestos a las importaciones, 22 mmp (1.5%). La importancia relativa de los impuestos al comercio exterior es menor como consecuencia de los diversos tratados internacionales que México ha suscrito, con los cuales se han reducido o eliminado muchos aranceles. Los impuestos sobre tenencia e ISAN, cuya administración y recaudación está a cargo de las entidades federativas, aportan 22 mmp (1.5%) al total de los ingresos tributarios, el resto corresponde a los accesorios.

Cuadro 1.3. Ingresos tributarios no petroleros, LIF 2011

Millones de pesos.

	2011 LIF	Composición
		% del total
Total	1,472,489	100%
Sistema renta (ISR-IETU-IDE)	768,875	52.2%
ISR	688,965	46.8%
IETU	60,605	4.1%
IDE	19,304	1.3%
Impuesto al Valor Agregado	555,677	37.7%
IEPS no petroleros	79,552	5.4%
Importaciones	22,811	1.5%
Otros impuestos ^{/1}	45,575	3.1%

1. Incluye los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos, sobre automóviles nuevos, exportaciones, accesorios y la fracción IV del artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación: contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación de pago. Algunos de estos impuestos son federales coordinados, es decir, la recaudación le corresponde a las entidades federativas.

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación 2011.

1.4.1 Los ingresos tributarios durante la presente administración.

Durante la presente administración, el Congreso de la Unión, con una gran visión y responsabilidad, en conjunto con el Gobierno Federal han impulsado reformas tributarias de gran envergadura. Estos esfuerzos se han materializado en incrementos sin precedentes de los ingresos tributarios.

La Reforma Hacendaria de 2007.

En 2007, a unos cuantos meses de iniciado el presente sexenio, se hacía evidente que en ausencia de una reforma hacendaria, las finanzas públicas de México enfrentarían deficiencias importantes en el mediano plazo. La Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, que presentó el Ejecutivo al Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 21 en dicha fecha, lo establece de la siguiente manera:

“No es benéfico para nuestro país el sostener y acrecentar la dependencia que hoy registran las finanzas públicas respecto de los ingresos petroleros. Ello, por un lado, hace que cerca de la tercera parte del gasto público gravite alrededor del petróleo, cuyos precios son por naturaleza volátiles [...]. Además, resulta insensato desde cualquier perspectiva económica sufragar un porcentaje tan alto de gasto gubernamental con recursos no renovables, que son patrimonio no sólo de todos los mexicanos de hoy sino también de las futuras generaciones.”

“Adicionalmente, para los próximos años se enfrentarán importantes e ineludibles requerimientos de gasto público: los necesarios para mejorar los servicios de educación y salud asociados a la transición demográfica; en gasto social, para el abatimiento de la pobreza; en inversión pública e infraestructura, para generar mayor crecimiento y empleo de acuerdo con las metas propuestas; en seguridad; en mejoría de otros servicios públicos; en protección al medio ambiente, y para el apoyo a los fondos de pensiones de los trabajadores del Estado.”

“Lo anterior, aunado al objetivo de mantener la estabilidad macroeconómica sobre la base de la sustentabilidad de las finanzas públicas, demuestra elocuentemente la necesidad impostergable de reformas en el sistema impositivo que aumenten la generación de los ingresos públicos no petroleros, toda vez que el monto de los requerimientos de gasto rebasa ya sustancialmente los ingresos tributarios que hoy en día obtiene la Hacienda Pública.”

Por su parte, los Dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados del 12 y 13 de septiembre de 2007 señalan que:

“En esa misma tesitura, con los recursos adicionales que se recauden como consecuencia de la entrada en vigor de las reformas que, en su caso, apruebe esa Honorable Asamblea, se podrán establecer bases sólidas para construir el sistema tributario que necesita el país a largo plazo, permitiendo en consecuencia la atención de las crecientes demandas de la sociedad en materia de servicios públicos, empleo, combate a la pobreza, así como avanzar en la sustentabilidad de las finanzas públicas.”¹⁷

“Uno de los objetivos principales que se busca lograr... es comenzar a sustituir la recaudación por concepto de ingresos petroleros, cuyo futuro tiende a la baja por la inestabilidad del precio internacional, así como por el agotamiento de los yacimientos petrolíferos.”¹⁸

¹⁷ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley al Impuesto al Valor Agregado; y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en las Gacetas Parlamentarias número 2339-A y 2340-III, del 12 y 13 de septiembre de 2007, respectivamente.

¹⁸ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en La Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007.

Era necesario fortalecer las haciendas públicas de los tres órdenes de gobierno para poder financiar las presiones de gasto, sin olvidar que un gasto público eficiente y sostenido contribuye a elevar la competitividad.

Para lograr los objetivos planteados, la Reforma Hacendaria de 2007 se conformó de manera integral por cuatro pilares: Sistema Tributario, Gasto Público, Administración Tributaria y Fortalecimiento al Federalismo. La lógica de que la Reforma descansara sobre estos cuatro pilares obedecía al objetivo integral de reformar la totalidad del ciclo hacendario, y a responder puntualmente a las demandas de la sociedad.

1. Sistema tributario. A través de este pilar se fortalecieron las fuentes de ingresos no petroleros de nuestro país. Se introdujo el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como impuesto mínimo con una tasa uniforme que funciona como impuesto de control del ISR (descripción de su estructura y ventajas en el capítulo 2). La lógica de este pilar era fortalecer la recaudación de nuestro país para que todos los que deban contribuir lo hagan.

2. Gasto Público. Si a la sociedad se le exige un mayor pago de impuestos, lo primero que los contribuyentes demandan es que se mejore la transparencia, la eficacia y la eficiencia del gasto público. Es por ello que la Reforma Hacendaria incluyó un pilar a través del cual se fortaleció la transparencia, la rendición de cuentas, la calidad del gasto y se impulsó la armonización contable de las finanzas públicas. Para lograr estas modificaciones, el Congreso de la Unión aprobó una reforma Constitucional para armonizar la contabilidad en los tres órdenes de gobierno. Asimismo, la reforma Constitucional convirtió las contadurías de las Haciendas Estatales en auténticas Auditorías Superiores Estatales, cuyo titular debe ser ratificado por una mayoría de dos terceras partes de las legislaturas locales.

3. Administración tributaria. La sociedad también exige que ante un incremento de impuestos *un mayor número de individuos contribuyan a la recaudación*. Por lo tanto, el propósito del pilar de Administración Tributaria fue facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, combatir la evasión y elusión fiscal, el contrabando y la

informalidad para incrementar el número de contribuyentes. Se introdujo el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) como contribución complementaria del ISR y auxiliar en el control de la evasión fiscal. Al respecto, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados estableció que:

“Derivado de lo anterior, como tributo complementario del impuesto sobre la renta, se plantea que el impuesto contra la informalidad sea un gravamen de control del flujo de efectivo, que impacte en quienes obtienen ingresos que no son declarados a las autoridades fiscales. Lo anterior, permitirá ampliar la base de contribuyentes logrando una mayor equidad tributaria.”¹⁹

4. Fortalecimiento del federalismo. Dado que los contribuyentes se enfrentarían a un mayor pago de impuestos, también demandan que *los bienes y servicios públicos se acerquen a los niveles de gobierno más próximos a la población*. La reforma buscó fortalecer a los tres órdenes de gobierno para así poder llevar la toma de decisiones y los servicios públicos a los gobiernos locales más cercanos a los ciudadanos.

La exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto del 21 de junio de 2007 mencionó que²⁰:

“México requiere avanzar a una nueva etapa de federalismo fiscal basada en una mayor corresponsabilidad entre los distintos órdenes de gobierno, a fin de contar con una política fiscal moderna y responsable que además de preservar el equilibrio de las finanzas públicas federales, dote de nuevas potestades tributarias a los gobiernos locales a fin de que cuenten con instrumentos fiscales flexibles que les permitan incrementar sus ingresos propios y satisfacer sus necesidades de gasto.”

¹⁹ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2339-B, del 12 de septiembre de 2007.

²⁰ Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y Abrogan Diversas Disposiciones Fiscales para Fortalecer el Federalismo Fiscal, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 2280-II del 21 de junio de 2007, página 4.

El Dictamen de la Cámara de Diputados de la iniciativa mencionada con antelación estableció que:

“La iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal contempla dos objetivos: 1) expandir las facultades tributarias de las entidades federativas, sin mermar las finanzas públicas federales y evitar una proliferación de impuestos locales, y 2) simplificar y mejorar las fórmulas de las transferencias federales (participaciones y aportaciones), bajo la premisa de que las entidades federativas recibirán cuando menos el valor nominal de las transferencias del año 2007 y las nuevas fórmulas de distribución de cada uno de los fondos sólo aplicarán a las cantidades que excedan el citado valor nominal.”²¹

De esta manera, se creó la cuota aplicable a las ventas finales de gasolina y diesel para las entidades federativas, la cual se estima que recaudará 24.5 mmp en 2011, y gracias a las nuevas fórmulas de distribución de participaciones, que premian e incentivan la recaudación local, las entidades federativas han incrementado sus ingresos propios.

La Reforma Hacendaria de 2007 sentó las bases para impulsar el crecimiento y continuar con la tarea de reducir la pobreza. En 2008, los efectos positivos de la reforma se hicieron evidentes con una economía que registró ingresos que resultaron superiores a los previstos. De hecho, en 2008 no fue necesario que se presentaran modificaciones a las disposiciones fiscales por parte del Ejecutivo Federal. Esto no ocurría desde 1993, lo que permitió dar certidumbre jurídica a los lineamientos fiscales de nuestro marco tributario.

Sin embargo, en septiembre de 2008 se desató en el mundo la peor crisis financiera de la historia, con consecuencias para la economía mexicana que se describen en los Criterios Generales de Política Económica de 2009:

²¹ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones fiscales para fortalecer el federalismo fiscal, pág. 7, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-B del 13 de septiembre de 2007.

“El contexto internacional desfavorable que se ha observado en [2008]... lleva a que sea esencial avanzar de manera decidida en la agenda económica. En este sentido, debe mencionarse que para el próximo año se anticipa un crecimiento limitado de la economía mundial y también en los Estados Unidos debido a los problemas observados en los sectores de bienes raíces y financiero de varios países industriales y el efecto de los mismos sobre la producción, el empleo y el consumo. Lo anterior ha llevado a revisiones a la baja en el crecimiento esperado para 2009”

Afortunadamente, las bases que sentó la Reforma Hacendaria de 2007 permitieron hacer frente a la crisis desde una posición de fortaleza. Las medidas contracíclicas instrumentadas en 2009, estimadas en 1.5% del PIB, son comparables a las que se implementaron en países como Alemania, Brasil, Francia e Inglaterra. Los Criterios Generales de Política Económica para el año de 2009 describen la situación de la siguiente forma:

“Debe reconocerse que actualmente la economía nacional es estructuralmente más fuerte que en ocasiones anteriores para enfrentar la adversidad del entorno externo. Al respecto, se puede aseverar que hoy en día el país cuenta con una mayor solidez macroeconómica y financiera, tiene una demanda interna más robusta, un sector de la vivienda más dinámico, mayor disponibilidad de crédito y el sector exportador, además de ser más competitivo, ha diversificado sus mercados.”

“En este contexto, el Gobierno Federal actuó de manera oportuna aplicando una política contracíclica basada en tres pilares fundamentales: el incremento en el gasto público aprobado en el Presupuesto de Egresos de la Federación para 2008; la creación del Fondo Nacional de Infraestructura, y la implementación del Programa de Apoyo a la Economía [...]”

“Las acciones emprendidas por el Gobierno Federal sirvieron para atenuar los efectos negativos de la desaceleración económica estadounidense mediante el

impulso al consumo e inversión pública y sirviendo de soporte para el consumo privado. Adicionalmente, las exportaciones destinadas a mercados distintos del estadounidense continuaron expandiéndose a ritmos elevados. En conjunto, esto permitió que la actividad económica y el empleo formal del país siguieran creciendo, si bien a un ritmo más moderado que el observado en 2007.”

La Cuenta de la Hacienda Pública Federal del 2009 describe esta misma situación:

“Por primera vez en décadas, el Gobierno Federal pudo implementar en 2008 y principios de 2009 un paquete amplio de medidas contracíclicas... Hoy podemos afirmar que gracias al esfuerzo y trabajo conjunto de sociedad y gobierno, el paquete de medidas contribuyó a atemperar el impacto de la crisis entre las familias más pobres del país y evitar una mayor pérdida de empleos. De hecho, la caída en el empleo fue de menos de la mitad que la del producto interno bruto, cuando de acuerdo a la experiencia histórica, hubiera sido de la misma magnitud.”

A pesar de la importancia del estímulo a la economía, no se perdió la prudencia ni se comprometió la sustentabilidad financiera del largo plazo de las finanzas públicas.

Modificaciones fiscales del 2009 para el ejercicio 2010.

A diferencia del resto del mundo, la crisis mundial afectó a las finanzas públicas de México por dos frentes. Primero, por la fuerte desaceleración de la economía mexicana, que cayó 6.1% en términos reales durante 2009. Dado que los ingresos públicos están ampliamente vinculados con el ciclo económico, este dinamismo provocó una caída de 10.5% real en los ingresos tributarios. Segundo, la caída en la producción y en el precio del petróleo provocaron una disminución de 31.7% real en los ingresos petroleros del Gobierno Federal durante 2009. La plataforma de producción pasó de ser 2.8 millones de barriles diarios en 2008 a 2.6 en 2009, es decir, una disminución de 200 mil barriles diarios en un año. Además, en 2004 la producción petrolera alcanzó un máximo en 3.4 millones de barriles diarios, es decir, una caída de 800 mil barriles diarios en la plataforma de producción en 5

años. Por su parte, el precio de la mezcla de petróleo mexicano pasó de ser 84.4 dólares por barril en 2008, su nivel máximo de 2000 a 2010, a 57.4 dólares en 2009, una disminución de 27 dólares (32%) en un año.

Esta situación obligó a que se tomaran decisiones difíciles pero necesarias para evitar cualquier desorden económico. Es por eso que el Congreso de la Unión, con gran responsabilidad en el manejo de una situación complicada, aprobó una serie de modificaciones fiscales que permitieron mantener la estabilidad macroeconómica de nuestro país. Se incrementó la tasa general del IVA de 15% a 16%, y de 10% a 11% en la región fronteriza. Estas medidas representaron recursos adicionales por 30 mmp. Se aprobó un incremento temporal de las tasas marginales de los últimos tres tramos de la tarifa del ISR a personas físicas ubicando la tasa máxima en 30% y de la tasa de ISR empresarial de 28% a 30%, la que contribuyó con alrededor de 43 mmp adicionales. Estas tasas disminuirán proporcionalmente a fin de ubicar la máxima de personas físicas y la de personas morales en 29% en 2013 y en 28% en 2014. Se creó el IEPS a las telecomunicaciones a una tasa de 3%, que incrementó la recaudación en 5.9 mmp en 2010. También se incrementó la tasa del IDE, del IEPS de juegos y sorteos, cervezas y bebidas alcohólicas²² y se estableció la cuota específica a los tabacos labrados. Se estableció el entero fraccionado del ISR diferido por los grupos que consolidan, al precisar a cinco años el periodo de diferimiento del pago del ISR.

La Iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, remitida por el ejecutivo federal al Congreso de la Unión y publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados número 2843-V del 10 de septiembre de 2009 contemplaba que:

“Por otra parte, se anticipa que la menor recaudación de ingresos tributarios ya no podrá ser compensada con ingresos petroleros, debido a la reducción en la plataforma de extracción y exportación de petróleo, así como a la volatilidad del precio internacional de este hidrocarburo [...]

²² Se refiere a bebidas alcohólicas de más de 20° G.L.

Considerando lo anterior, el Gobierno Federal está obligado a actuar de manera responsable proponiendo medidas tributarias que permitan hacer frente a esta situación y evitar el desorden económico, sin que con ello se vulneren los derechos constitucionales del contribuyente, siendo la intención del Estado velar por el interés público[...]”

En este sentido, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en las consideraciones del Dictamen con proyecto de Decreto que Reforma, adiciona y Deroga diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en unidades de inversión; y que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de abril de 1995, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2870-B del 20 de octubre de 2009, expresamente menciona en las páginas XLVII, XLVIII y CXXX lo siguiente:

“Esta Comisión Dictaminadora coincide con el Ejecutivo Federal en que la actual situación económica exige adoptar medidas temporales que permitan contar con mayores recursos para hacer frente a las necesidades de gasto público y que contribuyan a mantener la estabilidad macroeconómica.

Así, esta Dictaminadora es consciente de que una mejor posición de las finanzas públicas permitirá al Gobierno Federal contar con ingresos suficientes para hacer frente a compromisos de gasto social y de infraestructura y evitar en lo posible el incremento en la deuda pública, así como el elevado costo financiero que implica esta alternativa.

Con base en lo anterior, esta Comisión Dictaminadora considera adecuado ajustar durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 las tasas marginales de los últimos cinco tramos de la tarifa del ISR para las personas físicas en una proporción de

7.14 por ciento, con objeto de ubicar la tasa marginal máxima en 30 por ciento. El referido ajuste no impactará la carga fiscal de las personas físicas que obtienen ingresos hasta por 6,663 pesos mensuales, equivalentes a 4 SM; y tendrá un impacto moderado en la carga fiscal de las personas físicas con mayores ingresos, para quienes su ingreso disponible se reduce sólo entre 0.16 y 2.67 por ciento. Asimismo, se coincide en que para el ejercicio fiscal de 2013 las tasas marginales que se incrementen se disminuyan proporcionalmente en 3.33 por ciento respecto a las vigentes en 2012, quedando la tasa máxima en 29 por ciento y en que a partir del ejercicio fiscal de 2014, las tasas marginales regresen a su nivel actual, ubicando la marginal máxima en 28 por ciento.

[...]

Ahora bien esta Comisión considera que con el objeto de evitar un escenario económico desalentador durante 2010, es necesario ajustar las tasas del IVA a efecto de ampliar el potencial recaudatorio de esta base tributaria y lograr la solidez de las finanzas públicas, de forma tal que se garantice el financiamiento de los requerimientos de gasto social y de infraestructura para el desarrollo nacional.

En este sentido, la que dictamina propone incrementar en un punto porcentual la tasa general del IVA que se aplica en el interior del país; de esta forma, la tasa pasaría del 15 al 16 por ciento. De igual manera, se plantea incrementaren un punto porcentual la tasa se que aplica en la región fronteriza para ubicarse en 11 por ciento en lugar de la tasa del 10 por ciento vigente [...]"

En un principio existió desconcierto por las medidas adoptadas frente a la crisis, bajo argumentos que consideraban que se debería incrementar la deuda e impulsar un mayor programa contracíclico. Sin embargo, poco después de aprobarse las modificaciones comentadas, al avanzar las secuelas de la crisis, la mayoría de los países comenzaron a tomar medidas similares. En diversos foros internacionales se ha consensuado la necesidad de que las economías del mundo lleven a cabo acciones como las que México tomó desde

2009 para poder hacer frente a los retos de sostenibilidad fiscal que desató la crisis. A diferencia de lo que se observa en muchos países industrializados, hay confianza sobre la solidez de las finanzas públicas de nuestro país.

Para el paquete económico de 2011, por segunda ocasión durante la presente administración no se enviaron propuestas de cambios fiscales. Desde el sexenio de 1964-1970, no se tenían en una misma administración dos años sin presentar modificaciones a las disposiciones fiscales lo cual fortalece la certidumbre jurídica de nuestro marco tributario.

Gracias a todo el esfuerzo y a la gran responsabilidad del Congreso de tomar decisiones difíciles a tiempo, ahora México está logrando un crecimiento económico sin endeudamiento público y con un sistema tributario más boyante, logrando incrementar los ingresos no petroleros. El déficit de 2011 es de 0.5% del PIB y el saldo histórico de requerimientos financieros del sector público se estima a 37% del PIB, lo que contrasta con lo observado en países que en los últimos meses han estado sujetos a enormes presiones y se han visto forzados a anunciar medidas fiscales mucho mayores a las planteadas en México. Países como Grecia (déficit de 13% y deuda de 115% del PIB), y España (déficit de 11% y deuda de 55% del PIB) posiblemente enfrentarán prolongados periodos de crisis sin crecimiento.

1.4.2 Resultados: incremento en la recaudación de ingresos tributarios.

El incremento de los ingresos tributarios no petroleros alcanzado durante esta administración es el más grande de los últimos 30 años y en gran medida es el resultado de las modificaciones al marco fiscal. Para 2011 se estima que los ingresos tributarios en el agregado serán de 10.4% del PIB²³, nivel máximo histórico de recaudación. La gráfica 1.7 muestra la evolución histórica de los ingresos tributarios. El promedio de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB en lo que va de este sexenio (9.8%) ya es superior al

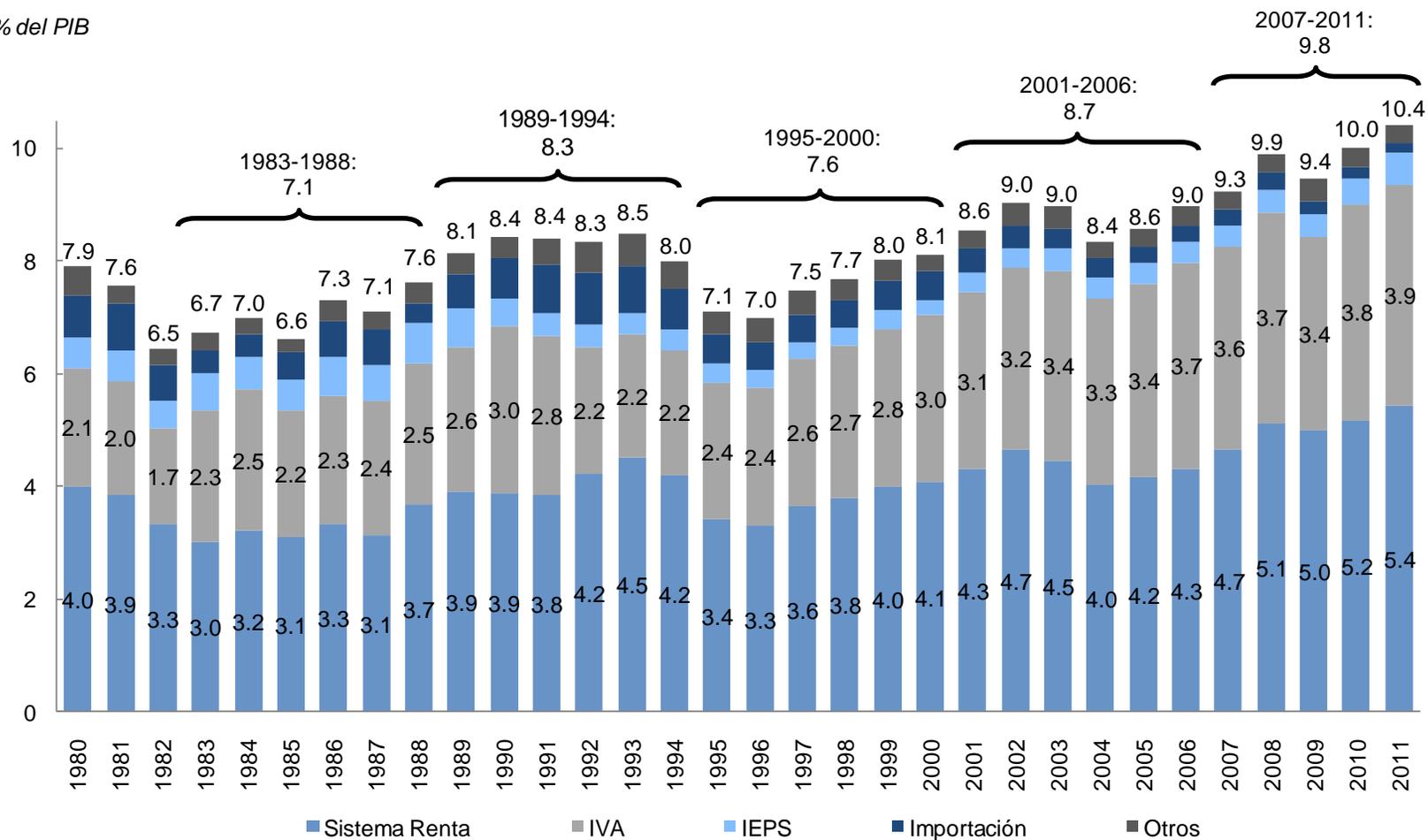
²³ El dato de 10.4% del PIB es para 2011 e incluye únicamente los ingresos tributarios no petroleros, a diferencia del 13.9% que utiliza la OCDE en el comparativo internacional en 2009, que incluye ajustes por derechos sobre hidrocarburos, como se explica en el texto.

promedio observado en las administraciones anteriores. Se prevé que la recaudación del sistema renta y del IVA en 2011 sean las mayores de toda la historia, al ubicarse en 5.4% y 3.9% del PIB, respectivamente.

Gráfica 1.7. Ingresos tributarios, no petroleros

Porcentaje del PIB

% del PIB



Fuente: Con información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2010 y Ley de Ingresos de la Federación 2011.

En los primeros cinco años de gobierno de la presente administración se han incrementado los ingresos tributarios no petroleros como porcentaje del PIB en una mayor proporción que ninguna otra administración en los últimos años. El cuadro 1.4 muestra que los ingresos tributarios no petroleros se incrementaron 1.4 puntos del PIB de 2007 a 2011. El incremento más cercano al observado durante la presente administración se ubica en el periodo de 1989 a 1993, cuando se incrementaron 0.9 puntos del PIB.

**Cuadro 1.4. Aumento en ingresos tributarios
no petroleros en los primeros 5 años de gobierno**
Variaciones como porcentaje del PIB

	1983-1987	1989-1993	1995-1999	2001-2005	2007-2011
Tributarios	0.6	0.9	0.0	0.5	1.4
ISR	-0.2	0.9	-0.2	0.1	1.1
IVA	0.7	-0.4	0.6	0.5	0.3
IEPS	0.2	-0.3	-0.0	0.1	0.2
Importación	-0.0	0.5	-0.2	-0.2	-0.1
Otros ^{/1}	0.0	0.2	-0.1	0.0	0.0

1. Incluye los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos, sobre automóviles nuevos, exportaciones, no comprendidos en las fracciones anteriores y accesorios.

Fuente: Con información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1982-2011 y Ley de Ingresos de la Federación 2011.

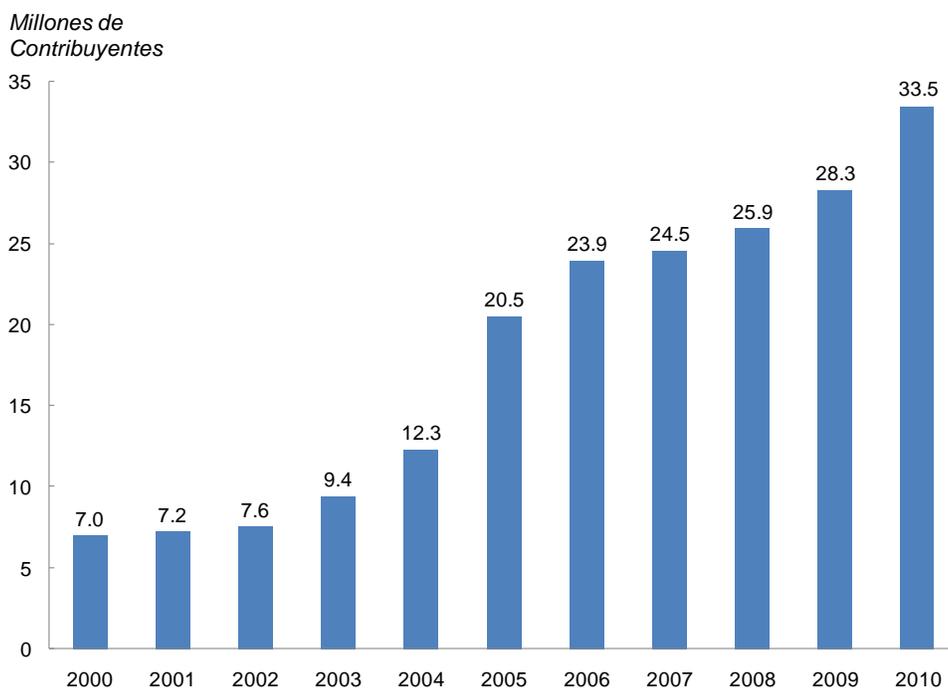
Estos resultados se han obtenido a pesar de los efectos adversos de la crisis económica de 2009 y como consecuencia de las reformas fiscales que ha aprobado el Congreso de la Unión en años recientes, del incremento en el número de contribuyentes, de mayor eficiencia en la administración tributaria, de los esfuerzos de fiscalización y combate a la informalidad y de la simplificación en el pago de impuestos.

Avances en administración tributaria.

Entre 2000 y 2010 el número de contribuyentes activos se incrementó de 7 a 33 millones, esto es, se han más que cuadruplicado (gráfica 1.8). Se logró que más personas –tanto físicas como morales– cuenten con un Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y sean contribuyentes activos. Una parte de este incremento se debe a un mayor número de personas físicas asalariadas. Tradicionalmente, estos contribuyentes no contaban con un registro en el RFC, debido a que es el patrón quien está obligado a hacer la retención de los impuestos. Ahora, se ha hecho un esfuerzo importante para lograr que todos los contribuyentes cuenten con un RFC. Esto permitirá al Servicio de Administración Tributaria (SAT) contar con información sobre un mayor número de contribuyentes con la cual podrá cotejar que la información sea consistente.

Gráfica 1.8. Número de contribuyentes activos, 2000-2010

Millones de contribuyentes

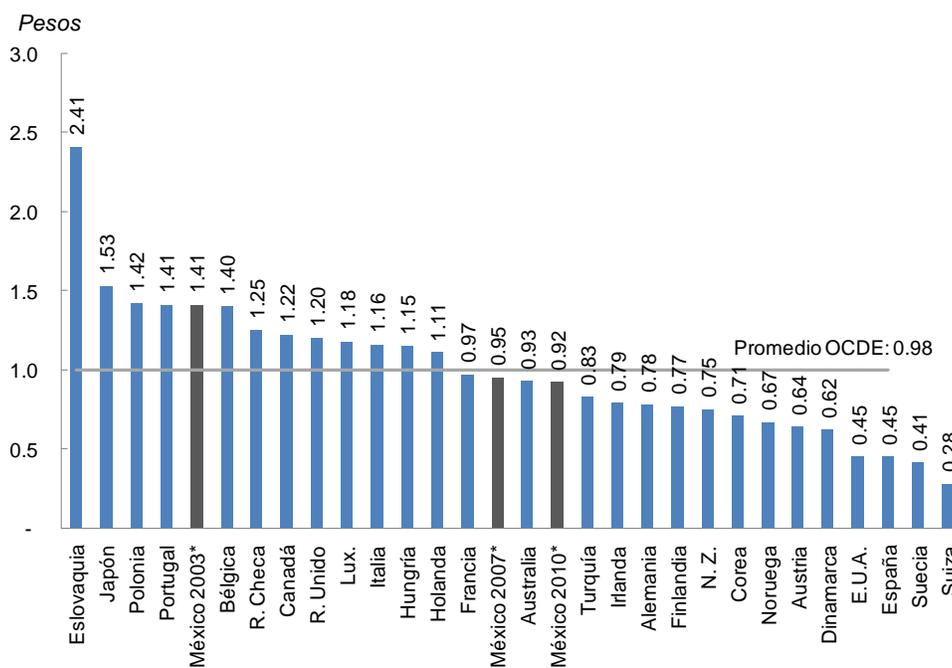


Fuente: Informe tributario y de gestión del SAT, cuarto trimestre 2010.

Se ha logrado reducir de manera sostenida el costo de la recaudación, como se observa en la gráfica 1.9. Mientras que en 2003 el costo era de 1.41 pesos por cada 100 pesos recaudados, en 2010 fue de 0.92 pesos, lo que representa una disminución de 35%. La gráfica 1.9 muestra que en el contexto internacional, el costo de la recaudación en México se encuentra por debajo del promedio de la OCDE. El costo por cada 100 pesos recaudados se encuentra ahora por debajo del costo de países como Japón, Canadá, Reino Unido, Italia y Francia, como muestra la gráfica 1.9.

Gráfica 1.9. Costo de la recaudación, 2007

Gasto por cada 100 pesos recaudados



*La información para todos los países corresponde al 2007 a excepción de México que también corresponde a 2003 y 2010.

Fuente: Informe tributario y de gestión del SAT, cuarto trimestre 2010.

Fiscalización: el Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

El IDE, que entró en vigor el 1 de julio de 2008, ha sido fundamental para el combate a la informalidad, pues permite identificar la entrada de efectivo al sistema financiero. El IDE grava a los depósitos en efectivo que excedan los 15 mil pesos mensuales a una tasa de 3%²⁴. El impuesto es 100% acreditable contra el pago de ISR. Si después de este acreditamiento hay saldo a favor del contribuyente, se puede compensar contra el pago del IVA. Y si aún existiera saldo a favor, los contribuyentes pueden solicitar al SAT la devolución del pago del IDE. Esto permite fortalecer las labores de fiscalización ya que para solicitar la devolución del IDE pagado, es necesario que los datos del contribuyente se encuentren en orden con el SAT.

Como se esperaba desde la introducción del IDE, su recaudación ha disminuido en el tiempo y el porcentaje de devoluciones representan casi 90% de la recaudación bruta. Esto se debe a que la tarea principal del IDE no era fortalecer la recaudación, sino *fortalecer la fiscalización*. Hasta diciembre de 2010, el IDE ha proporcionado información que ha permitido al SAT: (1) generar más de 53 mil propuestas de fiscalización a contribuyentes que realizaron actividades económicas por las que no declararon ingresos, o lo hicieron incorrectamente; (2) la corrección de los RFC de 384,610 contribuyentes y la inscripción de 12,928 contribuyentes en 2009 y de 108,924 durante 2010; (3) se reactivaron 24,009 contribuyentes con suspensión de actividades en 2010; (4) realizar actos para ubicar el domicilio de 29,634 contribuyentes, de los cuales se han localizado 5,223 y 907 presentaron aviso de suspensión de actividades; (5) llevar a cabo 17,552 verificaciones a nivel nacional, teniendo a 11,187 contribuyentes localizados; y (6) obtener recaudación secundaria por 415 millones de pesos a partir de 6,236 revisiones concluidas.

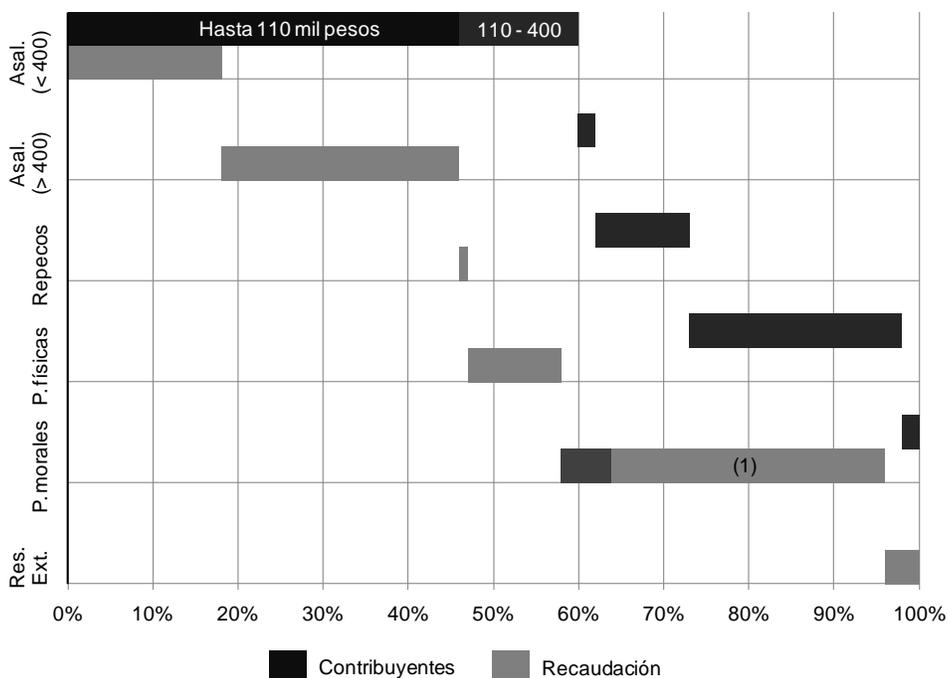
²⁴ En 2008 y 2009 la tasa de este impuesto fue de 2% y el límite de depósitos exentos era de 25 mil pesos mensuales. Para fortalecer el combate a la informalidad, a partir de 2010, se aumentó a 3% la tasa y se redujo a 15 mil pesos el monto mensual exento de los depósitos en efectivo en cualquier tipo de cuenta abierta en las instituciones del sistema financiero.

Avances en simplificación.

Un análisis de la estructura de los contribuyentes y su aportación a la recaudación permite entender hacia dónde se deben enfocar los esfuerzos de simplificación. La gráfica 1.10 muestra, para cada tipo de contribuyente, la proporción que representa del total de contribuyentes y la proporción del total de la recaudación federal que aportan esos mismos contribuyentes (es la recaudación total, es decir, incluye IVA, ISR, IETU, IEPS, etc.). Así, para cada tipo de contribuyente se puede saber qué porcentaje del total de contribuyentes representan, y qué cantidad de recursos aportan a los ingresos tributarios. Las barras de color negro representan el porcentaje de los contribuyentes para cada tipo, y las barras de color gris representan la proporción de ingresos que aportan esos contribuyentes al total de la recaudación federal.

Gráfica 1.10. Recaudación por contribuyente

Porcentaje



(1) Se refiere a la recaudación vinculada con los Grandes Contribuyentes.

Fuente: SHCP con datos del Informe tributario y de gestión del SAT, cuarto trimestre 2010.

Los asalariados con ingresos anuales menores a los 400 mil pesos representan aproximadamente el 60% de los contribuyentes y contribuyen con casi el 20% de la recaudación total. Este tipo de contribuyentes no enfrentan carga administrativa, ya que es el empleador quien retiene sus impuestos y no tienen que presentar una declaración anual. Dado que no tienen ninguna obligación fiscal administrativa, no hay manera de simplificar el pago de impuestos.

Los asalariados con ingresos anuales mayores a los 400 mil pesos representan aproximadamente el 2% de los contribuyentes y aportan alrededor de 28% de la recaudación tributaria total. Al igual que el resto de los asalariados, el empleador retiene sus impuestos. Sin embargo, estos contribuyentes deben presentar la declaración anual. Se ha buscado simplificar esta obligación. Actualmente, los asalariados pueden obtener en la página de internet del SAT su declaración anual pre-llenada con la información proporcionada por los retenedores. Una vez que es validada y que se incorporan los datos de las deducciones personales, ésta puede ser enviada electrónicamente. En caso de determinar saldo a favor en la propia declaración se puede solicitar la devolución automática correspondiente. A pesar de que se ha avanzado en la simplificación de las obligaciones administrativas para estos contribuyentes, pues la declaración es un trámite electrónico que se realiza una vez al año, se seguirá trabajando en simplificar este proceso.

Las personas que tributan bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes, (REPECOS, cuya administración y recaudación depende de los gobiernos de las entidades federativas), representan aproximadamente el 11% de los contribuyentes y aportan alrededor de 1% de la recaudación. Estos contribuyentes representan una base importante la cual tiene un potencial que no se ha materializado. Los REPECOS son aquellos contribuyentes personas físicas con actividad empresarial cuyos ingresos son menores a 2 millones de pesos al año, y que no emiten facturas. Estos individuos están sujetos a un régimen sencillo para el pago de sus impuestos por medio del cual pagan una cuota fija bimestral en la cual se engloban todas sus obligaciones fiscales.

Las personas físicas con actividad empresarial representan aproximadamente el 25% de los contribuyentes y aportan alrededor de 11% de la recaudación. Como parte de sus obligaciones. El pago de impuestos de las personas físicas con actividad empresarial representa una oportunidad para avanzar significativamente en temas de simplificación porque registra una evasión elevada²⁵. Se ha desarrollado una herramienta informática para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de este tipo de contribuyentes (con ingresos anuales menores a 4 millones de pesos). Sin embargo, se debe continuar trabajando para lograr mayor simplificación en el cumplimiento de las obligaciones.

Las personas morales representan aproximadamente el 2% de los contribuyentes y aportan alrededor de 38% de la recaudación. Los grandes contribuyentes (definidos como aquéllos con ingresos anuales iguales o mayores a 500 millones de pesos) aportan casi 32% de la recaudación. Sus obligaciones son prácticamente las mismas que las de las personas físicas con actividad empresarial. Es en este grupo de contribuyentes donde se han concentrado los avances de simplificación en los últimos años para disminuir el número de pagos, en facilidades de pagos o en el número de horas que dedican al pago de impuestos, pero aún queda mucho trabajo por hacer.

El 30 de junio de 2010 el Ejecutivo publicó el Decreto de simplificación a través del cual se eliminaron para los contribuyentes las obligaciones de:

- Presentar el reporte mensual del IETU.
- Proporcionar la información anual del IVA.
- Dictaminar los estados financieros.
- Dictaminar los saldos a favor del IDE para las devoluciones mensuales.

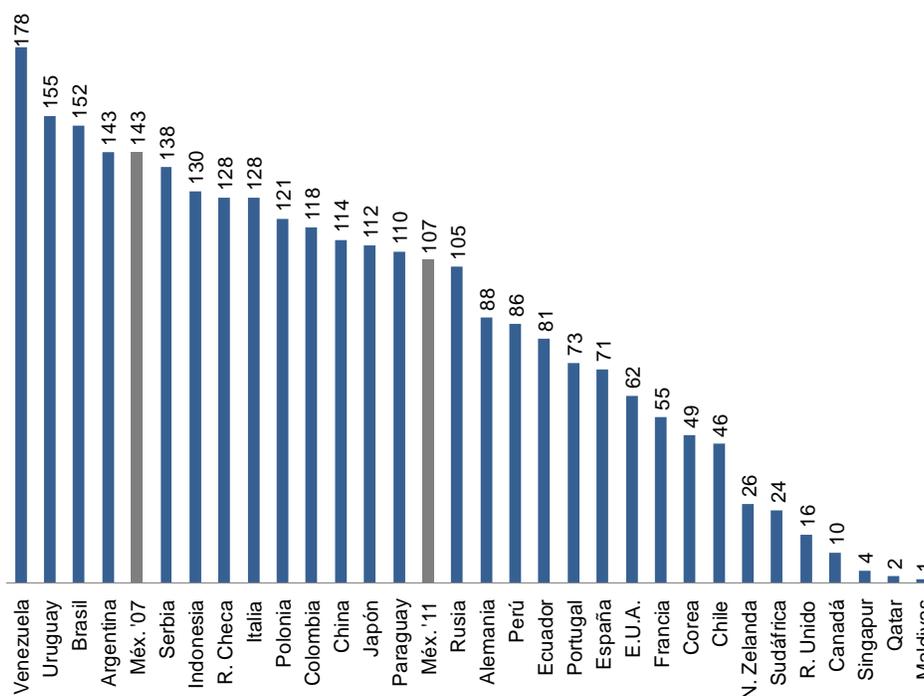
Adicionalmente, se amplió de dos a cuatro años la vigencia de los certificados de la firma electrónica avanzada de las personas físicas.

²⁵ De acuerdo con el estudio “Evasión Global de Impuestos: sobre la renta, al valor agregado y especial sobreproducción y servicios no petroleros” que realizó el Centro de Estudios estratégicos del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, la evasión estimada es de 77.2%.

Estos avances han sido reconocidos por organismos internacionales. Al inicio de esta Administración, en el indicador de “Pago de impuestos” (*Paying Taxes*) del estudio *Doing Business 2007* del Banco Mundial, México ocupaba el lugar 143. Para 2011, México se ubica en el lugar 107, una mejora de 36 lugares²⁶ (ver gráfica 1.11).

Gráfica 1.11. Paying Taxes 2011

Posición relativa (ranking)



Nota: en el estudio de *Doing Business 2007*, la muestra era de 178 países, mientras que en *Doing Business 2011* fueron 183.

Fuente: *Doing Business 2011, Paying Taxes*.

De acuerdo con este indicador del Banco Mundial, de 2007 a 2011 se ha logrado reducir el número de pagos anuales que debe realizar un contribuyente para cumplir con sus obligaciones de 27 a 6. México ocupa el séptimo lugar a nivel mundial en este renglón de una muestra de 183 países (detrás de Hong Kong, Islas Maldivas, Noruega, Qatar, Suecia y Singapur). Por otra parte, de 2007 a 2011 se ha disminuido en 148 horas anuales el tiempo

²⁶ El reporte *Doing Business* se publica anualmente por el Banco Mundial y reporta la facilidad de hacer negocios en distintos países utilizando una metodología estandarizada.

requerido para cumplir con las obligaciones fiscales. Aún hay espacio para trabajar en una mayor reducción del tiempo que dedican las empresas al cumplimiento de sus pagos de impuestos.

Otra evidencia sobre la mejora del entorno del pago de impuestos para desarrollar negocios en México es el estudio que publicó la empresa consultora KPMG en 2010 titulado “Guía para la ubicación de negocios” el cual busca identificar los lugares más competitivos. El resultado refiere que México representó los costos más bajos en el pago de impuestos de todo el grupo de comparación. El estudio toma como base el costo de los negocios en Estados Unidos y lo compara con otros 9 países. De acuerdo con el estudio, el costo estimado en México es 18% menor al de los Estados Unidos.

Parte de esta mejoría en simplificación se debe a que se han incrementado las opciones para el uso de medios electrónicos, que permiten que los trámites sean más fáciles y menos costosos. Los trámites electrónicos también reducen la probabilidad de errores de captura por parte de la autoridad fiscal y agilizan la operación. En 2010, 78% de las operaciones con el SAT se realizaron por Internet, mientras que en 2003 las operaciones por Internet representaban 50% del total de operaciones con el SAT. Se han disminuido las operaciones en papel: mientras que en 2005 representaban 10% del total de operaciones con el SAT, actualmente prácticamente ya no se realizan este tipo de operaciones, pues representan 0.2% del total.

Evolución de la recaudación de IVA.

México introdujo un Impuesto al Valor Agregado (IVA) a su sistema tributario desde hace más de tres décadas. La introducción fue relativamente vanguardista, después de algunos países como Dinamarca, Brasil, Francia, Chile, Argentina o el Reino Unido. El cuadro 1.5 muestra un comparativo internacional con los países y las fechas en las que han introducido un IVA a su sistema tributario. Actualmente, todos los países de la OCDE, con excepción de Estados Unidos, cuentan con un IVA en sus sistemas tributarios (Bickley, 2011).

Cuadro 1.5. Implementación del IVA a nivel mundial

Países seleccionados

País	Año de implementación	País	Año de implementación	País	Año de implementación
Dinamarca	1967	Haití	1982	Egipto	1991
Brasil	1967	Rep.Dominicana	1983	Jamaica	1991
Francia	1968	Turquía	1985	Rusia	1992
Alemania	1968	Portugal	1986	El Salvador	1992
Holanda	1969	Nueva Zelanda	1986	Venezuela	1993
Noruega	1970	Nigeria	1986	Paraguay	1993
Bélgica	1971	Grecia	1987	Rep.Checa	1993
Italia	1973	Hungría	1988	Bulgaria	1994
Reino Unido	1973	Filipinas	1988	China	1994
Argentina	1975	Japón	1989	Finlandia	1994
Chile	1975	Islandia	1990	Suiza	1995
Colombia	1975	Kenya	1990	Congo	1997
Corea	1977	Pakistán	1990	Ghana	1998
México	1980	Canadá	1991	Australia	2000

Fuente: Keen, *et. al.* (2001).

El IVA es un impuesto al consumo que grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, permitiendo el acreditamiento del impuesto pagado en las etapas anteriores. El cuadro 1.6 muestra las tasas del IVA para diversos países. La tasa general del IVA en México es de 16%²⁷, la cual es moderada bajo estándares internacionales.

Cuadro 1.6. Tasas de IVA

Porcentaje

País	2008	2009	2010
Dinamarca	25	25	25
Noruega	25	25	25
Suecia	25	25	25
Uruguay	22	22	22
Bélgica	21	21	21
Irlanda	21	21.5	21
Portugal	21	20	21
Argentina	21	21	21
Austria	20	20	20
Bulgaria	20	20	20
Italia	20	20	20
R. Checa	19	19	20
Francia	19.6	19.6	19.6
Alemania	19	19	19
Holanda	19	19	19
Chile	19	19	19
España	16	16	18
Reino Unido	17.5	15	17.5
Colombia	16	16	16
R. Dominicana	16	16	16
México	15	15	16
Costa Rica	13	13	13
Bolivia	13	13	13
Guatemala	12	12	12
Honduras	12	12	12
Venezuela	9	12	12

Fuente: KPMG Individual income tax and social security rate survey y Deloitte international tax source.

²⁷ Mientras que en la región fronteriza es de 11%.

La arquitectura y diseño del IVA tendrían el potencial de alcanzar altos niveles de recaudación de manera eficiente. El IVA no grava los rendimientos al ahorro ni la inversión, por lo que no distorsiona las decisiones de los individuos de ahorrar o de invertir. No afecta la competitividad de los productos ni distorsiona los flujos comerciales, ya que por el principio de destino las importaciones pagan el impuesto a la entrada al país, mientras que las exportaciones están gravadas a la tasa cero.

La base para el cálculo del IVA en México es en flujo de efectivo. Esto significa que se debe pagar este impuesto cuando efectivamente se cobra una venta y se acredita cuando efectivamente se paga una compra. Esto hace que el cálculo del monto a pagar sea relativamente sencillo, pues basta con comparar el IVA efectivamente cobrado y el efectivamente pagado para determinar la cantidad que se debe pagar. Además, dado que los pagos son definitivos, no es necesario hacer una declaración anual ni ajustes mensuales o semestrales.

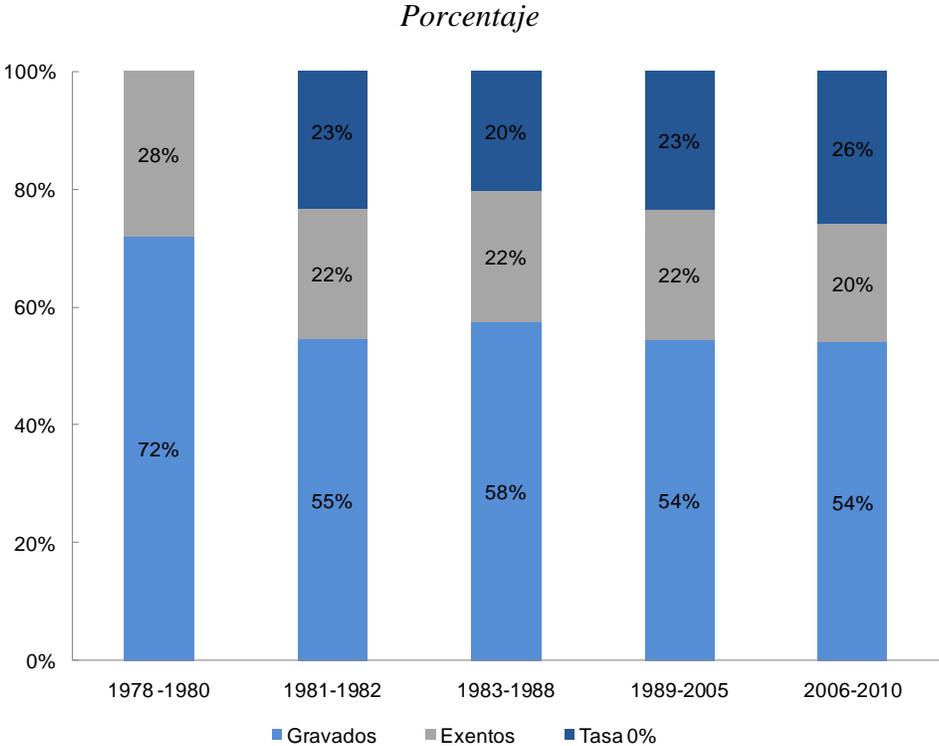
A pesar del potencial recaudatorio de este impuesto, el IVA en México se introdujo con algunos tratamientos preferenciales que erosionan su base gravable y por lo tanto disminuyen la recaudación. De acuerdo con el Presupuesto de Gastos Fiscales para 2011 *“El IVA contempla dos tipos de tratamientos diferenciales: el régimen de exención y el de tasas reducidas (tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones y la tasa de la región fronteriza). Las exenciones representan 20% del gasto total asociado al IVA y las tasas reducidas el 80% restante.”*²⁸

La gráfica 1.12 ilustra la evolución de la estructura de la base del IVA. Cuando se aprobó este impuesto, en 1978, y posteriormente cuando se introdujo en 1980, contemplaba exentos sólo los alimentos no industrializados y algunos procesados de la canasta básica, y contemplaba tasa cero sólo para las exportaciones. Sin embargo, después de unos meses de haber sido introducido el IVA se otorgó, primero mediante Decreto pero después con modificaciones a la Ley, una ampliación de las exenciones a los alimentos. Así, a partir de 1981 y hasta la fecha, la composición de la base del IVA se ha mantenido relativamente

²⁸ Presupuesto de Gastos Fiscales 2011, SHCP.

constante. Para 2011, los productos que se encuentran gravados con IVA representan el 54% del total de los bienes de consumo. Los productos a los que le aplica una tasa cero representan alrededor de 26% de la base, mientras que los productos exentos del pago de este impuesto ascienden a 20%.

Grafica 1.12. Evolución de la estructura de la base del IVA por régimen



Nota: las sumas parciales pueden no coincidir debido al redondeo.

Fuente: Cálculos propios con la información de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) 2008 y Leyes del IVA.

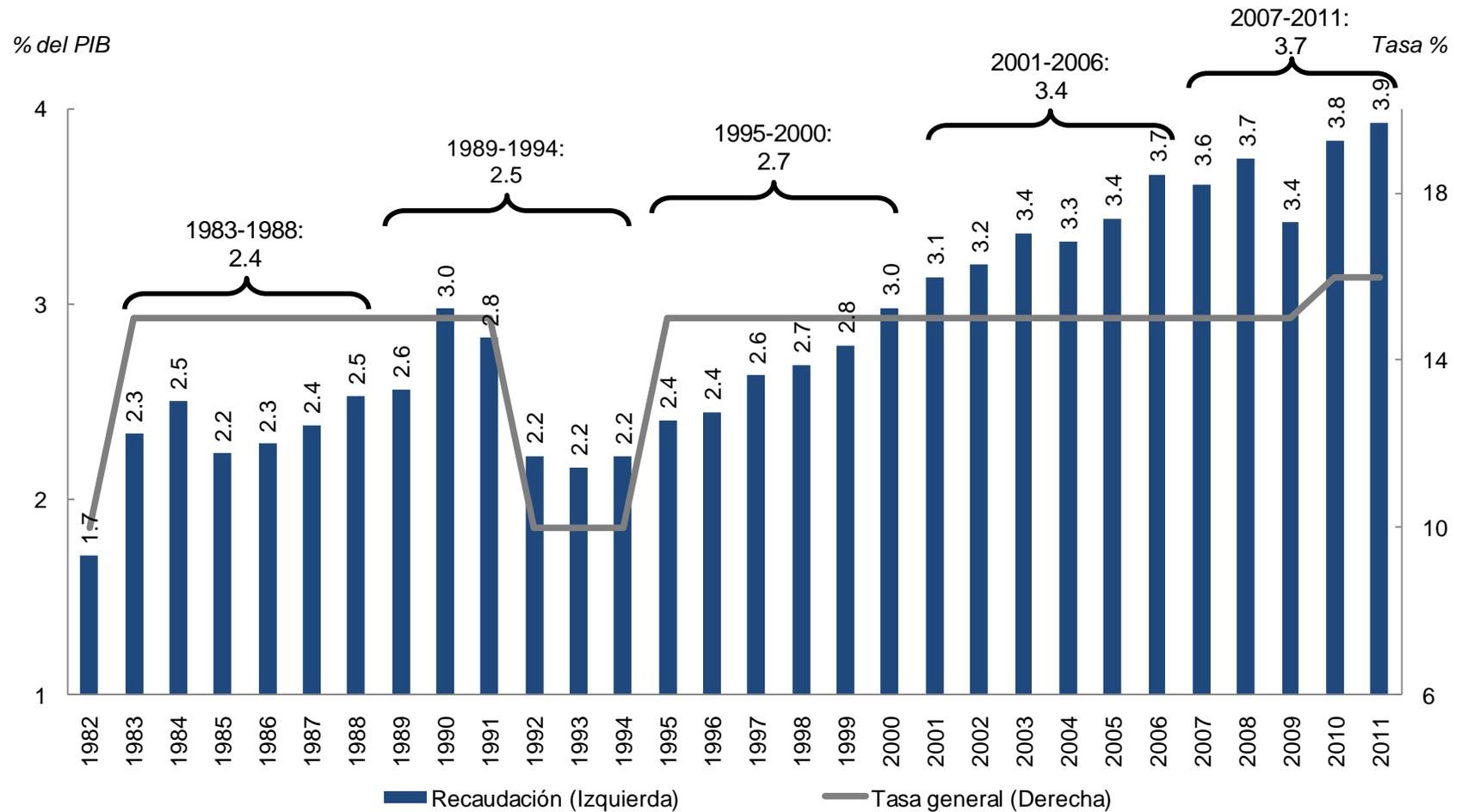
El Presupuesto de Gastos Fiscales 2011 estima que estos tratamientos preferenciales significan un gasto fiscal de 219 mmp (1.5% del PIB). El más significativo es la aplicación de la tasa cero en alimentos y medicinas, la cual representa 66% de dicho gasto fiscal (145 mmp); seguido por el régimen de exención y la tasa reducida en la región fronteriza con 20% (44 mmp) y 6% (14 mmp), respectivamente. Los detalles de los gastos fiscales se pueden consultar en el Presupuesto de Gastos Fiscales 2011, entregado al Congreso de la

Unión el 29 de junio de 2011, que se encuentra disponible en la página de Internet de la Secretaría de Hacienda.

La evolución de la recaudación del IVA es un reflejo de los esfuerzos en materia de fiscalización que se han emprendido en los últimos años. La gráfica 1.13 muestra la recaudación de IVA como proporción del PIB y la tasa de este impuesto a partir de 1982. Como se dijo, a partir de 1981 la base del IVA ha sido prácticamente la misma, y desde 1995 a 2011 la tasa se ha mantenido prácticamente constante en 15%, excepto para los dos últimos años que subió a 16%. En 1995, la recaudación del IVA representaba 2.4% del PIB, mientras que actualmente la recaudación del IVA está estimada en 3.9% del PIB, su nivel máximo en la historia. El incremento de 1.5% del PIB de 1995 a 2011 se logró con la *misma* base gravable, y prácticamente la *misma* tasa y legislación. Es decir, el incremento se debe a los esfuerzos de fiscalización que se han emprendido de manera reciente.

Gráfica 1.13. Recaudación de IVA, 1982-2011

Porcentaje del PIB; Tasa



Fuente: Con información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1982-2010 y Ley de Ingresos de la Federación 2011.

Capítulo 2. El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): diseño y aspectos macroeconómicos.

Este capítulo presenta un análisis del IETU a nivel agregado y su operación dentro del sistema renta. Primero se describe el ISR, la necesidad de que opere conjuntamente con un impuesto mínimo, la erosión que fue sufriendo el IMPAC y sus efectos nocivos sobre la inversión, así como el contexto que condujo a la introducción del IETU. Después se describe el impuesto, su racionalidad y filosofía. Posteriormente se evalúa su evolución agregada en sus primeros tres años de vigencia. Se demuestra que el IETU ha logrado incrementar la recaudación en más de 100 mmp anuales directamente y a través de un incremento inducido en el ISR. Adicionalmente se presentan otras consideraciones macroeconómicas del impuesto: ante las crisis de 1995 y 2009, el Producto Interno Bruto (PIB) prácticamente cayó en la misma magnitud (6.2% en el primer caso y 6.1% en el segundo). Aun así, el sistema renta, que usualmente presenta comportamientos muy similares al PIB, registró una caída de 23.7% en 1995 y de sólo 8.7% en 2009. Por otro lado, la inversión privada cayó 28.2% en 1995 y sólo 16.9% en 2009. Estos comportamientos se atribuyen en parte al IETU y su efecto como impuesto mínimo que no inhibe la inversión.

2.1 El Impuesto Sobre la Renta (ISR) mexicano, la necesidad de que opere con un impuesto mínimo y la introducción del IETU.

El ISR grava la variación real del patrimonio de los contribuyentes. Dicha variación se aproxima, de manera simplificada, como los ingresos acumulables menos los gastos indispensables (las deducciones autorizadas). El ISR mexicano es un impuesto con una estructura global moderna bajo estándares internacionales. Su arquitectura se ha perfeccionado a lo largo de los años y presenta ciertas ventajas: (1) su diseño implica que

hay neutralidad para las empresas en cuanto a fuentes de financiamiento²⁹; (2) la tasa marginal efectiva sobre la inversión es moderada en una comparación internacional³⁰; (3) es moderno en cuanto a su incorporación de elementos que permiten aislarlo de los efectos de la inflación; (4) es un impuesto integrado que elimina la doble tributación entre personas físicas y morales.

Un sistema de impuestos sobre la renta está integrado cuando existen los mecanismos entre los impuestos personales y los empresariales para eliminar o reducir la doble tributación. Debido a que el ingreso de las empresas se encuentra gravado con el ISR empresarial y posteriormente el ingreso de las personas está gravado con el ISR personal, podría existir la posibilidad de que un mismo ingreso (como el proveniente de dividendos) tenga doble gravamen. Las ventajas de la integración son que la autoridad fiscal no tiene que saber de qué fuente proviene el ingreso para saber qué tratamiento se le debe dar, ya que a todos los ingresos se les trata igual. Asimismo, un ingreso que ya pagó impuestos al nivel empresarial ya no debe pagarlos a nivel personal. Los mecanismos que existen actualmente para integrar el ISR empresarial y el ISR de personas físicas en México son la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA) en la contabilidad de la empresa³¹.

La práctica común en los países industrializados hasta los años setenta era no integrar los sistemas y tener doble gravamen en los dividendos (es, por ejemplo, el caso de Estados Unidos hoy en día). En la actualidad, diversos países han optado por arreglos donde se evita la doble tributación. Los dos métodos más usados internacionalmente son el método de “imputación de los dividendos” (como el mexicano) y el de “tasa personal reducida” en donde la tasa del ISR personal es menor a la empresarial para atenuar en parte

²⁹ En general, los impuestos sobre la renta en el mundo favorecen a la deuda sobre el capital como fuente de financiamiento: ver, por ejemplo, Auerbach (2002), FMI (2009), Graham (2003) Miller (1977) y Zodrow (1991). Sin embargo, las innovaciones estructurales en el ISR mexicano (en particular el tratamiento de dividendos a través de la CUFIN) han atenuado el sesgo a favor de la deuda y le han dado mayor neutralidad al impuesto. Asimismo, se han introducido mecanismos para evitar el apalancamiento excesivo (“la capitalización delgada”).

³⁰ De acuerdo con Chen y Mintz (2011), en México la tasa marginal efectiva sobre la inversión es de 17.5%, mientras que en los países de la OCDE el promedio es de 18.6% y en América Latina, de 22.2%.

³¹ Las utilidades fiscales de una empresa que ya pagaron impuestos se registran en la CUFIN y si se distribuyen como dividendos ya no están sujetas a un impuesto a nivel personal.

la doble tributación. En el primer caso, los accionistas de una empresa reciben un crédito por los impuestos ya pagados a nivel empresarial, el cual puede usarse para disminuir el impuesto que como personas físicas deben enterar por los dividendos recibidos. En el último, se establece una tasa impositiva menor a nivel personal. Según un estudio de la OCDE publicado en 2011, de 34 países: 10 tienen un sistema no integrado y 24 uno integrado³².

En México, la tasa marginal máxima del ISR de personas físicas es igual a la tasa del ISR de las empresas para evitar arbitrajes, como efectuar el pago de dividendos a través de otros conceptos, con el único fin de evitar el pago de impuestos. En nuestro país las tasas del ISR para personas físicas se aplican en forma progresiva respecto de los niveles de ingresos: a mayor ingreso le corresponde una mayor tasa³³. Las tasas marginales de la tarifa vigente oscilan entre 1.92 y 30%. Durante los primeros años de la presente administración las tasas del ISR empresarial se encontraban en el mínimo histórico de 28% y sólo se subieron temporalmente para fortalecer las finanzas públicas que se vieron afectadas por la crisis financiera global y la caída en la plataforma de producción de petróleo³⁴. Las tasas aplicables en el ISR son las menores de nuestra historia y en un comparativo internacional son relativamente bajas (ver cuadro 2.1).

³² Para un análisis de integración de sistemas impositivos, ver Genser, Bernd (2001).

³³ En sentido estricto se dice que una tarifa es progresiva cuando la tasa media del impuesto (no necesariamente la marginal) se incrementa con el ingreso.

³⁴ Las tasas marginales disminuirán proporcionalmente a fin de ubicar la máxima de personas físicas y la de personas morales en 29% en 2013 y en 28% en 2014.

Cuadro 2.1. Tasas de ISR Empresarial

Porcentaje

País	2009	2010	2011
Japón	40.7	40.9	40.7
E.U.A.	35.0	35.0	35.0
Argentina	35.0	35.0	35.0
Venezuela	34.0	34.0	34.0
Francia	33.3	33.3	33.3
Bélgica	33.0	33.0	33.0
Colombia	33.0	33.0	33.0
Canadá	33.0	35.0	32.5
Italia	27.5	27.5	27.5
Guatemala	31.0	31.0	31.0
España	30.0	30.0	30.0
México	28.0	30.0	30.0
Reino Unido	28.0	28.0	26.0
Holanda	25.5	25.5	25.0
Austria	25.0	25.0	25.0
Dinamarca	25.0	25.0	25.0
Portugal	25.0	25.0	25.0

Fuente: 2009-2010 Deloitte International Tax Source y
Worldwide Tax Summaries online 2011.

Al igual que con el IVA, el problema del ISR en México, como en otros países, es que se han incorporado regímenes y disposiciones especiales que erosionan su base gravable y que han creado inequidades entre los diversos contribuyentes. Lo anterior, debido a que al ISR se le han encomendado funciones extra fiscales orientadas a mejorar la distribución del ingreso, a apoyar el desarrollo de sectores y actividades económicas específicas, o a promover el empleo. Los regímenes especiales se refieren a cualquier tratamiento especial a través de deducciones adicionales, créditos fiscales o diferimiento de impuestos, que se otorgan de manera transversal o sectorial y que disminuyen el impuesto a pagar.

La aplicación de las disposiciones anteriores da como resultado que, al igual que otros países del mundo, no se obtenga todo el potencial recaudatorio del Impuesto Sobre la Renta. Por esta razón diversos países publican un “Presupuesto de Gastos Fiscales” que estima la pérdida recaudatoria de los diversos regímenes especiales que se han otorgado y que se desvían de la “estructura normal” de los impuestos. El Presupuesto de Gastos Fiscales de nuestro país (que se elabora anualmente por la SHCP desde 2002) presenta la estimación del costo de los diversos regímenes especiales presentes en el sistema tributario mexicano. Como se describe en la introducción del Presupuesto de Gastos Fiscales 2011³⁵:

“El Presupuesto de Gastos Fiscales debe comprender en términos generales, los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal. [...]”

Los impuestos considerados son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales.”

Existe un relativo consenso de diversos estudios como el ITAM (2009), ITESM (2008), UNAM (2008) y la OCDE (2011) que mencionan que México (al igual que otros países) tiene diversos regímenes especiales (para mayor referencia ver Presupuesto de Gastos Fiscales, SHCP, 2011). Los principales sectores que destacan por recibir tratamientos especiales en México son: el primario, autotransporte terrestre de pasajeros y de carga, el inmobiliario, el de la construcción y el educativo.

A lo largo del tiempo, diversos países han introducido algún tipo de impuesto mínimo para complementar la recaudación del impuesto sobre la renta (o de algún otro

³⁵ Presentado al H. Congreso de la Unión el 29 de junio de 2011.

impuesto). Los impuestos mínimos se utilizan para incrementar la recaudación al fijar un piso al pago de ISR y son herramientas poderosas para mejorar la equidad y proporcionalidad de los gravámenes ya que pueden: (i) incrementar el pago de impuestos de aquellos sectores que gozan de tratamientos preferenciales; (ii) evitar la evasión y elusión fiscal; y (iii) funcionar como un control e incrementar las declaraciones de ingresos para el ISR. Existen distintos tipos de impuestos mínimos, clasificados por tipo de contribuyente (a empresas o individuos) y por base (monto fijo o proporcional).

El uso de impuestos mínimos puede ser útil para corregir las imperfecciones y distorsiones del ISR. Sin embargo, se debe vigilar cuidadosamente que la existencia de impuestos mínimos no desvíe la atención sobre el continuo fortalecimiento que debe tener el impuesto principal.

Tener un impuesto mínimo como parte del sistema de impuestos sobre la renta no es una anomalía: de una muestra de 99 países, 21 utilizan un impuesto mínimo, entre los que se encuentran Estados Unidos, Canadá y Francia^{36,37}. En Estados Unidos existen impuestos mínimos desde 1969. El sistema vigente de “impuesto mínimo alternativo” en ese país, tuvo su origen en 1982 y grava tanto a empresas como a individuos; el impuesto consiste esencialmente en una base simple que permite pocas deducciones. En Francia existen desde 1973 y originalmente se aplicaba un impuesto mínimo de cuota fija a las empresas (ahora se aplica una tasa sobre los ingresos). En Noruega y Dinamarca se cobran impuestos mínimos complementarios para los individuos con mayores niveles de ingresos.

La historia muestra que el ISR sin un impuesto mínimo necesita tasas elevadas para obtener la misma recaudación. México no fue la excepción en la tendencia internacional en complementar los impuestos sobre la renta con un impuesto mínimo. El 15 de diciembre de 1988, el Ejecutivo Federal presentó la Iniciativa de la Ley del IMPAC, que se promulgó el 31 de diciembre del mismo año. Como se puede ver en la gráfica 2.1, la introducción del IMPAC fue lo que permitió bajar las tasas del ISR de 60.5% para personas físicas y 42%

³⁶ PricewaterhouseCoopers (1989).

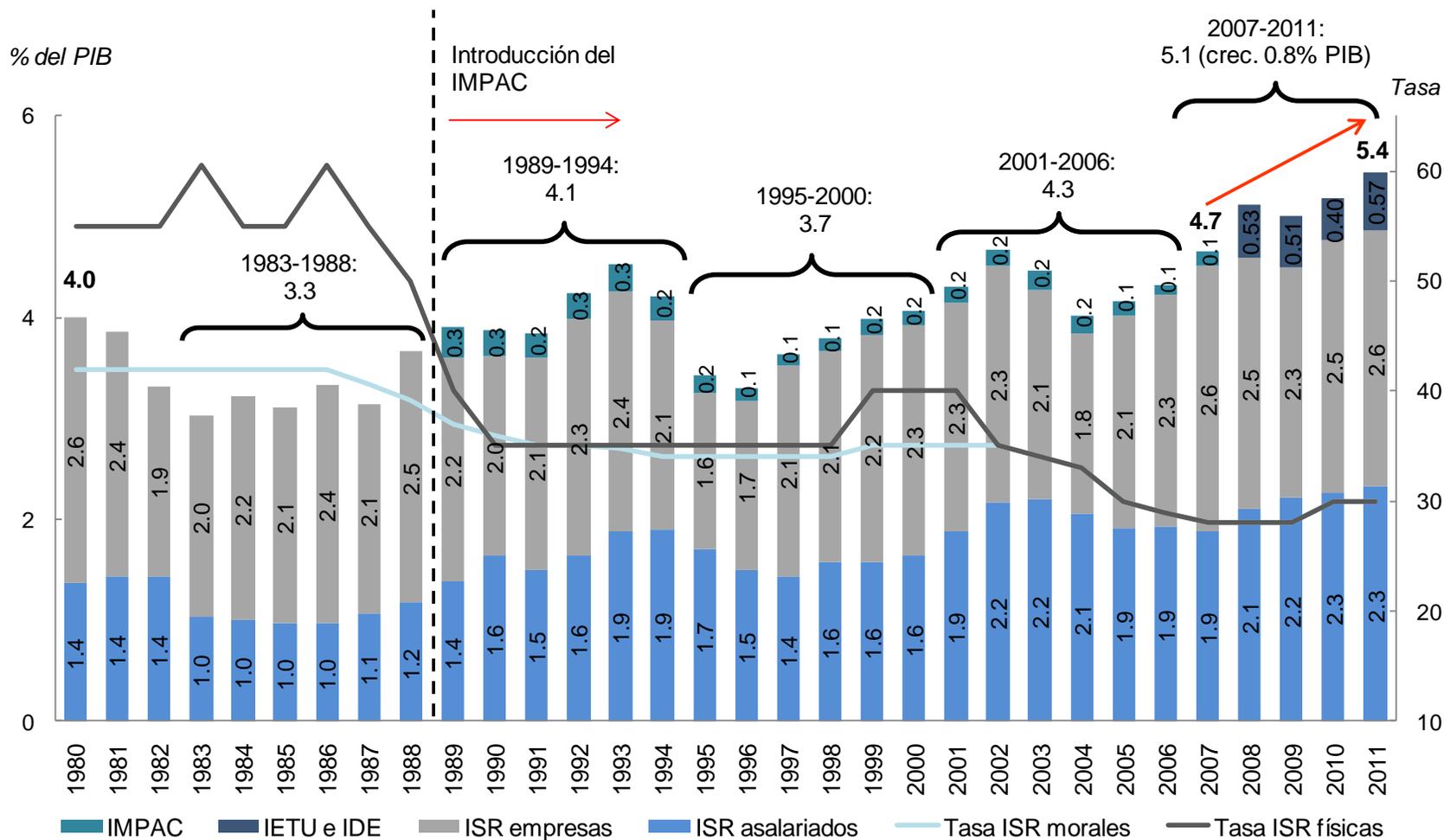
³⁷ Para mayor detalle sobre el diseño y uso de impuestos mínimos ver Lyon (2005), McLees (1991) y Graetz y Sunley (1988)

para personas morales en 1985, el máximo histórico, a una tasa unificada de 35% en 1990. Sin un impuesto de control, el ISR necesitaría tasas más altas para obtener la misma recaudación.

La gráfica 2.1 presenta la evolución de la recaudación del sistema renta y muestra cómo ha alcanzado máximos históricos durante la presente administración gracias a la introducción del IETU y el IDE. El IETU ha sido fundamental para incrementar la recaudación no sólo por los ingresos que aporta, sino porque indirectamente incrementa la recaudación del ISR. Al igual que cuando se creó el IMPAC, la introducción del IETU como impuesto mínimo del ISR logró mejorar de manera significativa el desempeño del sistema renta. Como lección del IMPAC se debe evitar que con el tiempo se erosione de manera similar la base del IETU mediante la aplicación de deducciones adicionales, exenciones o reducciones en la tasa, ya que se perderían las ventajas que tiene como impuesto de base amplia y tasa uniforme y, por lo tanto, se limitaría también su potencial recaudatorio.

Gráfica 2.1. Recaudación del sistema renta (ISR, IDE, IMPAC o IETU), 1980-2011

Porcentaje del PIB; Tasa



Fuente: Con información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2010 y Ley de Ingresos de la Federación 2011.

La exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 1989 establecía que *“En la actualidad poco más de la mitad de las empresas presentan declaraciones sin pago alguno”*³⁸. Con la introducción del IMPAC en 1989 se pretendía capturar la pérdida recaudatoria en el ISR empresarial, ocasionado por el uso de precios de transferencia y otras manipulaciones, efectuadas por las empresas para eludir el pago de impuestos.

El IMPAC gravaba el activo de las empresas. Su tasa bajó del 2% en 1989 a 1.25% en 2007. Su lógica descansaba en la premisa de que la inversión en activos genera riqueza y que sólo se comprarían activos si su rentabilidad fuese mayor que la de invertir en activos financieros libres de riesgo. Dada la integración de su base gravable, el IMPAC penalizaba la inversión. Aun cuando la tasa del IMPAC era una aproximación de la rentabilidad mínima de los activos de la empresa, su monto era independiente del flujo que la empresa generaba. Si bien el IMPAC se pensó como un impuesto mínimo de renta, en realidad operaba como un pago anticipado del ISR, ya que el monto pagado se permitía acreditar contra ISR futuros.

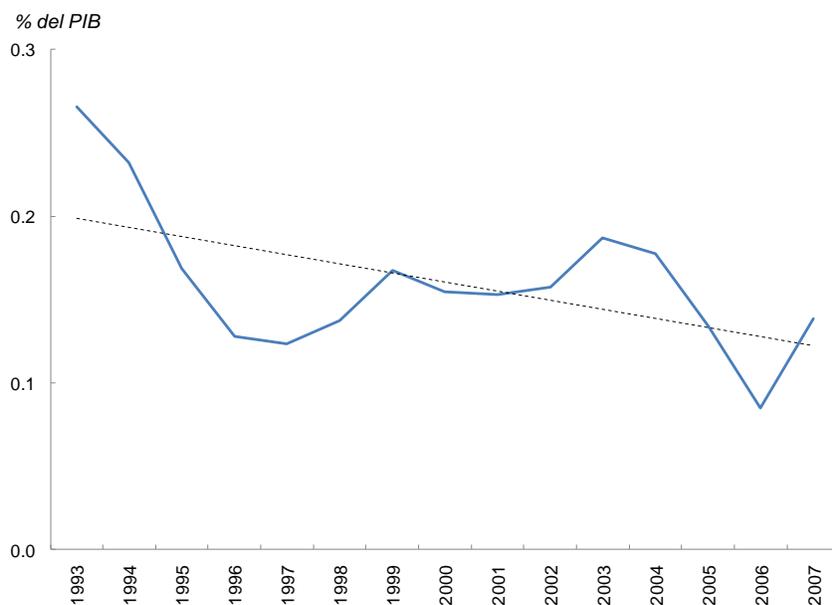
A lo largo de la vigencia del IMPAC se fue erosionando su base, lo cual redujo su efectividad como impuesto de control (ver gráfica 2.2). Con el tiempo se fue reduciendo su tasa³⁹, se fueron otorgando regímenes especiales (como permitir que se acreditara la deducción inmediata de ISR contra el IMPAC) y los contribuyentes presentaron una gran cantidad de amparos contra el impuesto (para mayor detalle consultar capítulo 4). También trajo como consecuencia que los contribuyentes que no tenían a su cargo ISR, en ocasiones tampoco tuvieran a su cargo IMPAC y que el efecto de control de ese impuesto disminuyera.

³⁸ Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989, presentada por el Ejecutivo Federal en la sesión del jueves 15 de diciembre de 1988.

³⁹ La tasa del IMPAC fue 2% de 1989 a 1994, 1.8% de 1995 a 2006, y 1.25% en 2007.

Gráfica 2.2. Recaudación del IMPAC, 1993-2007

Porcentaje del PIB



Fuente: Con base en la información de las estadísticas oportunas de finanzas públicas y deuda pública de la SHCP 1993-2007.

Ante esta situación y las condiciones macroeconómicas que se presentaron en 2007 (descritas en el capítulo 1), el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa que derivó en la introducción del IETU. Formalmente, la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única⁴⁰ planteaba los siguientes principios fundamentales: “*La simplificación de las contribuciones [...]; La flexibilidad del sistema impositivo [...]; La transparencia [...]; La equidad y proporcionalidad del sistema tributario [...]; La competitividad [...].*” Además añadía: “*Se considera la necesidad de aumentar la recaudación y, con base a los principios antes señalados, la contribución empresarial a tasa única que se propone a ese Congreso de la Unión es un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad.*”

⁴⁰ Publicada en la Gaceta Parlamentaria número 21, del 20 de junio de 2007.

El dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados ⁴¹establece de igual manera las consideraciones de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados respecto a los objetivos del IETU (énfasis añadido) :

“Esta Dictaminadora considera correcta la propuesta del Ejecutivo Federal para establecer la contribución empresarial a tasa única como un gravamen que tenga una base más amplia que el impuesto sobre la renta, con lo cual la contribución que se propone gravaría a quienes actualmente no pagan el impuesto sobre la renta, haciendo más equitativa la tributación.”

“Es por ello que se estima conveniente hacer explícitas las consideraciones que sobre el particular ha tenido esta Comisión al proponer al Pleno de esta Legisladora la aprobación de la Iniciativa en estudio, considerando que se trata de un impuesto mínimo, de control, promotor de la inversión y de la creación de empleos, así como un vehículo apropiado para la redistribución de la riqueza del país.”

“Como se ha señalado con anterioridad, derivado de las deficiencias que tiene el actual sistema mexicano, la carga tributaria ha recaído solamente sobre una parte de la población, lo cual resulta injusto e insostenible.”

“Se pretenden fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el impuesto empresarial a tasa única se da como una solución para eliminar los regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del dicho tributo.”

“Así, mediante el impuesto empresarial a tasa única, se ampliará la base tributaria, con lo cual se logrará una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo cual

⁴¹ Con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007

se logra con una recaudación equilibrada y justa, pilar fundamental de esta contribución, pues al no contemplar regímenes especiales o diferenciados, deducciones o beneficios extraordinarios se mejora la recaudación.”

“Uno de los objetivos principales que se busca lograr con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única es comenzar a sustituir la recaudación por concepto de ingresos petroleros, cuyo futuro tiende a la baja por la inestabilidad del precio internacional, así como por el agotamiento de los yacimientos petrolíferos.”

Así, de manera sucinta, los objetivos que se plantearon con la introducción del IETU fueron: (1) limitar las planeaciones fiscales agresivas en todos los sectores, de una manera sencilla y eficiente; (2) reducir los regímenes especiales; (3) buscar un mecanismo sencillo de recaudación que no inhibiera la inversión o el empleo; (4) incrementar la recaudación sin generar presiones inflacionarias.

En este sentido (y como se demostrará en este documento), el IETU ha logrado sus propósitos, al gravar a aquellos contribuyentes que de otra forma no estarían realizando de manera adecuada sus pagos de impuestos.

2.2 Mecánica de cálculo del IETU.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única tiene las siguientes características. Los sujetos del IETU son los mismos que los sujetos del ISR empresarial⁴². Como el IETU es un impuesto mínimo y de control del ISR, sólo se paga el monto que excede al ISR. Formalmente, los contribuyentes calculan el ISR y el IETU. Si el ISR causado es mayor al IETU, entonces sólo se paga el primero y el segundo es irrelevante. En caso que el IETU sea mayor al ISR, los contribuyentes pagan el ISR más la diferencia entre el IETU causado y el ISR pagado.

⁴² Formalmente son los sujetos a los que se refieren los Títulos II y IV, capítulos II y III de la Ley del ISR.

Conceptualmente, el cálculo del IETU consiste en acumular todos los ingresos del contribuyente y restar las erogaciones y la inversión que se haya realizado en el periodo. Al resultado de ingresos menos costos se aplica la tasa del 17.5%⁴³ y se le resta el crédito al salario⁴⁴. Existen diferencias conceptuales importantes entre el ISR y el IETU que se presentan en el cuadro 2.2. Cada una de las bases tienen un fundamento jurídico y económico distinto⁴⁵: la base para definir el ISR son las utilidades o la variación patrimonial de los contribuyentes, mientras que en el IETU la base se constituye económicamente por la retribución a los factores de la producción porque al deducir la inversión y los insumos se gravan los pagos al trabajo y al capital.

Cuadro 2.2. Comparación de las bases de cálculo del IETU y del ISR

Base del IETU <i>(flujo)</i>	Base del ISR <i>(devengado)</i>
+ Ingresos <i>(flujo)</i>	+ Ingresos <i>(devengado)</i>
- Deducciones	- Deducciones
- Salarios (acreditables)	- Salarios
- Insumos (compras)	- Regalías
- Inversiones	- Insumos (costo ventas)
	- Depreciación
	- Intereses

⁴³ La tasa se incrementó gradualmente de 16.5% en 2008 a 17% en 2009, y 17.5% (su nivel de largo plazo) a partir de 2010.

⁴⁴ Otros créditos que se pueden aplicar son por las contribuciones de seguridad social patronales y los créditos de la transición. Para una descripción del cálculo detallado del IETU ver anexo 2.1.

⁴⁵ La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció en este sentido. Para mayor detalle ver capítulo 4.

El cálculo de ambos impuestos comienza con los ingresos. Sin embargo, a diferencia del IETU que toma los ingresos en flujo (cuando efectivamente se reciben), el ISR los calcula con un esquema de devengado (cuando se facturan aunque no se hayan cobrado).

No hay ventajas intrínsecas en que la base de un impuesto sobre el ingreso esté basada en flujo o en devengado. Por un lado, en el pago del IETU la obligación de pago se ajusta automáticamente con los flujos de recursos que tienen las empresas, aunque reduce el margen del manejo de dichos flujos. Por otro lado, el ISR permite mayor margen en los flujos de caja pero requiere de construcciones jurídico-contables tales como la depreciación, métodos de evaluación de costo y de corrección monetaria para ponderar la capacidad contributiva de la empresa. Sin embargo, la coexistencia de ambas bases da valor agregado al sistema renta, pues disminuye la posibilidad de hacer planeaciones fiscales en el pago de los impuestos. Ya que la autoridad fiscal cuenta con mayor información para verificar que exista una congruencia en el pago de los diferentes impuestos dentro de una misma empresa, esto da lugar a un mejor cumplimiento tributario.

A los ingresos se le restan las deducciones permitidas. El ISR toma como deducciones los salarios, regalías, insumos (a costo de ventas), depreciación e intereses. El IETU toma como deducciones los salarios gravados⁴⁶, los insumos (cuando se compran) y la inversión en su totalidad. Así, como se ve en el cuadro 2.2, la mayor diferencia entre ambos impuestos se encuentra en que el ISR permite la deducción de la depreciación e intereses de una inversión, mientras que el IETU la permite deducirla completamente en el momento en que se realiza.

Para el cálculo del IETU, no se requiere de una nueva contabilidad. Las empresas ya cuentan con la información necesaria a partir de sus cálculos para ISR e IVA. Los sueldos y salarios, prestaciones, aportaciones de seguridad social, y otros conceptos de nómina se registran contablemente en el pago del ISR. Las compras de mercancías,

⁴⁶ Se otorga un crédito equivalente a la deducción por salarios gravados.

adquisiciones de mobiliario o bienes inmuebles, quedan registradas al momento de hacer el cálculo del IVA.

Para un resumen de los insumos que requiere el cálculo del IETU y el origen contable de cada uno de los conceptos ver el cuadro 2.3. El cálculo que debe llevarse para efectos del IETU se basa en información que se encuentran en las chequeras del contribuyente, cuyos estados de cuenta los emite su institución financiera. Los contribuyentes únicamente requieren separar en dicho estado de cuenta los cargos y abonos que son deducibles o acumulables en el IETU.

Cuadro 2.3. La base del IETU y su origen contable

Base del IETU	Origen contable (ya lo tienen las empresas)
+ Ingresos	Cálculo IVA
- Deducciones	Cálculo del IVA e ISR
- Salarios (acreditables)	Cálculo del ISR
- Insumos (compras)	Cálculo del IVA
- Inversiones	Cálculo del IVA

El Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados,⁴⁷ corroboró la simplicidad del cálculo:

“Con la finalidad de lograr simplicidad en el gravamen, esta Comisión considera adecuado que la contribución empresarial a tasa única sea determinada con una base de efectivo, lo cual implica que la acumulación de los ingresos se efectuará cuando éstos se cobren y las deducciones tendrán lugar al momento en que se

⁴⁷ Dictamen con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007.

paguen, lo cual conllevará a que no se requiera, entre otras cosas, ajustes inflacionarios, al mismo tiempo que mantiene la neutralidad.”

“Así mismo, esta Dictaminadora coincide con la propuesta relativa a aprovechar la experiencia que tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales tienen en la aplicación de otras leyes impositivas, por lo que al definir diversos conceptos en la Iniciativa que se propone al Legislativo Federal, tales como enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, momento del cobro efectivo de las contraprestaciones, entre otros, se hace un reenvío a las normas aplicables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que con ello se facilita la aplicación de la contribución en estudio.”

Contrariamente al IMPAC, el IETU no inhibe la inversión. Las empresas deducen de la base del impuesto la totalidad de la inversión que realizaron en el ejercicio, por lo que a mayor inversión, la base del impuesto es menor, y por lo tanto el monto a pagar.

La deducibilidad de la inversión tiene como consecuencia que no se distorsiona el costo del capital.⁴⁸ Es decir, con un impuesto como el IETU, el costo del capital (o su productividad marginal) es el mismo con o sin impuestos, por lo que el IETU deja intacta la evaluación de proyectos. El inversionista toma la decisión de invertir al igual que si no hubiera impuestos (en base a consideraciones que tienen que ver con el valor presente neto de la inversión como son la tasa de interés, y los flujos futuros de ingresos y costos).

La deducción total de la inversión hace que el IETU sea neutral respecto de la forma de financiamiento de la inversión (ya sea a través de deuda o capital). Los impuestos sobre la renta tradicionales, al otorgar la deducción de intereses y no la de dividendos, favorecen a la deuda sobre el capital como mecanismo de financiamiento de las empresas.⁴⁹ En ese sentido, el Congreso de la Unión reconoció al IETU como un instrumento que coadyuva a

⁴⁸ Para una discusión más formal de cómo un impuesto con deducibilidad de la inversión no distorsiona el costo del capital y las decisiones de inversión ver Jorgenson (1963), Hall y Jorgenson (1967), King y Fullerton (1984) y Hasset y Hubbard (2002).

⁴⁹ Para mayor detalle ver Stiglitz (1973 y 1976) y King (1974).

evitar el apalancamiento excesivo de las empresas.⁵⁰ *“Es importante señalar que la que dictamina considera que este nuevo gravamen mantiene una característica importante del impuesto al activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, lo cual se justifica como una razón de Estado, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos.”*

El IETU tampoco inhibe el empleo al ser neutral para el costo laboral. Los créditos por salarios gravados y contribuciones de seguridad social patronales hacen que el costo de la nómina no impacte el monto a pagar. El crédito por los salarios gravados es aritméticamente equivalente a la deducción de dichos conceptos que se otorga en el ISR. Sin embargo, ya que el IETU limita las deducciones a las prestaciones a los trabajadores que están exentas de pago de impuestos, inhibe el abuso en la sobreutilización del componente de prestaciones que en ocasiones se utilizaba para eludir el pago de impuestos.

El IETU es un impuesto que incrementa la competitividad, no inhibe la inversión e incrementa la productividad de los factores. A los empleadores les da el incentivo a incrementar la inversión. La mayor inversión no sólo incrementa la productividad del capital sino que también la de la mano de obra. Por otro lado, a mayor inversión se incrementa la demanda por trabajo calificado, lo cual incrementa los incentivos a la acumulación de capital humano y por lo tanto al incremento de la competitividad de nuestro país.

El IETU se diseñó para que no generara efectos inflacionarios, lo que se corroboró en el año inicial de su aplicación. Ya que al ser un impuesto directo que opera conforme al principio de origen, no subsidia la exportación ni grava a las importaciones. De esta manera no existe un impacto en la inflación ya que los productores nacionales deben hacer frente a la competencia de precios internacionales procedente de la oferta internacional de bienes y

⁵⁰ En la página 20 del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público con Proyecto de Decreto por el que se Expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de la Cámara de Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007,

servicios. El no gravar las importaciones es el elemento que hace al IETU un impuesto directo.

De esta manera, el IETU ha hecho más competitivo al sistema tributario, particularmente ante una comparación con el IMPAC. Es un gravamen con alto potencial recaudatorio debido a la amplitud de su base. Adicionalmente, su diseño hace menos onerosa su recaudación y administración, tanto para los contribuyentes como para el fisco debido a la simplicidad del cálculo y a que no requiere de una nueva contabilidad. Así, el IETU como impuesto de control incide en un mejor cumplimiento del ISR, y fomenta la formación de capital y la inversión.

2.3. Impactos recaudatorios del IETU.

Desde el inicio de la reforma hacendaria de 2007 se estimó que parte del impacto recaudatorio que generaría la creación del IETU se observaría a través de una mayor recaudación en el ISR. Así, para determinar si la reforma ha cumplido con las expectativas en términos recaudatorios, se debe evaluar el sistema renta en su conjunto; es decir, se debe hacer un análisis sobre los impactos que tuvo la reforma también en la recaudación del ISR.

Las estimaciones sobre la recaudación del IETU se conformaron de la siguiente manera. En la Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008 se estimó que el efecto total de la reforma hacendaria, cuyo componente principal fue el IETU, ascendería a 115 mil millones de pesos (mmp):

“[...] la Reforma Hacendaria por los que Menos Tienen presentada por el Ejecutivo Federal a mi cargo a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007, que actualmente se encuentra en análisis y discusión por parte de ese Congreso de la Unión, podría generar recursos adicionales por alrededor de 115 mil millones de pesos, lo que llevaría a los ingresos tributarios a alcanzar el nivel más alto en al menos los últimos 30 años como porcentaje del PIB. Estos mayores ingresos fortalecerían las finanzas públicas permitiendo atender las

necesidades más urgentes en materia social, de infraestructura, de empleo y en general de crecimiento económico.”⁵¹

En el proceso de discusión y aprobación de la reforma se hicieron algunas modificaciones que derivaron en el actual IETU. Además de los cambios al marco macroeconómico, las principales modificaciones que sufrió la iniciativa en el proceso de su aprobación fueron: la modificación nominal del gravamen de “Contribución Empresarial a Tasa Única” (CETU) al IETU, la reducción de tasa de 19% a 16.5%, se estableció mayor gradualidad en la transición, la incorporación de un régimen transitorio para las inversiones en activos realizadas antes de la entrada en vigor del impuesto, la incorporación de un crédito fiscal por los salarios gravados, entre otras⁵².

El comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) del 12 de noviembre de 2007, que relata los acuerdos alcanzados en el Congreso de la Unión, menciona que *“se espera que parte de la recaudación resultante de la introducción del IETU se refleje como mayor ISR.”*⁵³. La SHCP ha sido consistente desde entonces con este efecto del IETU sobre el ISR y define en los informes trimestrales de finanzas públicas la recaudación del “sistema renta” como aquella que agrupa al ISR, IETU e IDE.

Con las modificaciones descritas y la revisión al marco macroeconómico, la estimación del impacto del IETU ascendió a 111 mmp, de los cuales 70 mmp se obtendrían de manera directa y 41 de forma indirecta a través del ISR. Dichas estimación se presenta en el cuadro de la página 4 del comunicado de prensa de la SHCP del 12 de noviembre de 2007 que se reproduce a continuación:

⁵¹ Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 2338-A el 11 de septiembre de 2007.

⁵² Para mayor detalle ver comunicado de prensa de la SHCP del 16 de septiembre de 2007.

⁵³ Comunicado de Prensa de la SHCP del 12 de noviembre de 2007.

Cuadro 2.4. Estimación de los ingresos de la Reforma Hacendaria de 2007.

Millones de pesos y porcentaje del PIB

	mdp	% PIB
Total (1+2+3+4+5-6-7)	127,651	1.2
1. IETU	110,615	1.1
1.1 En ISR	40,928	0.4
1.2 En IETU	69,688	0.7
2. Impuesto a los depósitos	2,906	0.0
3. Eficiencia recaudatoria	21,049	0.2
3.1 En ISR	14,032	0.1
3.2 En IVA	7,016	0.1
4. Gasolinas Estados	8,389	0.1
5. Juegos y Sorteos	1,606	0.0
6. IMPAC	15,731	0.1
7. Lotenal y Pronósticos	1,183	0.0

Fuente: Comunicado de prensa de la SHCP número 107/2007,
12 de noviembre de 2007.

Como se argumentará en este capítulo, si bien la recaudación total del IETU es cercana a la estimación original, la *composición* entre cuánto proviene de recaudación directa y cuánto de indirecta ha sido distinta. Lo anterior se debe a diversas razones. Primero, la estimación original del impacto del IETU en la economía se realizó sin experiencia previa de un impuesto de este tipo en México o en el mundo. A manera de comparación, los pronósticos que la SHCP realiza con respecto al ISR se basan en una larga serie de datos de por lo menos veinte años con observaciones mensuales. Adicionalmente, la serie observada de recaudación de ISR ha pasado por ciclos económicos completos de expansión y recesión, lo cual permite estimar con gran certeza su evolución futura. Segundo, dado que el ISR y el IETU como su impuesto de control interactúan de forma estrecha, fue difícil estimar *ex-ante* cual sería la mezcla exacta que acabaría observándose en la economía. Tercero, en los tres primeros años de vigencia del IETU se ha ido finalizando la etapa de transición y con ella se comienzan a eliminar ciertas disposiciones transitorias. Por simplicidad, se ha añadido la recaudación adicional generada por el fin de la transición al rubro de IETU dentro del sistema renta, cuando parte de ese incremento de

hecho se reflejará en ISR. Por último, al momento de la introducción del IETU no se esperaba la crisis global de 2009 con su consecuente impacto sobre la economía mexicana.

A primera vista, la introducción del IETU tuvo un efecto considerable sobre los ingresos tributarios y particularmente sobre el ISR. La exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 2009⁵⁴ en su apartado “Aportación del IETU al crecimiento de la recaudación de otros gravámenes” señalaba:

“[...] se debe destacar que la suma de impuestos sobre la renta, al activo y empresarial a tasa única, presenta un incremento real de 13.6 por ciento respecto de la recaudación observada en los primeros 7 meses de 2007 y que los ingresos por concepto del IETU contribuyen con 8.2 por ciento de la recaudación de los tres impuestos mencionados.

El crecimiento anual [...] obedece a la reforma fiscal y se compara muy favorablemente con el crecimiento que ha experimentado la economía en el mismo lapso”.

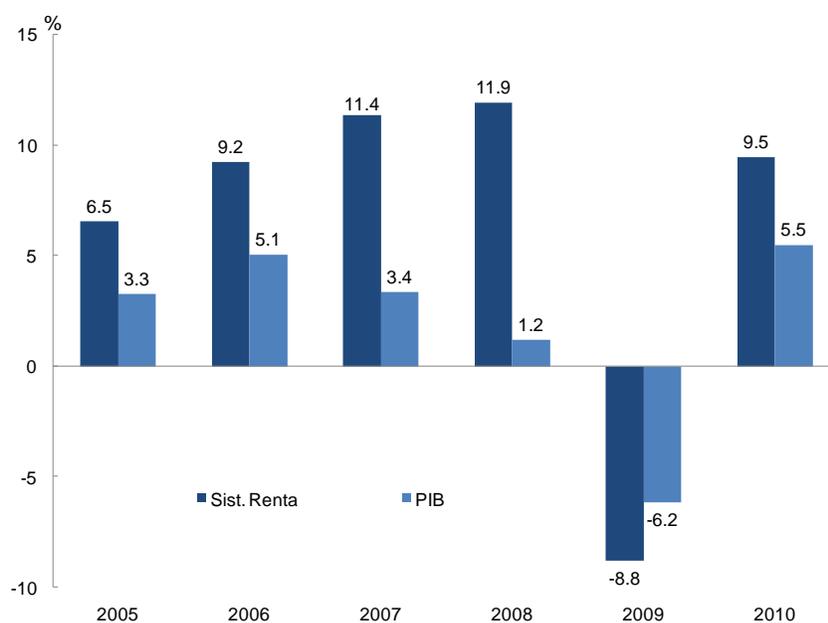
La gráfica 2.3 muestra el incremento en la recaudación del sistema renta y el incremento del PIB en cada año del periodo 2005 a 2010. Claramente el incremento observado en el sistema renta en el 2008 es muy superior al del resto de los años observados. Más sorprendente aún es el hecho de la magnitud del incremento en la recaudación del sistema renta en relación al crecimiento de la economía: mientras que el PIB creció 1.2% en el 2008, la recaudación del sistema renta creció 11.9% en términos reales. Usualmente se espera que el crecimiento de la economía y el crecimiento observado en los impuestos al ingreso sean de una magnitud similar. Para 2008 (primer año de vigencia del IETU) el sistema renta creció casi diez veces lo que creció la economía. El IETU contribuyó a que sin cambio de tasa o de reglas, el ISR creciera de manera espectacular.

⁵⁴ Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de, remitida por el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión y publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados número 2588-A del 9 de septiembre de 2008.

El incremento de ingresos del sistema renta en el 2008 con respecto al año anterior fue de 100 mmp. Si bien dicho incremento se debe a la introducción del IETU, también existen otros factores, como el crecimiento de la economía, que inciden sobre el crecimiento de la recaudación del sistema renta. Aun así, sin necesidad de entrar a mayor análisis, los 100 mmp de incremento representan una aproximación del impacto del IETU en la recaudación.

Gráfica 2.3. Crecimiento real del sistema renta y del PIB

Variación real anual

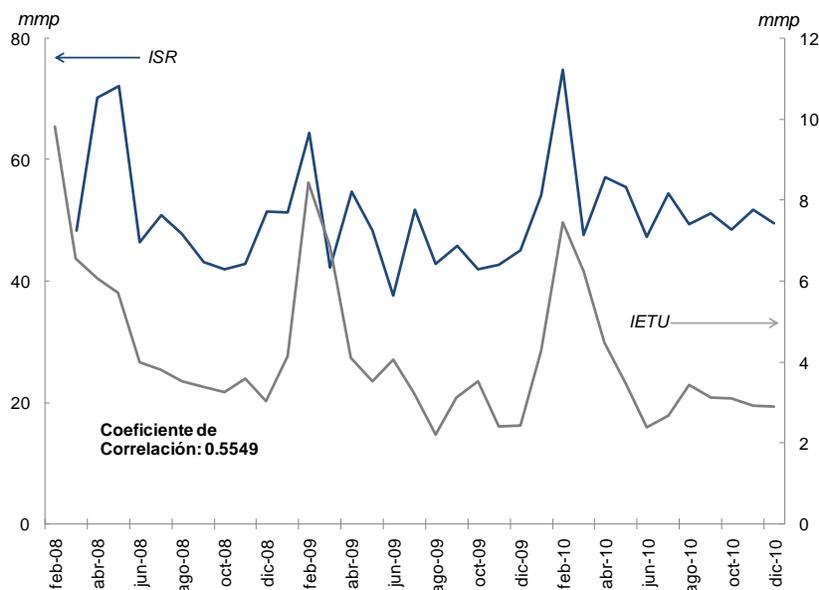


Fuente: Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública 2005-2010, SHCP.

Si existiera algún efecto del IETU sobre el ISR, la recaudación del IETU debería mostrar alguna relación con la recaudación del ISR empresarial. En la gráfica 2.4 se presenta la recaudación del IETU y del ISR en observaciones mensuales del 2008 al 2010.

Gráfica 2.4. Recaudación del IETU vs. ISR empresarial, 2008-2010

Miles de millones de pesos de 2011



Fuente: Cálculos con base en la información de las Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública 2008-2010, SHCP.

Gráficamente se observa que el nivel de la recaudación del IETU está directamente relacionado con el nivel de la recaudación del ISR, lo que implica que la recaudación de ambos impuestos está ligada, lo cual es de esperarse dada la naturaleza del IETU de un impuesto mínimo del ISR. De hecho, el coeficiente de correlación lineal entre ambas variables es de 0.55, indicando una alta correspondencia, como se muestra en la gráfica 2.4.

Para determinar de manera precisa si efectivamente la introducción del IETU ha tenido algún impacto sobre la recaudación del ISR es necesario aislar o controlar otros determinantes que pudieran haber incrementado el ISR y de esta manera poder aislar el efecto “puro” del IETU sobre el ISR. Para este propósito, se construyó un modelo econométrico con el fin de cuantificar dicho impacto y establecer si en términos recaudatorios la reforma ha cumplido con las expectativas deseadas. De los resultados de dicha estimación se concluye que en 2011 el IETU generará 108 mmp, de los cuales 61 mmp provendrán del IETU y 47 mmp del ISR.

El objetivo del análisis es explicar el comportamiento de la recaudación del ISR en función del comportamiento de otras variables. La metodología, y el modelo econométrico en particular, son los utilizados de manera común y estándar en la literatura sobre análisis impositivo y pronósticos de ingresos⁵⁵. De acuerdo con dicha literatura, la elasticidad ingreso de la recaudación de los impuestos se estima utilizando la recaudación tributaria y el ingreso nacional (PIB). Adicionalmente se deben agregar variables que modelen o cuantifiquen impactos en la recaudación derivados de factores externos, es decir, que no estén asociados al nivel del PIB, generalmente mediante el uso de variables dicotómicas.⁵⁶

La lógica de esta metodología descansa en que es probable que algunas modificaciones al sistema tributario no estén capturadas por el PIB, por lo que se tienen que evaluar de manera independiente. El periodo de análisis es de 1993 a 2010 y los cambios fiscales más importantes en este periodo han sido la introducción del IETU y el cambio en la estructura del ISR a partir de 2002 (se redujeron y homologaron las tasas máximas aplicables a personas físicas y morales; se autorizó la deducción inmediata de las inversiones que se realizaran fuera de las tres grandes zonas metropolitanas del país; se establecieron diversos estímulos fiscales). Adicionalmente se deben considerar los posibles impactos de las crisis económicas de 1995 y 2009 sobre la recaudación, que no estén explicados por las variaciones en el ingreso.

Siguiendo la especificación propuesta por Jenkins, Kuo y Shukla (2000), el modelo de regresión lineal que se estima para medir el impacto de la reforma al sistema renta considera como determinantes de la recaudación del ISR tanto al PIB, como los cambios al sistema tributario descritos en el párrafo anterior. La metodología de la estimación econométrica es la propuesta por Engle y Granger (1990), que considera la relación de equilibrio de largo plazo que existe entre la recaudación del ISR y el nivel de actividad

⁵⁵ Para una descripción detallada de esta literatura y ejemplos de la aplicación generalizada de esta metodología, ver Feldstein y Feenberg (1995), Hausman y Poterba (1987), Saez (2000), Jenkins, Kuo y Shukla (2000) y FMI (1981).

⁵⁶ Una variable dicotómica toma uno de dos valores y se utiliza para cuantificar el efecto de un cambio de un régimen a otro. La forma funcional del modelo de regresión utilizado en la literatura, es $\ln R_t = \beta_0 + \beta_1 \ln PIB_t + \varepsilon_t$, donde β_0 y β_1 son los estimadores del nivel y la elasticidad ingreso, respectivamente, $\ln R_t$ es el logaritmo natural de la recaudación, $\ln PIB_t$ el logaritmo natural del ingreso nacional y ε_t el término de error. En el anexo metodológico 2.2 se presenta detalladamente la estimación del modelo.

económica (PIB). Así, se estima un modelo de regresión lineal con restricción de *cointegración*. Una variable esta cointegrada con otra cuando existe una relación estable de largo plazo entre ambas. Para el caso de un impuesto sobre la renta y el ingreso de un país, claramente existe una relación estrecha entre ambas pues en el largo plazo se deben mover de manera simultánea. Ante tales variables se debe utilizar una metodología econométrica particular que tome en cuenta dicha relación. La metodología es estándar en la literatura de estimación de ingresos y se describe en el anexo 2.2. Los resultados de la estimación del impacto del IETU sobre el ISR se presentan en el cuadro 2.5.

Cuadro 2.5. Resultados de la estimación del modelo de regresión*
Efecto del IETU sobre la recaudación del ISR

Variable dependiente: ISR	Introducción del IETU <i>(IETU_t)</i>
<i>Coefficiente</i>	0.06475
<i>Error Estándar</i>	0.03119
<i>Estadístico T</i>	2.07635
<i>Probabilidad</i>	0.04180

* $R^2 = 92.7$ y $F = 12.68$

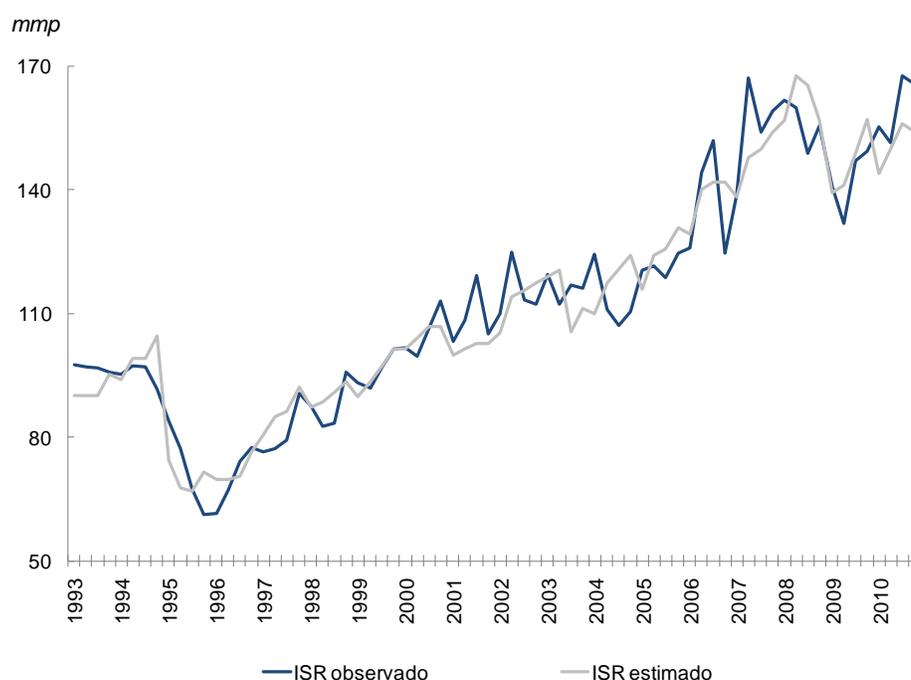
Nota: la estimación del modelo se realizó con variables en logaritmos, por lo que los resultados se interpretan como variaciones porcentuales. El desarrollo de la estimación del modelo y las pruebas correspondientes se presentan en el anexo metodológico de esta sección.

Fuente: estimaciones con base en la información de las estadísticas oportunas de finanzas públicas y deuda pública, SHCP e INEGI.

La bondad de ajuste de este modelo fue de 92.7%, lo que indica que la mayor parte de la variabilidad en la recaudación del ISR es explicada por las variables antes descritas⁵⁷. El ISR estimado por este modelo se presenta en la gráfica 2.5, junto con el ISR observado. Como se puede ver, el modelo permite predecir con gran certeza la evolución del ISR.

Gráfica 2.5. Recaudación del ISR observada vs estimada con el modelo, 1993-2011

Miles de millones de pesos de 2011



Fuente: ISR observado: informes de finanzas públicas SHCP. ISR ajustado y residuales se obtienen del modelo descrito en esta sección y en el anexo 2.2.

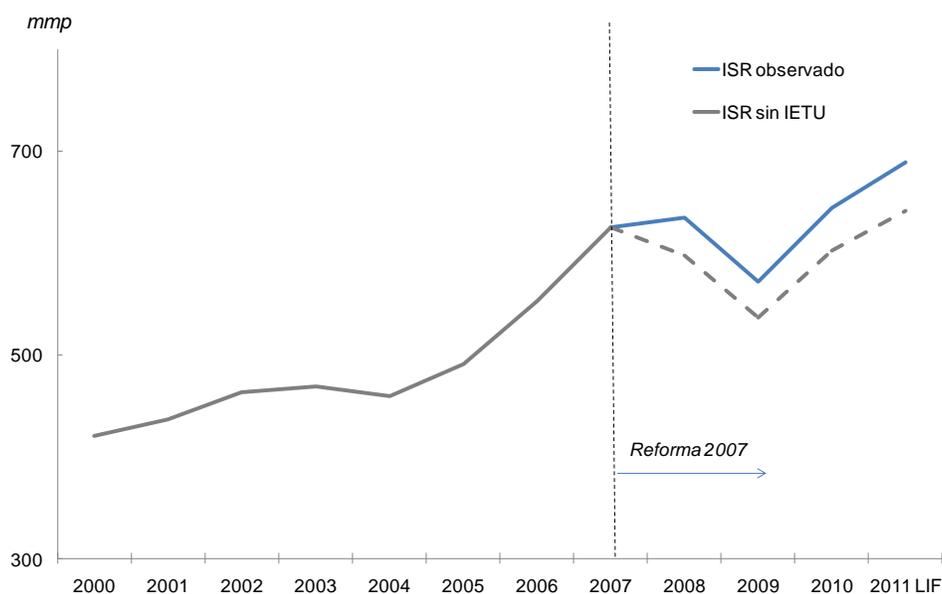
Lo anterior implica que con este modelo se pueden hacer inferencias confiables sobre la recaudación del ISR y pronosticarla con un nivel de certeza estadísticamente significativa, en función de las variables que se introdujeron.

⁵⁷ Además se cumplen los supuestos de regresión, lo que indica que la forma funcional está bien especificada. Para una mayor discusión sobre la bondad de ajuste de las regresiones lineales y los supuestos de regresión ver Pindyck y Rubinfeld (1998) y Greene (1999).

Para fines de la evaluación del IETU, el principal resultado del modelo es que el nivel de la recaudación del ISR sí se ha visto afectado positiva y significativamente por la introducción del IETU. De acuerdo con el coeficiente estimado (resaltado en el cuadro 2.5), la aplicación del IETU incrementó en promedio la recaudación del ISR en un 6%. Es decir, la trayectoria del impuesto sobre la renta, sin la existencia del IETU, hubiera reflejado una recaudación significativamente menor: el IETU explica un 6% de la recaudación del ISR obtenida del 2008 al 2010. La gráfica 2.6 muestra la trayectoria de la recaudación del ISR observada en el periodo 2000-2010, comparada con la que se hubiera generado de no haberse aplicado el IETU. La gráfica no incluye la recaudación del IETU, sólo incluye la recaudación observada del ISR y descompone cuánto de la recaudación de los años 2008 a 2011 del ISR se obtuvo gracias a la existencia del IETU.

Gráfica 2.6. El efecto del IETU en la recaudación del ISR, 2000-2011

Miles de millones de pesos de 2011



Nota: 2011 LIF se refiere a la recaudación estimada en la Ley de Ingresos de la Federación para 2011. La gráfica NO incluye la recaudación del IETU, sólo la del ISR.

Fuente: Estimaciones con base en la información de las Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública de la SHCP y LIF 2011.

En promedio, de 2008 a 2010 por cada peso recaudado vía el IETU se recaudaron 78 centavos adicionales vía el ISR. La recaudación indirecta que induce el IETU sobre el ISR ha ido creciendo en el tiempo, pasando de 5.8% en 2008 a 6.9% en 2011. El efecto que ha tenido el IETU en incrementar la recaudación del impuesto sobre la renta se ha venido fortaleciendo.

Lo anterior implica que cualquier modificación que se pretenda realizar en la estructura del IETU, debe considerar el impacto en la recaudación del propio impuesto y el impacto en la recaudación del ISR. Un ejemplo sería evaluar el impacto si el IETU hipotéticamente se hubiese derogado para 2011. En este caso el impacto recaudatorio de dicha medida hubiera ascendido al cerca de 108 mmp, ya que se hubieran dejado de recaudar 61 mmp por propio IETU⁵⁸ y 47 mmp se hubieran perdido en el ISR. De esta forma la magnitud del impacto del IETU en la recaudación, considerando también el crecimiento del sistema renta del 2007 al 2008, se encuentra consistentemente en por lo menos 100 mmp.

Desde el punto de vista recaudatorio, la reforma en el sistema renta le ha dado al erario alrededor de 100 mmp. Se estimaron 111 mmp de recaudación adicional (comunicado de la SHCP del 12 de Noviembre de 2007), de los cuales 41 provenían de ISR y 70 mmp de IETU. Para el 2011, el modelo econométrico descrito estima se recaudarán 108 mmp, de los cuales 47 provendrán de ISR y 61 mmp de IETU. Más aún, el incremento observado en la recaudación del sistema renta de 2007 a 2008 fue, otra vez, de 100 mmp. Considerando que el IETU fue un impuesto novedoso en el diseño de su base y la determinación de su pago como mínimo de ISR, la estimación de su valor para las finanzas públicas muestra una sólida consistencia a través de diversas mediciones.

⁵⁸ Cifras de acuerdo a la LIF 2011.

2.3.1. ¿Por qué el IETU induce mayor recaudación de ISR?

En la sección anterior se mostró que el IETU ha incrementado la recaudación del ISR. A continuación se discuten los mecanismos a través de los cuales el IETU induce una mayor recaudación del impuesto sobre la renta.

- i. El IETU hace menos rentables las planeaciones fiscales en el ISR. Si una empresa, a través de planeaciones fiscales, disminuye el ISR a pagar no necesariamente disminuye el IETU. Ya que las planeaciones fiscales cuestan a los contribuyentes y no necesariamente generan un beneficio en términos de un menor pago de impuestos, la existencia del IETU reduce notoriamente los incentivos para su aplicación y, por lo tanto, genera una mayor recaudación en el ISR.
- ii. La coexistencia de la base de flujo de efectivo y la base en devengado en el sistema renta disminuye la posibilidad de hacer planeaciones fiscales en el pago del impuesto sobre la renta. Las planeaciones que se hacen en devengado se capturan en la base de flujo ya que una operación que disminuye la base de devengado aumenta la base de efectivo y viceversa. Algunos ejemplos de conceptos que no tienen efectos en la base del IETU y que podrían ser utilizados para planeaciones fiscales de ISR son: las regalías pagadas a partes relacionadas, las pérdidas cambiarias, el pago neto de intereses en operaciones financieras derivadas, las pérdidas en la enajenación de acciones y el pago de conceptos exentos en los salarios.
- iii. El IETU limita algunas deducciones, por ejemplo a las prestaciones a los trabajadores que están exentas de pago de impuestos. Con esto disminuye el incentivo a sobre-dimensionar la composición de las prestaciones (que no están gravadas) en los pagos a los trabajadores. Lo anterior incrementa el pago del ISR.

- iv. Ya que la autoridad fiscal cuenta con mayor información para verificar que exista una congruencia en el pago de los diferentes impuestos dentro de una misma empresa, esto da lugar a un mejor cumplimiento tributario.

2.3.2. El IETU ha contribuido a fortalecer los ingresos ante la volatilidad macroeconómica.

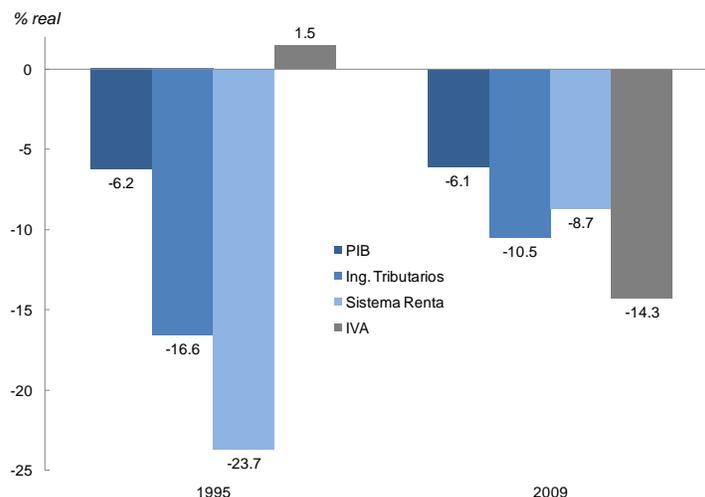
El IETU ha funcionado bien como un estabilizador de los ingresos públicos. Al ser un impuesto mínimo, el IETU contribuye a atenuar los efectos de recesiones económicas sobre la recaudación. Con la información agregada de la recaudación se puede apreciar que el impacto que tuvo la crisis económica en 2009 sobre la recaudación tributaria fue menor a la observada ante la crisis de 1995.

Si bien las condiciones económicas y el origen de las crisis fueron diferentes en ambos casos, se pueden hacer algunas inferencias interesantes. La gráfica 2.7a muestra que el Producto Interno Bruto (PIB) prácticamente cayó en la misma magnitud en la crisis de 1995 y en la de 2009 (6.2% en el primer caso y 6.1% en el segundo). Como se observa en dicha gráfica, el IVA cayó en 2009 en 14.3%, mientras que se *incrementó* en 1995 un 1.5% (debido al incremento de la tasa del IVA del 10% al 15% en abril de 1995). Aun con ese comportamiento del IVA, los ingresos tributarios tuvieron una menor caída en 2009 (10.5%) que en 1995 (16.6%). Lo anterior se debió fundamentalmente al comportamiento del sistema renta que sufrió una caída de 23.7% en 1995 y de sólo 8.7% en 2009. Es decir, en parte gracias a la presencia del IETU, el sistema renta mostró gran solidez ante la crisis de 2009 permitiendo que los ingresos públicos no sufrieran una caída tan dramática como en crisis anteriores.

La recuperación de la crisis también fue mucho más dinámica en 2010 que en 1996 (ver gráfica 2.7b). Como se observa, la recuperación también fue muy similar ante las dos crisis: el PIB creció en 5.5% en 1996 y 5.4% en 2010. Aun con crecimientos similares en la actividad económica, el sistema renta creció apenas 1.7% en 1996 y 11.1% en 2010.

Gráfica 2.7a PIB y recaudación frente a crisis

Variación real anual



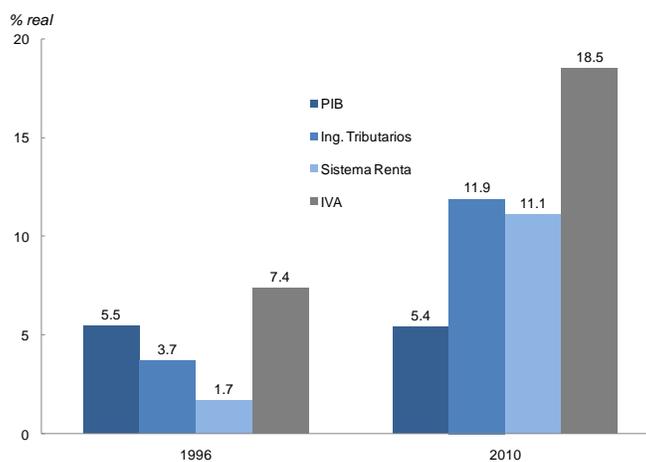
Nota: La tasa del IVA subió de 10% a 15% en marzo de 1995 y de 15% a 16% en 2010.

Nota: El sistema de renta está compuesto por ISR, IETU e IMPAC (el que corresponda).

Fuente: Con base en la información de las estadísticas oportunas de finanzas públicas y deuda pública de la SHCP 1994-1995, 2008-2009.

Gráfica 2.7b PIB y recaudación ante recuperación

Variación real anual



Nota: La tasa del IVA subió de 10% a 15% en marzo 1995 y de 15% a 16% en 2010.

Nota: El sistema de renta está compuesto por ISR, IETU e IMPAC (el que corresponda).

Fuente: Con base en la información de las estadísticas oportunas de finanzas públicas y deuda pública de la SHCP 1994-1995, 2008-2009.

2.3.3. *El comportamiento de la inversión.*

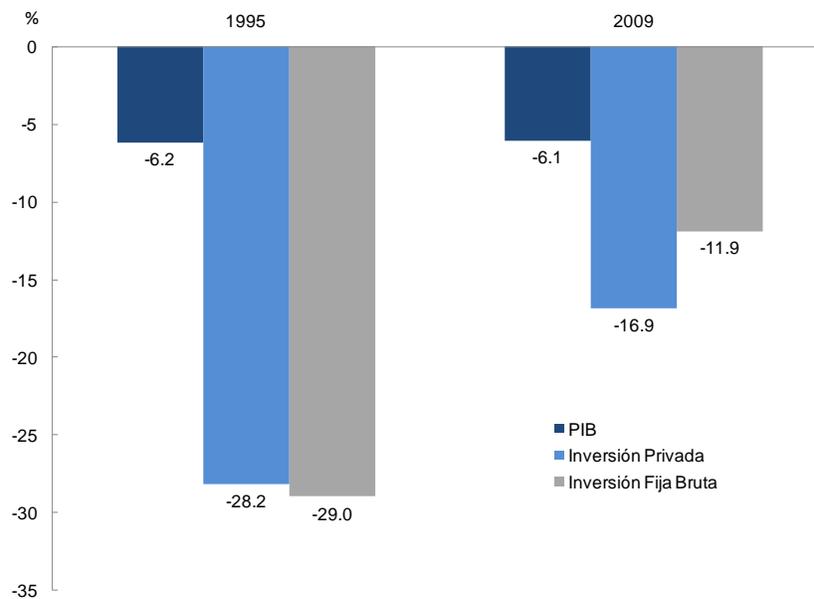
Aunque tres años de vigencia del IETU es poco tiempo para estimar los efectos de largo plazo del impuesto sobre la inversión⁵⁹, la evidencia muestra que dicho efecto puede ser considerable. El IETU contribuyó a un comportamiento favorable de la inversión durante el ciclo económico, probando su eficacia con relación a la formación de capital en la economía. La gráfica 2.8 muestra las caídas en el PIB ante las crisis de 1995 y 2009, conjuntamente con el comportamiento de la inversión privada y la inversión fija bruta (que incluye también a la inversión pública). Como se puede observar, ante caídas similares en el PIB en ambas crisis, la inversión privada cayó 28.2% en 1995 y sólo 16.9% en 2009.

Si además consideramos la inversión pública que tuvo una favorable evolución gracias al programa de impulso contracíclico del Gobierno Federal implementado ante la reciente crisis global, la inversión total de la economía cayó 29% en 1995 y 11.9% en 2009. Es decir, la inversión en México sufrió sólo la tercera parte de la caída ante la crisis de 2009 que la de 1995.

⁵⁹ Para estimar el efecto del IETU sobre la inversión se debe realizar un modelo econométrico estructural en el que se encuentren los determinantes de la inversión en México y se pueda aislar el efecto del impuesto. Para esto se requiere una serie de datos de más larga duración que solo tres años de vigencia del impuesto.

Gráfica 2.8. PIB e Inversión frente a crisis

Variación real anual

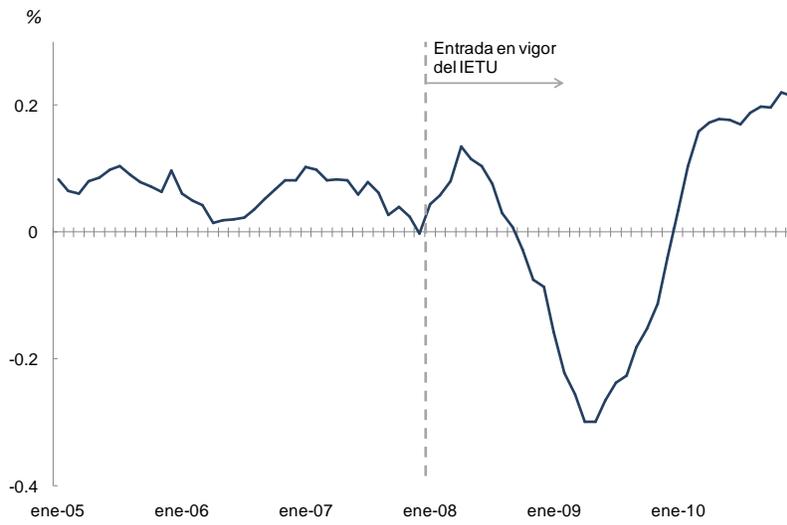


Fuente: INEGI, Sistema de Cuentas Nacionales de México 2011.

Aunque ha pasado poco tiempo desde la implementación del IETU, la gráfica 2.9 muestra que la tasa de crecimiento de la inversión en maquinaria y equipo en México tuvo un aumento significativo después de su entrada en vigor. La tasa de crecimiento de la inversión ya venía cayendo a finales del 2007. Con la entrada en vigor del impuesto, la inversión muestra un cambio de tendencia significativo y comienza a mostrar tasas elevadas de crecimiento.

Asimismo, una vez iniciada la recuperación de la recesión mundial, destaca el crecimiento de la inversión en maquinaria y equipo de origen nacional, que ha alcanzado los niveles más altos desde por lo menos 2005. De haber permanecido vigente el IMPAC, el aumento en la inversión hubiera sido penalizado; es decir, el IETU ha permitido que las empresas emprendan proyectos de inversión importantes que a la vez les permitan disminuir sus carga fiscal.

Gráfica 2.9. Inversión en maquinaria y equipo nacional
Promedio Móvil de 4 meses de la variación porcentual



Fuente: INEGI, Sistema de Cuentas Nacionales de México, 2011.

Capítulo 3. Comportamiento del IETU a nivel de empresa y por sector.

El presente capítulo realiza un análisis microeconómico a nivel de sector y empresa y muestra que el IETU ha cumplido con los objetivos de ampliar la base e incrementar la recaudación, particularmente de aquellos contribuyentes que aportaban poco a través del ISR. Para tal efecto se hace un análisis con extensas bases de datos de declaraciones fiscales por empresa de los ejercicios 2006 a 2009. El análisis muestra que el IETU incrementó la recaudación de aquellos sectores con regímenes especiales, a través de aumentar el número de contribuyentes dentro de estos sectores. Adicionalmente muestra que con la introducción del IETU las empresas que contribuían por arriba de la media vieron disminuida su carga impositiva, mientras que las empresas que contribuían por debajo de la media incrementaron sus pagos al sistema renta.

3.1 Descripciones de las bases de datos utilizadas en el presente capítulo.

Se conformó una base de datos utilizando la totalidad de las declaraciones anuales de ISR y IETU presentadas por personas morales y físicas con actividades empresariales en 2009. El número total de estas declaraciones presentadas es de 2.4 millones. Se empleó la información de este ejercicio debido a que las declaraciones del ejercicio 2010 se acaban de entregar y por lo tanto no están disponibles. Además, se consideró que con un año de experiencia en la aplicación de este impuesto, la información de 2009 es más relevante que la de 2008.⁶⁰

Para asegurar la consistencia y confiabilidad de la base de datos se emplearon los siguientes criterios para depurar la base de datos: (i) eliminación de las declaraciones de los que no son contribuyentes de IETU; (ii) eliminación de las declaraciones de aquellos

⁶⁰ En general, la base de datos que contiene las declaraciones del IETU del 2008 contiene diversos errores en la introducción de datos por parte de los contribuyentes con respecto a los conceptos asociados al nuevo impuesto. Es común que con la entrada en vigor de un nuevo impuesto exista un periodo de curva de aprendizaje y conocimiento por parte de los contribuyentes para ajustarse al nuevo gravamen. Entre las prácticas que se encontraron están el deducir los intereses (lo cual no está permitido), así como acreditar el monto completo del gasto, en lugar de acreditar ese monto reducido por la tasa del impuesto.

contribuyentes que presentaban información inconsistente; (iii) eliminación de los contribuyentes que presentaron más de una declaración; (iv) eliminación de los contribuyentes que no reportaran ingresos o gastos; y (v) eliminación de los contribuyentes que declaraban deducciones mayores con respecto a sus ingresos, aun antes de descontar sueldos e inversiones. Como resultado de esta depuración, la base de datos desarrollada contiene información de 675,737 contribuyentes. Aproximadamente 24% corresponden a personas morales y el restante 76% a personas físicas con actividades empresariales, profesionales y de arrendamiento.

Como se muestra a continuación la muestra cubre prácticamente a la totalidad de la recaudación potencial del IETU y es representativa del universo total de contribuyentes. La muestra de contribuyentes contiene el 87% de la recaudación del ISR distinta de salarios y cubre prácticamente la totalidad de la recaudación potencial del IETU. Adicionalmente, para confirmar la cobertura de la muestra, se realizó una comparación con los ingresos por el suministro de bienes y servicios reportados en el último Censo Económico 2009. De esta comparación se desprende que los ingresos contenidos en el total de declaraciones de personas morales y personas físicas con actividad empresarial representan el 86.5% del total de ingresos censales, mientras que los ingresos contenidos en la muestra representan el 75.3% del total de ingresos censales.⁶¹ Es decir, la muestra también cubre a la gran mayoría de los ingresos por el suministro de bienes y servicios reportados en el Censo.

Con el objetivo de analizar cómo evolucionó el comportamiento de las empresas se conformó un panel balanceado que contiene información de corte transversal y de series de tiempo. La base de datos que se utilizó para la conformación del panel sólo utiliza la información de personas morales que presentaron su declaración de 2006 a 2009.

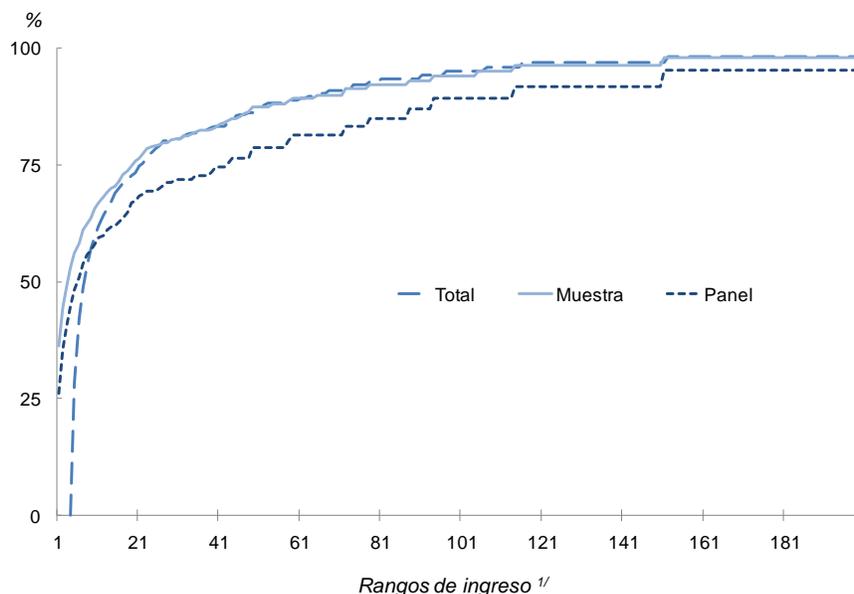
⁶¹ Para realizar esta comparación se eliminaron de los datos censales los subsectores de Agricultura y Aprovechamiento Forestal, Hogares con Empleados Domésticos, Actividades de Gobierno, Organismos Internacionales y Extraterritoriales porque no están gravados por el IETU. Se excluyeron también los subsectores de Extracción de Petróleo y Gas, Generación, Transmisión y Suministro de Energía Eléctrica, Banca Central y Servicios Postales porque tampoco están gravados por el IETU.

El panel para el análisis del periodo 2006-2009 es un subconjunto de las 162,048 personas morales de la muestra de 2009 y se integró con declaraciones anuales de personas morales de 2006, 2007 y 2008 que se sujetaron a los criterios de depuración antes mencionados. A partir de estas declaraciones se construyó un panel balanceado con aquellos contribuyentes para los cuales existía información consistente y depurada para los cuatro años. Esta base se compone de 58,698 contribuyentes y representa el 54.5% de la recaudación del ISR distinta de salarios y cubre el 47.2% del ingreso reportado en el Censo Económico 2009.

Tanto la muestra de contribuyentes como el panel son representativos de la población total de contribuyentes. El perfil de ingreso de los contribuyentes de la muestra y el panel es representativo del total de contribuyentes. Adicionalmente, como muestra la gráfica 3.1 el perfil de las contribuciones al IETU por nivel de ingreso de la muestra y el panel es muy similar al del total de población. De esto se desprende que el perfil de pagos de IETU de la muestra es representativo del total.

Gráfica 3.1. Distribución acumulada del pago de IETU de la base de datos de 2009 y el universo total de contribuyentes

Porcentaje



1/Se dividió en 200 rangos de ingreso iguales.

Fuente: Cálculos propios con base en declaraciones anuales, 2009.

En resumen la muestra de contribuyentes cubre prácticamente la totalidad de la recaudación potencial de IETU y de los ingresos reportados en el censo, al mismo tiempo que guarda un perfil de ingreso y contribuciones muy similares al del universo de contribuyentes. Por lo tanto, con un alto grado de confianza se puede inferir que las conclusiones obtenidas a partir de esta muestra y el panel son representativas y significativas para el total del universo de contribuyentes.

3.2 El comportamiento del IETU.

3.2.1 El IETU ha permitido ampliar la base.

Los contribuyentes de la base de datos se agrupan en cuatro grupos distintos y excluyentes entre sí, de acuerdo a si pagaron o no IETU y a si pagaron o no ISR. Para una mejor comprensión, los cuatro casos se muestran en el cuadro 3.1 y se discuten a continuación.

Cuadro 3.1. Distribución de los Contribuyentes: Cuatro Casos

Impuesto que paga el contribuyente

	Paga IETU	No paga IETU
	(1)	(3)
Paga ISR	ISR + (IETU - ISR)	ISR
	(2)	(4)
No paga ISR	IETU	0

1. Contribuyentes que pagan IETU y pagan ISR. En este caso el cálculo del pago del IETU es mayor que el impuesto causado con el ISR, y por lo tanto se paga el ISR calculado y el IETU se activa como impuesto mínimo pagándose en exceso al ISR. Es decir, los contribuyentes deben pagar el ISR que calcularon y la diferencia entre el IETU causado y el ISR pagado. Esta situación puede presentarse por diversas razones: (1) la empresa realizó planeaciones fiscales agresivas reduciendo el pago de ISR y no del IETU resultando en un ISR menor al IETU; (2) la empresa tiene un mayor flujo de efectivo que utilidad contable en devengado. Un ejemplo es cuando los contribuyentes le pagan a crédito a sus proveedores lo que les permite postergar sus pagos y por lo tanto, asumiendo el mismo nivel de ingresos, tener en el corto plazo un flujo de efectivo mayor que la utilidad contable en devengado que sí registra las cuentas por pagar; (3) los contribuyentes gozan de regímenes especiales en el ISR; (4) se utilizan créditos que provocan un pago relativamente bajo de ISR que no se aplican en el IETU.⁶²

2. Contribuyentes que sólo pagan IETU y no pagan ISR. Este es un caso extremo del anterior en donde el ISR a pagar es cero. Esto puede ser porque el contribuyente reportó pérdidas o tuvo suficientes acreditamientos que hicieron el ISR negativo, aun cuando sí

⁶² Algunos ejemplos son el acreditamiento contra el ISR de las cuotas de peaje que aplican los contribuyentes de autotransporte de carga y de pasaje; el acreditamiento del IEPS por la adquisición de diesel del sector primario, el acreditamiento del impuesto sobre tenencia pagado por los fabricantes y distribuidores por los vehículos nuevos vendidos a personas físicas; el acreditamiento del estímulo fiscal por las unidades chatarrizadas para la modernización del autotransporte federal; las aportaciones que efectúan los contribuyentes a proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional o en la producción teatral.

existen flujos positivos (pagos a factores de la producción) a los cuales grava el IETU. En este caso se activa la función de impuesto mínimo del IETU gravando a aquellos contribuyentes que de otra forma no estarían contribuyendo. Conceptualmente esto significa que una empresa económicamente rentable con flujos positivos, puede tener una declaración de ISR en ceros mientras que el IETU sí la grava.

3. Contribuyentes que sólo pagan ISR y no pagan IETU. En este caso el cálculo del pago del IETU es menor que el impuesto causado con el ISR, y por lo tanto el impuesto mínimo no se activa y se paga ISR de manera normal tal y como si el IETU no existiera. Esta sería la situación, por ejemplo, de los contribuyentes que hayan realizado inversiones importantes y que producto de que el IETU permite la deducción de la totalidad de las inversiones realizadas en el periodo tenían un IETU muy bajo. Otro ejemplo, son aquellas empresas que no fueron agresivas en su planeación fiscal y deducciones del ISR.

4. Contribuyentes que no pagan ni ISR ni IETU. En este grupo se ubican los contribuyentes que no pagan ninguna contribución. Aunque resulta contra intuitivo, esta situación se podría presentar de forma temporal cuando no existan utilidades que grave el ISR y simultáneamente se realicen inversiones que provoquen que no haya pago de IETU. Sin embargo, esta situación no debería sostenerse en el tiempo ya que no hay sentido económico para que el contribuyente se mantenga en operación si no genera flujo positivo.

Al dividir la base de datos en los cuatro casos mencionados se obtiene el cuadro 3.2 que muestra el porcentaje de personas morales en cada uno de los casos de acuerdo a sus pagos de ISR y/o al IETU para el año 2009 y de ISR y/o IMPAC para el año 2006.

Cuadro 3.2. Personas morales: porcentaje de contribuyentes de acuerdo a sus pagos de IETU/IMPAC/ISR, 2006 y 2009

Porcentaje

	2006			2009			
	Paga IMPAC	No paga IMPAC	Total	Paga IETU	No paga IETU	Total	
Paga ISR	5.4%	38.5%	43.9%	Paga ISR	16.7%	34.0%	50.7%
No paga ISR	15.2%	40.9%		No paga ISR	18.2%	31.2%	
Total IMPAC	20.6%			Total IETU	34.9%		

Fuente: Cálculos propios con base en declaraciones anuales de personas morales, 2009 y 2006.

La primera observación que se desprende del cuadro es que de no existir el IETU en el 2009 tan sólo el 50.7% de los contribuyentes pagarían impuestos directos. Esta problemática es la que produjo que desde 1989 se introdujera el IMPAC como un impuesto mínimo de control. Antes de que se aplicara un impuesto mínimo que trabajara en conjunto con el ISR se observaba que las empresas reportaban pérdidas fiscales de forma recurrente y por largos periodos. Con la introducción del IMPAC en 1989 se pretendía capturar la pérdida recaudatoria en el ISR empresarial, ocasionado por el uso de precios de transferencia y otras manipulaciones, efectuadas por las empresas para eludir el pago de impuestos. Esto se reconoce en el proceso legislativo de creación del IMPAC en 1988:

“En la Iniciativa que se dictamina, se observa el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, que se incorpora como un impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta, toda vez que se pretende que a través de este impuesto se generen ingresos adicionales importantes y se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas, porque más de la mitad de ellas presentan declaraciones sin pago de impuestos. Con el establecimiento de este gravamen, las sociedades mercantiles tendrán que pagar un

monto mínimo ya que el impuesto sobre la renta será acreditable contra este impuesto.”⁶³

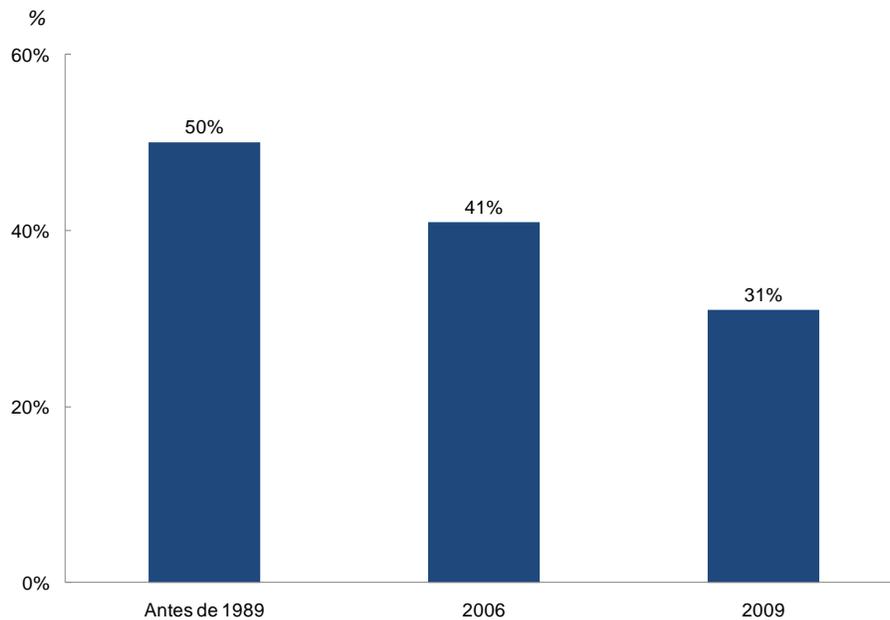
La introducción del IETU estuvo asociada con un incremento de 6.8% en el número de empresas que pagaron ISR, al pasar de 43.9% de los contribuyentes en el 2006 a 50.7% en el 2009. Esto corrobora los resultados del capítulo 2 donde se muestra que el IETU incrementó indirectamente la recaudación de ISR y adicionalmente muestra que el IETU también incrementó el número de contribuyentes de ISR. Este incremento es particularmente notable si se toma en cuenta que el 2009 fue un año de una profunda recesión económica que redujo significativamente los ingresos de las empresas y por lo tanto la base gravable del ISR.

Una segunda observación es que el IETU ha resultado un impuesto mínimo más eficaz que el IMPAC al reducir la proporción de empresas que no pagarían impuestos directos de 41% en el 2006 a 31% en el 2009 (ver Gráfica 3.2). Esta ampliación de la base gravable es de nueva cuenta particularmente notable si se toma en cuenta que el año 2009 fue un año de una profunda crisis económica que redujo los ingresos de las empresas. Por lo tanto, es de anticiparse que ante la recuperación económica de 2010 y el 2011, el porcentaje de empresas que no contribuyen con impuestos directos se haya reducido aún más. Esta ampliación de la base gravable resalta que los impuestos mínimos, y en particular el IETU, han sido importantes para asegurar que una mayor proporción de contribuyentes colaboren con la recaudación. La eliminación del IETU implicaría en términos de la estructura fiscal regresar a periodos anteriores a 1989.

⁶³ Dictamen de la Cámara de Diputados relativo al proyecto de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de fecha 21 de diciembre de 1988, respecto del IMPAC.

Gráfica 3.2. Evolución de la proporción de personas morales que no realizaron pagos de ISR, IETU e IMPAC

Porcentaje



Fuente: Cálculos propios con base en la información de declaraciones anuales de cada año y Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989.

Para las personas físicas con actividad empresarial sólo se cuenta con las observaciones del 2009. Para este año el 88.1% de los contribuyentes pagaron ISR (suma horizontal del primer renglón), mientras que el 73.9% de los contribuyentes pagaron IETU en el 2009 (suma vertical de la primera columna).

Cuadro 3.3. Personas físicas: porcentaje de contribuyentes de acuerdo a sus pagos de IETU/ISR

Porcentaje

	Paga IETU	No paga IETU	Total
Paga ISR	69.6%	18.5%	88.1%
No paga ISR	4.3%	7.6%	
Total IETU	73.9%		

Fuente: Cálculos propios con base en declaraciones anuales, 2009.

En el caso de las personas físicas sorprende que la proporción de contribuyentes que pagan ISR sea significativamente superior al de las personas morales. Debido a que no se cuenta con los datos para comparar con el 2006 no se puede saber con certeza si el IETU ha tenido un impacto en la proporción de personas físicas que pagan ISR. Una posibilidad es que la diferencia en la proporción de personas físicas que pagan ISR con respecto a las personas morales puede estar relacionada con que las bases impositivas del IETU y del ISR para las personas físicas se asemejan, por lo tanto el número de contribuyentes que pagan ISR y IETU es similar. Sin embargo, al ser el IETU de más fácil fiscalización que el ISR, el principal impacto del IETU fue aumentar el pago de las personas físicas que pagaban un nivel bajo de ISR debido a la dificultad de fiscalizarlos. Este impacto se vería reflejado en el 69.6% de contribuyentes que pagaron IETU además de pagar ISR.

En el 2009 4.3% de los contribuyentes que no hubieran pagado ISR, ahora pagan IETU. Esto implica que en el caso de personas físicas el IETU logró incorporar a la base tributaria a 36% de aquellos que no hubieran pagado de otra forma⁶⁴. Como ya se mencionó anteriormente, esto sólo mide el impacto directo del IETU sobre aquellos que no pagaron ISR y por lo tanto representa un piso en el impacto del IETU en la totalidad del sistema renta.

⁶⁴ El cálculo es $(4.3/(4.3+7.6))$.

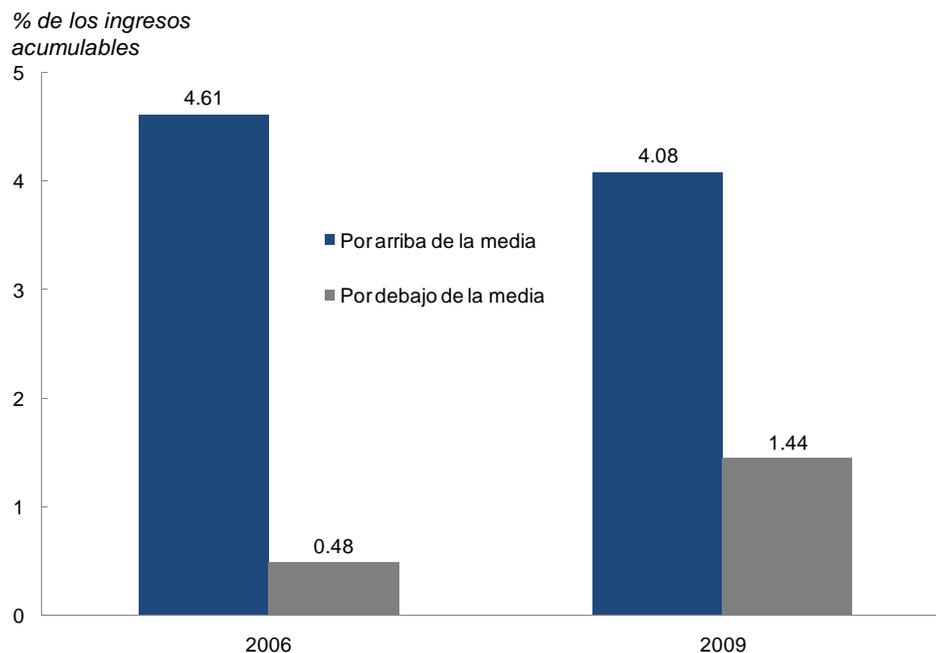
3.2.2. El IETU ha incrementado la recaudación sin cobrarle a los mismos.

La introducción del IETU estuvo asociada con un incremento en las contribuciones de las personas morales de la muestra al sistema renta. Haciendo uso del panel, se observa que como porcentaje de sus ingresos acumulables las contribuciones de las personas morales al sistema renta se incrementaron en 15% entre 2006 y 2009. Este incremento se debió a que en promedio el pago por IETU como porcentaje de los ingresos acumulables fue 183% mayor que en el IMPAC mientras que el pago de ISR en 2009 como porcentaje de los ingresos acumulables en el 2009 fue 8% mayor que en el 2006. Este incremento en el pago promedio de ISR está en línea con el resultado del capítulo 2 donde se muestra que el IETU indujo un crecimiento de alrededor del 6% en la recaudación del ISR.

Lo interesante de este incremento es que la mayor recaudación no viene de los mismos contribuyentes “cautivos”. La mayor recaudación del sistema renta asociada con la introducción del IETU proviene en su mayoría de aquellas empresas cuyas contribuciones como porcentaje de sus ingresos estaban por debajo de la media. Por un lado, las empresas del panel que contribuyeron al sistema renta por arriba de la media en 2006, tuvieron una contribución como porcentaje de sus ingresos de 4.6, mientras que en el 2009 su contribución se redujo a 4.08%, es decir, aquellas empresas que pagaban sus impuestos por arriba de la media vieron reducida su carga impositiva. Por el contrario, las restantes empresas que pagaron contribuciones por debajo de la media en el 2006 vieron incrementadas sus contribuciones de 0.48% de sus ingresos acumulables, a 1.44% de sus ingresos acumulables. Esto muestra que el IETU ha incrementado la recaudación a través de aumentar las contribuciones de aquellos que pagaban poco comparados con la media, mientras que redujo las contribuciones de las empresas que ya tenían una carga impositiva por arriba de la media.

Gráfica 3.3. Pagos por ISR/IMPAC/IETU

Porcentaje de los ingresos acumulables



Fuente: Cálculos propios con base en la información de declaraciones anuales de cada año.

El incremento en las contribuciones es particularmente marcado cuando se analiza la evolución de aquellas empresas que no pagaron ni ISR ni IMPAC en el 2006 y se contrasta con su contribución en el 2009. En 2006 del panel 16,992 empresas no contribuyeron al sistema renta. Cuando se analizan estas mismas empresas en el 2009 se encuentra que 9,557 sí contribuyeron al sistema renta con el 2.9% de sus ingresos acumulables. Es decir, con la introducción del IETU de las empresas del panel que no estaban contribuyendo al sistema renta en el 2006, el 56% comenzó a contribuir en promedio con el 2.9% de sus ingresos acumulables. Esto muestra de forma clara que el IETU ha logrado aumentar la recaudación a través de aumentar la base gravable y no a través de incrementar la carga tributaria de los mismos contribuyentes.

3.2.3 Distribución del porcentaje de contribuyentes de acuerdo a su nivel de ingresos.

Para personas morales, el IETU es neutral, en términos relativos, respecto al nivel de ventas de los contribuyentes. La proporción de personas morales que pagan IETU es aproximadamente 35% y no varía significativamente según el nivel de ingresos.

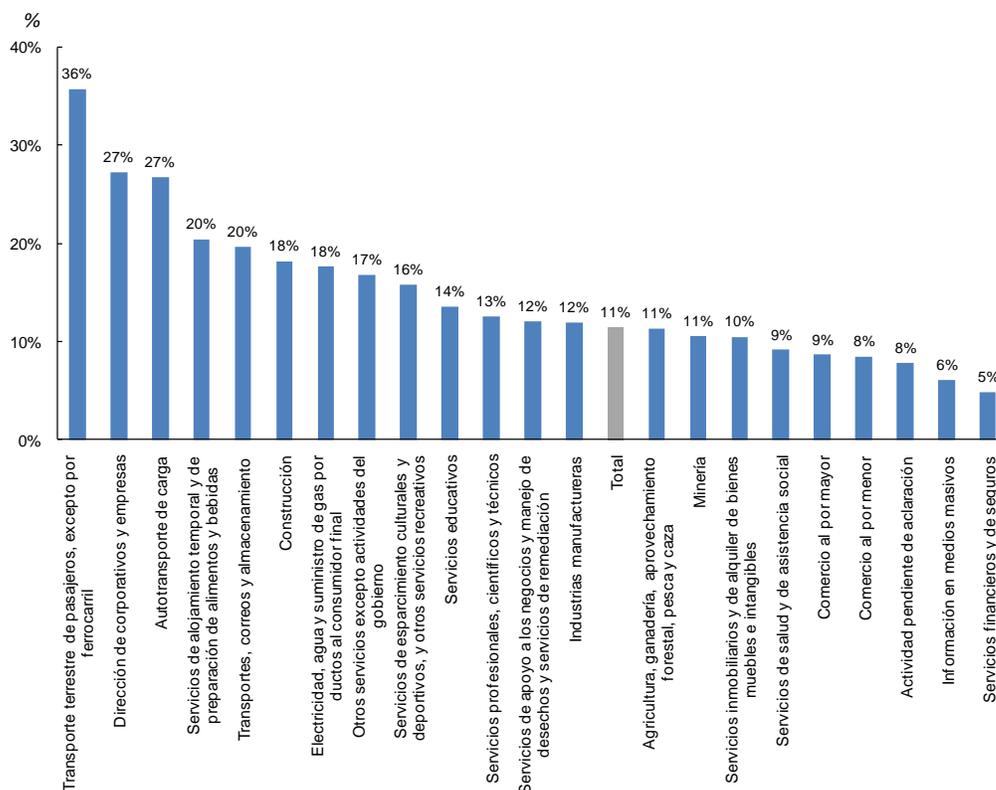
En términos generales el IETU ha logrado recaudar más pero sin que necesariamente sean los mismos contribuyentes del ISR. El IETU ha logrado captar mayores ingresos y distribuir la carga de la recaudación entre más contribuyentes. Esto implica que de eliminarse el IETU, la distribución de pago de impuestos directos por nivel de ventas se concentraría aún más en aquellos contribuyentes que ya aportan la mayor parte de la recaudación de ISR. Es decir, la eliminación del IETU tendría como consecuencia incrementar la carga impositiva de las mismas empresas que ya contribuyen con la mayor parte de los impuestos directos.

3.2.4 Recaudación de IETU por sector económico.

Con el objetivo de analizar el impacto directo del IETU en los diversos sectores económicos, esta sección estima el pago de IETU como proporción del pago total en cada uno de los sectores económicos para el año 2009 (Gráfica 3.4). De esta forma, se indica qué tanto incidió el IETU sobre determinado sector y, por lo tanto, cuánto incrementó el pago de impuestos con respecto a la situación si el IETU no existiera. En promedio para todos los contribuyentes, el IETU incrementó el pago de impuestos directos en 11% respecto a su pago del ISR. Este incremento fue ligeramente superior para las empresas (12%) que para las personas físicas (10%).

Gráfica 3.4. Recaudación adicional derivada del IETU por sector, personas morales 2009

Porcentaje (IETU como proporción del pago total)



Fuente: Cálculos propios con base en la información de declaraciones anuales de cada año.

Los sectores en los que el IETU ha tenido una mayor incidencia son consistentes con los objetivos establecidos en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito de Público, entre los que se encuentran incrementar la contribución de aquellos sectores que gozan de tratamientos preferenciales, y lograr que el número de contribuyentes en cada uno de estos sectores se incremente a través de reducir la evasión y elusión fiscal:

“La propuesta del Ejecutivo Federal señala que el efecto de un gravamen mínimo es el que a través de éste se recupere la recaudación que, en su caso, se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el impuesto sobre la renta, lo cual en parte se logra a través de la mecánica de acreditamiento que se

propone a esta Soberanía, ya que para los efectos del acreditamiento, no se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones establecidos en las disposiciones fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos.”⁶⁵

Como ya se comentó en el capítulo 2, los Presupuestos de Gastos Fiscales y diversos documentos de investigación muestran que los tratamientos preferenciales que se han otorgado a ciertos sectores económicos, junto con problemas de evasión han limitado el potencial recaudatorio del ISR. Dentro los sectores que reciben tratamientos especiales destacan el autotransporte terrestre de pasajeros y de carga, educación, así como el inmobiliario y el de la construcción. Como se muestra a continuación es en estos sectores donde el IETU ha tenido mayor incidencia.

La incidencia del IETU fue particularmente significativa para los subsectores de transporte terrestre de pasajeros (36%) y autotransporte de carga (27%). El IETU también tuvo una marcada incidencia en otros sectores como construcción, educación y servicios de alojamiento temporal, alimentos y bebidas. El incremento en la recaudación en estos sectores ha logrado acercar su contribución a la media, aun cuando sigue siendo relativamente baja respecto a la de otros sectores de la economía. Por ejemplo, el pago de impuestos directos como porcentaje de su valor agregado de los sectores transporte terrestre de pasajeros, autotransporte de carga, educación y construcción es de 9.7%, 7.0%, 2.4% y 10.6% respectivamente, cuando el promedio de todos los sectores es de 13%. El sector de agricultura, ganadería y pesca se ha visto menos impactado por el IETU, debido a que el régimen especial que tiene en el ISR se extendió al IETU.

Lo anterior significa que el IETU como impuesto mínimo ha incrementado el pago de impuestos directos particularmente en los grupos de contribuyentes que reciben beneficios tributarios en el ISR. Esto es como resultado de que en el IETU no se hicieron

⁶⁵ Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2339-E, del 12 de septiembre de 2007.

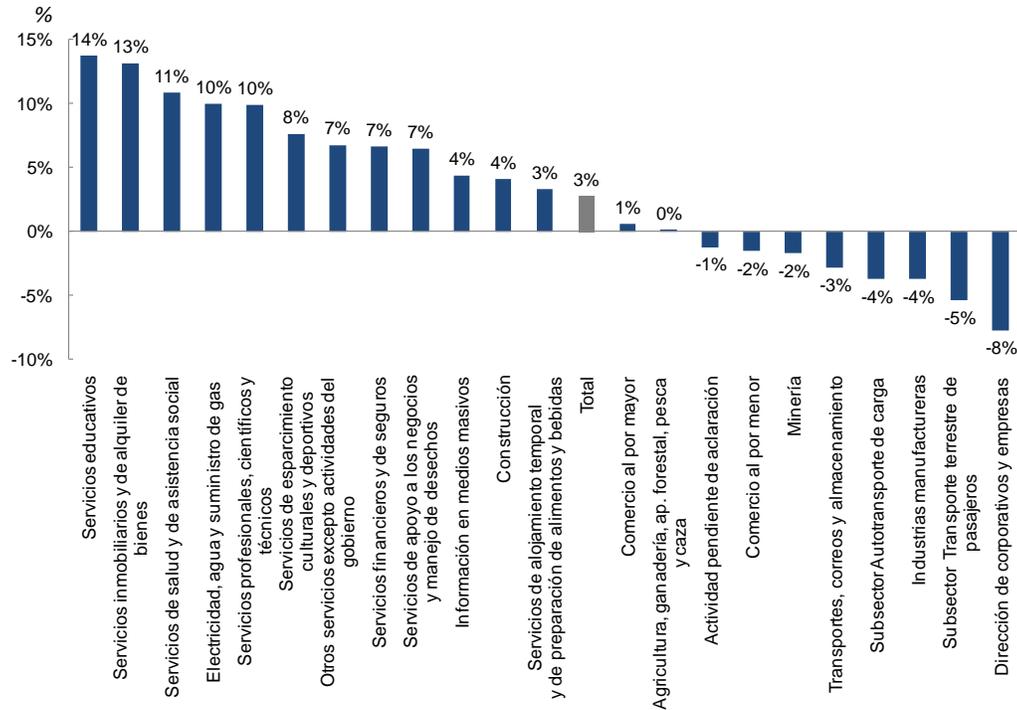
aplicables las facilidades de comprobación del ISR, y no se reconoce como ISR propio efectivamente pagado el acreditamiento cubierto con el estímulo fiscal. Así, es posible recuperar parte de la recaudación que se pierde en el ISR por estas facilidades, gracias en parte a que se restablece el principio de la simetría fiscal en el IETU. No obstante lo anterior, el incremento de contribuciones de estos sectores sólo los ha acercado a la contribución media de todos los sectores de la economía.

3.2.5 Evolución de la proporción de contribuyentes no pagadores de ISR, IETU e IMPAC por sector económico.

El IETU no sólo ha logrado incrementar la contribución de los sectores con beneficios fiscales especiales, sino que también ha logrado que dentro de estos sectores una mayor proporción de contribuyentes participen de la recaudación. Por sectores económicos, destaca el aumento de 2006 a 2009 de la proporción de contribuyentes que pagó impuestos directos en el caso de personas morales que prestan servicios educativos, servicios de salud, servicios inmobiliarios y construcción (ver gráfica 3.5). Este aumento es particularmente notable cuando se toma en cuenta que el 2009 fue un año con una profunda recesión económica.

Gráfica 3.5. Incremento en la proporción de contribuyentes que pagaron impuestos directos en 2006 y 2009

Porcentaje



Fuente: Cálculos propios con base en la información de declaraciones anuales de cada año.

La caída en el porcentaje de contribuyentes en algunos sectores probablemente está relacionada con la caída del sector industrial, que incluye a la minería y manufactura, que fue el epicentro de la crisis económica. Es de esperarse que en un entorno no recesivo, como se muestra en la siguiente sección, inclusive estos sectores habrían presentado un crecimiento en el número de contribuyentes.

La caída en el porcentaje de contribuyentes en el sector transporte resulta contra intuitiva dado el resultado de la sección anterior donde se muestra que este es de los sectores donde el IETU ha tenido mayor incidencia. Un factor adicional a la crisis del 2009 que puede estar incidiendo en este resultado es que éste es un sector que necesariamente requiere activos para prestar sus servicios, lo cual implica una alta probabilidad de pagar el IMPAC, además de que la compra de camiones reduce el pago del IETU. No obstante,

como se mencionó en la sección 3.2.4, los contribuyentes de estos sectores realizan un mayor pago de impuestos al sistema renta con el IETU que con el IMPAC.

3.2.6. *Análisis econométrico de corte sectorial 2009: determinantes del pago del IETU.*

Para demostrar que los resultados de la sección previa no están sesgados como producto de correlaciones con variables omitidas como el ingreso y deducciones, esta sección realiza un análisis econométrico que controla por estas variables. Para ello, se estima un modelo tipo LOGIT que permite predecir la probabilidad de que un contribuyente pague IETU dependiendo de las variables explicativas y de control⁶⁶.

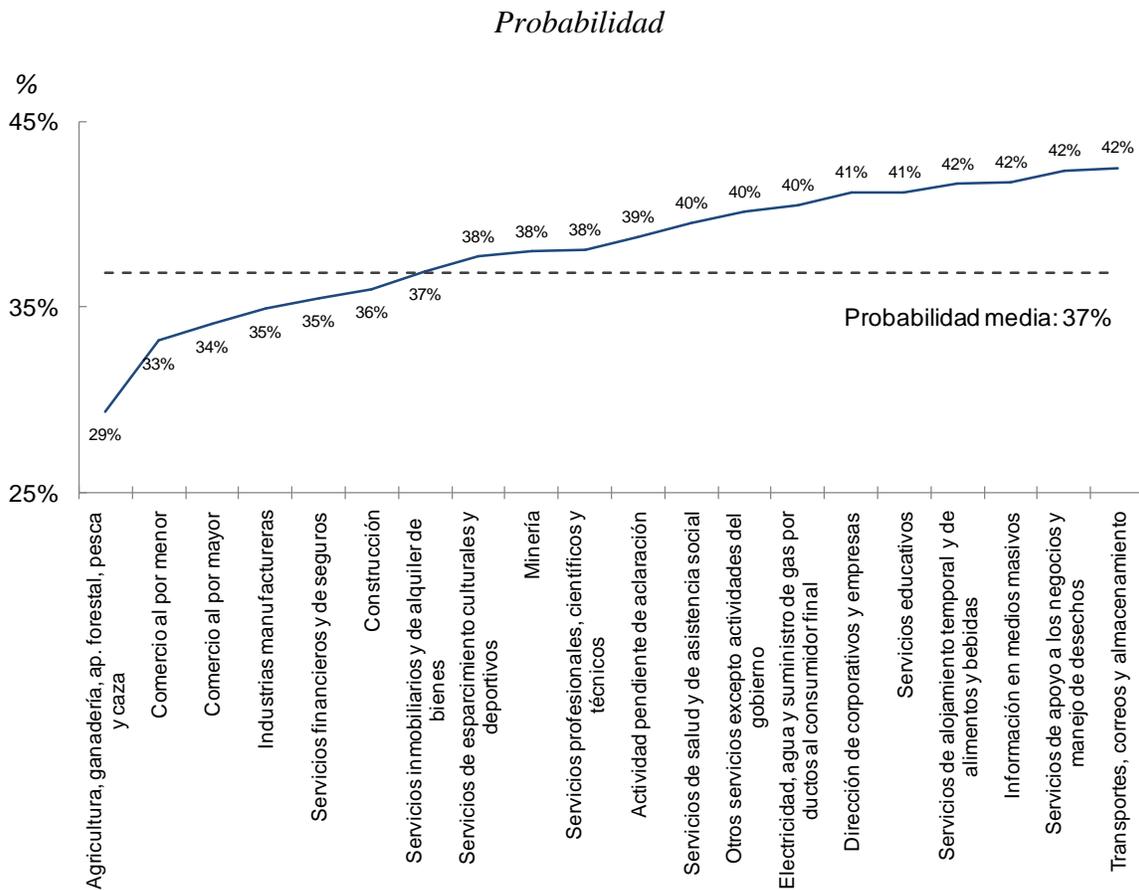
La variable explicativa que utiliza el modelo es el sector económico. Conforme a la evidencia encontrada en la sección anterior se espera que aquellos sectores con mayores gastos fiscales tengan una mayor probabilidad de pagar IETU. Las variables de control que se utilizan son el nivel de ingreso y deducciones. Con el objetivo de evitar sesgos en las estimaciones del impacto del sector económico en la probabilidad de pagar IETU, se incluye en la estimación el nivel de ingresos y deducciones de los contribuyentes debido a que estos afectan directamente la base gravable del contribuyente y por lo tanto la probabilidad de pagar IETU.

A partir de los coeficientes estimados con el modelo LOGIT se calcula la probabilidad para cada uno de los sectores económicos de que pague IETU⁶⁷. Como se muestra en la gráfica 3.6 los sectores de transporte y almacenamiento son los que tienen la mayor probabilidad de pagar IETU (sector derecho de la gráfica), mientras que el sector agrícola es el que tiene la menor probabilidad de pagar IETU (sector izquierdo de la gráfica). Una primera conclusión es que el resultado contra intuitivo de la sección anterior que mostraba una caída en el número de contribuyentes del sector transporte se revierte una vez que se controla por nivel de ingreso.

⁶⁶ Los modelos de elección discreta son aquellos en que la variable dependiente toma los valores de cero y uno. Para una descripción técnica de los datos de corte transversal y de los diversos modelos de probabilidad ver Wooldridge (2010), Pindyck y Rubinfeld (1998) y Gujarati (1997).

⁶⁷ En el anexo A2.3 se presenta la estimación detallada del modelo LOGIT.

Gráfica 3.6. Probabilidad estimada de pagar IETU por sector*



*Para la estimación de la probabilidad de pagar IETU se incluyeron las variables no significativas en el modelo LOGIT.

Fuente: Elaboración propia con base en las declaraciones de contribuyentes para 2009.

Este resultado confirma que el IETU como impuesto mínimo tiene una mayor incidencia particularmente en los grupos de contribuyentes que reciben beneficios tributarios en el ISR. Esto es como resultado de que en el IETU no se hicieron aplicables las facilidades de comprobación del ISR, y no se reconoce como ISR propio efectivamente pagado el acreditamiento cubierto con el estímulo fiscal.

Capítulo 4. Reflexiones Finales

A lo largo del presente documento ha quedado demostrado que el IETU es una pieza fundamental dentro del sistema tributario mexicano, ha cumplido con sus principales objetivos y se han acreditado sus ventajas como impuesto mínimo de control integrado con el ISR. Por otro lado, el presente capítulo tiene por objeto establecer las razones por las cuales no resulta viable jurídica ni económicamente conservar el IETU y eliminar el ISR empresarial. Lo anterior implicaría realizar un cambio estructural y radical al sistema tributario mexicano que pudiera generar impactos en las finanzas públicas, en la seguridad jurídica y en la simplificación fiscal, entre otros aspectos.

El IETU tuvo su origen en la necesidad de ampliar de manera permanente los ingresos no petroleros del país, dada la caída de extracción petrolera. Por ello, se estima que mientras prevalezcan estas circunstancias en el país, resulta inconveniente realizar ajustes al sistema renta. El ISR no funciona sin un impuesto mínimo ni el IETU podría funcionar separado del ISR, por lo que hacer un ajuste estructural en el sistema conforme al cual se elimine el ISR empresarial y se conserve exclusivamente el IETU representa un riesgo para las finanzas públicas de los 3 órdenes de gobierno (federal, estatal y municipal), pues como ya se dijo, el sistema renta aporta a las arcas públicas poco más de 768 mmp, de los cuales el IETU juega un papel fundamental al contribuir de manera directa e indirecta con poco más de 100 mmp.

De considerar un cambio estructural al sistema tributario mexicano, se hace necesario considerar, al menos, los siguientes aspectos:

Constitucionalidad del IETU bajo la arquitectura actual.

La introducción de nuevos impuestos o las modificaciones a los ya existentes pueden ser impugnados por los contribuyentes, en ejercicio de las garantías individuales que consagra nuestra Constitución. La principal razón por la cual se presentan este tipo de medios de impugnación es evitar que los impuestos repercutan en el patrimonio de los contribuyentes.

En algunos casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación les han sido favorables, lo cual ha generado importantes impactos a las finanzas públicas federales.

El IMPAC es un claro ejemplo de cómo un impuesto mínimo de control puede erosionarse a través de resoluciones judiciales. Lo anterior puede apreciarse plasmado en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados aprobado a fines de 2006, relacionado con las modificaciones a la Ley del Impuesto al Activo vigente en ese entonces. Dicho dictamen señala en el apartado de descripción de la Iniciativa que:⁶⁸(énfasis añadido)

*“En efecto, antes del establecimiento del impuesto al activo, alrededor del 70% de las empresas reportaban pérdidas fiscales de forma recurrente y, peor aún, por largos periodos, lo que ocasionaba que dejaran de cumplir con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, según lo dispone la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”*⁶⁹

Sin embargo, con el establecimiento de este impuesto, se ha notado, a lo largo de su historia, una reducción importante de ese tipo de empresas.

No obstante lo anterior, también se ha notado un deterioro en el fin perseguido por el impuesto de referencia, a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo declaró inconstitucional, al estimar que se violaba la garantía de equidad tributaria, al no permitir la deducción de ciertas deudas y con la reforma que entró en vigor en 2005, a través de la cual se permitió la deducción de diversas deudas, para determinar la base.

⁶⁸ “Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de La Federación; y de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo, del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, y Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo”, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados número 2154-3 el 18 de diciembre de 2006.

⁶⁹ Es interesante que en 2006 se expresó que alrededor del 70% de las empresas reportaban pérdidas fiscales y anteriormente en 1988 cuando se expidió la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, dicho porcentaje era del 50%, lo que denota el grado de erosión de la base gravable a lo largo de su vigencia.

Aún más, con la reforma señalada en el párrafo anterior, se provocó una erosión en la base del impuesto, ya que de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación se estimó una recaudación aproximada de 13 mil millones de pesos por este concepto y se espera que para el cierre del ejercicio 2006, sólo se recaudarán 9 mil millones.

De acuerdo con lo anterior, el impuesto al activo ha dejado de cumplir con su finalidad primordial debido a la erosión de su base gravable, situación que ha venido acentuándose por la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero, lo cual ha traído por consecuencia que los contribuyentes que no tienen a su cargo impuesto sobre la renta, en ocasiones tampoco tengan a su cargo impuesto al activo.”

El IETU no fue la excepción y también fue impugnado en forma masiva por los contribuyentes. No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el impuesto es constitucional bajo la estructura actual. Al estudiar los diversos agravios expuestos por los contribuyentes reconoció la validez constitucional de los diversos elementos de la Ley del IETU, entre otros, los siguientes:

Objeto del impuesto.

No se viola el principio de legalidad tributaria en relación con el objeto del impuesto, en la medida que en la Ley se define claramente el objeto del impuesto, el cual lo constituyen los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley (véase tesis completa en el Anexo 2.4).

Deducciones.

No se viola el principio de proporcionalidad tributaria, al no permitir la deducción de diversos conceptos, como son, entre otros, sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social y gastos de previsión social, toda vez que el objeto del impuesto es el ingreso bruto por lo que las deducciones son innecesarias para atender a la capacidad contributiva, ya que

éstas tienen como finalidad establecer beneficios tributarios (véase tesis completa en el Anexo 2.4).

Ingresos no objeto del IETU.

No se viola el principio de equidad tributaria al excluir de su objeto los ingresos por regalías derivadas de operaciones entre partes relacionadas e impedir la deducibilidad de los gastos por este concepto, lo que se justifica al fundarse en una distinción objetiva entre regalías pagadas a partes independientes y las pagadas a partes relacionadas, ya que en este caso no existe certeza sobre la magnitud económica del pago realizado (véase tesis completa en el Anexo 2.4).

Exenciones.

No se violan las garantías de igualdad y equidad tributaria al no exentar del pago del impuesto a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, pues aun cuando para efectos del ISR sus actividades tengan fines no lucrativos, ello no implica que en el IETU deban reconocerse a todas las personas que realizan dichas actividades, pues se trata de un impuesto previsto en un ordenamiento autónomo que tiene sus propias disposiciones y regulaciones (véase tesis completa en el Anexo 2.4).

Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

No se viola la garantía de irretroactividad de la ley, al no reconocer las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto sobre la renta, ya que, por un lado, los contribuyentes no adquieren indefinidamente el derecho a que se reconozca ese tipo de circunstancias y, por el otro, el efecto que pudiera corresponder a dichas pérdidas no implica que el IETU tenga que reconocer el mismo efecto y en los mismos términos que lo hace la Ley del ISR (véase tesis completa en el Anexo 2.4).

Esto representa un gran avance en materia de certidumbre jurídica tanto para los contribuyentes como para el fisco federal. En el primer caso, los contribuyentes tienen la certeza de que están pagando una contribución de manera proporcional y equitativa,

mientras que en el caso del fisco, se eliminan las contingencias de mermas en la recaudación por un mal diseño del impuesto.

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

Acreditamiento del IETU en el extranjero.

Otra gran preocupación estructural de conservar exclusivamente el IETU es el acreditamiento del impuesto en el extranjero. A partir de 2007, año en el cual el Congreso de la Unión aprobó la Ley del IETU, se iniciaron los trabajos tendientes para incorporar el IETU a los Convenios para Evitar la Doble Tributación en materia de ISR celebrados por México con autoridades del exterior. Lo anterior con el objeto de lograr que el pago del IETU que hicieran extranjeros o sus subsidiarias ubicadas en territorio nacional, no causara una doble tributación en sus países de origen.

A la fecha, México ha acordado con los 41 países con los cuales tiene un Convenio para Evitar la Doble Tributación en vigor, dentro de los cuales se encuentran sus principales socios comerciales, incluido los Estados Unidos de América, que el IETU sea un impuesto acreditable. Asimismo, ha concluido las negociaciones de dichos Convenios con otros 12 países en los cuales se reconoce a este impuesto como acreditable, formando parte integrante de dichos instrumentos internacionales.⁷⁰

⁷⁰ El procedimiento de aprobación del acreditamiento del IETU se puede dar a través de i) la modificación de los Convenios correspondientes, o bien, por la comunicación enviada por las autoridades competentes extranjeras, en la que manifestaron que las características de este impuesto cumplen con las condiciones requeridas en el Convenio para que el IETU forme parte del mismo, en ambos casos, atendiendo a que es un impuesto mínimo de control que al interactuar con el ISR grava la totalidad o parte de la renta.

Cuadro 4.1. Acreditamiento del IETU a nivel internacional

1. Alemania	15. España	29. Kuwait*	42. Portugal
2. Australia	16. Estados Unidos	30. Letonia*	43. Qatar*
3. Austria	17. Finlandia	31. Lituania*	44. Reino Unido
4. Bahrein*	18. Francia	32. Luxemburgo	45. Rep. Checa
5. Barbados	19. Grecia	33. Malta*	46. Rep. Eslovaca
6. Bélgica	20. Hong Kong*	34. Marruecos*	47. Rumania
7. Brasil	21. Hungría*	35. Noruega	48. Rusia
8. Canada	22. India	36. Nueva Zelanda	49. Singapur
9. Chile	23. Indonesia	37. Países Bajos	50. Sudáfrica
10. China	24. Irlanda	38. Pakistán*	51. Suecia
11. Colombia *	25. Islandia	39. Panamá	52. Suiza
12. Corea	26. Israel	40. Peru*	53. Uruguay
13. Dinamarca	27. Italia	41. Polonia	
14. Ecuador	28. Japón		

*Negociaciones concluidas pendientes de entrar en vigor

Fuente: SHCP.

De manera especial destaca el caso de los Estados Unidos de América por ser nuestro principal socio comercial; país con el cual se negoció el acreditamiento del IETU. Gracias a estas negociaciones, desde el 10 de diciembre de 2007 el Gobierno de dicho país comunicó a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS), que los contribuyentes norteamericanos podrían acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el IETU que paguen en México.

Por lo expuesto, con la estructura actual de integración del ISR empresarial con el IETU se reconoce el acreditamiento de éste último en el extranjero. Si desapareciera el ISR empresarial y prevaleciera exclusivamente el IETU, no se sabe qué pasaría en cuanto al acreditamiento de este impuesto, incluso con nuestros principales socios comerciales. El caso del Impuesto Regional Italiano sobre Actividades Productivas (IRAP), que es similar al IETU, es un ejemplo de cómo una modificación estructural a un sistema tributario puede

generar la pérdida de acreditamiento como impuesto pagado en el extranjero. Italia tenía un impuesto local sobre la renta (ILOR) que gravaba el trabajo y posteriormente fue sustituido por el IRAP que grava también los otros factores de la producción, este cambio tuvo como consecuencia que los Estados Unidos de América determinara que el impuesto sólo sería acreditable de forma parcial.

Base para el reparto de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU).

El artículo 123, Apartado A de nuestra Constitución establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, las cuales se determinarán de acuerdo con lo establecido en la Ley del ISR. De conservarse exclusivamente el IETU, se generarían diversos problemas como los siguientes:

Al eliminarse el ISR empresarial, para determinar la base de PTU, la empresa estaría obligada a calcular un resultado fiscal hipotético sólo para el reparto de las utilidades, lo que le generaría cargas administrativas; en el caso de que los trabajadores objetaran el cálculo la SHCP estaría obligada a revisarlo con el costo de administración inherente sin beneficio alguno para el fisco.

Por otra parte, no tiene sentido económico cambiar la Constitución para referenciar la base de PTU a la base del IETU, ya que pudiera estarse repartiendo PTU sin que en realidad haya habido una modificación patrimonial positiva.

Integración del sistema tributario de renta.

Un sistema tributario está integrado cuando se evitan los problemas de doble tributación a los ingresos del capital en el ISR de personas físicas y en el ISR empresarial. La integración de los impuestos tiene por objeto lograr la equidad en las contribuciones y eliminar la doble tributación de utilidades para no encarecer el costo total del capital y evitar fugas de capital que implicarían una disminución en la productividad de la mano de obra, los salarios, el empleo, el ingreso per cápita y el bienestar de los ciudadanos.

En México se ha logrado, con mucho esfuerzo y a lo largo de varios años, alcanzar una integración razonable del ISR de personas físicas y morales. Para evitar la doble tributación del capital, el principio general que se sigue actualmente es que los dividendos que se repartan de las utilidades que ya pagaron impuesto a nivel de la empresa, no tengan que volver a pagar otra vez un impuesto a nivel del individuo que percibe el dividendo.

El sistema está basado en la Cuenta de Utilidades Fiscales Neta (CUFIN) y la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA). Cuando los dividendos que reparte la empresa provengan de estas cuentas, el receptor ya no debe pagar impuesto, toda vez que la empresa ya lo pagó.

Al eliminar el ISR empresarial se generaría una doble tributación puesto que la empresa pagaría el IETU y cuando repartiera dividendos a la persona física, ésta volvería a pagar vía ISR. El IETU y el ISR de personas físicas no podrían integrarse de la misma manera en la que están integrados actualmente el ISR empresarial e individual, es decir, a través de cuentas como la CUFIN y la CUCA, dado que la base del IETU no coincide con las utilidades de la empresa y no tendría sentido la creación de dichas cuentas.

La integración del IETU y el ISR de personas físicas, para evitar el doble gravamen, no se puede realizar mediante cuentas similares a la CUCA y la CUFIN en los términos actuales, ya que el flujo de la operación basado en efectivo que tiene el IETU, una vez descontada la inversión, tiene una contra cuenta en los activos líquidos netos de la empresa antes de transformarse en pagos de dividendos y no en las cuentas de capital y de utilidades pendientes de repartir, como es el caso actual, en el que el concepto que grava en el ISR empresarial es la utilidad.

El problema es que el flujo de efectivo que grava el IETU no coincide con la utilidad de la empresa⁷¹. Dicho de otra manera, el IETU y el ISR de personas físicas gravan conceptos económicos distintos (el ISR grava la variación patrimonial y el IETU, la retribución de los factores), por lo que no se pueden integrar con una cuenta libre de gravamen que haga sentido económico.

Dada la dificultad de lograr una integración entre el IETU y el ISR de personas físicas, para lograr que el sistema tributario funcione armónicamente, sería necesario hacer cambios estructurales que llevarían a eliminar la progresividad del sistema de ISR de personas físicas.

La forma de evitar el doble gravamen de utilidades y dividendos sería no gravar esos conceptos al nivel de los individuos. La versión del IETU en este sistema tributario sería independiente del ISR y gravaría el flujo de efectivo de las empresas, es decir, los intereses o las regalías estarían gravados indirectamente al nivel de la empresa y, por lo tanto, no se deberían gravar a nivel individual.

De esta manera, el ISR individual sólo gravaría a los ingresos laborales. Un diseño de ese estilo es el que se propuso como “*Flat Tax*” para los Estados Unidos por Hall y Rabushka (1985). El diseño requiere una evaluación cuidadosa y profunda ya que se elimina la progresividad del sistema en personas físicas y da la apariencia de sólo gravar a los ingresos laborales, y dejar exentos los ingresos por dividendos, ganancias de capital, regalías e intereses. No se tiene conocimiento que este modelo haya sido aplicado en algún país.

En cierta forma, el “*Flat Tax*” adopta una base de tipo consumo en el sistema renta. En esta base se deduce la inversión, no la depreciación, y no son deducibles los pagos a los factores de la producción. El problema con este sistema de renta es que hay que renunciar a

⁷¹ La base del IETU coincide con la del ISR sólo cuando la economía se encuentra en estado estacionario. En dicho estado, el acervo de capital permanece constante, y por lo tanto, la inversión es igual a la depreciación del capital. Así, la deducción por depreciación coincide con la deducción de la inversión.

la progresividad en el impuesto individual. El incremento en la carga tributaria sobre la base laboral permitiría disminuir la tasa de los ingresos empresariales.⁷²

Para determinar el impuesto, se calcularía la diferencia entre los ingresos por la venta de bienes y servicios y la adquisición de bienes insumos, incluyendo la inversión física. El resultado de esta diferencia (que sería la base) se tendría que multiplicar por una tasa única, aplicable a todos los pagos a los factores de la producción.

A nivel agregado, la base del impuesto equivaldría al consumo⁷³. Por un lado, se suma todo el valor agregado de las empresas, que es equivalente a la totalidad del ingreso nacional. Por otro lado, se deduce la inversión, que contablemente equivale al ahorro. El resultado de la diferencia entre el valor agregado (ingreso) y la inversión (ahorro) sería igual al consumo.

A simple vista, parecería que los trabajadores perderían en un esquema de este estilo, dado que la baja en la tasa de las empresas proviene de un aumento a la tasa del componente laboral, que actualmente está gravado a una tasa más baja por la progresividad del ISR.

En la coyuntura actual, la coexistencia de ambos impuestos da considerables fortalezas a nuestro sistema tributario, como se mostró en el presente documento. Una migración hacia un sistema de un impuesto único basado en flujo requiere ponderaciones más profundas en términos de su acreditamiento con otros países y en cuanto a la equidad y progresividad del sistema impositivo.

⁷² Con el diseño de Hall y Rabushka se da la progresividad del impuesto individual, al otorgar una exención a la totalidad de los ingresos laborales antes de aplicar la tasa única, que si bien parece adecuada, tiene un costo fiscal que impediría que fuera factible reducir la tasa del IETU por debajo del nivel inicial que tenga el ISR empresarial.

⁷³ Cuando no se deduce la inversión, el impuesto sobre la renta es un impuesto al ingreso ya que (utilizando la notación de contabilidad nacional) grava Y . Sin embargo, dado que $Y = C + I + G + (X - M)$, y que para efectos de política tributaria podemos eliminar G ya que el gobierno no se grava a sí mismo y la balanza comercial está en promedio equilibrada, tenemos que $Y = C + I$, y por lo tanto gravar el ingreso con deducibilidad de la inversión ($Y - I$) equivale a gravar el consumo.

El IETU, a pesar de su corto periodo de aplicación, ha cumplido con sus principales objetivos: i) ha incrementado la recaudación de manera directa e indirectamente la recaudación del ISR; ii) ha contribuido a fortalecer y estabilizar los ingresos públicos en épocas de recesión; iii) ha ampliado el número de contribuyentes que realizan pago de impuestos, en particular, en aquellos sectores con mayores gastos fiscales asociados; iv) ha aumentado la recaudación de aquellos que contribuían por debajo de la media y reducido la carga impositiva de aquellos que ya pagaban ISR por arriba de la media; v) ha contribuido a desalentar y mitigar los efectos de las planeaciones fiscales agresivas; vi) ha acotado los privilegios fiscales de algunos sectores que cuentan con regímenes preferenciales en la Ley del ISR; vii) ha distribuido mejor la recaudación, entre otras cosas citadas anteriormente.

El marco tributario de un país no es estático y debe adecuarse a los cambios económicos, políticos y sociales. México no ha sido la excepción y ha avanzado a lo largo de muchas décadas y con mucho esfuerzo en el fortalecimiento del sistema tributario. Si bien se debe continuar avanzando en su fortalecimiento no debe perderse de vista la salud de las finanzas públicas, así como privilegiar la inversión y el crecimiento. El presente diagnóstico mostró que el IETU ha logrado sus objetivos y que, al menos en el corto plazo, es parte de la estructura adecuada del sistema tributario mexicano. La vigencia del IETU ha sido corta, por lo que es necesario permitir su maduración, sin perjuicio de continuar analizándolo. La SHCP seguirá monitoreando la evolución del impuesto. Actualmente, las condiciones macroeconómicas a nivel internacional no son del todo alentadoras. Los problemas fiscales de países como Grecia, España o el propio Estados Unidos de América podrían poner en riesgo la estabilidad de las economías. En este contexto, no es conveniente en esta coyuntura poner en entredicho la estabilidad macroeconómica y de las finanzas públicas de nuestro país, afectando la percepción de los mercados sobre la fortaleza de nuestro sistema fiscal mientras el resto del mundo está precisamente considerando aumentar sus impuestos y fortalecer sus marcos tributarios. Bajo estas consideraciones, la arquitectura vigente del sistema renta es la correcta para nuestro país en las circunstancias actuales.

Anexos.

Anexo 2.1. Mecánica detallada de la operación del IETU.

El IETU es un impuesto directo proporcional que grava la totalidad de los componentes del valor agregado de la economía; es decir, grava la retribución de los factores de la producción, las cuales pueden adoptar la forma de utilidades, dividendos, intereses, sueldos y salarios, regalías y rentas, entre otros.

Sujetos. Los sujetos del IETU son las personas morales y las físicas con actividades empresariales, profesionales y de arrendamiento, residentes en México, así como los residentes en el extranjero con Establecimiento Permanente (EP) en el país, que perciban ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el arrendamiento de bienes con independencia de que dichas actividades se realicen o no en territorio nacional (principio de renta mundial).

Base. La base gravable del IETU, equivalente a la retribución a los factores de la producción, es decir a los pagos factoriales, se obtiene como la diferencia entre los ingresos efectivamente cobrados por la venta de bienes y servicios, y las adquisiciones efectivamente pagadas de insumos y bienes duraderos de producción, como son maquinaria, equipo, construcciones y terrenos (formación bruta de capital). El IETU y el IVA, a diferencia del ISR empresarial operan sobre un esquema de base de efectivo.

Tasa. Sobre la base gravable del IETU se aplica la tasa de 17.5%⁷⁴, el resultado obtenido es el impuesto causado. Este impuesto se causa por ejercicios, efectuando pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual.

Ingresos. Los ingresos gravados se determinan considerando el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta servicios independientes o arrienda

⁷⁴ Esta tasa está vigente a partir de 2010, ya que en el año de introducción del IETU (2008) fue de 16.5% y en 2009 de 17%.

bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente, excepto los impuestos que se trasladen, como lo es el caso del IVA.

Gastos e inversiones. En materia de deducciones se permite disminuir todas las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o el arrendamiento de bienes que los contribuyentes utilicen para realizar actividades gravadas por el IETU, así como para la administración de dichas actividades y en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar al pago del IETU.

La inversión física se deduce como gasto, incluyendo la adquisición de maquinaria, equipo y construcciones. Asimismo, se permite deducir los aprovechamientos⁷⁵ y contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción del IETU, ISR, IDE, aportaciones de seguridad social y aquellas contribuciones que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse. En el caso del IVA e IEPS se pueden deducir cuando no se tenga derecho a acreditar dichos impuestos. Otros conceptos deducibles son los donativos⁷⁶; las indemnizaciones por daños y perjuicios, las penas convencionales⁷⁷ y los quebrantos.

Por tratarse de un impuesto que grava las retribuciones a los factores de la producción, los salarios y demás prestaciones pagadas, así como los intereses, no son deducibles.

En el IETU todas las erogaciones deducibles deben corresponder al pago de bienes y servicios por los que también se causa este impuesto. El IETU opera con base al principio de simetría fiscal en el sistema tributario, lo que implica que a toda deducción le debe corresponder un ingreso gravado.

⁷⁵ Por la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, que sea deducible para efectos del ISR.

⁷⁶ Cuando se ajusten a los términos y límites establecidos en la LISR.

⁷⁷ Cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas.

Crédito por deducciones mayores a ingresos.

Cuando las adquisiciones pagadas de insumos y de bienes duraderos de producción, exceden al monto de los ingresos gravados, el resultado que se obtiene se multiplica por la tasa del IETU para determinar el crédito fiscal por deducciones mayores a ingresos.

Este crédito se puede aplicar contra el IETU causado de los diez ejercicios siguientes o durante los años que dure la concesión otorgada, tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de servicios de dominio público o la prestación de un servicio público. El crédito no da derecho a devolución.⁷⁸

Determinación del impuesto mínimo.

Como el IETU opera como un impuesto mínimo del ISR, el monto del IETU a pagar en un ejercicio es el resultado de disminuir al IETU causado, el ISR efectivamente pagado⁷⁹, el ISR propio entregado a la controladora en el caso de empresas controladas (las controladoras acreditan el ISR que le hubiera correspondido enterar de no haber consolidado) y el ISR propio por distribución de dividendos o utilidades, así como el pagado en el extranjero. También se aplican los créditos correspondientes a sueldos y salarios gravados y las contribuciones de seguridad social patronales. Estos créditos son permanentes en la estructura del IETU como gravamen mínimo del ISR.

Para lograr una transición más suave y ordenada del IETU se otorgaron de manera temporal los siguientes créditos y deducciones: (1) por las inversiones realizadas de 1998 a 2007; (2) por los inventarios; (3) por las pérdidas fiscales generadas por la deducción inmediata; (4) por las enajenaciones a plazos; (5) por las pérdidas fiscales correspondientes al régimen simplificado; (6) para las empresas maquiladoras; y (7) la deducción adicional

⁷⁸ En 2008 y 2009 los contribuyentes tenían la posibilidad de que el crédito por exceso de inversiones se aplicara contra el ISR del ejercicio. Sin embargo, mediante disposiciones contenidas en la Ley de Ingresos correspondientes a los ejercicios fiscales de 2009 y 2010 se eliminó esta posibilidad.

⁷⁹ No se considera efectivamente pagado el ISR que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones impositivas, con excepción del IDE o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación de cantidades a favor.

de las cuentas por pagar. Adicionalmente, para evitar que con motivo de la presentación de la Iniciativa se frenara la inversión en 2007 se otorgó una deducción adicional de las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de 2007.

El IETU no permite el traslado intertemporal ni de los créditos permanentes ni de los beneficios temporales, excepto por lo que hace al crédito por exceso de deducciones sobre ingresos.

Los contribuyentes que hubieran pagado el IMPAC pueden solicitar la devolución de hasta el 10% del impuesto efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que efectivamente se pague el ISR o en su caso compensarlo contra el IETU. El cuadro A2.1 muestra las etapas del cálculo del IETU.

Cuadro A2.1 Cálculo del IETU

	Ingresos totales
<i>Menos:</i>	Deducciones totales Gastos Inversiones
<i>Igual:</i>	Base gravable
<i>Por:</i>	Tasa del IETU
<i>Igual:</i>	IETU causado
<i>Menos:</i>	Créditos Por sueldos y salarios gravados Por contribuciones de seguridad social patronales Créditos temporales ISR efectivamente pagado
<i>Igual:</i>	IETU a pagar

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley del IETU.

Ingresos y sujetos exentos del IETU.

Se eximen expresamente del pago de este impuesto a algunos sujetos por los ingresos percibidos, tales como:

- La federación, las entidades federativas, los municipios, los órganos constitucionalmente autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal considerados como no contribuyentes del ISR.
- Los partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos, los sindicatos obreros y organismos que los agrupen, asociaciones o sociedades civiles con fines científicos, políticos, culturales, religiosos y culturales, cámaras de comercio e industria, agrupaciones del sector primario, entre otros.

- Las personas morales sin fines de lucro o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos en el ISR, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social.
- Las personas físicas y morales que realicen actividades del sector primario y que se encuentren exentos del ISR en los términos y límites establecidos en la ley y siempre que estén inscritos en el RFC. Por el excedente se pagará el impuesto.
- Los derivados de la enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.
- Las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.
- Las sociedades y asociaciones civiles que cuenten con secciones de ahorro y préstamo, y las entidades de ahorro y crédito popular.
- Los ingresos de los fondos de pensiones extranjeros cuando por dichos ingresos también estén exentos del ISR.

Anexo 2.2 Anexo metodológico: Regresiones de series de tiempo del capítulo 2, sección 2.3.

En la sección 2.3 del capítulo 2 se presenta la estimación del impacto recaudatorio que ha tenido la introducción del IETU sobre la recaudación del ISR mediante la estimación de un modelo econométrico. La especificación del modelo de regresión, para estimar la elasticidad ingreso de los impuestos, es la propuesta por Jenkins, Kuo y Shukla (2000):

$$T_t = \alpha_0 + \alpha_1 Y_t + Z_t.$$

Donde T representa la recaudación del impuesto, Y el ingreso y Z el término de error. Los autores mencionan que se pueden adicionar variables que modelen o cuantifiquen impactos en la recaudación derivados de factores externos que no estén asociados al nivel ingreso, generalmente mediante el uso de variables dicotómicas⁸⁰. La especificación de este modelo es la siguiente:

$$T_t = \alpha_0 + \alpha_1 Y_t + \sum_{i=2}^n \alpha_i D_i + Z_t.$$

Las variables D_i reflejan los impactos de factores externos que no están explicados por el ingreso; donde $i=2, \dots, n$ representa cada uno de estos factores. La forma funcional del modelo de regresión propuesto por Jenkins, Kuo y Shukla es:

$$\ln R_t = \alpha_0 + \alpha_1 \ln PIB_t + \sum_{i=2}^n \alpha_i D_i + Z_t.$$

Donde: $\ln R_t$ es el logaritmo natural de la recaudación; $\ln PIB_t$ es el logaritmo natural del ingreso nacional; α_0 y α_1 representan el nivel y la elasticidad ingreso del impuesto,

⁸⁰ Una variable dicotómica toma uno de dos valores dependiendo la característica que se busque modelar o cuantificar.

respectivamente; α_i , para $i=2, \dots, n$, representa el cambio de nivel en la recaudación explicado por el choque externo i modelado a través de la variable Di .

El periodo de análisis es de 1993 a 2010 y los choques externos que se cuantifican mediante variables dicotómicas son los siguientes:

$$\text{Entrada en vigor del IETU: } IETU_t = \begin{cases} 0.90 \forall T_{IETU} = 16.5\% \\ 0.95 \forall T_{IETU} = 17.0\% \\ 1.00 \forall T_{IETU} = 17.5\% \\ 0.00 \text{ en otro caso} \end{cases}$$

$$\text{Cambios en la tasa del IVA: } IVA_tasa_t = \begin{cases} 0.63 \forall T_{IVA} = 10\% \\ 0.94 \forall T_{IVA} = 15\% \\ 1.00 \forall T_{IVA} = 16\% \end{cases}$$

$$\text{Reformas en la estructura del ISR: } Reforma_t = \begin{cases} 1 \forall t \in (2002 - 2010) \\ 0 \text{ en otro caso} \end{cases}$$

$$\text{Crisis de 1995: } Crisis_t = \begin{cases} 1 \forall t \in (1995.1 - 1996.4) \\ 0 \text{ en otro caso} \end{cases}$$

$$\text{Cambio en la periodicidad de los pagos: } ISRP_t = \begin{cases} 1 \forall t \in (2003.3 - 2010.4) \\ 0 \text{ en otro caso} \end{cases}$$

Incorporando las variables dicotómicas que resultaron relevantes en el análisis, se obtiene la siguiente especificación funcional del modelo de regresión lineal:

$$LnISR_t = \alpha_0 + \alpha_1 LnPIB_t + \alpha_2 IETU_t + \alpha_3 IVA_tasa_t + \alpha_4 reforma_t + \alpha_5 ISRP_t + \alpha_6 crisis + Z_{Nt}$$

La metodología utilizada para estimar este modelo es la propuesta por Engle y Granger (1990), consta de dos etapas: i) en la primera etapa se estima el modelo de regresión lineal asumiendo cointegración entre las variables relevantes, y ii) en la segunda etapa se estima el modelo de Mecanismos de Corrección de Errores (MCE), el cual

establece la restricción de cointegración. En la primera etapa se estima el modelo de regresión lineal en niveles:

Cuadro A2.2. Resultados de la estimación del modelo de regresión lineal¹

<i>Variable</i>	<i>Coefficiente</i>	<i>Error Estándar</i>	<i>Estadístico T</i>	<i>Probabilidad</i>
Constante	-9.88948	2.33092	-4.24274	0.00010 *
<i>LnPIB_t</i>	1.34944	0.14716	9.17019	0.00000 *
<i>IETU_t</i>	0.06475	0.03119	2.07635	0.04180 *
<i>IVAtasa_t</i>	-0.37468	0.10616	-3.52936	0.00080 *
<i>Reforma_t</i>	0.13267	0.03419	3.88007	0.00020 *
<i>ISRP_t</i>	-0.14655	0.04415	-3.31969	0.00150 *
<i>CRISIS_t</i>	-0.11868	0.03582	-3.31338	0.00150 *

*Significativos al 95% de confianza.

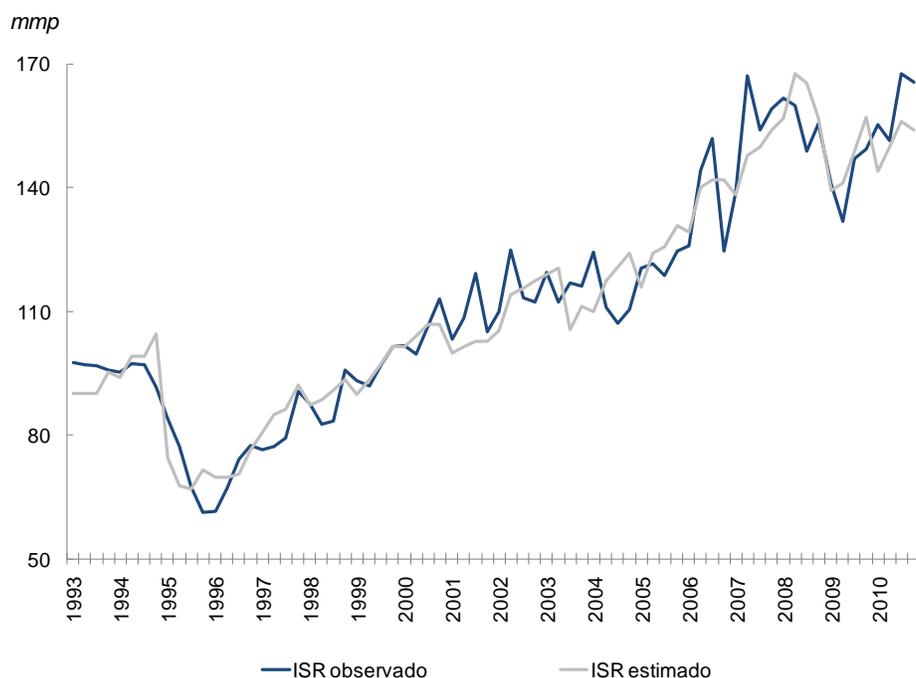
¹ R²=92.7 y F=12.68

Todos los coeficientes de la regresión lineal son estadísticamente significativos a un nivel de confianza del 95%⁸¹. La gráfica A2.2 muestra el ajuste del modelo de regresión.

⁸¹ Dado que la información es de frecuencia trimestral, se cuenta con observaciones insuficientes para explicar la recaudación del ISR directamente con la recaudación del IETU (12 observaciones). En la medida en que se cuenta con mayor información, la especificación del modelo podría incluir directamente la recaudación del IETU como variable explicativa.

Gráfica A2.1. Ajuste del modelo de regresión lineal

Miles de millones de pesos



Adicionalmente se aplicó la prueba de heteroscedasticidad de White sobre los residuales de la regresión para determinar si son homoscedásticos. Se compara el estadístico calculado Ji-cuadrado ($\chi^2=8.6$) contra el valor de tabulados con un nivel de confianza de 95% ($\chi^2=16.919$). Dado que χ^2 calculado es mayor que χ^2 tabulado, se rechaza la hipótesis de que los residuales son heteroscedásticos, por lo tanto los errores de la regresión se distribuyen homoscedásticamente.

La metodología de Engle y Granger establece que para estimar el modelo MCE se debe verificar que los residuales de la regresión en niveles (Z_{Nt}) sean estacionarios, para lo cual se aplica la prueba Dickey-Fuller. Dicha prueba estima el valor del estadístico Dickey-Fuller (DF) y lo compara con el valor tabulado. Si en términos absolutos el valor DF estimado es mayor al DF tabulado, los residuales de la regresión son estacionarios. En el cuadro A2.3 se presenta la prueba.

Cuadro A2.3. Prueba Dickey-Fuller sobre Z_{Nt}

Variable	Valor estimado	Valores críticos	
		Valor tabulado	Nivel de significancia (%)
Z_{Nt}	-5.326991	-3.5267	99
		-2.9035	95
		-2.5889	90

El valor absoluto del estadístico DF estimado es de 5.3, mayor al valor del estadístico DF tabulado para los tres niveles de significancia que arroja la prueba. En la segunda etapa, dado que hay evidencia estadística de que los residuales Z_{Nt} son estacionarios, se estima el modelo MCE.

$$\nabla \text{LnISR}_t = \gamma Z_{N_{t-1}} + \sum_{i=0}^f \delta_i \nabla \text{LnPIB}_{t-i} + \sum_{i=1}^m \lambda_i \nabla \text{LnISR}_{t-i} + \xi_t$$

Este modelo integra las dinámicas de corto y largo plazo entre las variables cointegradas. Las diferencias de las variables LnPIB y LnISR determinan la relación de corto plazo, mientras que los errores de la regresión de cointegración Z_{Nt} contienen la información de largo plazo existente entre las variables cointegradas. En el anterior modelo sólo se incluyen los rezagos significativos del ∇LnISR_t y del ∇LnPIB_t . El siguiente cuadro presenta los resultados de la estimación del MCE.

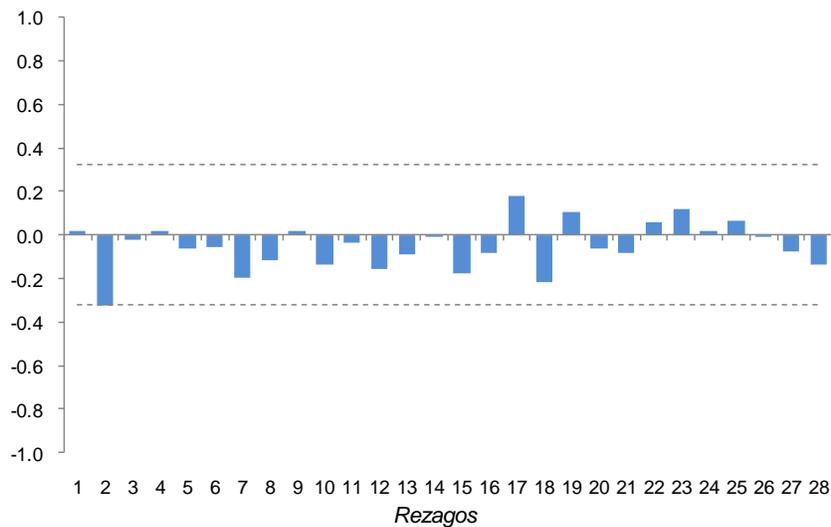
Cuadro A2.4. Estimación del modelo de Mecanismos de Corrección de Errores

Variable	Coefficiente	Error Estándar	Estadístico t	Probabilidad
$Z_{N_{t-1}}$	-0.536272	0.125345	-4.27837	0.000100 *
LNISR_{t-3}	0.202557	0.106318	1.905195	0.061700
LNISR_{t-10}	0.190312	0.110809	1.717471	0.091200

*Significativos al 95% de confianza.

El cuadro A2.4 muestra que el coeficiente de Z_{Nt-1} , es estadísticamente significativo y negativo. Asimismo, de acuerdo con la prueba Ljung-Box, los residuales de esta regresión (ξ_t) son ruido blanco, lo que asegura que existe relación de equilibrio de largo plazo. La gráfica A2.2 muestra el correlograma de ξ_t .

Gráfica A2.2. Correlograma de ξ_t



Con la evidencia estadística de la existencia de la relación de equilibrio de largo plazo entre la recaudación de ISR y el PIB, los valores de los coeficientes estimados son válidos para hacer inferencias y proyecciones.

En el caso particular de la introducción del IETU, los resultados permiten inferir que éste ha incrementado de manera significativa la recaudación del ISR, de acuerdo con el valor estimado del coeficiente:

$$\alpha_1 = \frac{\partial \ln ISR_t}{\partial IETU_t} = 0.06475$$

Para cuantificar el beneficio extraordinario o la recaudación indirecta del ISR explicado por el IETU, se multiplican el ISR observado en el periodo t , el valor de la variable IETU en el periodo t y el valor del coeficiente asociado a la variable IETU.

$$BE_t = \Delta ISR_t \approx \frac{\partial \ln ISR_t}{\partial IETU_t} ISR_t \Delta IETU_t = \alpha_1 ISR_t \Delta IETU_t$$

Robustez de las estimaciones econométricas.

Para probar estadísticamente la consistencia del modelo seleccionado, se han estimado varios modelos alternativos para evaluar la contribución marginal de cada una de las variables explicativas hasta llegar al modelo final.

El cuadro A2.5 muestra el valor de los coeficientes obtenidos con diversas especificaciones. El valor de los coeficientes es consistente, es decir, es similar en cada uno de los modelos estimados; con excepción del IETU en el primer modelo, que refleja un problema de especificación.

Cuadro A2.5. Consistencia de las variables explicativas

Modelo*	Constante	IETUt	Ln PIB	IVAtasa	Reforma	ISRP	Crisis
1	11.534	0.422					
2	-10.260	0.027	1.352				
3	-11.600	0.031	1.459	-0.452			
4	-8.669	0.041	1.277	-0.471	0.072		
5	-13.999	0.045	1.612	-0.522	0.145	-0.197	
6	-9.889	0.065	1.349	-0.375	0.133	-0.147	-0.119

*Todos los coeficientes son estadísticamente significativos.

Además de la significancia estadística de los coeficientes estimados en un modelo de regresión, es importante determinar si la adición de variables explicativas a partir de un modelo base, contribuyen estadísticamente a incrementar el poder explicativo del modelo. Para esto se aplica la prueba F, que muestra si la contribución marginal (al poder

explicativo del modelo), de cada una de las nuevas variables es estadísticamente significativa. El cuadro A2.6 muestra que en todos los casos la F estimada es mayor a la F tabulada, por lo que se puede concluir que la adición de cada una de las variables al modelo incrementa significativamente el valor de la R^2 .

Cuadro A2.6 Pruebas de significancia de variables adicionales

Modelo	R^2	F estimado		F tablas	gl
1	34.6%				
2	85.8%	247.744	>	2.79	(1,69)
3	88.3%	14.636	>	2.79	(1,68)
4	88.9%	3.879	>	2.79	(1,67)
5	91.5%	19.543	>	2.79	(1,66)
6	92.7%	10.979	>	2.79	(1,65)

El modelo 2 del cuadro A2.6, que adiciona el PIB como variable explicativa, mejora considerablemente el poder explicativo del modelo, al pasar de una R^2 de 34% a 86%. La incorporación del resto de las variables aumenta secuencialmente el poder explicativo del modelo hasta llegar a una R^2 de 93%.

Finalmente, se realizaron pruebas F para medir la significancia global de cada uno de los modelos estimados. Al mismo tiempo, ésta es una prueba de significancia de la R^2 . Como se muestra en el cuadro A2.7, a medida que se incorporan más variables relevantes a los modelos, la R^2 se incrementa⁸².

**Cuadro A2.7
Pruebas de significancia global del modelo**

Modelo	R^2	F estimado		F tablas	gl
1	34.6%	0.53	<	4.98	(2,70)
2	85.8%	6.02	>	4.13	(3,69)
3	88.3%	7.54	>	3.65	(4,68)
4	88.9%	8.03	>	3.34	(5,67)
5	91.5%	10.7	>	3.12	(6,66)
6	92.7%	12.68	>	2.95	(7,65)

⁸² Se incluyeron variables adicionales en el análisis que pudieran explicar cambios en la recaudación del ISR, por ejemplo, la crisis de 2009 y otras modificaciones al sistema tributario, pero no resultaron significativas, ni el valor de su coeficiente, ni la contribución al poder explicativo del modelo.

Anexo 2.3 Anexo metodológico: Modelo de elección discreta LOGIT para calcular la probabilidad de pagar IETU del capítulo 3, sección 3.2.6.

Este anexo muestra los resultados de la estimación del modelo tipo LOGIT a partir del cual se obtuvo la probabilidad de que los contribuyentes paguen IETU dependiendo de ciertas variables explicativas y de control. Con las probabilidades obtenidas se construyó la gráfica 3.6 de la sección 3.2.6 del documento.

La información que se utiliza es la descrita en la sección 3.1.1 del capítulo 3 del documento, y es específicamente para personas morales. La especificación del modelo LOGIT es la siguiente:⁸³

$$P_i = \frac{1}{1+e^{-z_i}} = \frac{e^{z_i}}{1+e^{z_i}}, \text{ donde } Z_i = \beta_1 + \beta_2 X_i.$$

A medida que Z_i toma valores entre ∞ y $-\infty$, P_i se encuentra en un rango entre 0 y 1. Sin embargo P_i no es lineal ni en X ni en β . En particular, la variable dependiente (probabilidad del pago de IETU), está en función de las características de las empresas como son: el sector al que pertenece, el nivel del ingreso de la empresa, deducciones y créditos fiscales. El cuadro A2.8 muestra los resultados de la estimación del LOGIT.

⁸³ Los modelos de elección discreta son aquellos en que la variable dependiente toma los valores de cero y uno. Para una descripción técnica de los datos de corte transversal y de los diversos modelos de probabilidad ver Wooldridge (2010), Pindyck y Rubinfeld (1998) y Gujarati (1997).

Cuadro A2.8 Estimación de la probabilidad del pago del IETU
Modelo LOGIT^{1/}

	Estimador	Error estándar	Chi-cuadrado de Wald	Pr>ChiSq
Transportes, correos y almacenamiento	0.2536	0.0428	35.1929	<.0001
Servicio de apoyo a los negocios y manejo de desechos	0.1832	0.0363	25.5113	<.0001
Servicios de alojamiento temporal y de alimentos y bebidas	0.1811	0.0500	13.1130	0.0003
Información en medios masivos	0.1665	0.0536	9.6572	0.0019
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.1593	0.1598	0.9933	0.3189
Servicios educativos	0.0994	0.0652	2.3198	0.1277
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0740	0.0399	3.4440	0.0635
Servicios de salud y de asistencia social	0.0738	0.0479	2.3753	0.1233
Minería	0.0557	0.0909	0.3751	0.5403
Dirección de corporativos y empresas	0.0391	0.1740	0.0504	0.8224
Servicios profesionales, científicos y técnicos	-0.0150	0.0365	0.1685	0.6815
Salarios	-0.0193	0.0099	3.8400	0.0500
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes	-0.0265	0.0382	0.4804	0.4883
Tipo de empresa	-0.0269	0.0019	191.0318	<.0001
Servicios de esparcimiento, culturales y deportivos	-0.0417	0.0772	0.2916	0.5892
Industrias manufactureras	-0.0935	0.0364	6.5918	0.0102
Construcción	-0.0987	0.0369	7.1694	0.0074
Servicios financieros y de seguros	-0.1012	0.0556	3.3144	0.0687
Comercio al por mayor	-0.1845	0.0360	26.3403	<.0001
Comercio al por menor	-0.2158	0.0354	37.2249	<.0001
Constante	-0.2931	0.0341	74.0860	<.0001
Agricultura, ganadería, ap. forestal, pesca y caza	-0.3507	0.0462	57.5107	<.0001
Actividades de gobierno y de organismos internacionales	-0.4980	0.4465	1.2441	0.2647
Cuotas al IMSS	-0.7859	0.1494	27.6731	<.0001
Deducciones y acreditamientos relacionados con la inversión IETU ^{2/}	-5.6661	0.1277	1,968.9651	<.0001
<i>Actividades pendientes de aclaración</i>		<i>Sector omitido</i>		

^{1/}Dado que el interés de este análisis es evaluar aquellos sectores que sí están identificados, el sector de actividad económica omitido es el de *actividades pendientes de aclaración*.

^{2/}Es la suma de las deducciones de inversiones de activo fijo, el crédito fiscal por inversiones adquiridas y el crédito por inventarios. Todas las variables cuantitativas están como proporción del ingreso gravable.

El signo de los coeficientes estimados indica la dirección en que se mueve la probabilidad cuando aumenta la variable explicativa correspondiente.

Variable explicativa: sector económico. El sector base es el de actividades pendientes de aclaración, por lo que cada coeficientes de intersección diferencial estará asociado a esta categoría, así, el valor del intercepto representa el valor del logaritmo de las

probabilidades a favor de que ocurra el evento si la empresa pertenece a la categoría base o sector omitido. Los coeficientes asociados a las variables del resto de los sectores indican la cantidad en que el logaritmo de las probabilidades de que una empresa pague IETU difiere respecto al logaritmo de las probabilidades del sector omitido. Por ejemplo, para el caso del sector comercio al por mayor el logaritmo de las probabilidades es menor en 0.18 respecto a la categoría base. En el caso del sector transportes, correos y almacenamiento el logaritmo de las probabilidades es mayor en 0.253.

VARIABLES DE CONTROL: NIVEL DE INGRESO Y DEDUCCIONES. Los coeficientes asociados a estas variables cuantitativas miden el cambio en el logaritmo de las probabilidades de que una empresa pague IETU ocasionado por un cambio unitario en X , es decir, ante un cambio unitario en las variables independientes. Por ejemplo, ante un cambio unitario en las cuotas al IMSS el logaritmo de las probabilidades de pagar IETU disminuye 0.7859. Lo mismo ocurre a medida que aumentan los ingresos de la empresa, clasificados por deciles, el logaritmo de las probabilidades disminuye en 0.0269. Ante un incremento de una unidad en las deducciones asociadas a las inversiones en el IETU el logaritmo de la probabilidad de pago cae en 5.66.

El valor del coeficiente no se interpreta directamente porque no coincide con la magnitud de la variación de la probabilidad, sino con el cambio en el *logaritmo* de la probabilidad. Para obtener la magnitud de estas variaciones es necesario linealizar el modelo⁸⁴.

Una vez linealizado el modelo con la finalidad de obtener una interpretación más sencilla de los resultados se calculó el cambio porcentual en las probabilidades para una unidad de incremento en el j -ésimo regresor. Los resultados se presentan en el cuadro A2.9.

⁸⁴ Si P_i es la probabilidad de que ocurra un evento, entonces $(1-P_i)$ es la probabilidad de que no ocurra el evento. Dado lo anterior, $P_i/(1-P_i)$ es la *razón de probabilidades* a favor de que ocurra el evento. Si el cociente entre probabilidades es igual a 1 significa que la probabilidad de que ocurra la alternativa 1 (que suceda el evento) es igual a la de la alternativa cero (que no ocurra el evento). Si éste es menor que 1 indica que la ocurrencia de la alternativa 1 tiene menor probabilidad que la ocurrencia de la alternativa cero. Mientras que si es mayor que la unidad la opción 1 es más probable que la cero. Al tomar el logaritmo natural de la *razón de probabilidades* se obtiene que L_i (*el logaritmo de la razón de probabilidades*) es lineal en las regresores y en los parámetros.

Cuadro A2.9 Estimación de la probabilidad del pago del IETU
Modelo LOGIT^{1/}

	Anti- logaritmo	Cambio en la probab.
Transportes, correos y almacenamiento	1.2887	28.87
Servicio de apoyo a los negocios y manejo de desechos	1.2011	20.11
Servicios de alojamiento temporal y de alimentos y bebidas	1.1985	19.85
Información en medios masivos	1.1812	18.12
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	1.1727	17.27
Servicios educativos	1.1045	10.45
Otros servicios excepto actividades del gobierno	1.0768	7.68
Servicios de salud y de asistencia social	1.0766	7.66
Minería	1.0573	5.73
Dirección de corporativos y empresas	1.0399	3.99
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.9851	-1.49
Salarios	0.9809	-1.91
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes	0.9738	-2.62
Tipo de empresa	0.9735	-2.65
Servicios de esparcimiento, culturales y deportivos	0.9592	-4.08
Industrias manufactureras	0.9107	-8.93
Construcción	0.9060	-9.40
Servicios financieros y de seguros	0.9038	-9.62
Comercio al por mayor	0.8315	-16.85
Comercio al por menor	0.8059	-19.41
Constante	0.7459	-25.41
Agricultura, ganadería, ap. forestal, pesca y caza	0.7042	-29.58
Actividades de gobierno y de organismos internacionales	0.6077	-39.23
Cuotas al IMSS	0.4557	-54.43
Deducciones y acreditamientos relacionados con la inversión IETU ^{2/}	0.0035	-99.65

^{1/}Dado que el interés de este análisis es evaluar aquellos sectores que sí están identificados, el sector de actividad económica omitido es el de *actividades pendientes de aclaración*.

^{2/}Es la suma de las deducciones de inversiones de activo fijo, el crédito fiscal por inversiones adquiridas y el crédito por inventarios. Todas las variables cuantitativas están como proporción del ingreso gravable.

El cuadro A2.9 muestra como ante un incremento unitario en las cuotas al IMSS las probabilidades a favor de pagar el IETU disminuyen en 54.43%. En tanto que, ante un aumento en una unidad de las deducciones asociadas a las inversiones en el IETU, estas probabilidades se reducen en 99.65%⁸⁵.

La finalidad del modelo LOGIT es estimar la probabilidad de pagar IETU: $P_i = [1/(1+e^{-Z_i})]$, donde Z_i es el valor de la ecuación estimada por el LOGIT mostrado en el

⁸⁵ Los coeficientes de las variables dicotómicas que identifican al sector de actividad económica se interpretan respecto al sector omitido. Cada uno de estos coeficientes muestra que tanto difiere el cambio en las probabilidades de pago de IETU con respecto al coeficiente de la categoría base.

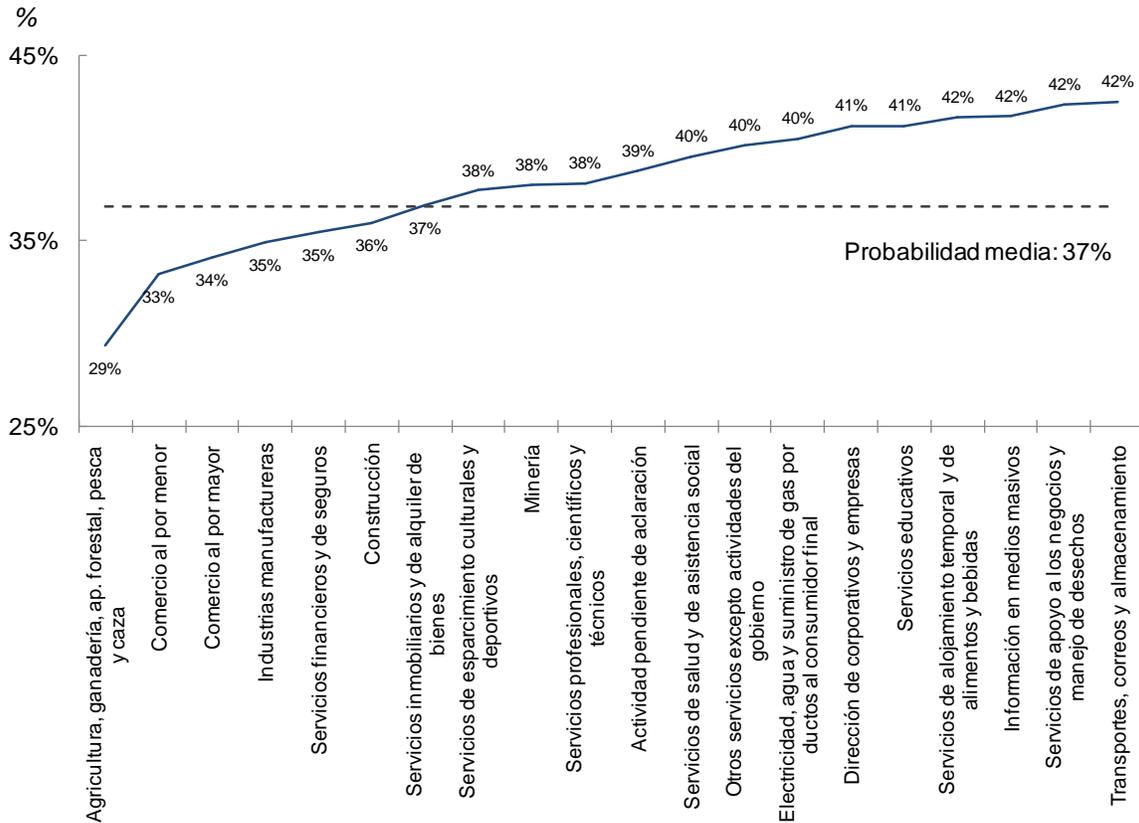
cuadro A2.8. Con este modelo se obtienen las siguientes probabilidades de pagar IETU, en función del sector de actividad económica al que pertenece la empresa y otras variables de control, los resultados se muestran en el cuadro A2.10.

Cuadro A2.10 Estimación de la probabilidad del pago del IETU
Probabilidad ajustada por el modelo LOGIT

Actividades de gobierno y de organismos internacionales	0.292
Agricultura, ganadería, ap. forestal, pesca y caza	0.294
Comercio al por menor	0.332
Comercio al por mayor	0.341
Industrias manufactureras	0.349
Servicios financieros y de seguros	0.355
Construcción	0.360
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes	0.369
Servicios de esparcimiento, culturales y deportivos	0.377
Minería	0.380
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.381
Actividades pendientes de aclaración	0.387
Servicios de salud y de asistencia social	0.395
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.401
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.405
Dirección de corporativos y empresas	0.412
Servicios educativos	0.412
Servicios de alojamiento temporal y de alimentos y bebidas	0.416
Información en medios masivos	0.417
Servicio de apoyo a los negocios y manejo de desechos	0.423
Transportes, correos y almacenamiento	0.425
<i>Probabilidad promedio agregada</i>	<i>0.370</i>

La gráfica A2.3 muestra la tendencia de la probabilidad de pagar IETU por sector de actividad económica.

Gráfica A2.3 Probabilidad estimada del pago del IETU por sector



Para verificar la bondad de ajuste del modelo se realizó una prueba basada en el estadístico de razón de verosimilitud (RV). El valor estimado del estadístico es mayor a su valor de tablas por lo que se concluye que, en conjunto, las variables contribuyen a explicar la probabilidad del pago de IETU.

Anexo 2.4 Tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de IETU.

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO DEFINE SU OBJETO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de las contribuciones para otorgar certeza a los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias que les asisten y evitar la actuación arbitraria de las autoridades exactoras. En ese tenor, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que en aquella se regula con la precisión necesaria el objeto que grava el impuesto relativo -entendido como la manifestación de riqueza sobre la que recae-, ya que de la interpretación de los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, relacionados con el proceso legislativo de ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley.

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164065. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XXXIX/2010. Página: 240.

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE SUELDOS Y

SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, INTERESES DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO CUANDO NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y REGALÍAS QUE SE PAGUEN ENTRE PARTES RELACIONADAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica medularmente en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en relación directa con su capacidad contributiva. Así, el sistema legal que rige un determinado impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y, por ende, se apega al referido principio, si da lugar a que contribuyan a los gastos públicos en una mayor cuantía quienes, en las mismas circunstancias, reflejan en mayor medida la manifestación de riqueza gravada, la que por su naturaleza debe constituir una manifestación parcial de su capacidad económica, es decir, de la totalidad de su patrimonio. Ahora bien, tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva respecto de dicho tributo la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad la determinación de una utilidad gravable sino la de establecer beneficios tributarios. Por tanto, el hecho de que los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permitan la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte

del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el caso del impuesto empresarial a tasa única la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible.

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164064. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XL/2010. Página: 241.

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, EN RELACIÓN CON EL 6, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE SU OBJETO LOS INGRESOS POR REGALÍAS DERIVADAS DE OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS Y, EN CONSECUENCIA, NO PERMITIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE ESA NATURALEZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). De la interpretación sistemática de los referidos preceptos se advierte que los pagos efectuados por regalías derivadas del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas no serán deducibles para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, al no constituir un ingreso gravado por éste, lo que tiene su origen en que el legislador federal consideró que el precio pactado en una operación realizada entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real del monto de la operación. Esto es, la imposibilidad de que el precio fijado revele la realidad económica subyacente en la operación justifica plenamente que el legislador haya excluido del objeto del impuesto empresarial a tasa única las regalías pagadas a quien otorga el uso o goce temporal de bienes intangibles a una parte relacionada, medida que además tiene como finalidad evitar distorsiones que impidan atender a la capacidad contributiva revelada por los ingresos brutos gravados por el impuesto en comento. Por tanto, tomando en cuenta que la exclusión de los ingresos por ese concepto del objeto del impuesto se encuentra

plenamente justificada, al fundarse en una distinción objetiva entre quienes obtienen un ingreso por regalías provenientes de partes independientes, en relación con el cual existen elementos ciertos para conocer su monto, respecto de los que realizan operaciones con partes relacionadas, en las que se reciben ingresos de los cuales no existe certeza sobre su magnitud económica y, en consecuencia, el pago de regalías en este último caso no sea deducible, se concluye que el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tesis visible en Novena Época. Registro: 164072. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 84/2010. Página: 10.

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO EXENTAR DEL PAGO DEL TRIBUTO A LAS SOCIEDADES Y ASOCIACIONES DE CARÁCTER CIVIL QUE PRESTEN SERVICIOS EDUCATIVOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Conforme al indicado precepto, las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto empresarial a tasa única siempre que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso y no se otorguen a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo que se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la citada Ley. Ahora bien, este tratamiento especial encuentra su justificación en la naturaleza de las funciones realizadas por las instituciones sobre las que recae, pues como se advierte de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del dictamen respectivo de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el propósito del legislador fue que la exención sólo

beneficiara a verdaderas instituciones altruistas, aunado a que esta misma Ley, como un ordenamiento jurídico autónomo, tiene sus propias disposiciones y regulaciones, de modo que el tratamiento fiscal establecido para las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene porqué ser aplicable a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, a pesar de que sus actividades tengan fines no lucrativos para efectos del impuesto sobre la renta, pues ese beneficio no se hizo extensivo a todos los sujetos que tengan tal carácter, máxime que la remisión a este ordenamiento es únicamente para establecer, por una parte, que los donativos que reciban las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos deben ser deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y, por otra, que se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente distribuible, inclusive, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de esa Ley, y no así para establecer que deba darse el mismo tratamiento a todas las personas morales con fines no lucrativos a que alude dicha legislación. En ese tenor, se concluye que el artículo 4, fracción III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no exentar del pago del tributo a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, no viola las garantías de igualdad y equidad tributaria contenidas en los artículos 1o. y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164070. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XLIII/2010. Página: 232.

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO RECONOCER LAS PÉRDIDAS FISCALES GENERADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). El hecho de que una manifestación de capacidad no se encuentre gravada en un momento

determinado no significa que no podrá gravarse en el futuro -como acontece en el caso del impuesto empresarial a tasa única, con la obtención de ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes-, lo cual implica también que los hechos o circunstancias que se vean impactados por el establecimiento del nuevo gravamen, pero materializados antes de la entrada en vigor de la ley, tampoco se incorporan a una esfera jurídica impenetrable por las nuevas disposiciones. En consecuencia, la circunstancia de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no reconozca las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto sobre la renta, no viola la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que, por una parte, los contribuyentes no adquieren indefinidamente el derecho a que se reconozca ese tipo de circunstancias y, por otra, el efecto que pudiera corresponder a dichas pérdidas -el derecho a amortizarlas contra utilidades futuras en el impuesto sobre la renta-, no implica que el impuesto empresarial a tasa única tenga que reconocer el mismo efecto y en los mismos términos.

Tesis visible en: Novena Época. Registro: 163351. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 172/2010. Página: 485.

Referencias.

- Auerbach, A. (2002). "Taxation and Corporate Financial Policy." En A. Auerbach y M. Feldstein, editores, *Handbook of Public Economics*, Vol. 3. Amsterdam: Elsevier, pp. 1252-1292.
- Banerjee et al. (1993). "Cointegration, Error-Correction and the Econometric Analysis of Non-stationary Data." Oxford: Oxford University Press.
- Baunsgaard, Thomas. (2001). "A Primer on Mineral Taxation." IMF Working Paper WP/01/139. Fondo Monetario Internacional, Fiscal Affairs Department.
- Bickley, James M. (2011) "Value-Added Tax (VAT) as a Revenue Option: A Primer." Congressional Research Service. Reporte R41708.
- Cetrángolo, Oscar y Juan C. Gómez-Sabaini. (2007). "La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta." CEPAL, División de Desarrollo Económico. Santiago de Chile.
- Chen, Duanjie y Jack Mintz. (2011). "New Estimates of Effective Corporate Tax Rates on Business Investment." University of Calgary Press.
- Chetty, Raj y John N. Friedman. (2011). "Does Local Tax Financing of Public Schools Perpetuate Inequality?" Harvard University Press.
- De Mooij, Ruud A. y Sjef Ederveen. (2005). "Explaining the variation in empirical estimates of tax elasticities of foreign direct investment." Tinbergen Institute Discussion Papers. Tinbergen Institute.

- Ehdaie, Jaber. (1990). "An Econometric Method for Estimating the Tax Elasticity and the Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures." Working Paper No. 334. World Bank, Policy Research and External Affairs.
- Enders, W. (1994). "Applied Econometric Time Series." New York: Wiley.
- Engle, R. F. y C. W. J. Granger. (1990). "Cointegración y corrección de error: representación, estimación y contraste." *Cuadernos Económicos de I. C. E.* Vol. 44, pp. 53-82.
- Feldstein, Martin. (1995). "The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act." *Journal of Political Economy*, University of Chicago Press, Vol. 103, pp. 551-72.
- Feldstein, Martin y Daniel Feenberg. (1995). "The Effect of Increased Tax Rates on Taxable Income and Economic Efficiency: A Preliminary Analysis of the 1993 Tax Rate Increases." NBER Working Papers 5370. National Bureau of Economic Research.
- Fondo Monetario Internacional. (1981). "Revenue Forecasting." En *IMF Institute Financial Policy Workshop*, Washington, D.C.
- Fondo Monetario Internacional. (2009). "Debt bias and other distortions: Crisis-related issues in tax policy." Fiscal Affairs Department. Washington, D.C.
- Follette, Glenn y Lutz Byron. (2010). "Fiscal policy in the United States: automatic stabilizers, discretionary fiscal policy actions, and the economy." En *Finance and Economics Discussion Series*, Board of Governors of the Federal Reserve System (U.S.), pp. 2010-2043.

- Fuentes, Hugo J. y Andrés Zamudio. (2009). "Evasión Global de Impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no Petrolero." Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México, Centro de Estudios Estratégicos. México, D.F.
- Genser, Bernd. (2001). "Corporate Income Taxation in the European Union: Current State and Perspectives." Working Paper No. 17. Centre for Tax System Integrity. Australia: Canberra.
- Giertz, Seth. (2008). "Panel Data Techniques and the Elasticity of Taxable Income." Germany: University Library of Munich.
- Graetz, Michael J. y Emil M. Sunley. (1988). "Minimum Taxes and Comprehensive Tax Reform." En Henry J. Aaron, Harvey Galper y Joseph A. Pechman, editores, *Uneasy Compromise: Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*, pp. 385-429.
- Graham, J. (2003). "Taxes and Corporate Finance: A Review." En *Review of Financial Studies*, 16.4, pp. 1075-1129.
- Green, W. (1999). "Econometric Analysis." Cuarta Edición. McGraw-Hill.
- Guerrero, V. M. (1993). "Time-series analysis supported by Power Transformations." *Journal of Forecasting*, Vol. 12.
- Guerrero, V. M. (2009). "Análisis estadístico y pronóstico de series de tiempo económicas." México: JIT Press.
- Gujarati, Damodar. (1997). "Basic Econometrics." Tercera Edición. McGraw-Hill.

- Hall, R. y D. Jorgenson. (1967). "Tax Policy and Investment Behavior." *American Economic Review*, Vol. 57, pp. 391-414.
- Hall, Robert E. and Alvin Rabushka. (1985). "The Flat Tax." Hoover Institutional Press.
- Hassett, K. y R. G. Hubbard. (2002). "Tax Policy and Business Investment." *Handbook of Public Economics*, Vol. 3, pp. 1294-1343.
- Hausman, Jerry A. y James M. Poterba. (1987). "Household Behavior and the Tax Reform Act of 1986." National Bureau of Economic Research. NBER Working Papers 2120. National Bureau of Economic Research.
- Jenkins, Paul Glenn, Kuo, Chun-Yan y Gangadhar Shukla. (2000). "Tax Analysis and Revenue Forecasting." *Development Discussion Papers*, Harvard University Press.
- Jorgenson, D. (1963). "Capital Theory and Investment Behavior." *American Economic Review*, Vol. 53, pp. 247-259.
- Keen, Michael, Liam P. Ebrill, Jean-Paul Bodin y Victoria P. Summers. (2001). "The Modern VAT." Fondo Monetario Internacional, Fiscal Affairs Department. Washington, D.C.
- King, M. A. (1974) "Taxation and the cost of capital." En *Review of Economic Studies*, Vol. 41, pp. 21-35.
- King, M. y D. Fullerton. (1984). "The Taxation of Income from Capital." University of Chicago Press.
- Lyon, Andrew B. (2005). "Alternative Minimum Tax, Corporate." En Joseph Cordes, Robert Ebel y Jane Gravelle, editores, *Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, Segunda Edición. Washington, D.C.: Urban Institute Press.

- Loeza Manzareno, Carlos, Escalante Semerana, R.; Ramírez Soltero, Yolanda C.; Michel Uribe, H.; Salazar Bueno F. y H. Arroyo Vargas. (2008) “Estudios de Evasión Fiscal Generada por el Transporte Terrestre.” Centro de Estudios Hacendarios, UNAM.
- MacKinnon, J. G. (1991). “Critical Values for Cointegration Tests.” En R. F. Engle y C. W. J. Granger, editores, *Long Run Economic Relationships*. Oxford: Oxford University Press, pp. 267-276.
- McLees, John A. (1991). “Fine Tuning the Mexico Assets Tax.” En *Tax Notes International*, Vol. 3, pp. 117-120.
- Meade, J.E. (1978). “The Structure and Reform of Direct Taxation.” Institute for Fiscal Studies. London.
- Miller, M. (1977). “Debt and Taxes.” En *Journal of Finance*, Vol. 32, pp. 261-275.
- Montemayor, Carlos E. y José L. Olvera Salcedo. (2008). “Mexico’s Corporate Flat Tax Regime.” *Canadian Tax Journal*, Vol. 56, pp. 502-510.
- Pindyck, R. S. y D. L. Rubinfeld. (1998). “Econometric Models and Economic Forecasts.” Singapore: Mc Graw-Hill.
- Saez, Emmanuel. (1999). "The Effect of Marginal Tax Rates on Income: A Panel Study of Bracket Creep." NBER Working Papers No. 7367, National Bureau of Economic Research.
- Saez, E. (2000). “Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates.” NBER Working Paper Series No. 7628. National Bureau of Economic Research.
- Salanié, Bernard. (2003). “The economics of taxation.” MIT Press.

- Samaniego Breach, Ricardo, Paula Morales Bañuelos y Herbert Bettinger. (2009). "Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión." Instituto Tecnológico Autónomo de México, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas.
- Shome, Parthasarathi. (1995). "Tax Policy Handbook." International Monetary Fund, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department. Washington, D.C.
- Shome, Parthasarathi. (2004). "Tax Administration and the Small Tax Payer." IMF Policy Discussion Paper PDP/04/2. Fondo Monetario Internacional, Fiscal Affairs Department.
- Stiglitz, J. E. (1973). "Taxation, corporate financial policy, and the cost of capital." En *Journal of Public Economics*, Vol. 2, pp. 1-34.
- Stiglitz, J. E. (1976). "The corporation tax." En *Journal of Public Economics*, Vol. 5, pp. 303-311.
- Van Wijnbergen, Sweder y Antonio Estache. (1999). "Evaluating the Minimum Asset Tax on Corporations: An Option Pricing Approach." En *Journal of Public Economics*, Vol. 71, pp. 75-96.
- Wolswijk, Guido. (2007). "Short and Long-Run Tax Elasticities the case of the Netherlands." Social Science Research Network. European Central Bank.
- Wooldridge, Jeffrey M. (2010). "Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data." Segunda Edición. MIT Press.
- Zodrow, George R. (1991). "On the Traditional and New Views of Dividend Taxation." En *National Tax Journal*, Vol. 44, pp. 49-509.

Documentos Públicos del Gobierno Mexicano.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, varios años.

Comunicados de Prensa, varios años. SHCP.

Criterios Generales de Política Económica, varios años. (2008-2010). SHCP.

Cuenta de la Hacienda Pública Federal, varios años. (1980-2010). SHCP.

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-III del 13 de septiembre de 2007.

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2339-B ,del 12 de septiembre de 2007.

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley al Impuesto al Valor Agregado; y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en las Gacetas Parlamentarias número 2339-A y 2340-III, del 12 y 13 de septiembre de 2007, respectivamente.

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión que contiene proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones fiscales para fortalecer el federalismo fiscal, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 2340-B del 13 de septiembre de 2007.

Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989, presentada por el Ejecutivo federal en la sesión del jueves 15 de diciembre de 1988.

Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 2338-A el 11 de septiembre de 2007.

Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y se Abrogan Diversas Disposiciones Fiscales para Fortalecer el Federalismo Fiscal, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 2280-II del 21 de junio de 2007.

Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, que presentó el Ejecutivo al Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007, publicada en la Gaceta Parlamentaria número 21.

Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación; de las leyes de los impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, presentada por el Ejecutivo Federal ante el Congreso de la Unión el 5 de diciembre de 2006.

Informe Anual 2009. (2010). Petróleos Mexicanos.

Informe Tributario y de Gestión del SAT, Cuarto Trimestre 2010. (2011). Sistema de Administración Tributaria.

Informe Trimestral sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, varios años. SHCP.

Iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, remitida por el ejecutivo federal que se presentó al H. Congreso de la Unión y publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados número 2843-V del 10 de en septiembre de 2009.

Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única publicada en la Gaceta Parlamentaria número 21 del 20 de junio de 2007.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, varios años.

Ley de Ingresos de la Federación, varios años. (2008-2011).

Ley del Impuesto al Valor Agregado, varios años.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, varios años.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, varios años.

Presupuesto de Gastos Fiscales, varios años. (2010-2011). SHCP.

Reporte de resultados dictaminados de Pemex. (31 de diciembre de 2010). Petróleos Mexicanos.

Tesis: P./J. 84/2010. Tesis visible en Novena Época. Registro: 164072. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 10. SCJN.

Tesis: P. XL/2010. Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164064. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 241. SCJN.

Tesis: P. XLIII/2010. Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164070. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 232. SCJN.

Tesis: P. XXXIX/2010. Tesis visible en: Novena Época. Registro: 164065. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Agosto de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 240. SCJN.

Tesis: 2a./J. 172/2010. Tesis visible en: Novena Época. Registro: 163351. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 485. SCJN.

Estadísticas y Bases de Datos.

- CEPAL. (2009). “Estadísticas e Indicadores Económicos CEPALSTAT.”
- Banco Mundial. (2011). “Paying Taxes.” Doing Business.
- Deloitte. (2011). “International Tax Source 2009-2010.”
- INEGI. (2008). “Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH).”
- INEGI. (2009). “Censos Económicos 2009.”
- INEGI. (2011). “Sistema de Cuentas Nacionales de México.”
- KPMG. (2010). “Individual income tax and social security rate survey.”
- KPMG. (2010). “Guía de KPMG para la ubicación de negocios a nivel internacional: Alternativas Competitivas 2010.”
- OCDE. (2010a). “Economic Surveys: Mexico, 2010.”
- OCDE. (2010b). “Economic Surveys: Mexico, 2011.”
- OCDE. (2010c). “Revenue Statistics (1965-2009).” OECD Publishing.
- OCDE. (2010d). “Revenue Statistics 2010.” OECD Publishing.
- OCDE. (2011a). “Estudios económicos de la OCDE: México 2011.” OECD Publishing.
- OCDE. (2011b). “OCDE Tax Database.”
- Price Waterhouse Coopers. (1989). “Price Waterhouse survey.”
- Price Waterhouse Coopers. (2011). “Worldwide Tax Summaries.”
- SCHP. (2011). “Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública.