CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS

1.1 EN EL MUNDO

"¿Cuándo aparecen los impuestos y los tributos?", es la pregunta que Sánchez Piña formula al inicio de su obra. Fácilmente se podría responder que el hombre mismo debido a la gran tendencia que la humanidad ha seguido en cuanto a la conocida "Ley del más Fuerte"; es decir, que siempre el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos; lo anterior plantea que los tributos hacen una aparición de una manera anárquica, caprichosa y hasta algunos casos en forma humillante. Una de las necesidades más fuertes del hombre es considerar que existe un "ser superior" o "Dios", de ahí que el ser humano haya dado un valor relevante a la religión; este fenómeno religioso se ha aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de los tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios hasta la muerte misma. De ahí que la aparición de los tributos fue antes de que la civilización iniciara.

1.1.1 Los egipcios y los tributos.

En los tiempos de los egipcios ya existían los tributos para el faraón. Durante ésta época existían dos formas de tributar, el trabajo personal y la carga económica. En el trabajo personal destaca la construcción de la pirámide del Rey Keops, que

según la historia data de 2500 años antes de Cristo. Por lo que respecta ala carga económica, en el pueblo egipcio ya manejaba un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales. Los egipcios ya contaban con un recibo por el cobro de los tributos, el cual consistía en piezas de cerámica que servían como comprobante del pago del tributo.

1.1.2 El Imperio Romano.

El pueblo romano, como experiencia a las nuevas civilizaciones, nos deja las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Tito como emperador también estableció el cobro de los impuestos por el uso de los urinarios públicos. Por lo tanto en el imperio romano existía desde una buena organización en el campo tributario como tiranía de sus emperadores, como el caso del impuesto tan humillante de los urinarios.

1.1.3 El Pueblo Azteca.

El pueblo azteca determinó la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los "Calipixquis"quienes eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en una de las manos respectivamente una bara y un abanico. Se podría decir que los aztecas establecieron los impuestos ordinarios y extraordinarios, puesto que manejaban los impuestos normales y los que se pagaban por la guerra o celebridades religiosas.

1.1.4 En la Edad Media.

Esta fue la era de las cruzadas, donde el poderoso explotaba al más débil, donde el señor feudal requería de manos útiles para cultivar sus tierras y proteger su

integridad física. Durante ésta época los siervos tenían, para con su señor, obligaciones que podían dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación servicios personales y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII solo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana por un término de cuarenta días. También estaba obligado a permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, restringiéndose posteriormente hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía de darles y el número de veces en un año. Cuando el siervo no estaba dispuesto a cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas "tasas de recate".

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero, arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos en los que el siervo debía ayudar económicamente al señor, y eran: pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas, cuando se casa su hija y cuando se armaba caballero su hijo. También por este para éste género de prestaciones apareció por ejemplo: pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la toalla o pecho, el impuesto de la *mano muerta, el diezmo, etc.*

El impuesto de la toalla, se pagaba por el casamiento por una de las hijas, se armaba al hijo, se adquiría equipo para las cruzadas y la propiedad inmueble, la cual

se estimaba de acuerdo a su fertilidad. Este impuesto era conocido por ese nombre porque al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla.

El impuesto de la mano muerta consistía en el derecho de adjudicación feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes. Es ésta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, éstos debería pagar lo que se conocía el derecho de relieve.

1.2 EN MÉXICO

1.2.1 Los Aztecas.

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo, los "tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códices, relacionado con la administración pública dentro del Imperio Mexica. Se podría decir que el pueblo azteca marca la pauta para lo que ahora se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

1.2.2 Tiempos de Hernán Cortés.

Cuando Hernán Cortés llegó a México, quedó sorprendido con la belleza y organización del pueblo Azteca, sin embargo estuvo en desacuerdo con la forma en

que cobraban los tributos. Hernán Cortés quedó a la cabeza del pueblo Azteca, y los tributos de flores y animales quedaron atrás, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas. Como dato histórico del pueblo azteca, los tributos fueron desarrollados primeramente en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o monedas con la llegada de los conquistadores españoles.

Al "rescatar" las tierras en nombre del Rey de España, correspondió, entonces, la quinta parte de los bienes, a la monarquía española: Quinto Real. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación (primer documento fiscal), donde nombra a un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la Recaudación y custodia del Quinto Real.

Establecida la Colonia, los indígenas, pagaban sus impuestos también con trabajo, en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implanta la alcabala (pago por pasar mercancías de un Estado a otro) y después el peaje (derecho de paso). La principal fuente de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que más se atendió y se creó todo un sistema jurídico fiscal, con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el Estado.

1.2.3 1810, Miguel Hidalgo y Costilla.

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas (impuesto indirecto 10% del valor de lo que vendía o permutaba), gabelas (gravámenes) y peajes (pago de derecho de uso de puentes, y caminos). El sistema fiscal se complementa en esta etapa; así, se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo éstas las

primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero.

Hidalgo denunció la injusticia fiscal cuando con base en el bando del 6 diciembre de 1810, expedido en Guadalajara, expresó su desaprobación por tantas gabelas con las que por espacio de tres siglos se había oprimido a la Nueva España. En particular, el cura Hidalgo abolió la contribución de tributos que pagaban las castas y los indios. Igualmente se opuso al papel sellado que representaba un ingreso en los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones.

Las ideas libertarias de Hidalgo tuvieron influencia de este modo en un despertar del gran sacrificio fiscal a que eran sometidas las clases bajas de la nación independiente. Las corrientes políticas van a acomodarse a partir de la primera República Federal, en facciones o partidos para implementar a partir de 1824, "Un cuerpo autónomo a la administración pública a cargo del Ejecutivo, para velar por la Hacienda Pública y verificar los ingresos, egresos y demás operaciones efectuadas en cada ejercicio fiscal".

En 1821 la vida colonial se cierra con la consumación de la independencia, lo que abre para la nación mexicana una nueva etapa en la gestión económica, el comercio, el intercambio con otros países y en función de todo ello, la contabilidad.

1.2.4 Antonio López de Santa Anna.

Antonio López, político mexicano 1797-1876, luchó por la independencia y contra los Estados Unidos, varias veces presidente y dictador, conspiró sucesivamente

contra Iturbide, Maximiliano y Juárez, quien le desterró en 1867. Justo llegado al poder. Antonio López de Santa Anna decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta, también, un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo frisón (robusto) y un peso por cada caballo flaco; además, un peso al mes por la posesión de cada perro.

1.2.5 Juárez y el Porfiriato.

A partir de 1868, dos hombres van a distinguir al sistema fiscal de México, como reflejo de la influencia gubernamental que dieron a sus acciones políticas, el primero, el liberal Benito Juárez (1806-1872 reelegido presidente 1867 y 1871) y el segundo, Porfirio Díaz (1830-1915 lucho contra los franceses y fue derrocado por la revolución encabezada por Madero), cuyo lema: "Mucha administración, poca política", abrió paso al advenimiento definitivo de la imposición directa como producto del estallido social más trascendental del siglo XX en nuestro país. Entre los principales cambios hacendarios de Juárez en esta época, se tiene un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas; el establecimiento de la Lotería Nacional y de la "Contribución Federal" (25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en la de los Estados).

Al principio, Porfirio Díaz duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobró impuestos por adelantado; recaudó 30 millones de pesos, pero gastó 44. En este período se generó la deuda externa en alto grado; se pagaban muchos intereses. Se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio.

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas. Siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aun cuando seguía utilizado los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero, para aquellos bienes como armas y municiones, requerían, entonces, de "préstamos forzosos" en papel moneda y oro.

1.2.6. Después de la Revolución hasta la actualidad.

A pesar del cambio ideológico y estructural que implantó la revolución prevaleció durante ella una política tributaria tradicional, basada en los impuestos al comercio exterior y en gravámenes indirectos de tipo regresivo y alcabalatorio que generan una baja recaudación y entorpecían a su vez la actividad económica del país.

Con el fin de elevar la recaudación de 1917 a 1946 se instrumentaron por lo menos 70 modificaciones a la estructura tributaria. Se pretendió gravar en forma específica a todos los renglones productivos, creándose impuestos especiales en 1917 para los licores, botellas cerrada, luz y fuerza, cerillos y anuncios entre otros; en 1922 y 1923 se cobraron impuesto sobre capital, tabaco, ingresos de ferrocarril y, en 1924 a los servicios y gasolina; en 1936 e la exportación de capitales y sobre las utilidades de instituciones de crédito; en 1938 se tributó sobre el consumo de energía eléctrica, sal; en 1941 se sumaron el alcohol, aguardiente y mieles incristalizables, venta de bebidas alcohólicas en general y a partir de finales de 1942 el benzol, xilol, toluol y naftas de

alquitrán de hulla y así sucesivamente, lo que creó un sistema disperso y de costosa administración.

Los acontecimientos más importantes del período en términos de reforma al sistema tributario fueron la unificación de los impuestos de exportación de 1917 con el de importación en 1929; la implantación del sistema del impuesto sobre la renta en 1921, la promulgación de las Leyes de Fomento Industrial a partir de 1926 y la celebración de dos Convenciones Nacionales Fiscales.

Con la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal en 1947 inicia la progresiva pérdida en importancia de los impuestos al comercio exterior, que se utilizaron mas con finalidades de fomento que de recaudación.

Se implantó el impuesto general a las ventas (Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) derogándose los impuestos indirectos tradicionales y de tipo alcabalatorio; se dio más importancia a la recaudación del impuesto sobre la renta. Este impuesto se trató de modernizar de 1951 a 1956, mediante la acumulación del ingreso personal, para hacerlo mas justo y elevar con mayor rapidez la recaudación; se intensificaron las medidas tributarias para el fomento del desarrollo industrial y en general se inició la campaña para simplificar el sistema tributario federal.

Alrededor del año 1964, surge la globalización impositiva como resultado de diversos régimenes cedulares; el objetivo de este sistema era la suma del total del ingreso obtenido por el contribuyente y sobre el cual, se aplicaba el gravámen después de permitir la deducción de los gastos normales y propios.

En los últimos veinte años las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario actualizando las disposiciones fiscales, así como creando políticas impositivas de acuerdo a las necesidades del país. Estas reformas, si bien han ocasionado un mejor ambiente en la administración y recuadación de los gravámenes, también han propiciado un desconcierto en la masa contribuyente, puesto que con los constantes cambios que se efectúan no terminan de asimilar o cumplir bajo unas reglas cuando éstas son modificadas o en ocasiones anuladas.

La constante modificación fiscal ha provocado además del desconcierto, un incumplimiento generalizado por la falta de adaptabilidad inmediata y asimilación.

La autoridad ha llevado el dinamismo tributario a través de reformas legislativas (olvidando la capacitación) y cada año se espera como resultado en años anteriores, modificaciones o adecuaciones que afectan el criterio de política y en ocasiones en forma tajante. También el Estado ha llevado a cabo la práctica de legislar a través de Decreto como un medio útil para aclarar las normas que el contribuyente debe observar.

Es importante comentar que se abandonó el efecto impositivo de cascada al eliminarse de nuestro ambiente tributario al impuesto federal sobre ingresos mercantiles y en sustitución de éste, surgió el Impuesto al Valor Agregado (Entró en vigor su ley en primero de enero de 1980).

Iniciados los años 90´s por primera vez en la historia de política fiscal se celebró un Convenio con los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Fiscal (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de Enero de 1990) con el

ánimo de evitar la evasión y la manipulación de los ingresos generados por los contribuyentes de ambos países.

1.3 EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA

Durante dos de las tres terceras partes de la historia de Estados Unidos, el Gobierno Federal no tuvo el poder constitucional específico de los ingresos individuales impositivos directamente. Éste impuso un impuesto brevemente durante la Guerra Civil, y otra vez en los años 1890´s, pero la Suprema Corte mandó que era inconstitucional. En 1913, los estados ratificaron la 16th Enmienda a la Constitución otorgando al Congreso de los Estados Unidos el poder de gravar el ingreso personal.

Fue hasta los años de 1960 que el Congreso incrementó los impuestos principalmente para obtener ingresos y sufragar los gastos de guerra. En la mayoria de los años de 1800, el Gobierno Federal dependió de los aranceles e impuso el impuesto sobre el licor y el tabaco. Estos aranceles beneficiaron a fabricantes estadounideneses por mantener precios altos en mercancía extranjera. Por lo que surgió una mayor presión para un impuesto federal como una causa popular.

Con la Gran Depresión en 1930, el Gobierno comenzó muchos programas de impuestos al ingreso y seguridad social. El impuesto al ingreso Federal comenzó como un impuesto sobre el rico, y no era hasta la que segunda guerra mundial que el impuesto de ingreso extendería hasta cubrir la mayoría de las familias Estadounidenses. Hoy en día más de la mitad del ingreso del Gobierno Federal proviene del impuesto al ingreso de los trabajadores.

1.3.1. Los Tiempos de la Colonia.

Cuando los Estados ratificaron la Constitución en 1789, la mayoría de la población vivía sobre la costa oriental. Pittsburgh, Pensilvania fue considerado un puesto fronterizo antiguo. Cerca del noventa por ciento de las familias eran granjeros y una sexta parte de la población eran esclavos. Antes de la Guerra Revolucionaria, los gobiernos coloniales tenían únicamente una necesidad limitada por el ingreso, y cada colonia imponía diferentes tipos de impuestos. Por ejemplo, las colonias del sur gravaron importaciones y exportaciones, las colonias del medio impusieron un gravamen a la propiedad, y las colonias de Nueva Inglaterra obtuvieron ingresos por impuesto a bienes raíces, impuesto al consumo, e impuesto sobre producto del trabajo. Aún entonces, los propósitos sociales tuvieron influencia en todo aquellos que fue gravado; Pensilvania impuso un impuesto sobre ventas al licor "para moderar el uso de éste." Los propietarios de propiedades apoyaron este impuesto para guardar su tarifa impositiva baja a la propiedad.

La necesidad de Inglaterra por obtener ingresos que pagaran sus guerras contra la Francia, los llevó a imponer una serie de impuestos sobre las colonias Estadounidenses. En 1765, el Parlamento Inglés pasó al Acto de Sello, el cual fue el primer impuesto que se estableció directamente sobre las colonias Estadounidenses, y luego el Parlamento impuso un impuesto sobre el té. Aunque los colonos se forzaron a pagar estos impuestos, ellos no fueron representados en el Parlamento en Inglaterra, lo cual condujo al grito en la Revolución Estadounidense de "la tributación sin la representación es tiranía."

1.3.2. *La Era de la Post-Revolución.*

Los Artículos de la Confederación, adoptados en 1781, reflejaron el temor de los estadounidenses a un gobierno central fuerte. El gobierno nacional tuvo pocas responsabilidades y ninguno sistema impositivo en todo el país. El nuevo gobierno dependió de las donaciones de los Estados para la obtención de sus ingresos. Cada Estado era una entidad soberana y podría gravar lo que mejor les agradaba. Los comerciantes desde otros países encontraron un conjunto de 13 aranceles de importación, y los Estados también determinaron impuestos sobre mercaderías importadas desde otros Estados.

Cuando la Constitución se adoptó en 1789, el Gobierno Federal otorgó la autoridad para administrar los impuestos, porque el Congreso tenía el poder de "... imponer y recolectar impuestos, derechos, pagar las deudas y proveer el bienestar común y general de los Estados Unidos". Recolectar los impuestos era la responsabilidad de los gobiernos de cada estado.

Para pagar las deudas de la Guerra Revolucionaria, el Congreso impuso impuestos a destilerías, tabaco y el rapé destilado, azúcar refinada, carros, la venta de propiedades, y diversos documentos legales, pero los nuevos impuestos no eran populares con muchos segmentos de la población.

En 1794, un grupo de granjeros al sur-oeste de Pensilvania se opusieron físicamente al impuesto sobre el whiski, forzando al Presidente Washington a enviar tropas Federales a suprimir la Rebelión de Whiski, mostrando que el Gobierno Federal estaba convencido en hacer sus de leyes de ingresos.

Durante el enfrentamiento con Francia mas tarde en 1790's, el Gobierno Federal impuso el primer impuesto directo sobre casas, tierra, esclavos, y haciendas. El impuesto directo sobre haciendas era el primer impuesto Federal. Cuando Thomas Jefferson se eligió de Presidente en 1802, estos impuestos se abolieron y por los próximos 10 años, no había ninguna renta interna.

La primer propuesta para un impuesto al ingreso (y una herencia impositiva) vino durante la Guerra de 1812 contra los británicos. Para obtener dinero para la Guerra de 1812, el Congreso impuso los impuestos al consumo y recolectaron ingresos mediante la emisión de billetes de la Tesorería. En 1815, impuestos al consumo habían sido impuestos sobre bienes y mercancías domésticas y otros impuestos a las casas, esclavos y tierras fueron aplicados. El congreso impuso un impuesto extra sobre el ron importado para desalentar su consumo. En 1817, el Congreso revocó estos impuestos, y por los próximos 44 años, el Gobierno no recolectó renta interna. Los altos deberes de aduana y la venta de tierra pública eran la fuente principal de renta.

1.3.3. La Guerra Civil.

Los norteamericanos apenas escaparon de los impuestos a la renta durante la guerra contra los británicos, cuando fueron muy afortunados de participar en la guerra entre los estados. Mucha gente sobre ambos lados de la guerra civil sentía que seria una corta disputa. Para pagar para la guerra, el Congreso aprobó el Acto del Ingreso de 1861, lo cual trajo de regreso los impuestos al consumoe impusieron un impuesto sobre ingresos personales. El impuesto de ingreso consistía en 3% sobre todos los ingresos superiores a $800 al año. Este impuesto sobre el ingreso personal era una nueva dirección para un sistema impositivo Federal quo estaba basado principalmente en el impuesto sobre el comercio exterior y derechos de aduana. Las insuficiencias

del impuesto al ingreso eran reconocidas rápidamente por el Congreso, y lo nunca se cobró.

Para el verano de 1862 era claro que la guerra civil sería larga. La deuda de la Unión ascendía a $2 millones cada día así como los costos de la guerra seguían creciendo. El 1° de Julio de 1862, el Congreso sacó nuevos impuestos a tarjetas de juegos, pólvora, empluma, telegramas, hierro, cuero, pianos, yates, mesas de billar, drogas, medicinas patentes, y whiski. Muchos documentos legales se gravaron, y los costos de licencia se cobraron para casi todas las profesiones y comercios.

La ley de 1862 guardó el impuesto personal de ingreso, pero le agregaron varios cambios que son los aspectos importantes del actual sistema impositivo de ingreso federales. Los impuestos al ingreso personal eran con base a la capacidad de pago del contribuyentes, y los ingresos entre $600 dls. y $10,000 dls. se gravaron a 3%, los ingresos más altos se gravaron a 5%. Los contribuyentes podrían tomar una deducción estándard hasta de $600 dls. Las deducciones fueron permitidas en el caso de renta de casas, las reparaciones, pérdidas, y los otros impuestos pagados. Además, los impuestos eran "retenidos desde la fuente" por los patrones.

La necesidad de la renta Federal declinó severamente después de la Guerra y la mayoría de los impuestos se revocaron. Por 1868, la fuente de renta principal de Gobierno fueron los impuestos sobre el licor y el tabaco. Desde 1868 a 1913, casi 90 por ciento de toda la renta se cobró desde estas fuentes, y por 1872, los impuestos al ingreso se abolieron.

1.3.4. La 16° Enmienda.

En 1894, se impuso una nueva modalidad del impuesto sobre el ingreso personal, y sería efectivo del 1° de Enero de 1895 al 1° de Enero de 1900. Diferente al impuesto anterior de ingreso, que usó el sistema de valor progresivo, este impuesto usó un sistema de valor plano de 2% sobre todo el ingreso gravable. En 1895, la Suprema Corte dictaminó que el impuesto al ingreso era un impuesto directo y por lo tanto era inconstitucional, además de que no era recaudado proporcionalmente según la población en cada estado. Sin embargo, un número de sucesos y las políticas guardaron el punto de ingreso impositivo como un medio para controlar la economía. Había depresiones en el 1870's, 1880's y 1890's. Había también una gran resistencia a los impuestos al consumo.

Las propuestas para reincorporar el impuesto de ingreso eran introducidas por Diputados de las áreas agrícolas, quienes no querían un impuesto Federal sobre la propiedad; otro apoyo para un impuesto de ingreso vino desde uniones comerciales y desde la gente con negocios pequeños. Los fabricantes ricos apoyaron aranceles altos sobre mercaderías importadas en los Estados Unidos. Ellos argumentaron que un impuesto de ingreso conduciría al socialismo o comunismo en ese país.

Los aranceles altos permanecieron desde 1896 hasta 1910. La Guerra del Acto *por el Ingreso de 1899 solicitó levar los fondos para respaldar la Guerra Estadounidense* Española mediante la venta de obligaciones, los impuestos sobre instalaciones recreativas usadas por trabajadores, y los impuestos sobre la cerveza y el tabaco se doblaron. Un impuesto al chicle fue también impuesto. El Acto expiró en 1902.

Por 1913, un total de 36 Estados ratificaron la 16th Enmienda, haciéndola parte de la Constitución. En Octubre, el Congreso autorizó una nueva ley impositiva de

ingreso, usando el sistema de valor progresivo y con base en la capacidad de pago. Menos de 1% de la población fue requerida para pagar impuestos de ingreso. La forma 1040 se introdujo como una forma de reporte estándard y, aunque ha tenido diversas modificaciones, permanece en uso en la actualidad.

Uno de los problemas con la nueva ley de ingreso impositivo era como definir "lícito" al ingreso. El congreso entonces promulgó una ley en 1916 borrando la palabra "lícita" desde la definición de ingreso. Como resultado, los impuestos tuvieron que ser pagados sobre todo el ingreso, por igual si era ganado por medios ilegales.

1.3.5. La Primer Guerra Mundial.

La entrada de los Estados Unidos en la primera guerra mundial aumentó la necesidad de la renta. La Renta de Acto de 1916 impuso impuestos sobre haciendas y excesivas ganancias de negocio. El 1917 el presupuesto Federal era casi igual al valor del presupuesto total de todos los años entre 1791 y 1916. La Guerra de la Renta de Acto de 1917 bajo las exenciones e incrementó los impuestos. Los ingresos se incrementaron enormemente de $809 millones de dólares en 1917 a $3.6 billones de dólares en 1918.

Otro acto de renta pasó en 1918, que compiló todas existente leyes impositivas de ingreso y gravó ingresos de más de $1 millones de dólares a un valor de 77%. Todavía único 5% de la población tuvo que pagar impuestos al ingreso. La aceptación pública del impuesto al ingreso era ayudado por esfuerzos patrióticos durante la 1° guerra mundial. La Secretaría de Impuestos usó habladores públicos voluntarios para persuadir la gente Estadounidense que pagó impuestos era su deber

patriótico apoyar el esfuerzo de guerra. Una tercera parte del costo de la guerra era pagado por los impuestos.

El auge de los negocios durante los 1920's y con la economía bastante crecida, la recolección del impuesto al ingreso también creció. Sin embargo, en Octubre, 1929, la bolsa estalló, marcando el comenzar de la más grande depresión en la historia de la nación de Estados Unidos. El Gobierno pronto gastaba más dinero del que estaba siendo cobrado. En 1932, solo $1.5 billones de dólares se habían cobrado, comparados con los $5.5 billones de dólares de 1920. Para cobrar más renta, el Congreso pasó el Acto Impositivo de 1932, que levantó la tarifa impositiva y rebajó los niveles de exención.

Después que los ingresos por impuestos llegaron a se una fijación permanente en la vida de los Estados Unidos. las guerras probaron ser el catalizador principal del incremento de los impuestos. Los impuestos fueron incrementados para pagar las dos guerras mundiales, la Guerra de Korea y la Guerra de Vietnam. Los impuestos fueron incremendados también en tiempos de la Gran Depresión Económica de 1930 para pagar el gran aumento del gasto gubernamental.

1.3.6. El Seguro Social.

El estado de la economía durante la Gran Depresión condujo al pasaje del Seguro Social actuar en 1935. Esta ley proveyó de pagos conocidos como " compensación de desempleo" a los trabajadores quien perdieran sus trabajos. Las otras secciones del Acto dieron asistencia pública a los anciana, los necesitados, los incapacitada, y a menores seguros. Al principio, estos programas eran financiados por un 1% de impuestos pagados por ambos patrones y los empleados, sobre los primeros $3,000 dólares de sueldo del empleado. El valor impositivo y la base de jornal se ha

aumentada mucho desde entonces, como tener los programas sociales que son apoyados por este impuesto.

1.3.7. La Segunda Guerra Mundial.

El ingreso del sistema impositivo federal era afectado significativamente por la segunda guerra mundial. El Acto de la Renta de 1941 bajó las exenciones a sus niveles más inferiores de exención e incrementó los impuestos sobre ganancias excesivas apoyando al esfuerzo de guerra. Esta ley aumentó renta interna desde $1.6 billones de dólares en 1933 a $7.4 billones de dólares en 1941, y por 1945, la renta de recaudada había crecido a $45 billones de dólares.

Los cambios en leyes impositivas hicieron más que simplemente aumentar las rentas. Ellos expandieron la base tributaria para incluir todos los trabajadores pero menos a los de mas bajo pago. Entre 1939 y 1945, el número de contribuyentes creció desde 4 millones a 43 millones. Durante la guerra, los otros cambios se hicieron al sistema impositivo. En 1943, los patrones retendrían impuestos a sus empleados, como se hizo durante la guerra civil. Un año luego, la deducción estándard se creó para simplificar cifras impositivas para esos con ingresos anuales debajo $5,000 dólares.

1.3.8. Los Desarrollos Recientes.

Después de la guerra, el Congreso siguió el modelo usual de reducción de impuestos. Sin embargo, las reducciones eran modestas a causa del incremento de programas sociales. En 1950, la cobertura de seguridad social se expandió para incluir las personas empleadas por cuenta propia, que aumentaron ambos la base tributaria y las rentas totales cobradas.

La Agencia de Impuestos se renombró la Secretaria de Impuestos (IRS) en 1953, siguiendo una reorganización de su función. El nuevo nombre se eligió para acentuar el servicio de su trabajo. Por 1959, el IRS llegó a ser la contabilidad más grande de mundo, recolector de impuestos, y organización procesadora de formas. Las computadoras se usaron para simplificar su trabajo y mejorar el servicio a contribuyentes. En 1961, el Congreso creó una ley que requiere que contribuyentes individuales usen su número de seguro social como una forma de identificación impositiva. Por 1967, todo el negocio y las cifras impositivas personales eran manejadas por el sistema de computadora.

Más tarde en 1960, el IRS había desarrollado un método computarizado para seleccionar cifras impositivas para ser examinadas. Este avance técnico hizo la selección de cifras más uniformes y más justas al contribuyente.

Desde que el IRS fue reconstruído en 1954, las enmiendas se han pasados periódicamente. Un conjunto importante de cambios se dieron lugar en la Reforma de 1969, que redujo la tarifa impositiva de ingresos tanto para individuos como para fundaciones privadas. El Acto Economico Impositivo de Recuperación de 1981 contiene grandes reducciones en las tarifas aplicables. El objetivo principal del Acto Impositivo de Reforma de 1984 fue reducir los déficits presupuestarios a fin de asegurar la recuperación económica. Los objetivos adicionales estaban para asegurar que todos los contribuyentes pagaran una parte *justa* de impuestos, para reformar la tributación de ingreso internacional, y para mejorar la administración y eficiencia del sistema impositivo.

El 22 de Octubre de 1986, el Presidente Reagan firmó en la ley el Acto Impositivo de Reforma de 1986, una de las reformas de más largo alcance del sistema impositivo de Estados Unidos desde la adopción del impuesto al ingreso o a la renta. En un

intento de permanecer el impuesto sobre la renta en forma neutral, este acto pretendió captar $120 billones en la tributación de corporaciones y una disminución correspondiente en la tributación a personas físicas sobre un período de cinco años.

Lo que pareció a simple vista ser una tradición nueva, en forma anual los actos impositivos que comenzaron en 1986, continuaron en '87, '88, '89 y '90. El acto de 1990, mostró un número de provisiones sustantivas, sin embargo fue pequeño en comparación con el acto de 1986. Lo que trajo el acto de 1990 fue el incremento de los impuestos a los ricos.

En Agosto 10 de 1993, el Presidente Clinton firmó El Acto de Conciliación de 1993 en la ley. El principal propósito era reducir por aproximadamente $496 billones el déficit federal que se acumularían de otra manera en los años fiscales 1994 a 1998.

En Agosto 5 de 1997, el Presidente Clinton firmó el Acto de Desagravio de Contribuyentes de 1997. El acto incluyó $152 billones en reducciones impositivas, una disminución en el impuesto a ganancias de capital para las personas físicas, un crédito de $500 por niño, incluyó los incentivos impositivos para la educación, entre otras.

En Junio 7 del 2001, el Presidente George W. Bush firmó el Acto de Crecimiento Económico y Desagravio Impositivo de 2001. El acto incluyó una variedad de reducciones impositivas y ofreció beneficios a una gran gama de contribuyentes mediante provisiones de desagravio que incluyeron: las parejas casadas; las familias con niños, quienes recibirían reducciones impositivas para la educación, gastos médicos de los hijos, y otros gastos; las madres solteras; y semiors. El acto también incluyó reducciones impositivas que eliminaron el pago de impuestos a familias enteras.

CAPÍTULO 2

NECESIDAD DE UN SISTEMA IMPOSITIVO

Los sistemas impositivos tienen como principal finalidad el proporcionar al Estado las fuentes suficientes para sufragar el gasto público, y esto se logra a través de la recaudación.

Una actividad que lleva a cabo el Estado en la imposición, administración y recolección de los gravámenes o contribuciones es por medio de la recaudación. El Estado requiere de autonomía y libre disposición en la implementación y administración de la política fiscal, con el fin de contar con los fondos suficientes que le permitan hacer frente a sus problemas sociales.

El término Estado, tanto en México como en Estados Unidos, es el ente compuesto por la Federación, Entidades Federativas y Municipios o Condados. México, dentro de su sistema político, cuenta con 31 estados y un Distrito Federal, siendo este último la capital de la nación. A su vez Estados Unidos de Norteamérica es una república federal de 50 estados, siendo Washington, Distrito de Columbia, su capital.

Por su parte son Entidades Federativas, los Estados que forman parte del Pacto Federal y los que por medio de sus tesoros o entes financieros se encargan de regular y administrar los tributos locales, finalmente los Municipios, que son dentro de una circunscripción territorial los que enmarcan a las entidades federativas y en donde por medio de los Ayuntamientos efectúan la acción hacendaria.

Tanto para la Federación como para las entidades federativas y Municipios, el concepto de recaudación y disposición de los ingresos que se obtienen por medio de los procedimientos fiscales es de vital importancia, ya que en mucho de esto depende el desarrollo de la región.

La imposición, fiscalización y recaudación de los tributos, es y será un tema controversial entre los entes de gobierno, ya que cada uno (Federación, Estados y Municipios) pretenden actuar con plena libertad olvidando la necesidad ciudadana, con el fin de lograr el desarrollo regional. Los gravámenes surgen regionalizados, lo que permite fomentar la fuerza económica y el empobrecimiento de otras. Esta regionalización impositiva se fue minimizando a través de los pactos federales en los que se cedió autonomía local para que la Federación realizara la función y se participara en forma proporcional de lo recaudado a los demás entes del gobierno.

Para poder hablar de política fiscal y sus consecuencias en el federalismo, hay que detenernos a analizar los efectos que ésta ha provocado en la masa contribuyente, puesto que cualquier modificación en el ámbito tributario afecta las decisiones, ya sea para invertir, generar fuentes de trabajo o promover la inversión extranjera.

Los pactos federales sobre la administración de los gravámenes, en México provocan una constante modificación en el cumplimiento y administración de los tributos directos e indirectos, lo que ha propiciado un ambiente de complejidad en su cumplimiento. El tema de los impuestos se ha considerado como una novedad en la ciudadanía, cuando los instrumentos tributarios nacen y se desarrollan desde el momento en que un grupo de personas unen sus esfuerzos para la realización de una finalidad social y alguien o en su caso algunos se encargan de llevar a cabo la rectoría

de la comunidad, su administración o cualquier otra actividad que sea en el beneficio de la colectividad.

Si observamos el origen del hombre y la familia, debemos destacar que algunos por su juventud, por su fuerza o rudeza son los encargados de llevar a cabo la función que permita la alimentación, el vestido y la habitación, otros por su experiencia serán los que dirijan a los que efectúan las tareas antes mencionadas. Si esto lo enmarcamos en el contexto actual y en el ámbito impositivo, lo anterior se traduce en el sentido de lo que se obtiene por la experiencia se considera como un pago por la actividad desarrollada y que conforme a la comunidad crece, los dirigentes requieren de un presupuesto para llevar a cabo los objetivos sociales. Este presupuesto para que se ejerza requiere a su vez de fondos que lo cubran y uno de los instrumentos que el estudio utiliza son los tributos; por medio de estos es posible financiar las actividades, además que permite la distribución de la riqueza.

El estado posee diferentes renglones financieros que propician la generación de ingresos y uno de ellos, es el que corresponde a los recursos tributarios. En el ámbito de las finanzas públicas el recurso tributario desarrolla cada vez más un papel importante en los ingresos que genera el estado para hacer frente al gasto. Los recursos impositivos son un factor importante en el desarrollo personal y dinámico del contribuyente, ya que éste al convertirse en sujeto de la obligación tributaria participa con su ingreso en el gasto público y su omisión impide la realización de las metas sociales, puesto que estas no se alcanzan por falta de recursos económicos.

Las finanzas públicas pretenden generar el ingreso suficiente para que se sufrague el gasto público en beneficio de la colectividad. En otros términos lo podemos traducir en alumbrado, pavimentación, drenaje, seguridad pública, en una

palabra bienestar social. Para que esto se logre, se requiere de fuentes de financiamiento que permitan su desarrollo.

Un medio sano de financiamiento son precisamente los recursos tributarios, ya que la recaudación es producto dela generación de la riqueza interna de los ciudadanos, sin la necesidad de aludir a instrumentos que afecten la política externa, por lo que el recurso tributario es cada vez mas utilizado.

1.1. SISTEMA POLÍTICO

El gobierno federal, tanto en México como en Estados Unidos de Norteamérica, cuenta con tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial. El Congreso de la Unión es el órgano en quien se deposita el poder legislativo federal en México, y esta integrado por representantes electos y dividido en dos cámaras, una de diputados (Representantes del Pueblo) y otra de senadores (Representantes de las entidades federativas), que dentro del principio de colaboración de poderes establecidos en la Constitución, realiza primordialmente las funciones de elaboración de la ley y el control político sobre el órgano legislativo. El Poder Ejecutivo tiene la facultad de ejecutar las leyes fiscales y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, y esta depositado en un solo individuo, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. Por último tratándose del Poder Judicial, su ejercicio se deposita en la Suprema Corte de Justicia, en los Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios de Circuito y en los juzgados de Circuito, y su función principal es la de aplicar las leyes a los casos concretos administrando así la justicia; es decir, protege las garantías individuales establecidas en la misma Carta Magna, interpreta y aplica la ley sobre casos concretos, y proporciona un equilibrio entre los Poderes Ejecutivo y Legislativo.

En los Estados Unidos de Norteamérica el poder legislativo se encuentra representado por El Congreso, mismo que consta de dos cámaras: Senadores y los Representantes de la Casa. La Cámara de Senadores esta formada por 100 individuos, dos elegidos por cada estado. El total de los miembros de la casa son 435; el número de representantes electos de cada estado depende de su población. Al igual que México, todos los adultos de 18 años y mayores tienen derecho de votar. El Poder Ejecutivo es responsable de hacer cumplir la ley de los Estados Unidos de Norteamérica y la Política Extranjera, y esta representado por el Presidente de la República. Debajo del Presidente hay un número de departamentos del servicio civil, cuyas dirigentes son nombrados como El Gabinete, y realizan el rol consultivo para el presidente. Finalmente el Poder Judicial es un sistema de cortes encabezadas por la Suprema Corte de los Estados Unidos, y sus funciones son apelar asuntos referentes a la ley y al hecho, así como juzgar la constitucionalidad de la ley en apelaciones de cortes inferiores.

La Constitución, como primer elemento en la estructura jurídica tributaria federal para ambos países, Figura 1.1, señala la obligación del ciudadano de contribuir al gasto público, así como el derecho de la autoridad federal de recolectar esos recursos. La Carta Magna de México en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de todo mexicano contribuir al sostenimiento del gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios en que residan en forma proporcional y equitativa. En el artículo 1 primero, sección 8, cláusula 1 de la Constitución de los Estados Unidos establece el derecho del Congreso para colocar y recolectar impuestos y derechos para pagar deudas, proveer a la Defensa y bienestar general de los Estados Unidos.

MÉXICO	ESTADOS UNIDOS
Constitución Federal Tratados Internacionales Ley de Ingresos de la Federación Jurisprudencia General Leyes Sustantivas Código Fiscal de la Federación y su Reglamento Reglamentos Administrativos Resoluciones Administrativas (Miscelánea Fiscal) Derecho Común Circulares Administrativas Criterios y Oficios Resoluciones Específicas Principios Generales de Derecho Doctrina	Constitución Federal Tratados Internacionales Gran Código Federal de los EUA Código de Rentas Internas Precedentes Judiciales Regulaciones del Servicio de Ingresos Interiores Reglas de Ingreso

Figura 1.1 Estructura Jurídica Tributaria Federal

La Federación y para estos efectos de este estudio es a su vez el Poder Ejecutivo, el que a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito (SHCP) Público lleva a cabo la tarea impositiva en México (Apéndice A). La SHCP tiene como objetivo proponer estrategias en materia financiera, económica, social, fiscal, bancaria, de divisas y de precios y tarifas de bienes y servicios del sector público en coordinación con las áreas correspondientes; asimismo, proponer políticas de desarrollo y la elaboración de estudios para conocer la situación económica y social, nacional e internacional, con el propósito de enriquecer y aportar elementos para la participación que le corresponda a la Secretaría y a sus entidades coordinadas, en la formulación del Plan Nacional de Desarrollo y de los programas sectoriales, regionales y especiales que se determinen, así como para controlar y evaluar el desarrollo y actualización de los mismos.

A partir del primero de julio de 1997 surge el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con

la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta ahora ha ejercido la Subsecretaría de Ingresos, que tendrá por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual gozará de autonomía.

El Derecho federal tributario de Estados Unidos es promulgado por el congreso y publicado en el Código Fiscal de 1986 (Internal Revenue Code). Regulaciones promulgadas por el Departamento del Tesoro constituyen las interpretaciones del Gobierno Federal del Código Fiscal (Apéndice B). La Secretaría de Impuestos (Internal Revenue Service), una división del Departamento del Tesoro, administra el derecho federal tributario. El IRS es responsable de determinar, gravar y recolectar el impuesto sobre la renta y otros impuestos de los Estados Unidos. Este ingreso proviene de rentas de corporaciones y personas físicas, impuestos sobre el comercio exterior, impuestos sobre el consumo, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre ventas, así como el impuesto retenido por empleadores del sistema del Seguro Social.

1.2 EL FEDERALISMO EN MÉXICO

El federalismo mexicano se distingue de sistemas análogos por ser eminentemente centralista, en virtud de una herencia colonial que se ha prolongado hasta las postrimerías del siglo XX. No obstante cuenta con parámetros innovadores a partir de las tres convenciones nacionales fiscales, instaurándose el moderno esquema de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se permuta de una forma cedular a un modelo híbrido de cedularización y globalización luego de 1964.

Asimismo, en este siglo se deja atrás el sistema cedular, instalándose por más de 30 años el primer impuesto genérico en cascada denominado Ingreso sobre

Mercantiles, hasta el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal con el decreto de un impuesto al consumo más moderno y de corte europeo denominado Impuesto al Valor Agregado (IVA), que ha resultado ser uno de los principales conceptos de recaudación.

La federación, cuenta con un mecanismo nacional de coordinación en al recaudación y distribución de la riqueza, es un novedoso sistema de Convenios de Colaboración Administrativa donde la fiscalización federal es apoyada por los Estados y la vigilancia sobre estos se realizará por parte de la Federación misma. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal fue creado para eliminar la competencia entre el gobierno y el incremento de la productividad de le sistema fiscal. El sistema fue creado mediante acuerdos voluntarios entre los Estados y sus Municipios con el Gobierno Federal, con el cual ellos obtienen a cambio de los ingresos federales y a la renuncia de ellos, el derecho de gravar ciertas actividades en su territorio.

Actualmente en México con el cambio de gobierno del Partido Revolucionario Institucional (PRI) al Partido Acción Nacional (PAN) el pueblo esta tratando que incrementar su credibilidad en el sistema fiscal. El nuevo gobierno esta presentando una reforma fiscal cuya finalidad será crear un sistema tributario simple, en el que el costo para el contribuyente por el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sea razonable y haya seguridad jurídica, es decir, que reciba la garantía que una vez que cumpla con el pago no sela molestado ni amenazado. Una condición para que se apruebe la reforma fiscal es que incluya la obligación de aumentar sustancialmente el gasto dirigido a combatir la pobreza, a la educación y a la salud. Durante la campaña su campaña, el actual presidente Vicente Fox, ofreció materializar lo que en la administración de Ernesto Zedillo no pasó de ser una atractiva promesa. La reforma fiscal integral, dijo Fox, incluirá una drástica simplificación tributaria, el combate a la

evasión, la incorporación de la economía informal al sistema de tributación y hacer más eficiente el gasto público, pero esto esta todavía en discusión al día de hoy.

1.3 EL FEDERALISMO EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Con el fin de remediar los defectos de los artículos (o, en palabras de la Constitución de 1787, "crear una unión más perfecta"), George Washington, Alexander Hamilton, James Madison y otros líderes nacionalistas exhortaron a los estados a enviar delegados a una convención constitucional convocada en la ciudad de Filadelfia en mayo de 1787. Fue, naturalmente, esa convención la que produjo la Constitución de Estados Unidos.

Los redactores de la Constitución rechazaron tanto el modelo de gobierno confederal como el unitario. En cambio, basaron el nuevo gobierno norteamericano en una teoría enteramente nueva: el federalismo. En una confederación, los estados miembros constituyen la unión. Los estados siguen siendo soberanos y los habitantes son ciudadanos de sus respectivos estados, no del gobierno nacional. Por el otro lado, en un sistema unitario, el gobierno nacional es soberano, y los estados, si es que existen, son meramente brazos administrativos del gobierno central. En el sistema federal norteamericano, el pueblo conserva su soberanía básica y delega ciertos poderes al gobierno nacional y reserva otros poderes para los estados. Los habitantes son ciudadanos tanto del gobierno general como de sus respectivos estados.

Esta breve historia es importante por dos razones. Primero, el sistema federal norteamericano no se trata simplemente de una jerarquía descentralizada. Los estados no son unidades administrativas que solamente existen para poner en vigor las

políticas de un gobierno central. Los estados son constituciones políticas totalmente funcionales por su propio derecho, facultados por el pueblo norteamericano para formular una extensa gama de políticas para sus propios ciudadanos.

Segundo, los redactores de la Constitución anticiparon que los estados serían los principales formuladores de política en el sistema federal. Los poderes conferidos al gobierno federal son relativamente pocos y mayormente tienen que ver con asuntos exteriores y militares y cuestiones económicas nacionales, como el libre movimiento del comercio a través de las fronteras entre los estados. La mayoría de las cuestiones de política interna quedaron para ser resueltas por los estados conforme a sus propias historias, necesidades y culturas.

La división de poderes al nivel federal entre el presidente, el Congreso y el Tribunal Supremo, es el ejemplo más prominente de los frenos y controles estipulados en la Constitución de Estados Unidos, pero no es el único. Los padres de la patria también desearon un freno y control sobre el poder que el gobierno federal ejerce sobre los estados y las localidades. James Madison, considerado el arquitecto más importante de la Constitución, declaró sucintamente: "Los poderes delegados... al gobierno federal son pocos y definidos". En consecuencia, los padres de la patria resolvieron que el gobierno municipal en Estados Unidos debería estar vagamente bajo el control de cada estado, y no del gobierno federal.

El gobierno federal tiene el poder de imponer tributos y gastar dinero, pero también lo tienen las autoridades municipales, con la guía de los estados, independientemente del gobierno federal. A los visitantes del exterior frecuentemente les asombra la miríada de asuntos que son resueltos a nivel municipal en Estados Unidos, un grado de descentralización que algunos consideraron una vez

antieconómico y confuso, pero que ahora está siendo considerado con creciente interés en países donde la concentración del poder en el centro ha conducido a resultados menores que los deseados.

Durante los dos periodos presidenciales del demócrata William Clinton, se intentó combatir el efecto de la centralización de las responsabilidades en el esquema federal y, por ende, su deterioro político ante el incumplimiento de las mismas: de esta forma, si bien es cierto se ha asumido federalmente la responsabilidad total de programas básicos de bienestar social, también lo es que se ha intentado devolver a los estados y a otros niveles locales de gobierno (condados, ayuntamientos, distritos escolares, municipios y distritos especiales), las responsabilidades de las áreas de educación, capacitación, servicios sociales, transporte y desarrollo comunitario, así como la concretación de un fondo fiduciario del gobierno federal.

La composición del esquema tributario federal de Estados Unidos de América respecto a los otros niveles de gobierno reseña la historia de las superposiciones tributarias, en donde los estados y sus condados o municipios intentan coexistir justificando sus requerimientos hacendarios a partir de las demandas sociales existentes.

CAPÍTULO 3

CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LOS SISTEMAS FISCALES

3.1 SISTEMA FISCAL MEXICANO

3.1.1. Estructura Fiscal de México.

Desde el punto de vista jurídico se establece que las leyes se clasifican en: Primarias y Secundarias, las primeras son el conjunto de normas jurídicas vertidas en la Constitución Mexicana, y las secundarias son las leyes que emanan o derivan de los propios preceptos constitucionales, es decir, son normas jurídicas que nacen de las disposiciones que se encuentran plasmadas en la Constitución Mexicana. De la anterior clasificación se desprende que las leyes que rigen a Gobernantes y Gobernados, tienen una relación jerárquica, ya que dependiendo de su origen una Ley puede tener mayor supremacía sobre otra.

La figura 3.1.1. muestra la jerarquía de las Leyes Fiscales, donde se considera a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como la Ley Primaria. Como se mencionaba en el capítulo anterior, la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana establece que:

> " Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"

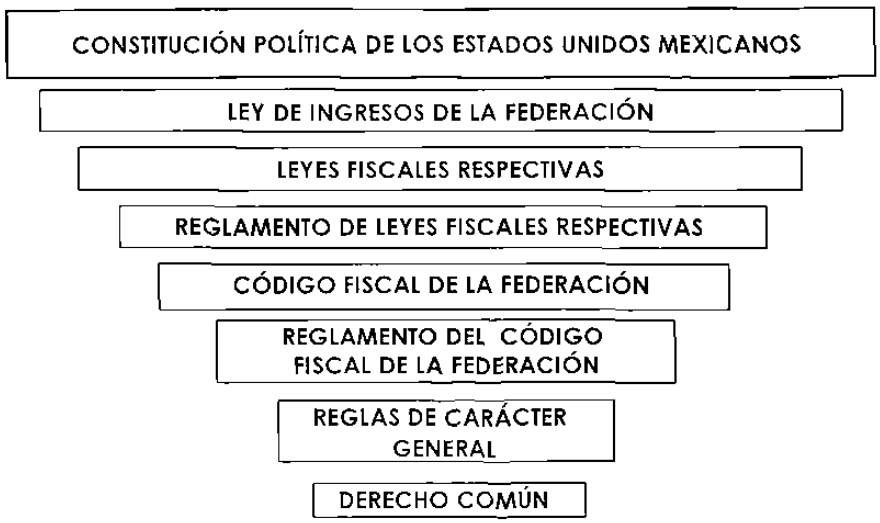


Figura 3.1.1. Jerarquía de Leyes Fiscales Mexicanas

De este precepto constitucional proviene el nacimiento de la "obligación tributaria", ya que de él emana el conjunto de Leyes Fiscales que rigen a los sujetos de la relación tributaria, pero sobre todo guarda la esencia jurídica que debe contener la legislación fiscal, esto es, el respeto a las garantías de igualdad y justicia.

La Constitución, llamada también Carta Magna, es la Fuente del Derecho por excelencia, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que debe ajustarse el contenido de la legislación, muestra la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los deberes y derechos de los ciudadanos, la libertas jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.

Constitucionalmente se establece el término "Contribuir", lo que nominalmente significa "ayudar y cooperar con otros al logro de un fin", y que se define también como el pago de una cuota que corresponde a un impuesto. El destino de las contribuciones es el gasto público, que es la aplicación de los recursos que obtiene el Estado o Municipio proveniente de las contribuciones.

Esta Ley suprema guarda las garantías de cada individuo, de tal forma que siempre se respete su esfera jurídica. De la Carta Magna nacen los principios básicos en el área fiscal que tienden a dar Seguridad al Contribuyente, dentro de los que destacan el de legalidad, equidad, y proporcionalidad.

El Principio de Equidad es la búsqueda de la igualdad entre todos los individuos, sin discriminación de razas ni credos o status sociales. Este principio trata de dar seguridad al contribuyente en cuanto a la aplicación de las Leyes Fiscales, para que éste reciba un trato igual y no discriminatorio, y sobre todo otorgar "un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El Principio de Proporcionalidad es el fundamento de pagar un tributo en base a la capacidad económica de los ciudadanos, es decir, el monto que debe pagar el contribuyente se basa en una proporción que va en relación a su poder adquisitivo.

El Principio de Legalidad es el sustento jurídico que rige las normas que se establece en una Nación. Para que una norma jurídica fiscal cumpla con el principio de legalidad, debe de estar contemplada en alguna ley.

La Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. El artículo 133 constitucional, deriva de que los compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de

Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas.

El segundo escalón de la figura 3.1.1. es la Ley de Ingresos de la Federación cuya vigencia es anual coincidiendo con el año calendario, es decir, inicia su vigencia el 1°. De enero y concluye el 31 de diciembre de cada año. La importancia que reviste esta ley es que contiene el Presupuesto de Ingresos de la Federación donde se contempla el monto de los ingresos ordinarios y extraordinarios que pretende recaudar el Estado durante un ejercicio fiscal.

El tercer escalón de la estructura fiscal de referencia, muestra el conjunto de Leyes Fiscales Respectivas, entre las que destacan básicamente: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, La ley del Seguro Social, etcétera. Es esencial que cada contribución se plasme en una Ley respectiva, de tal forma que dé cumplimiento al principio de legalidad al cual hace referencia la Constitución Mexicana.

El siguiente escalón que compone el grosor de Leyes Fiscales, se encuentra los Reglamentos con que cuenta cada ley respectiva, y su único fin es establecer una observancia estricta a las leyes aprobadas por el Congreso de la Unión. Estos contienen disposiciones normativas que tienden a dar mayor precisión a la aplicación de la Ley Fiscal, puesto que contienen observaciones de carácter específico cuyo objeto es facilitar la comprensión e interpretación de la ley respectiva.

El quinto escalón esta formado por el Código Fiscal de la Federación, considerado como el conjunto de normas fiscales con carácter supletorio, mismas

que se aplican cuando no existen regulaciones específicas en las Leyes Fiscales respectivas, es decir, contempla normas que no se encuentran estipuladas en una Ley Fiscal determinada, tales como los derechos y las obligaciones de los contribuyentes, las facultades de las autoridades fiscales, las infracciones y delitos fiscales, y la defensa fiscal y los procedimientos administrativos.

El sexto escalón contempla el Reglamento del Código Fiscal de la Federación que establece una serie de disposiciones reglamentarias puesto que son disposiciones de carácter analítico sobre la aplicación del Código, como por ejemplo: el establecimiento de los requisitos de los comprobantes, etc.

El penúltimo escalón muestra el Conjunto de Reglas de Carácter General, que son una serie de disposiciones reglamentarias emitidas por la autoridad administrativa denominada "Secretaría de Hacienda y Crédito Público", que tienen validez oficial cuando son publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

En el último escalón se encuentra el Derecho Común, que contempla el conjunto de normas civiles, mercantiles y penales, las cuales rigen a gobernantes y gobernados. El Derecho común esta básicamente representado por el Código Civil y el Código de Comercio.

Las Leyes fiscales en nuestro país, cada año tienden a modificarse, con el propósito de adaptarlas a las necesidades que requieren las variables económicas; los cambios propuestos por el Ejecutivo Federal y sometidos a su aprobación el Congreso de la Unión, mimos que al ser aprobados son promulgados en el Diario Oficial de la Federación. El conjunto de preceptos que reforman, adicionan y derogan diversas Leyes Fiscales se le conoce en el medio fiscal como Miscelánea Fiscal.

3.1.2. Administración y Generalidades del Sistema Fiscal Mexicano.

Como lo hemos mencionado anteriormente, los impuestos son asignados o determinados por el gobierno federal, estatal y municipal a través de las leyes federales y estatales. Las Leyes Fiscales son administradas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro de las Leyes Fiscales se establecen algunos conceptos que para nuestro estudio es importante conceptualizar, tales como: tipos de contribuciones, sujetos de la relación tributaria, año fiscal, extinción del crédito fiscal, momento de las contribuciones, entre otros.

3.1.2.1 Tipos de Contribuciones.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación nos dice lo siguiente:

> "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos."

Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, previstas por la misma ley. Este punto lo analizaremos mas adelante en el punto 3.1.4.

Las Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones que están a cargo de individuos que son sustituidos por el Estado (Los patrones de los trabajadores), en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la Constitución en materia de seguridad social. Estas contribuciones son las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

Las Contribuciones de mejoras son las que se obtienen de personas físicas o morales que se benefician en forma directa de alguna obra pública. Por ejemplo, la contribución que se paga por el uso del sistema de distribución de agua en la ciudad de México.

Los Derechos son las contribuciones que se obtienen por los siguientes conceptos: El uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público; por ejemplo, la explotación de bosques; Por percibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, por ejemplo, la expedición de pasaportes; y las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado; por ejemplo, el uso de agua. Los accesorios de las contribuciones son las sanciones que se calculan partiendo del crédito fiscal omitido, tales como: recargos, sanciones (multas), gastos de ejecución e indemnizaciones por cheques devueltos.

3.1.2.2. Sujetos de la Relación Tributaria.

Los sujetos existentes en el ámbito fiscal son: El Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo. El Sujeto Activo está compuesto por la Federación, el Estado y el Municipio recayendo en ellos el derecho de percibir los créditos fiscales, para lo cual las Leyes Fiscales les conceden una serie de facultades que permiten en su caso exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales. Las autoridades administrativas encargadas de cobrar, multar o revisar a los contribuyentes se muestran en la figura 3.1.2.2.

SUJETO ACTIVO	AUTORIDAD ADMINISTRATIVA
Federación	**Secretaria de Hacienda y Crédito Público**
Estado	**Hacienda del Estado o Autoridad Estatal correspondiente, Secretaría de Finanzas y Planeación**
Municipio	**Hacienda Municipal**

SUJETO PASIVO

Persona Física
Persona Moral

Figura 3.1.2.2. Sujetos de la Relación Tributaria

El sujeto pasivo esta formado por las personas físicas y las personas morales. La característica principal de las Personas Físicas es su individualidad, y el Código Civil en materia federal le otorga capacidad jurídica desde su nacimiento, aunque desde su concepción esta bajo la protección de la ley.

La Persona Moral es un conjunto de personas físicas, tales como: la nación, el estado, los municipios, las sociedades civiles, sociedades mercantiles, agrupaciones sociales, laborales, etcétera.

Las principales diferencias entre persona física y moral son las siguientes:

PERSONA FISICA	PERSONA MORAL
• Tiene un nombre	• Tiene una denominación o razón social
• Es Individual	• Es un grupo de personas
• Tiene capacidad de goce y ejercicio	• Tiene capacidad de ejercicio
• Se desconoce su promedio de vida	• Por lo general se considera que tiene una vida de 99 años o bien se le atribuye continuidad hasta que alcance su objetivo
• Su domicilio es donde reside	• Su domicilio es donde se

habitualmente o el centro principal de sus actividades	encuentre la administración

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación deriva que los sujetos de la relación tributaria son las personas físicas y morales, el cual establece lo siguiente:

> " Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. "

3.1.2.3. Obligados al pago de los impuesto desde el punto de vista residencia.

Adicional a lo anterior, desde el punto de vista residencia o fuente de riqueza, se pueden considerar 2 tipos de personas tributarias, conforme a los artículos 1 fracción II, III, y artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

1. Residentes en México.- Los residentes en México, independientemente si son mexicanos o extranjeros, están sujetos a pagar impuestos en México respecto a todo tipo de ingresos que estos sujetos perciban cualquiera que sea la ubicación de su fuente de riqueza, y deberán ser incluidos en su declaración anual.

2. Residentes en el Extranjero.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, pagaran impuestos respecto a los ingresos *atribuibles* a dicho establecimiento permanente o base fina. Los residentes en el extranjero también pagarán impuestos cuando sus ingresos provengan de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

Un Establecimiento Permanente es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales; tales como, sucursales,

agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Una Base fija es cualquier lugar en que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes, y dichas bases tendrán el mismo tratamiento que un establecimiento permanente.

La misma LISR en su artículo 2 nos hace referencia a los supuestos de existencia de un Establecimiento Permanente o Base Fija, como es el caso de un residente en el extranjero que actúe en el país mediante una persona física o moral, diferente a un agente independiente, se dice que se considerará que tiene un establecimiento permanente o base fija en relación con todas las actividades que esa persona física o morales realice, aun y cuando no tenga dentro del territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicho residente en el extranjero le otorga poderes para celebrar contratos a su nombre o por cuenta de él.

3.1.2.4. Año Fiscal.

El año fiscal es el año calendario, el cual debe ser usado por todos los contribuyentes para propósitos legales y fiscales. El año calendario inicial el 1° de enero y finaliza el 31 de diciembre. Así mismo el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece que hay tres tipos de ejercícios fiscales para los contribuyentes personas físicas o morales: Regulares, Irregulares y de Liquidación.

Los ejercicios Regulares serán los que van de enero a diciembre y coinciden con el año calendario. Los Irregulares serán cuando las personas morales o personas físicas inicien sus actividades después del 1° de enero del ejercicio en

curso; sin embargo, deberán terminarlo invariablemente al 31 de diciembre del mismo año. El ejercicio de Liquidación no coincide con el año calendario; de hecho, debe durar lo que dure la liquidación, así sean varios años.

3.1.2.5. Momentos de las Contribuciones.

Las contribuciones tienen básicamente tres momentos: La Causación, la Determinación y la Extinción del Crédito Fiscal.

La causación es el momento en que la persona física o moral realiza un hecho o situación jurídica previsto en las Leyes Fiscales, ya sea por la enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles, etcétera, que haga coincidir su conducta en la Ley Fiscal para que nazca la etapa de causación, de ahí el término de que la persona se convierte en causante o contribuyente.

La etapa de determinación es cuando el contribuyente realiza o determina el monto de sus contribuciones que debe cubrir, aplicando las mecánicas establecidas en las leyes respectivas.

En la última etapa se extingue el crédito fiscal, y esto sucede con el pago, la compensación, condonación, cancelación y la prescripción. La compensación es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior; el CFF en su artículo 23 plantea dos supuestos: a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración, y b) Que el crédito a favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sean respecto de una misma contribución.

La Condonación consiste en la remisión o perdón de la deuda, y para que opere de deberán cumplir los siguientes requisitos: a) Debe ser otorgada por el Ejecutivo Federal, b) Debe ser general, c) Procede por región o por rama de actividad, y d) Debe ser autorizada por la ley.

La cancelación puede generarse por dos situaciones: a) Por una insolvencia del deudor, y b) Por incosteabilidad del cobro.

La prescripción, como forma de extinción del crédito fiscal, consiste en librarse de una compromiso por el simple transcurso del tiempo.

La forma más noble de extinción del crédito fiscal surge solamente cuando realiza su pago, el cual puede ser espontáneo o no espontáneo. Es espontáneo cuando él contribuyente paga fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales y no ha sido descubierto por la autoridad competente, así lo establece el artículo 73 del CFF (Código Fiscal de la Federación), y únicamente pagará recargos como indemnización al erario. Es No Espontáneo cuando el contribuyente no ha liquidado las contribuciones en el tiempo preciso marcado por las disposiciones fiscales y ha sido descubierto por la autoridad fiscal competente, esto generará intereses moratorios o recargos, multas y gastos de ejecución.

El pago en tiempo está regulado por el artículo 6° del CFF:

TIPO DE CONTRIBUCIONES:	**FECHA DE PAGO:**
Contribuciones propias se causan Por periodos definidos en la ley Recaudación de contribuciones Recaudación de impuestos	Día 17 del mes de candelario inmediato anterior.
Cualquier otro caso Impuestos causados, retenidos o Recaudados esporádicamente	Dentro de los 5 días siguientes al recurso de causación.

Sin embargo, el artículo 12 del mismo CFF nos menciona que en caso de ser día viernes el último día de pago (Día 17), día festivo o incluso en fin de semana,

entonces el vencimiento será el siguiente día hábil. Los días festivos que serán considerados como inhábiles son: el día 1° de enero, el 5 de febrero, el 22 de marzo, el 1 y 5 de mayo, el 1 y 16 de septiembre, el 20 de noviembre, el 1 de diciembre cada seis años; así como, los periodos de vacaciones que establece la resolución miscelánea cada año (semana santa y semana de fin de año).

Las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las Leyes Fiscales respectivas, es decir, cada Ley Fiscal establece la fecha en que debe realizarse el pago, por ejemplo, en el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece, para efectos del pago provisional, que si la persona física obtiene ingresos por concepto de servicios personal independiente (Honorarios), podrá efectuar su pago en forma trimestral el día 17 posterior al trimestre dentro del cual se causó la contribución. Sin embargo no todas las leyes proveen de un plazo para el pago, por ejemplo las retenciones, se aplica supletoriamente el Código Fiscal de la Federación.

El pago podrá realizarse mediante cheque de caja, cheques certificados, cheques personales, giros postales, telegramas o bancarios, transferencias electrónicas de fondos, según lo establece el art. 20 de CFF. Una vez efectuado el pago, el contribuyente deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la SHCP; cuando el pago sea realizado en las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente. Los contribuyentes obligados a la presentación de su pago provisional mensual a través de medios electrónicos (Internet o correo electrónico) deberán obtener el sello de la autoridad o bien la confirmación

electrónica del arribo de la información, previa transferencia de fondos por el mismo contribuyente.

Referente a los pagos provisionales mediante medios electrónicos, el Servicio de Administración Tributaria SAT tiene un sistema de recopilación electrónica de información que es utilizado en todos los estados. La autenticación necesaria para poder utilizar las aplicaciones por Internet se realiza mediante un certificado digital que debe obtener el contribuyente. Este certificado digital se obtiene desde el sitio del SAT mediante la grabación en dos discos de las claves privadas y públicas. Luego de la grabación se deben llevar las claves a una agencia del SAT donde son grabadas en una computadora central y la llave privada es enviada vía e-mail directamente a la computadora del contribuyente.

Actualmente existen dos formas para envío de las declaraciones por Internet: en línea o mediante software certificado suministrado por el SAT. En las presentaciones por formulario electrónica en línea se hacen validaciones matemáticas para evitar errores en la presentación del formulario, del mismo modo, los software para presentar las declaraciones realizan validaciones matemáticas. Esta página permite revisar el estado de la declaración en línea, identificado el estado del envío de la declaración. El software se puede obtener directamente desde Internet o se puede retirar desde cualquier oficina del SAT, para ellos es necesario llevar 5 discos.

Otras formas de envío de las declaraciones son a través de la banca electrónica, por ventanilla en los bancos, formulario impreso presentado en las unidades de la SAT. Para verificar el estado de las declaraciones enviadas por los contribuyentes, existe una aplicación que permite consultar la situación de los envíos realizados.

Todas las declaraciones efectuadas por Internet se deben pagar mediante la transferencia electrónica de fondos. Para ello, el contribuyente debe establecer el convenio con su banco para que los fondos sean cargados a su cuenta. Una vez realizada la transferencia de fondos, el SAT envía un e-mail al contribuyente informándole y sirviéndole como comprobante de que el pago ha sido efectuado.

En la actualidad las declaraciones por Internet son una obligación para 12 mil empresas que representan el 60% de los ingresos fiscales y las aplicaciones se han centrado en dar una mayor agilidad a este tipo de declaraciones.

La web de México utilizada para el pago de contribuciones mediante medios electrónicos, consultas referente a esta materia es: http: www.sat.gob.mx.

3.1.3. Fundamentos de la Política Fiscal Mexicana.

La política fiscal se refiere a la forma en que el gobierno federal se hace de recursos y la manera en que decida gastarlos. En la actualidad, el gobierno representa aproximadamente la cuarta parte de la economía y por tanto el enfoque dado por el gobierno a la politica de ingresos, o en su caso la forma en que realiza el gasto público tendrá un efecto importante sobre la economía del país.

3.1.3.1 Política de Ingresos.

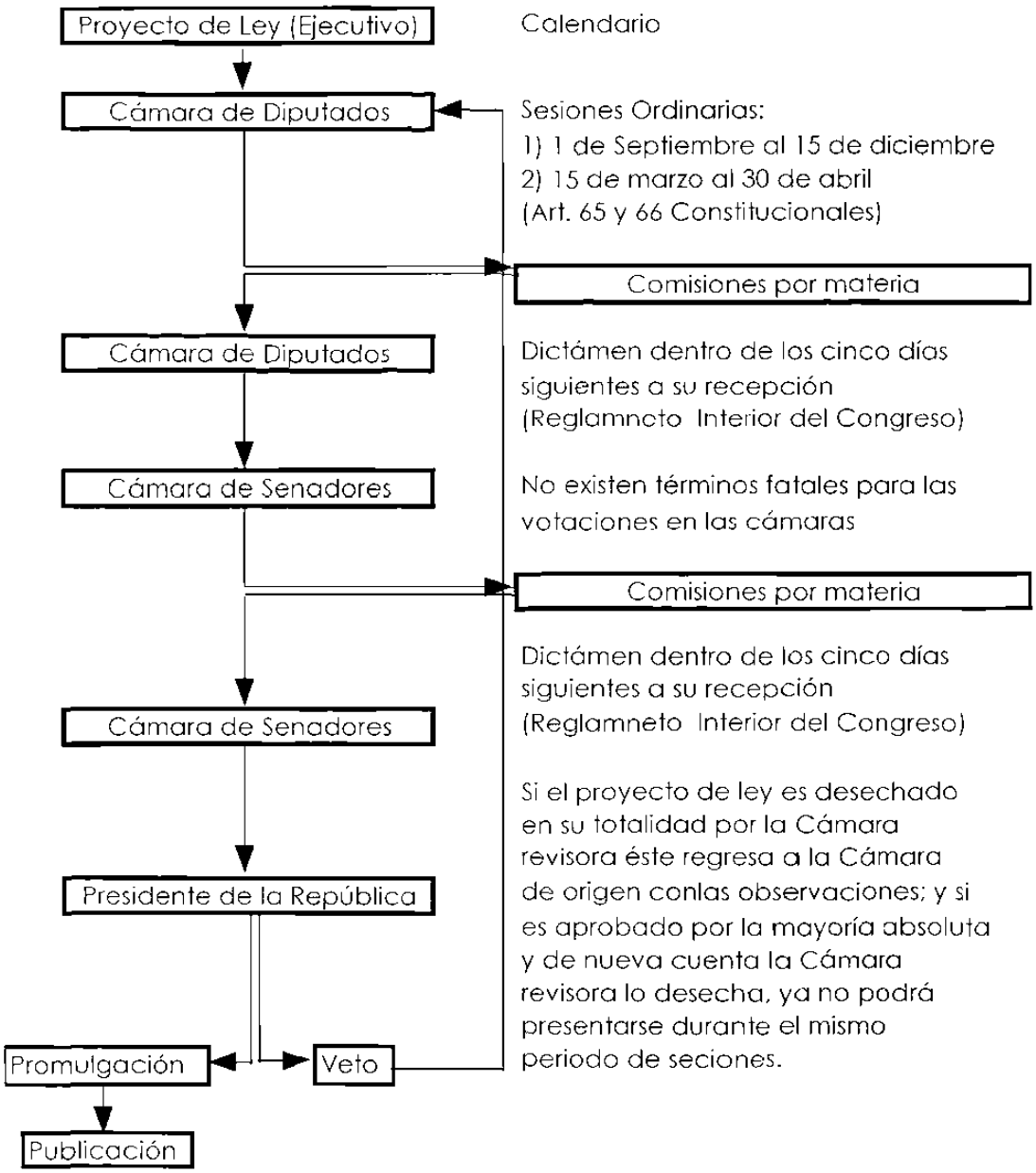
La política de ingresos se refiere a la manera en que el gobierno federal financia el gasto público, y tres son las formas de obtener sus recursos: Recaudación de impuestos, endeudamiento interno o externo y emisión de papel

147074

moneda. En los últimos años la política de ingresos se ha fundamentado en a recaudación y en un endeudamiento prudente.

Siendo la recaudación de impuestos una de las principales herramientas del gobierno federal para lograr su objetivo en cuanto la obtención de recursos, éste sigue un procedimiento legislativo para la determinación de la Ley de Ingresos como se muestra en la gráfica 3.1.3.1.

El artículo 71 de la CPEUM le concede, tanto al Poder Ejecutivo como al Legislativo, la facultad de iniciar leyes o decretos; en el caso de la Ley de Ingresos de la Federación es una facultad natural del Poder Ejecutivo presentar este tipo de iniciativa, pues éste tiene los elementos de análisis y visión para formularla; sin embargo, el Congreso de la Unión es quien tendrá el proceso de discusión y en su caso de aprobación. Inicialmente debe ser discutida en la Cámara de Diputados o conocida por este particular como cámara de origen, y a la Cámara de Senadores como cámara revisora. En la Cámara de Diputados, la iniciativa se turnará a la comisión respectiva para ser analizada por los especialistas quienes emitirán un dictamen, el cual se presentará al pleno de la Cámara para su votación. La comisión designada podrá, en su momento, negociar paralelamente con el Ejecutivo o su representante (La SHCP) las modificaciones necesarias para emitir un dictamen favorable; sin embargo, el hecho de que emita un dictamen favorable no significa que la iniciativa quedará automáticamente aprobada, ésta tendrá que ser votada por la cámara respectiva quien podrá aprobarla o rechazarla según sea la votación de la mayoría.



Grática 3.1.3.1. Proceso Legislativo para la determinación de la Ley de Ingresos (FUENTE: Principios de Derecho Tributario)

El Poder Ejecutivo tiene el derecho de veto sobre la resolución aprobatoria que emitan ambas cámaras, por lo que la iniciativa tendrá que regresar a la cámara de origen para discutirla nuevamente, pero en este caso, para su aprobación deberá contar con la votación a favor que exceda a las dos tercenas partes del total y lo mismo tendrá que suceder en la Cámara de Senadores para que dicha iniciativa se convierta en ley sin el consentimiento del Ejecutivo.

Como lo hemos señalado anteriormente, mediante mandato constitucional todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público (recaudación), así como también se faculta al Congreso de la Unión por medio del artículo 73 fracción XXIX-A para el establecimiento de contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. El Poder Legislativo con las facultades otorgadas en este artículo 73 fracción XXIX-A de la Constitución, emite anualmente la Ley de Ingresos de la Federación y ésta ley señala que recibirá ingresos por los siguientes conceptos:

I.- Impuestos:
- Impuesto sobre la renta.
- Impuesto al valor agregado.
- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- Impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado para un patrón.
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- Impuesto sobre servicios de interés público.
- Impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.
- Impuestos al comercio exterior:

II.- Aportaciones de Seguridad Social.

III.- Contribución de Mejoras.

IV.- Derechos.

V.- Contribuciones Pendientes de Liquidación de Ej. Anteriores.

VI.- Accesorios.

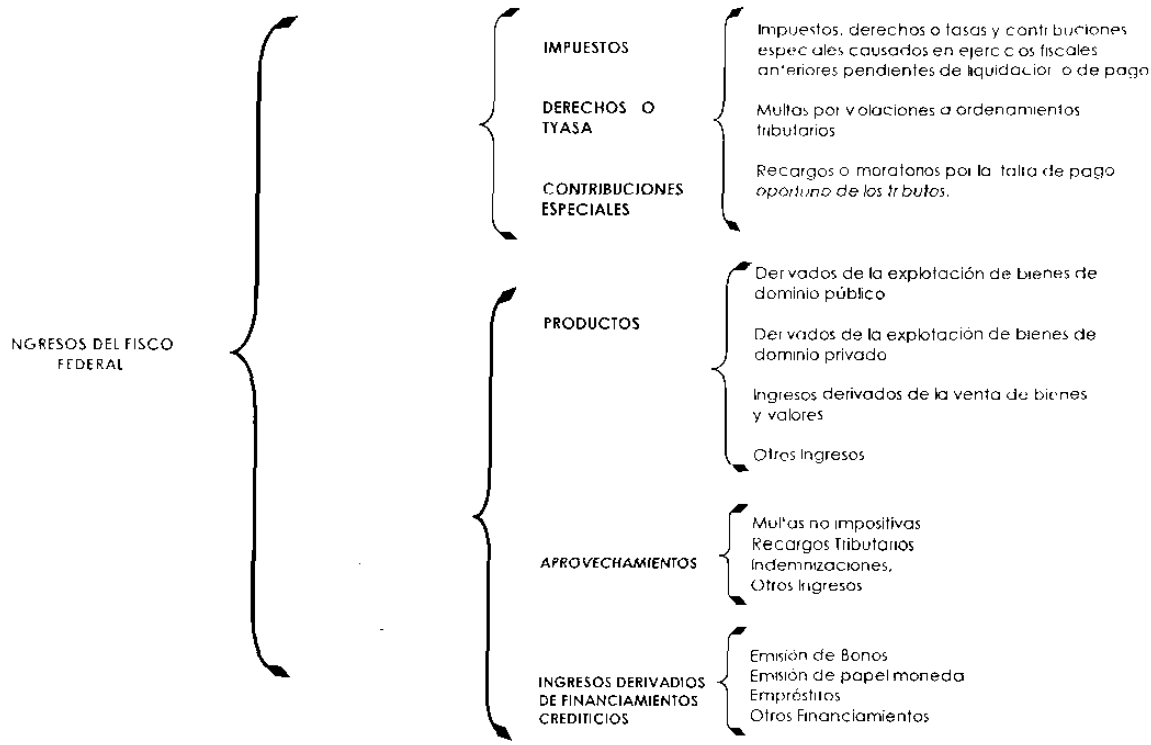
VII.- Productos.

VIII.- Aprovechamientos.

IX.- Ingresos Derivados de Financiamientos.

X.- Otros Ingresos.

Del análisis de esta lista resulta una clasificación básica que nos permite dividir los ingresos en dos grupo, según Emilio Margáin Manautou: "Contribuciones y otros ingresos" o Ingresos Tributarios y No tributarios, y será fácil de explicar mediante la siguiente gráfica 3.1.3.1.1.

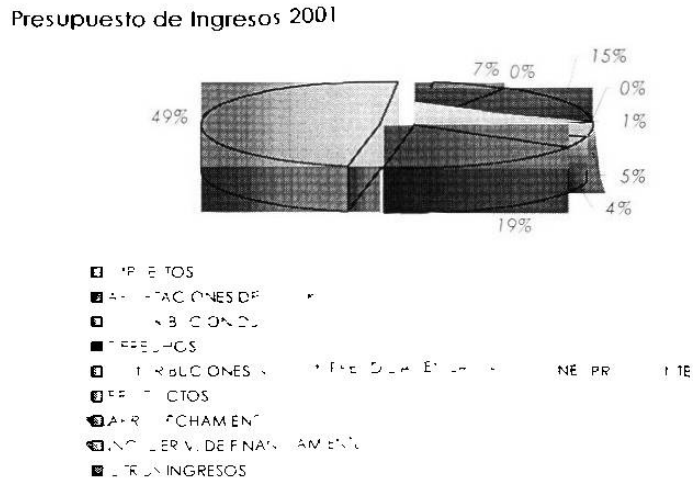


Gráfica 3.1.3.1.1 Clasificación de los Ingresos Federales

El presupuesto de ingresos 2001 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del 2000 se muestra en la gráfica 3.1.3.1.2., y como podemos observar los ingresos del sector público para el ejercicio fiscal de 2001 por *un importe de $1'361,866.5 millones de pesos contra el presupuesto de año 2000* por $1'195,313.4 millones de pesos, mostrándose un incremento de 13.9% de un año contra el otro considerando que la inflación estimada para el 2001es del 7.45% de

CONCEPTO	2001	2000
IMPUESTOS:	665,997.90	565,422.30
mpuesto Sobre a Renta	272 967 70	232,772.70
mouesto al Act vo	10 855 70	9,765.00
mpuesto al Valor Agregado	207 236.50	169,062.90
mp. Especial s/ Producción y Servicios	119 999 30	107,016.40
mp sobre Tenencia o uso de veh culos	9,082 10	8,756.90
mpuesto sobre automóviles Nuevos	5,027 90	3,635.10
IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR :	34 600.50	25,884.90
ACCESORIOS.	6 228.20	8,528.40
APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.	89,890.40	77,491.70
CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.	10.00	10.00
DERECHOS.	206,037.20	163,651.30
CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.	50.10	27.00
PRODUCTOS.	7 214.40	9,626.80
APROVECHAMIENTOS.	73,096.70	79,838.20
INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTO.	59,369.70	70,992.00
OTROS INGRESOS :	260,200.10	228,254.10
TOTAL	1,361,866.50	1,195,313.40
	FUENTE:	FUENTE:
FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL D.O.F.	12-31-2000	12-31-1999

Gráfica 3.1.3.1.2 Presupuesto de ingresos año 2001.
(Importes en millones de pesos)



Gráfica 3.1.3.1.3 Origen los Ingresos Federales (%)

acuerdo con los "Pronósticos Macroeconomicos 2000-2001 de los Consu tores Económicos Especializados, S. A. de C. V."

Como lo habíamos comentado los impuestos representan la principal fuente de ingresos de la federación, m smo que lo podemos observar en la gráfica 3.1.3.1.3, donde os impuestos representan el 49% seguido de las aportaciones de seguridad social que representan un 19% respecto del total de ingresos.

Sin embargo, el principal problema al que se ha enfrentado México referente a sus ingresos, es la excesiva dependencia que muestran las finanzas públicas con respecto a los ingresos petroleros, por lo que Petróleos Mexicanos parece cumplir o medio cumplir una pesada penitencia: contribuir con una tercera parte de los ingresos públicos, como se muestra en la siguiente tabla:

Año %	del total
1994	26.65
1995	35.52
1996	37.59
1997	35.67
1998	31.35
1999	31.12

Recaudación petrolera en los ingresos del gobierno federal

Pero la SHCP en lugar de contagiarse del éxito de contar entre sus contribuyentes con la quinta compañía petrolera del mundo, esta la ha arrastrado a la insolvencia. No conforme con esto recientemente en el periódico "El Norte" se publicó una nota de declaraciones realizadas por Juan A. Bargés, Subsecretario de Hidrocarburos :

> "Las actividades realizadas por Pemex Exploración y Producción pagarán un importe de derechos de extracción, cuyo monto aun no se define, pero que de acuerdo con una propuesta previa de la dependencia, sería de 75 por ciento"

Según esta propuesta que se presentará al Congreso consiste en mantener la cantidad de ingresos que el gobierno federal recibe actualmente a través de PEMEX, pero también lograr al interior de la empresa procesos de modernización que le permitan ser más eficiente en sus procesos y obtener utilidades, las cuales si el país las requiere, se le tienen que entregar a Hacienda, pero como dividendos.

PEMEX tiene dos grandes áreas: una de extracción para el crudo y el gas, por la que se deben pagar derechos especiales de extracción porque pertenece al pueblo de México. Después viene la industrialización del petróleo, que tiene que gravarse con un impuesto sobre la renta, es decir, a partir de utilidades.

El año pasado y antepasado se realizaron una serie de recortes presupuestales muy drásticos ocasionados por la gran caída del precio del crudo a ni nivel internacional. México debería reestructurar su sistema fiscal puesto que para

ejercer sanamente el gasto público, se requieren de fuentes estables de recursos fiscales, y PEMEX no es una de ellas.

3.1.3.2. Política de Egresos.

El Presupuesto de Egresos de la Federación es el catálogo de conceptos en los cuales el poder Ejecutivo y sus dependencias administran los fondos recaudados para tal efecto en el ejercicio que está por iniciar.

Todo gasto público debe ejercerse bajo los siguientes cuatro principios:

- Debe estar autorizado por un presupuesto conforme al art. 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Todo lo recaudado se concentrará en el gobierno federal y éste lo tomará para cumplir con su presupuesto.
- En cada concepto en que se va a invertir el gasto público deberá detallarse expresamente en el presupuesto.
- El presupuesto debe ser único y ejercerse en un año calendario del 01 de enero al 31 de diciembre.

Existe solo una forma de defender una política impositiva a la que el pueblo se resiste aceptar, y esta es acreditar que con los recursos obtenidos se hará un buen ejercicio del gasto público y de esta forma convencer a los contribuyentes que es un beneficio económico para el país.

El gasto neto total previsto en el Presupuesto de Egresos del 31 de diciembre del 2000 es por la cantidad de $1'361,866.5 millones de pesos y corresponde al total de los ingresos aprobados en la Ley de Ingresos de la Federación. El gasto neto para el año 2001 se distribuye de la siguiente manera:

PRESUPUESTO DE EGRESOS PARA EL AÑO 2001

(Millones de Pesos Mexicanos)

Poder Legislativo			**4,398.70**
Poder Judicial			**13,803.50**
Entes Públicos Federales			**5,704.20**
Ramos Administrativos			**298,579.00**
	Presidencia de la República	1,756.20	
	Gobernación	4,918.10	
	Relaciones Exteriores	3,665.80	
	Hacienda y Crédito Público	20,385.70	
	Defensa Nacional	22,424.60	
	Agicultura, Ganadería, Desarrollo Rural,	31,080.50	
	Comunicaciones y Transportes	18,904.40	
	Economía	4,988.97	
	Educación Pública	97,568.57	
	Salud	19,278.07	
	Marina	8,873.40	
	Trabajo y Previsión Social	3,803.44	
	Reforma Agraria	1,855.01	
	Medio Ambiente y Recursos Naturales	14,400.50	
	Procuraduría General de la República	5,594.40	
	Energía	14,186.76	
	Desarrollo Social	14,625.70	
	Turismo	1,338.03	
	Contraloría y Desarrollo Administrativo	1,349.77	
	Tribunales Agrarios	498.78	
	Tribunal Fiscal de la Federación	732.20	
	Seguridad Pública	6,350.10	
Ramos Generales			**729,441.03**
	Programable:		
	Aportaciones de Seguridad Social	94,023.60	
	Previsiones Salariales y Económicas	20,293.63	
	Previsión y Aportación para los Sistemas	24,943.00	
	Apotortaciones Federales para	199,578.24	
	No Programable:		
	Deuda Pública	145,054.00	
	Participaciones a Entidades Fed. y Mun.	194,084.70	
	Erogaciones para Prog. Apoyo a Deudor	39,177.90	
	Adeudos Ej. Fiscales anteriores	12,285.96	
Entidades:			**309,940.08**
	Programable:		
	ISSSTE	43,224.06	
	IMSS	144,492.70	
	Lotería Nacional para la Asistencia	1,062.40	
	Caminos y Puentes Fed. de Ingresos y	3,219.70	
	Comisión Federal de Electricidad	91,395.10	
	Luz y Fuerza del Centro	14,249.12	
	Petróleos Mexicanos	93,857.70	
	No Programable:		
	CFE	6,918.96	
	PEMEX	15,934.39	
	Subsidios, transferencias y aportaciones	- 104,414.05	
			1,361,866.50

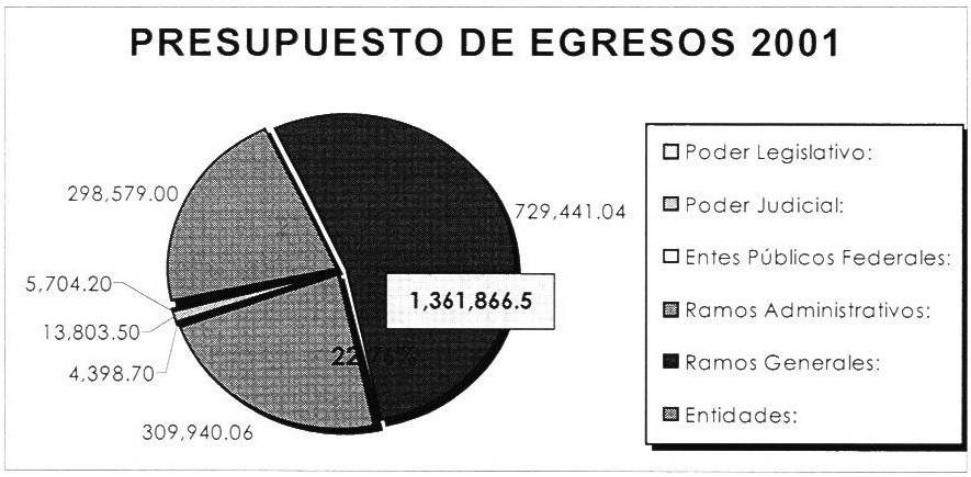


Figura 3.1.2.2. Presupuesto de Egresos de México año 2001

El Presupuesto de Egresos esta formado por seis ramas como se muestra en la figura 3.1.2.2, Poder Legislativo, Judicial, Entes Públicos Federales, Ramas Administrativas, Ramos Generales y Entidades, donde más del 50% del gasto público para el año 2001 está destinado a los Ramos Generales que lo forman las Aportaciones de Seguridad Social (Incluye en este año un pago único a favor de los pensionados y jubilados del IMSS, ISSSTE e ISSFAM por $2,500 millones de pesos), Provisiones Salariales y Económicas (Incluye un Fondo de Desastres Nacionales por $ 4,870.2 millones de pesos y $13,157.7millones de pesos para el fortalecimiento de Entidades Federativas donde a Nuevo León le corresponden $ 602.1 millones, la mitad y algo injusto comparado con lo que le es asignado al Distrito Federal $1,084.2 millones y México $1,594.4 millones), Previsiones y Aportaciones para los sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos y Deuda Pública (Gasto no programable por $145,054.0 *millones de pesos) entre otros.*

3.1.4. Fuentes Tributarias de México

Los impuestos son una de las principales fuentes de ingresos, según el Presupuesto de Ingresos, por lo tanto puede sostenerse que el impuesto se establece para satisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingresos no rinden lo suficiente para cubrirlo, o cuando no es recomendable que se satisfagan mediante la contribución especial o los derechos, sea porque el precio constituye un obstáculo de importancia a la finalidad buscada por el Estado con la prestación de servicios, o porque por razones políticas o económicas no es recomendable precio alguno. Por lo tanto, los impuestos son "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos", según Bielsa.

Dentro de la doctrina fiscal, atendiendo al sujeto gravado existen dos grandes clasificaciones de impuestos: Directos e Indirectos.

Los Impuestos Directos gravan al sujeto que realiza la situación jurídica o de hecho, es decir, son aquellos que gravan los rendimientos. Por ejemplo, el ISR grava a quien realiza la venta (situación jurídica) o el IMPAC que grava al contribuyente que mantenga el activo en su poder (situación de hecho).

Los Impuestos Indirectos son aquellos que gravan directamente al sujeto actuante, es decir afectan los consumos. Los impuestos indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.; por ejemplo, el impuesto al valor agregado.

De lo anterior se desprende que las principales fuentes tributarias de México son:

1. Impuesto Sobre la Renta (ISR) o Rentas.

2. Impuesto al Consumo.
3. Impuestos Especiales.

3.1.4.1. Impuesto Sobre la Renta (ISR) o Rentas.

La principal fuente de ingresos tributarios en nuestro país es el Impuesto Sobre la Renta (ISR). Inclusive, con la disminución de los precios del petróleo que hemos estado viviendo en estos años, habrá de acentuarse su participación relativa. El ISR es una contribución que aplica de manera directa sobre los ingresos que se perciben de las personas físicas y *morales*, ya sea que prevengan de la enajenación de bienes, honorarios o por arrendamiento. El ISR representa un 20.04% del total del Presupuesto de Ingresos del año 2001 y un 41% de total de los impuestos presupuestados.

El ISR, como impuesto directo, debe ser la vértebra de la economía del país, puesto que recae su pago básicamente en la población económicamente activa; sin embargo, cuando el Estado no alienta o incentiva su planta productiva, ésta tampoco es capaz de generar recursos suficientes para pagar impuestos.

Como fuente tributaria principal es importante visualizar la composición o estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual se muestra en el Anexo C.

3.1.4.1.1 Personas Físicas. En general, este sistema fiscal depende de las retenciones que se efectúan a los individuos como base en el cumplimiento de la Ley del ISR. Todas las personas físicas que percibieron ingresos durante el año calendario están obligadas a presentar una declaración anual a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Una persona física puede obtener ingresos por diversas

actividades, como lo son: Sueldos y salarios, honorarios, arrendamiento, o por actividades empresariales.

Por lo que corresponde a la parte relativa de los impuestos de las personas físicas, persisten importantes cuestiones cuya solución futura demandará un significativo esfuerzo técnico y nuevamente, una relevante acción política.

Una muy desigual distribución del ingreso ha justificado un tratamiento fiscal que no sólo reconozca que los niveles inferiores de ingresos (hasta tres salarios mínimos) no deben pagar impuesto, sino que, inclusive, debe otorgarse un crédito fiscal (Impuesto Negativo) para compensar su baja percepción salarial. Por su forma de operación, dicho beneficio no siempre es conocido y ponderado por la sociedad. Podría considerarse que este universo equivale al 70% de los asalariados mexicanos.

Al mismo tiempo, por el reducido monto de los salarios, fue tradicional dentro de las negociaciones laborales y continúa siendo una costumbre, integrar prestaciones a las remuneraciones del personal. Esto ha generado una situación desigual a la cual coexisten salarios bajos con prestaciones y sin prestaciones, lo que complica la adopción de fórmulas para lograr la equidad. Muchas de las empresas o patrones utilizan un CTN (Costo Total Neto) donde convierten las prestaciones en dinero para poder igualar salarios.

Es en este sentido que se han utilizado como elementos compensadores tarifas subsidiarias, créditos fiscales y actualización de tarifas por inflación, y algunos operan en razón inversa al monto de las prestaciones sociales. Sin embargo, esto ha traído como consecuencia una compleja operación fiscal, con múltiples tablas para el cálculo del impuesto.

Existe y ha existido durante muchos años la economía informal, que ha tenido un importante impacto en el valor de la producción que no corresponde a la contribución fiscal. No obstante, el reducido ingreso que se estima para una buena parte de quienes viven en la economía informal permite prever el escenario teórico de que si se incorporan súbditamente ala economía formal se daría la paradoja de que, en vez de contribuir a la mayor recaudación fiscal, generarían una merma por el crédito fiscal a que una buena parte podrían hacerse acreedores.

Los avances económicos no han sido suficientes para recuperar los salarios a niveles satisfactorios. Menos aun si se comparan con los que pagan nuestros principales socios económicos, como Estados Unidos, situación que se hace todavía más adversa si se aprecian los importantes logros que la mano de obra mexicana ha alcanzado en materia de productividad.

Actualmente para el cálculo de impuesto de asalariados existen tarifas donde la tasa máxima es del 40% y la mínima del 3%, y el patrón quien es quien retiene dicho impuesto lo enterará ante las autoridades fiscales (SAT) el día 17 del mes inmediato posterior. Del impuesto generado al efectuar el cálculo anual se disminuirán estas retenciones efectuadas por el patrón, determinando un impuesto a cargo o a favor. Para los ingresos generados por honorarios y arrendamiento, existen también tarifas para el cálculo del impuesto y del impuesto generado a cargo disminuirán el impuesto retenido por las personas morales.

Para quienes realizan actividades empresariales, está todavía vigente el régimen de Pequeños Contribuyentes, cuyas tasas marginales van desde 0.25% hasta 2.5% a quienes tengan ingresos superiores a 2.9 millones de pesos anuales, deducido el equivalente a tres veces el salario mínimo anual; sin embargo, no podrán pagar el impuesto conforme a este régimen, aquellos contribuyentes que lo

hubieran hecho con anterioridad en el régimen general de personas físicas con actividades empresariales, salvo que hubieran tributado bajo ése régimen en el ejercicio de inicio de actividades y en el siguiente, cuando sus ingresos en dichos ejercicios, no hubieran excedido de la cantidad establecida para poder tributar conforme a régimen de pequeños contribuyentes.

En 1989 se gestó en la Ley del ISR la opción del Régimen Simplificado y es una opción más para las personas físicas con actividad empresarial. Este régimen surge con la idea legislativa de crear un tratamiento fiscal simple y sencillo enfocado básicamente a la pequeña empresa, no obstante, este régimen dista mucho de ser simplificado, ya que su aplicación real requiere de conocimientos tanto fiscales como contables. Este régimen aplica a personas físicas con actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y autotransporte de carga o pasajeros y cuyos ingresos no excedan de 3.0 millones de pesos y la tasa fluctúa entre el 3% y el 40% de sus ingresos acumulables.

3.1.4.1.2. Personas Morales. Es un rubro fundamental de captación tributaria. Las personas morales son las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, y las sociedades y asociaciones civiles.

Las decisiones legislativas de diciembre de 1998 acordaron reducir la tasa impositiva a 30% sobre la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio, con una tasa transitoria del 32% vigente para el año fiscal de 1999. En el año 2000 esta tasa corporativa cambió al 35% en lugar de la del 32% y para el 2001 cambia nuevamente al 32%. A partir de 1987 se estableció en la Ley, aplicar la tasa gravable del ISR sobre la base ampliada, es decir, considerando los efectos

inflacionarios par la determinación de ingresos y deducciones; así mismo la tasa del impuesto fue disminuyendo paulatinamente desde el 42% hasta llegar a la tasa del 35%, la cual está vigente en la actualidad, pudiéndose diferir su cálculo aplicando la tasa del 30%.

Se reconoce para el 2001, el cálculo del ajuste a los pagos provisionales, el esquema de pago del impuesto a la tasa del 35% sobre conceptos que no son susceptibles de reinversión. De esta forma el monto del citado ajuste, se obtendrá sumando el impuesto causado al 30% sobre las utilidades que puedan ser reinvertidas en el ejercicio, más el impuesto causado sobre las utilidades no reinvertibles, integradas estas últimas por las erogaciones no deducibles y por la utilidades provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Los dividendos que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta quedarán gravados al 32% sobre un dividendo multiplicado por un factor de 1.5385 (piramidación), existiendo transparencia para los accionistas cuando se aplique deducción inmediata de inversiones.

Al mismo tiempo se eliminaron los beneficios de la deducción inmediata que habían estado vigentes para inversiones realizadas fuera de los centros de mayor concentración económica. En concordancia con el acreditamiento que en ejercicio futuros se pueden efectuar contra el ISR del ejercicio, cuando se aplique en forma inmediata la deducción de inversiones en bines nuevos de activo fijo, las personas morales deberán disminuir de la cuenta de utilidad fiscal neta el monto que resulte de dividir el impuesto acreditado con el factor de 0.4706.

Hablando de activos es evidente que nadie mantendría activos importantes sino fueran a generar utilidades en su operación. No obstante esta lógica, antes del establecimiento del Impuesto al Activo (IMPAC), la mayor parte de las

declaraciones de las empresas aparecían con cero utilidades y, consecuentemente, no pagaban ningún impuesto; de esta forma el IMPAC se convierte para el empresario como un impuesto mínimo a pagar, es decir, cuando no pague el ISR, cuando menos pagará el IMPAC. De ahí que se sostenga la conveniencia de que se exista un impuesto mínimo a la actividad empresarial, reconociendo la posibilidad de acreditarlo en renta (IMPAC), definiendo lapsos para reconocer la etapa preoperativa, también las posibilidades de compensar por los ejercicios fiscales en que se hubieran generado las pérdidas. El IMPAC se incorpora a la Legislación Fiscal Mexicana en 1989, generando una inconformidad en el sector empresarial, al ser un gravamen aplicado *directamente sobre los activos de la* empresa y afectar el patrimonio de empresario; dicho gravamen tiende a absorber parte del "capital", lo que desalienta la inversión y la reinversión de las utilidades de las empresas. Aun y cuando las autoridades hacendarias han manifestado que dicha contribución es complementaria al ISR, no deja de ser una carga fiscal mas en los contribuyentes.

La tasa aplicable para el IMPAC es a partir de 1995 del 1.8% (Conforme al artículo 2 de la ley del IMPAC), en lugar del 2%, ya existente en años anteriores, y dicha tasa será aplicable al promedio de los activos.

3.1.4.2. Impuestos al Consumo.

El impuesto al consumo por excelencia que México aplica es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Esta contribución surgió en Francia y se extendió su aplicación hacia el Mercado Común Europeo. En México se implantó en el año de 1980, como una respuesta al saneamiento de las finanzas públicas, puesto que dicho impuesto lograba cubrir las deficiencias que imperaba en la política tributaria del país, dentro de las cuales destacaban: bajos niveles de recaudación, evasión

fiscal, etc., hoy en día es considerado una de las principales que el Estado recauda, y así se consta en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2001, donde se visualiza que el IVA representa el 31% del monto total de los impuestos y un 15.22% del total del presupuesto.

El IVA es considerado un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente cobre el contribuyente, sino más bien en el consumidor final; es decir, sobre la persona que consume los bienes y servicios, de ahí surge su característica principal que es su traslado, puesto que no lo absorbe el productor ni tampoco el distribuidor, sino más bien, éstos lo cargan hacia la persona que consume el bien o servicio.

Son Sujetos de esta contribución las personas físicas o morales que dentro del territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios. La tasa aplicable a los valores sujetos al IVA es del 15% y en ningún momento éste tasa formará parte de dichos valores. La norma en estudio establece que el contribuyente debe trasladar dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieren los bienes, lo usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. El "Traslado del impuesto" significa el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un momento equivalente a la proporción o tasa autorizada.

A partir del 1° de abril de 1995, se incrementó en el país, la tasa de dicho impuesto del 10% al 15%, es decir, un 50%; esto con la finalidad de sanear las finanzas públicas cuyo déficit presupuestario surgió a raíz de la crisis económica del año de 1994 y sobre todo para detener los índices inflacionarios.

Con la controvertida reforma fiscal para el ejercicio 1999, y con la finalidad de incrementar la recaudación, surge el mecanismo fiscalizador para el pago del

IVA, la retención de dicho impuesto, la cual consiste en el 10% del valor de los actos o actividades. El retenedor debe expedir constancia por dichas retenciones al momento de recibir el comprobante.

Aunque la tasa general del IVA es el 15%, la ley contempla otras tasas autorizadas aplicables a diferentes actos o actividades, las cuales son: 0%, 10% y exentos.

Los actos aplicables al 0%, según el artículo 2-A de la LIVA, son la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule; enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de bebidas distintas a la leche, jarabes o concentrados para preparar refrescos, caviar, salmón, saborizantes; enajenación de hielo y agua no gaseosa; enajenación de ixtle, palma y lechugilla; venta de oro y joyería; fertilizantes; la prestación de servicios independientes como los son la asesoría prestada al sector agropecuario, servicios de molienda o trituración de maíz o trigo, servicios de pasteurización de leche, los de riego; el uso o goce temporal de la maquinaria y equipo agropecuario; la exportación de bienes y servicios; entre otros.

Las operaciones afectas al 10%, según el artículo 2 de la LIVA, son las que se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega del material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en dicha área geográfica, con la única excepción de la enajenación de inmuebles que se aplica la tasa del 15%. Hasta el año de 1991 la tas aplicable a las zonas fronterizas fue del 6%, pero en el año de 1992 se derogó el artículo 2 del LIVA, y de nueva cuenta a partir de 1996 surge nuevamente pero con la tasa el 10%.

Las operaciones exentas del pago del IVA, según el artículo 9 y 15 del LIVA son, entre otras, la enajenación del suelo, construcciones destinadas a la casa

habitación, libros, periódicos, revistas, loterías, rifas; la prestación de servicios gratuitos, el transporte marítimo internacional, entre otros.

3.1.4.3. Otros Impuestos.

Sin duda el tema más relevante es el tratamiento fiscal de Petróleos Mexicanos, pues alrededor de éste existen diversos problemas de política y estrategia tributaria. Hasta ahora, los ingresos petroleros han permitido mitigar la severa escasez de la captación tributaria. Antes de la caída del precio del petróleo, aportaban poco más de un tercio del total de la captación. Ello se ha traducido en que buena parte de estos recursos se ha orientado a complementar el gasto público. Aun cuando se han hecho diversos intentos por reducir la dependencia de los ingresos petroleros, la cruda realidad lo está logrando por la peor de las vías: la de la reducción del precio del petróleo. Ahora y bien se ha mantenido el precio del petróleo se quiere nuevamente tratar de gravar otras actividades provenientes de esta empresa, como la nueva iniciativa de gravar la Exploración y Producción mediante el pago de derechos de extracción.

Ahora, el reto consiste en elevar las fuentes estables de captación tributaria para hacer frente al volumen de gasto ordinario, o bien captar lo que se tiene presupuestado y eliminar los altos índice de evasión y corrupción.

Tal y como lo mostramos en el presupuesto de ingresos el gobierno federal está considerando la captación por otros conceptos, como lo son:

- Impuestos Especiales,
- Aportaciones de Seguridad Social (IMSS, INFONAVIT),
- Impuestos Estatales y Municipales, entre otros.

3.1.4.3.1. Impuestos Especiales.

Los son como el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios que se aplican al consumo de alcohol, tabaco, gasolina, diesel, loterías y rifas, Impuestos sobre automóviles nuevos, Impuestos sobre tenencia o uso de vehículos, etc. En el caso del alcohol, la acción tributaria esta orientada también a evitar la producción y el consumo clandestino, así como el contrabando y sus tasas fluctuarían por ejemplo, para la cerveza de 25-60 por ciento, el vino entre el 25-30 por ciento, bebidas alcohólicas 60 por ciento. En cuanto al tabaco, hay acciones internacionales destinadas al consumo de este producto por lo que debería darse un tratamiento más severo, la tasa para el tabaco es del 20.9 por ciento. Otros impuestos ecológicos, son un instrumental tributario aliado con el campo, es la preservación de nuestros recursos naturales: agua, bosques, especies.

El sistema de seguridad para los empleados del sector privado (IMSS) tuvo una reforma importante en 1997, en cuanto a sus componentes de pensión y de seguro médico. El financiamiento del sistema de pensión, basado ahora en cuentas individuales, es compartido entre patrones, empleados y el gobierno, de acuerdo con el siguiente esquema:

Contribuciones al esquema de pensión y al seguro por invalidez después de la reforma del IMSS

	Prima (% del salario)	Techo (No. De veces del salario mínimo	Financiamiento
Invalidez y Seguro de Vida	2.5	15 - 25 [1]	Tripartita [2]
Atención Médica a pensionados	1.5	15 - 25 [1]	Tripartita [2]
Jubilación y Retiro por vejez	4.5	15 - 25 [1]	Tripartita [2]
Contribuciones al Gobierno	365 pesos [3]	-	Gobierno
Ahorro para la jubilación:			
Cuentas Individuales	2.0	15 - 25 [1]	Patrón
INFONAVIT (Vivienda)	5.0	10	Patrón
Contribuciones Voluntarias	-	-	Patrón/Trabajador

[1] Incremento de 15 slarios mínimos en 1997 a 25 salarios mínimos en 2007.
[2] Patrón 70%, trabajador 25% y gobierno 5% del total.
[3] A precios constantes de 1997, monto equivalente a 5.5% del salario mínimo en el Distrito Federal, indizado a este salario mínimo.

El financiamiento de sistema de seguro médico esta siendo transformado gradualmente durante un periodo de transición de 10 años (1997 a 2007).

Financiamiento del fondo de salud del IMSS

	1997	2007
Gobierno:		
Fija	13.9 x Salario Mínimo	13.9 x Salario Mínimo
Maternidad y enfermedad	0.05% del salario	0.05% del salario
Patrones:		
Fija	13.9 x Salario Mínimo	20.4 x Salario Mínimo
Proporcional	6% del salario	1.1% del salario
	>3 x Salario Mínimo	>3 x Salario Mínimo
Maternidad y Enfermedad	0.70% del salario	0.70% del salario
Trabajadores:		
Proporcional	2% del salario	0.4% del salario
	>3 x Salario Mínimo	>3 x Salario Mínimo
Maternidad y Enfermedad	0.25% del salario	0.25% del salario

Dentro de los Impuestos Estatales, el Distrito Federal y los estados cobran un Impuesto Sobre Nóminas, que debe ser retenido por los patrones, y la tasa del impuesto federal es de 2% (Sobre las nóminas pagadas, incluyendo honorarios) y los impuestos locales no pueden ser superiores al impuesto federal. El Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos es aplicable como su nombre lo dice, por poseer una automóvil o hacer uso del mismo y las tasas varían entre 2.6 y 10.4% al valor total de vehículo; los estados aplican este impuesto sobre los automóviles hasta de 10 años, basado en el valor residual del vehículo, y este impuesto está basado en el precio de compra ajustado por la inflación y la depreciación. El Impuesto sobre automóviles nuevos corresponde del 2 al 17% más una cuota fija basados ambos en el precio de compra. De los Impuestos Municipales está el Impuesto Predial que es cobrado sobre la base del valor catastral de la propiedad inmobiliaria.

3.2 SISTEMA FISCAL DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

3.2.1. Estructura Fiscal de Estados Unidos.

Los Estados Unidos tiene un derecho consuetudinario heredado, con confianza en la habilidad de las cortes para adaptar reglas y acordar disputas, desde antes de la Revolución Estadounidense. Sin embargo, la función del proceso judicial ha sido extendido más allá de las funciones de las cortes. Algunas de las más lejanas disputas alcanzadas en el sistema político entero son decididas por el poder judicial a través del uso de su poder de interpretar la constitución federal y las constituciones locales. Las leyes estatales son subordinadas de las leyes federales y cada uno de los 50 estados, excepto Louisiana deriva su sistema legal de una ley consuetudinaria tradicional, Louisiana deriva su sistema legal de la ley civil.

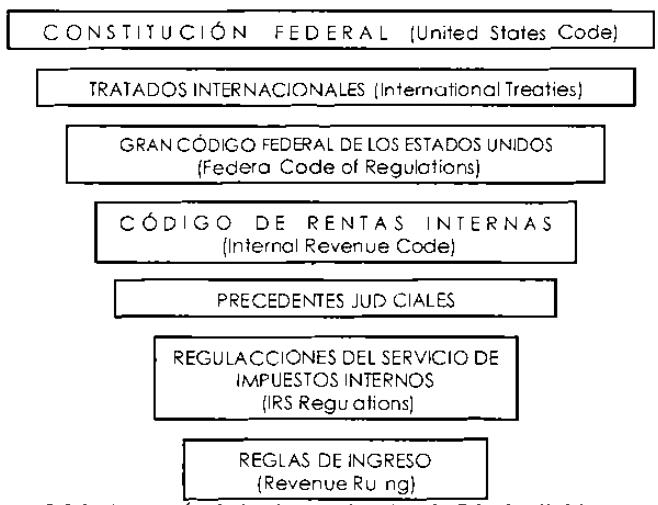


Figura 3.2.1. Jerarquía de las Leyes Fiscales de Estados Unidos

Como podemos observar en la figura 3.2.1., al igual que en México la Constitución encabeza la jerarquía jurídica fiscal de los Estados Unidos de

Norteamérica, y es en esta Carta Magna donde se establece la obligación de pago de impuestos. La Constitución de Estados Unidos no establece directamente por medio de un artículo la obligación directa de contribuir al gasto público como lo es en México, sino es en el Artículo 1, Sección 8, Cláusula 1 de la Constitución y en la 16° Enmienda, ratificada en Febrero de 1913, que facultan al Congreso para crear leyes requiriendo el pago de impuestos de los individuos:

> " El Congreso tendrá facultad:
> 1. Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos. "
>
> " El Congreso tiene el poder para establecer y recaudar impuestos al ingreso o renta, derivado de cualquier fuente, sin la distribución entre los diversos Estados, y sin la estimación a cualquier censo o enumeración "

El propósito principal de los Tratados Internacionales, como segundo escalón de las jerarquías de las leyes, es el de evitar la doble tributación y proveer de reducidas tasas de retención de impuestos en los ingresos no conectados efectivamente con los negocios de Estados Unidos. A menos que sea suplantado por una ley fiscal mas tarde, los tratados internacionales relativos a los impuestos toma precedente sobre las leyes fiscales. El Modelo de Estados Unidos para Tratados Internacionales Fiscales es el punto de referencia para futuros tratados de negociaciones y sigue el modelo formulado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD). Adicional a los tratados relativos a los impuestos del ingreso, los Estados Unidos ha concluido tratados sobre impuestos a sobre herencias y donaciones y acuerdos sobre seguro social con varios países.

Estados Unidos tiene 47 tratados relativos al ingreso,16 tratados de impuestos sobre herencias, 8 tratados de impuestos sobre donaciones y 17 acuerdos de Seguro Social. Dentro de los tratados relativos al ingreso, Estados Unidos tiene el

"Tratado de Libre Comercio" con México y Canadá, que es un tratado económico y a la vez tributario. En su pretención económica se limita a regular la circulación fronteriza de bienes, servicios, capitales y el tránsito de personas con propósitos de negocios; en el marco de lo tributario, se refiere a un proceso de eliminación y disminución arancelaria de bienes y servicios y facilidades de inversión. Amparado en el principio de igualdad, el Tratado de Libre Comercio exige la no existencia de medidas discriminatorias entre los tres países, hecho asentado en el artículo 2103 relativo a la tributación.

En el tercer escalón de esta jerarquía se ubica el Gran Código Federal que dentro del Título 26, Sección 6012 este Gran Código de los Estados Unidos deja claro que los individuos cuyos ingresos fluctúan por debajo de determinado nivel no tienen que presentar declaración o bien pagar impuestos.

La Oficina del Consul de Revisión de Derecho de la Cámara de Representantes de los EEUU prepara y publica el Código de los Estados Unidos en base a la Sección 285b del título 2 del Código. Dicho Código es una consolidación y codificación por la materia de las generales y permanentes de los Estados Unidos. El Código no incluye regulaciones emitidas por las agencias del poder ejecutivo, decisiones de los juzgados federales, tratados, o las leyes legisladas por el Estado o gobiernos locales.

Ciertos títulos del Código han sido promulgados en una ley positiva (Títulos 1, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 18, 23, 28, 31, 32, 35, 36, 37, 38, 39, 44, 46 y 49), y en base a la sección 204 del título 1 del Código, el texto de estos títulos es evidencia legal de la ley contenida en el Código. Los otros títulos del Código son prueba de la materia prima de la ley. Los Títulos del 1 al 18 son de la edición 2000 (Enero 2, 2001), y los títulos 18 apéndice al 50, la Tabla del Nombres Populares, la Ley Orgánica y Tablas I

al IX son un suplemento de la edición de 1994 (Enero 23, 2000). Cada sección de la base de datos del Código contiene una fecha en la esquina superior derecha indicando que esas leyes legislaron a partir de esa fecha, afectando que la sección se incluyera en el Código. Cuando una investigación es efectuada para una sección en específico, a diferencia de un registro de ciertas palabras, aparecerá la palabra "actualización".

Las Regulaciones emitidas por las agencias poder ejecutivo están disponibles en el Gran Código Federal (CFR - Code of Federal Regulations) de los EEUU; y éste es una codificación de las reglas generales permanentes publicadas en el Registro Federal por las agencias y departamentos Ejecutivos del gobierno federal. El CFR se divide en 50 títulos que representan las áreas sujetas a al regulación federal, y cada título se divide en capítulos que comúnmente porta el nombre de la agencia emisora.

El Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code) sigue al Gran Código de los Estados Unidos formando el cuarta escalón de la jerarquía jurídica fiscal. El Congreso escribe las leyes fiscales (Apéndice D), las cuales forman parte del Código de Rentas Internas o Código Fiscal. Este es enmendado cada año, y en la actualidad consta de 4,500 páginas. El propósito principal de este código es el de recaudar impuestos.

El Congreso ha dado al Internal Revenue Services (IRS) el poder, en primera instancia, para interpretar el Código Fiscal a través de una serie de Regulaciones del IRS. En estas regulaciones se expanden algunas versiones, pero no todas, las provisiones positivas del código con ilustraciones de cómo la ley se aplica en situaciones diferentes. Las regulaciones son mas o menos más de cuatro veces el largo del mismo Código Fiscal. Así mismo, el IRS publica reglas, procedimientos y

cartas de rentas, las cuales proveen guía en muchos de los casos como las regulaciones. El IRS no tiene la palabra final en la interpretación del Código Fiscal, el sistema de corte federal compuesto por la Corte Impositiva de EEUU, las cortes de distrito federales, la Corte de EEUU de tribunales de quiebras federales y Corte de Reclamaciones, todas tienen el poder de decidir, en cada caso, como el Congreso intentó aplicar las leyes fiscales. Si más de US$50,000.00 están en juego, el contribuyente puede apelar una resolución impositiva al Juzgado de Circuito de Apelación, y en raras ocasiones en la Suprema Corte de EEUU.

Las Reglas de Ingresos como último escalón son emitidas solo por la Oficina Nacional del IRS y son publicadas para información y guía de los contribuyentes, oficiales del IRS, y a otros que pueda interesarle. Su propósito principal es el de asistir al contribuyente logrando un cumplimiento voluntario máximo.

3.2.2 Administración del Sistema Fiscal de los Estados Unidos.

La ley fiscal del gobierno federal está contenida en el Código del Servicio Impuestos Internos, basado principalmente en dos sistemas fiscales:

- Sistema Global de Impuestos,
- Sistema Territorial de Impuestos.

a) Sistema Global de Impuestos. Los Estados Unidos utilizan un sistema global con respecto a la tributación de beneficios. Este sistema fiscal, frecuentemente designado como un sistema anglosajón, se basa más bien en el estado personal del contribuyente y no de la fuente de ingresos; por ende, si el contribuyente (Ya sea persona física o una corporación) es residente del país, los Estados Unidos ratifican su jurisdicción para someter a imposición todos los ingreso de

cualquier fuente. El significado de tal sistema es que los ingresos provenientes de la fuente extranjera están sujetos a impuesto junto con los ingresos de fuente doméstica. Países que utilizan este sistema son, además de los Estados Unidos: el Reino Unido, Alemania, Suecia, Holanda, entre otros.

b) Sistema Territorial de Impuestos.

Bajo este sistema territorial o continental de impuestos, existen diferencias cuantitativas entre las distintas formas de ingresos. Es decir, cada clase de ingreso está sujeto a impuestos bajo distintas reglas y tasas de impuestos. La conexión jurídica es la fuente de ingresos, no el estado personal del contribuyente. Como consecuencia de lo previamente dicho, sólo los ingresos de fuente doméstica están sujetos a impuestos; el país de residencia del contribuyente no puede ratificar su jurisdicción para someter bajo impuestos, ingresos de fuente extranjera. Países que utilizan el sistema territorial han visto cómo no se recaudan fondos suficientes para satisfacer sus presupuestos y, por lo tanto, se han visto obligados a promulgar impuestos de tipo indirecto como impuestos sobre ventas, el impuesto sobre nóminas, etc. Países que utilizan este sistema territorial son los países de Latinoamérica como Uruguay, Panamá, y México.

3.2.2.1. Sujetos de la Relación Tributaria.

Existen tres entidades básicas bajo la ley fiscal de los Estados Unidos las cuales pueden estar sujetas al pago de impuestos o bien solamente a reportar o presentar declaraciones. Las cuales son:

1) Corporaciones:

a) Corporaciones Domésticas,

b) Sociedad Limitada,

c) Agrupación Temporal de empresas,

d) Fideicomiso de inversión de bienes raíces,

e) Compañías extranjeras operando en los Estados Unidos por medio de una sucursal,

f) Corporaciones Especiales:

- Corporación de tipo "S",
- Corporación de venta al extranjero,
- Corporación extranjera controlada,
- Corporación de otros territorios.

2) Personas Físicas o Individuos,

3) Sociedades Colectivas (Parnerships),

3.2.2.1.1. Corporaciones. Las Corporaciones son entidades imponibles y objeto del Impuesto al Ingreso de los EEUU, y deben presentar su declaración en la forma 1120-A (Forma corta) o en la forma 1120 (Forma Larga) y En los Estados Unidos se distinguen diferentes tipos de corporaciones:

a) Corporaciones domésticas. La mayoría de las empresas llevan a cabo negocios a través de corporaciones para así poder limitar el riesgo personal de sus accionistas a nivel de las contribuciones de capital. El derecho comercial distingue entre la corporación y los accionistas, ya que la corporación aun puede tener un estado jurídico a pesar de que los accionistas fallezcan o sean inhabilitados. Las acciones pueden ser libremente transferidas sin tener que obtener previamente la aprobación de los restantes accionistas, a no ser que haya un acuerdo imponiendo restricciones a las transferencias.

Si una entidad manifiesta tres o más de las siguientes características, la entidad será tratada como una "asociación" y estaría sujeta a impuestos como si fuese una corporación. Las características son:

- Continuidad de vida
- Gerencia centralizada
- Responsabilidad limitada, y
- Transferencia libre de participaciones

En cambio, si la entidad manifiesta menos de tres de estas características, la entidad no tendrá que tributar ya que constituye una sociedad colectiva.

b) Sociedad limitada (limited liability company). Estas entidades han aumentado recientemente en número en los EUA, ya que dependiendo de cómo se organicen, estas entidades pueden ser tratadas como una sociedad colectiva o como una corporación para efectos tributarios. Una entidad será tratada como una sociedad colectiva para efectos tributarios si se formó con un propósito empresarial y si no manifiesta más de dos de las características previamente descritas.

c) Agrupación temporal de empresas (joint venture). La agrupación temporal de empresas consiste en la agrupación temporal de por lo menos dos entidades con el propósito de obtener un objetivo empresarial. Para efectos tributarios, las agrupaciones temporales de empresas pueden ser tratadas como corporaciones o como sociedades colectivas. Una agrupación temporal que constituye una corporación, consiste en dos entidades independientes que forman una corporación con el fin de desempeñar un objetivo empresarial. Por otro lado, si dos entidades no relacionadas deciden formar una agrupación temporal que no

constituye una corporación, la agrupación es equivalente a una sociedad colectiva que está limitada en cuanto a sus actividades y su duración.

d) Fideicomiso de inversión en bienes raíces (real estate investment trust). El fideicomiso de inversión en bienes raíces consiste de un fideicomiso, asociación o corporación organizado con el fin de invertir en bienes raíces en los Estados Unidos. Si una entidad satisface los requisitos con respecto a título, ingresos y activos, la entidad estará sujeta a impuestos solamente sobre la plusvalía (capital gain) y los ingresos no distribuidos. Los principales requisitos son:

1. Tener por lo menos 100 accionistas;
2. Los activos consisten principalmente de bienes raíces (incluyendo préstamos garantizados por los bienes raíces), efectivo y valores gubernamentales de los EUA;
3. Las acciones se pueden transferir libremente; y
4. Una gerencia centralizada.

Para poder obtener el tratamiento tributario favorable, el fideicomiso ha de satisfacer los siguientes requisitos en cuanto a ingresos:

1. Más del 95% de los ingresos deben ser provenientes de dividendos, intereses, arrendamientos de bienes raíces, utilidades por la venta de acciones, valores y bienes raíces, y reembolsos de impuestos sobre bienes raíces.
2. Por lo menos 75% de los ingresos deben ser provenientes de los bienes raíces.

e) Compañías extranjeras operando en los Estados Unidos por medio de una sucursal. Una compañía extranjera (incluyendo una compañía mexicana) que establezca operaciones ya sea una oficina o un establecimiento permanente en los

EUA debe registrarse con el estado en la cual desempeña las actividades empresariales. Corporaciones que no se hayan debidamente registrado con el estado, podrían verse incapacitadas para iniciar acciones legales en los tribunales y estar sujetas a penalidades.

Algunas empresas extranjeras frecuentemente operan en los Estados Unidos a través de una subsidiaria o filial en vez de una sucursal, ya que así pueden reducir los impuestos a que están sujetas en los EUA. La razón de esto estriba en que si la empresa establece una sucursal, todos los activos de la empresa, no solamente aquellos localizados en Estados Unidos, podrian estar sujetos a impuestos dependiendo, claro está, de las actividades emprendidas por la empresa. En cambio, si una sucursal es establecida, solamente los activos de la sucursal y no los de la matriz estarían sujetos a impuestos.

f) Corporaciones Especiales. Las corporaciones consideradas como especiales son:

- Corporación de tipo "S" (S Corporation). Una corporación doméstica que satisface ciertos requisitos puede evitar los impuestos federales sobre la renta si los accionistas deciden que la corporación sea tratada como si fuese una corporación de tipo "S". Estas entidades son tratadas para efectos fiscales como si fuese una sociedad colectiva. A cada accionista se le tributa su porcentaje de los beneficios generados por la entidad, aun si esos beneficios no hayan sido distribuidos a los accionistas. Es decir, con la formación de la corporación de tipo "S", se evita el impuesto a nivel de la corporación.

Los requisitos para poder establecer una corporación de tipo "S" son las siguientes:

1. La corporación doméstica debe tener solamente una clase de acciones;
2. No deben de haber más de 35 accionistas de la entidad (al marido y a la mujer se les considera como una persona);
3. Los accionistas deben de ser personas físicas, herencia aún no distribuida (estate) o cierto tipo de fideicomisos;
4. Ninguno de los accionistas deben ser extranjeros no residentes en los EUA.

– Corporación de venta al extranjero (foreign sales corporation).

Debido al déficit en el balance de pagos en los años sesenta y setenta, el congreso promulgó varias reformas legislativas otorgando incentivos a la exportación de bienes manufacturados en los Estados Unidos. Las corporaciones domésticas que derivan parte de sus ingresos de la exportación de bienes y ciertos servicios, pueden beneficiarse de una exención parcial de los impuestos de los EUA a través del establecimiento de una entidad especial llamada corporación de venta al extranjero. Es decir, una porción de los ingresos derivados de la exportación (por ejemplo, 15% de los ingresos brutos de la corporación doméstica y la corporación de venta al extranjero) está exenta de impuestos, siempre y cuando los servicios o bienes exportados sean para el consumo exterior.

Estas entidades deben ser incorporadas en el extranjero (por ejemplo, Costa Rica) o en un territorio de los EUA (p.e., Islas Vírgenes, UAM), excluyendo Puerto Rico. Además, tanto la gerencia como las actividades económicas relacionadas con la exportación (medido por el volumen de ventas) deben de ser llevadas a cabo fuera de los Estados Unidos. Otros de los requisitos incluyen:

- No más de 25 accionistas,
- Mantener una oficina fuera de los EUA

- Mantener los libros y registros fuera de los Estados Unidos, que reflejen los ingresos y gastos que deben de ser reportados en la declaración sobre la renta.
- Por lo menos uno de los miembros de la junta de directores debe de ser una persona que no sea ciudadano o residente de los EUA
- Todas las reuniones de l junta directa deben de ser llevadas a cabo fuera de los EUA
- La principal cuenta bancaria de la entidad debe de ser mantenida con una institución financiera ubicada fuera de los Estados Unidos.
- Los bienes son manufacturados en los Estados Unidos y exportados para el uso de consumidor en el extranjero
- No más del 50% del valor de la propiedad exportada es atribuible a materia prima importada a los EUA
- La compañía debe hacer una elección en los primeros 90 días después de su formación etcétera.

Para facilitar la exportación de bienes, la corporación paga a la entidad una comisión basada generalmente en el 23% de los ingresos brutos derivados por la venta de los bienes. Una parte de estas comisiones que constituyen ingresos derivados de la exportación, es decir el 15/23 de las comisiones, está exenta de impuestos porque es tratada como ingresos de fuente extranjera no atribuibles a los negocios llevados a cabo en los Estados Unidos, mientras que el restante 8/23 de las comisiones, reducido por los gastos correspondientes, están sujetas a impuestos ya que son tratadas como ingresos atribuibles a los EUA. Repasemos un ejemplo para aclarar los conceptos:

Ingresos brutos de la corporación	$1.000.000
Impuestos sobre la renta (34%)	$ 340.000

Ingresos brutos de la corporación y entidad	$1.000.000	
Ingresos de exportación/comisión (23%)	$ 230.000	
Ingresos de exportación exentos de impuestos (15/23)	$ 150.000	
Ingresos sujetos al impuesto sobre la renta	$ 850.000	
Impuesto sobre la renta (34%)		$ 280.000
Beneficio aproximado del 5%	$ 51.000	

Los dividendos distribuidos provenientes de los beneficios atribuibles de ciertos ingresos relacionados la exportación son deducibles 100% por las corporaciones domésticas. Sin embargo, dividendos distribuidos a corporaciones extranjeras están sujetos a una retención de impuestos.

- Corporación extranjera controlada (controlled foreign corporation). En 1962, el Congreso de los Estados Unidos promulgó unas leyes bajo la sección F del Código Impositivo (subpart F income) en la cual se niega el aplazamiento de la tributación estadounidense sobre los beneficios de una corporación extranjera controlada por ciertos accionistas estadounidenses. Es decir, se somete a tributación sujeta a ciertas limitaciones aquellos ingresos devengados durante el año en curso, sin tener en cuenta si los beneficios son repatriados en forma de dividendos a los EUA.

Una corporación constituye una corporación extranjera controlada si más del 50% de voto de las acciones es poseído, directamente o indirectamente, por personas estadounidenses. Cada persona estadounidense que tenga más del 10% de las acciones, tendrá que someter a tributación estadounidense su porción de los ingresos devengados por la entidad, si la entidad constituye una corporación extranjera controlada por más de 30 días durante el año cursante.

Los tipos de ingresos que hay que someter a tributación son más bien de tipo pasivo, y han sido utilizados históricamente para evitar los impuestos

estadounidenses, incluyendo dividendos, intereses, regalías, renta anualidades, nómina, honorarios, etcétera.

- Corporación de otros territorios (possessions corporation). Este crédito es aplicable para corporaciones formadas bajo las leyes de un estado o territorio de los EUA. El crédito se utiliza para contrarrestar los impuestos estadounidenses sobre ingresos de fuente extranjera devengados de las actividades empresariales, llevadas a cabo en un territorio de los Estados Unidos, como por ejemplo, Puerto Rico. El crédito es aplicable solamente para aquellas corporaciones en la cual:

- Más del 80% de los ingresos brutos provienen del territorio durante los tres años previos, y
- Más del 75% de los ingresos brutos son atribuibles a las actividades empresariales llevadas a cabo por la corporación en el territorio.

Este crédito ofrece ciertos beneficios para compañías que operan en Puerto Rico y ha sido utilizado más bien por compañías farmacéuticas que utilizan mano de obra puertorriqueña. La ley fue promulgada para crear puestos de trabajo en Puerto Rico, que históricamente ha tenido un nivel muy alto de desempleo. Además, una corporación doméstica que posee al menos una mayoría de las acciones de la corporación distribuyendo los dividendos, puede deducir el 100% de los dividendos recibidos. Las reformas contenidas en el presupuesto del Estado Federal para 1996 que se está debatiendo entre el Presidente demócrata Clinton y la mayoría republicana en el congreso prevé la anulación de este crédito a partir de 1996. Sin embargo, es muy posible que no se llegue a un acuerdo hasta después de las elecciones presidenciales de noviembre de 1996.

3.2.2.1.2. Personas Físicas o Individuos. La unidad básica imponible con la que la gente está mas familiarizada es la de Personas Físicas o Individuos. Esta unidad incluye generalmente sueldos, salarios, ingresos por trabajo por cuenta propia, rentas, intereses, y dividendos. Para efectos del calculo del impuesto es importante que las personas físicas consideren los siguientes conceptos: a) Estado Civil o Estatus para declarar, b) Forma Fiscal en la que deben declarar, y c) Exenciones Personales y por Dependientes.

a) Estado Civil o Estatus para declarar. Es importante para una persona física identificar su Estado Civil para efectos de la Declaración, puesto que su cálculo es determinado por el estado civil de la persona; los estados civiles son cinco: soltero, casados que presentan una declaración conjunta, casados que presentan una declaración separada, Cabeza de Familia y Viudo calificado con hijo dependiente.

1. Soltero. Su estado civil es soltero(a) si el último día del año la Persona Física no está casado(a) o está legalmente separado(a) de su cónyuge mediante una sentencia de divorcio o de manutención por separación judicial y la PF no reúne los requisitos exigidos para otro estado civil. La PF puede utilizar el estado civil de soltero(a) si antes del 1ro. de enero del año 2000 enviudó y no se volvió a casar en el 2000. Sin embargo, la Persona Física pudiera utilizar otro estado civil que le permitiría pagar menos impuesto.
2. Casados que Presentan una Declaración Conjunta. La Persona Física puede elegir el estado civil de casado que presenta una declaración conjunta si está casado y tanto la PF como su cónyuge acuerdan presentar una declaración conjunta. En dicha declaración, la PF incluye su ingreso combinado y deduce sus gastos combinados permisibles. Para efectos de las leyes fiscales es considerado a una Persona Física casado todo el año, si

para el último día del año tributario la Persona Física y su cónyuge cumplen con cualesquiera de las condiciones siguientes:

- La PF y su cónyuge están casados y viven juntos como esposo y esposa.
- La PF y su cónyuge viven juntos en un matrimonio de hecho reconocido en el estado en el que vivan ahora o en el estado en el que comenzó el matrimonio.
- La PF está casado(a) y vive aparte, pero no está legalmente separado(a) en virtud de una sentencia de divorcio o de manutención por separación judicial.
- La PF está separado(a) de acuerdo a una sentencia de divorcio no definitiva. Para los efectos de la presentación de una declaración conjunta, no se le considera divorciado(a).

Cónyuge fallecido durante el año. Si el cónyuge falleció durante el año, a la Persona Física se le considera casado(a) todo el año para efectos del estado civil para la declaración.

Si no se ha vuelto a casar antes de terminar el año tributario, la PF puede presentar una declaración conjunta por la PF y su cónyuge fallecido(a). Puede también tener derecho, durante los dos años siguientes, a los beneficios especiales del estado civil de viudo o viuda calificado(a) con hijo(a) dependiente, que se explican más adelante.

Si la PF se ha vuelto a casar antes de terminar el año tributario, podrá presentar una declaración conjunta con su nuevo cónyuge. El estado civil para la declaración de su cónyuge fallecido(a) será el de casado(a) que presenta una declaración separada para el año en cuestión.

Personas casadas que viven aparte. Si la PF vive aparte de su cónyuge y satisface ciertos requisitos, se le puede considerar soltero(a). Si esto le aplica a la PF, podrá presentar la declaración como cabeza de familia aunque la PF no esté divorciado(a) o legalmente separado(a). Si la PF reúne los requisitos exigidos para poder presentar una declaración como cabeza de familia, en vez de por separado, la cantidad correspondiente a su deducción estándar será más alta y su impuesto correspondiente más bajo. También, si califica, la PF podrá reclamar el crédito por ingreso del trabajo.

Personas divorciadas. Si el último día del año la PF está divorciado(a) de acuerdo a una sentencia definitiva de divorcio, se le considerará soltero(a) durante todo el año.

Divorcio y segundo matrimonio. Si obtiene el divorcio en un año con el fin exclusivo de poder la PF y su cónyuge presentar declaraciones de impuesto como solteros y en el momento de efectuarse el divorcio la PF y su cónyuge tenían la intención de volverse a casar, y así lo hicieron en el año tributario siguiente, la PF y su cónyuge están obligados a presentar la declaración como casados.

3. Casados que presentan una declaración separada. Se puede elegir el estado civil de "casados que presentan declaraciones separadas" si está casado(a). Puede beneficiarse de este método si desea ser responsable solamente de su propio impuesto o si este método resulta en menos impuesto que una declaración conjunta. Si la PF y su cónyuge no están de acuerdo en presentar la declaración conjunta, es posible que se tenga que presentar una declaración por separado. Sin embargo, si las declaraciones se presentan por separado, ambos contribuyentes deberán calcular su impuesto de la misma forma. Por ejemplo, si uno de los esposos

tiene deducciones, el otro esposo deberá en listar deducciones. Cada trabajador reporta su ingreso, deducciones y créditos, y es solo responsable por el impuesto debido en su declaración. Si el contribuyente vive en una comunidad de bienes matrimoniales, ellos deberán seguir la ley estatal para determinar el ingreso de la comunidad conyugal y separar el ingreso. Hay ley estatal a la propiedad en Arizona, California, Idhao, Louisiana, Nevada, New México,Texas, Washington y Wisconin.

Un contribuyente legalmente casado debe presentar su declaración como CABEZA DE LA CASA, si el o ella califica como un esposo (a) abandonado (a). Un contribuyente califica como esposa (a) abandonado (a) solo si cumple los siguientes requisitos:

- La declaración esta separada,
- El contribuyente pagó mas de la mitad del costo (rentas, luz, etc.) para mantener su casa durante el año.
- El esposo no vive con el contribuyente en ningún tiempo en los últimos seis meses de año, y
- Durante los últimos seis meses del año el hogar fue la principal residencia para un dependiente niño, hijastro o hijo adoptado. Bajo ciertas circunstancias un hijo adoptivo puede calificar como dependiente.

4. Cabeza de la Casa. Si un contribuyente no casado cumple con ciertas pruebas, el o ella está permitido a declarar como Cabeza de la Casa. La Cabeza de la Casa tarifas son mas bajas que las tasas de un soltero o la de casados presentando separadamente. Un contribuyente califica como Cabeza de la casa si existen las dos siguientes condiciones:

- El contribuyente fue no casado (o abandonado) para el 31 de diciembre del año fiscal.

- El contribuyente pagó más de la mitad de el costo de mantener el hogar y fue el principal lugar de residencia de un dependiente.

Si el dependiente es un pariente del contribuyente, no se requiere que el pariente viva con el contribuyente. También, un hijo de padres no casados, nieto, hijo adoptado, o hijastro no tienen que ser un dependiente; el hijo debe vivir con el contribuyente.

5. Viudo. Un contribuyente puede continuar con los beneficios de tasas de declaración conjunta por dos años después de la muerte de su esposo (a). Para calificar para el uso de tasas de declaraciones conjuntas, la viuda (o) debe pagar la mitad del costo de mantenimiento de la casa donde vive un dependiente hijo, hijastro, o hijo adoptado. Después de los dos años, estos contribuyentes usualmente califican como Cabeza de la Casa.

b) Forma Fiscal en la que deben declarar sus impuestos. Las Personas Físicas deben presentar declaración de impuestos en la forma 1040EZ, la forma 1040A, o la forma 1040.

La Forma 1040EZ es la forma más sencilla que la Persona Física puede usar y puede utilizarla aquellos contribuyentes que cumplan con lo siguiente:

1 Su estado civil para la declaración es soltero(a) o casado(a) que presenta una declaración conjunta. Si es extranjero no residente en cualquier momento del año 2000, su estado civil para la declaración deberá ser casado que presenta la declaración conjunta.

2 Si la Persona Física (y su cónyuge, si es casado(a), presentan una declaración conjunta) tenía menos de 65 años el 1ro. De enero del año 2001 y no estaba ciego(a) al finalizar el año 2000.

3 No reclama exenciones por dependientes.

4 Su ingreso tributable es menos de $50,000.

5 Su ingreso es exclusivamente de salarios, sueldos, propinas, beneficios de compensación por desempleo, dividendos del Alaska Permanent Fund, becas ordinarias y de ampliación de estudios que son tributarles, ganancias de programas estatales calificados de matrícula e intereses tributables que no exceden de $400.00.

6 Si no recibió pagos adelantados del crédito por ingresos del trabajo.

7 No reclama cualesquier ajustes al ingreso, tal como una deducción por contribuciones a una cuenta IRA o interés de un préstamo de estudiante.

8 El único crédito que la PF reclama es el crédito por ingreso del trabajo

La Persona Física deberá llenar todos los requisitos anteriores para poder utilizar la Forma 1040EZ, de no ser así tendrá que utilizar la Forma 1040A o la Forma 1040.

La Persona Física deberá llenar la Forma 1040A si no cumple con los requisitos para utilizar la Forma 1040EZ y si tiene los siguientes requisitos:

1. Sus ingresos provienen exclusivamente de salarios, sueldos, propinas, reparticiones de una cuenta IRA pensiones y anualidades, beneficios tributables del seguro social y de la jubilación ferroviaria, becas ordinarias y de ampliación de estudios que son tributables, intereses, dividendos (incluyendo los que proceden del Alaska Permanent Found), distribuciones de ganancias de capital, ganancias de programas estatales calificados de matrícula y beneficios de compensación por desempleo.
2. Su ingreso tributable es menos de $50.000.

3. Sus ajustes al ingreso son solamente por las partidas siguientes:

   a) La deducción por ciertas aportaciones a un plan personal de jubilación IRA.

   b) La deducción de intereses por préstamos a estudiantes.

4. No detalla sus deducciones.

5. Sus impuestos son solamente por lo siguiente:

   a) La tabla de impuesto

   b) El impuesto mínimo alternativo

   c) Pagos adelantados del crédito por ingreso del trabajo (si recibió alguno)

   d) Recuperación (devolución) de un crédito por educación

   e) La Forma 8615, Impuesto para hijos que tienen menos de 14 años y que recibieron ingreso de inversiones ascendentes a más de $1,400.

   f) La hoja de trabajo del impuesto sobre las ganancias de capital

6. Reclama únicamente los créditos siguientes:

   a) El crédito por gastos de cuidado de menores y dependientes.

   b) El crédito para ancianos o para menores y dependientes

   c) El crédito tributario por hijo(a)s.

   d) El crédito tributario adicional por hijo(a)s

   e) Los créditos tributarios por enseñanza superior.

   f) El crédito por ingreso del trabajo

   g) El crédito por adopción.

La Persona Física deberá cumplir con todos los requisitos que se indican anteriormente, de lo contrario se deberá usar la Forma 1040.

Si la Persona Física no puede usar la Forma 1040EZ ó 1040A, deberá usar la Forma 1040. La Forma 1040 es para informar todos los tipos de ingreso, deducciones

y créditos, incluso los que la persona física no puede incluir en la Forma 1040EZ o en la 1040A.

La persona física deberá utilizar la Forma 1040 si, entre otras, le aplica cualesquiera de las condiciones siguientes:

1) Su ingreso tributable es $50,000 ó más.
2) Detalla sus deducciones.
3) Recibió o pagó intereses de valores transferidos entre las fechas de pago de los intereses.
4) Recibió distribuciones no tributables que se requiere que se informen como ganancias de capital.
5) Tiene que declarar contribuciones sobre el ingreso del trabajo por cuenta propia.
6) Tiene que pagar contribuciones sobre el empleo de trabajadores domésticos.

c) **Exenciones Personales y Por Dependientes.** Las exenciones disminuyen su ingreso tributable. Por lo general, las PF pueden deducir $2,800 por cada exención que reclame en el 2000. La manera de reclamar una exención en su declaración de impuestos depende de la forma que la PF presente. Hay dos tipos de exenciones: exenciones personales y exenciones por dependientes. Aunque ambas ascienden a la misma cantidad, las reglas que aplican a cada tipo son diferentes.

Dentro de las Exenciones Personales la Persona Física puede reclamar una exención por sí mismo, a no ser que otro contribuyente pueda reclamar una exención de dependencia por esta persona.

Personas solteras. Si otro contribuyente tiene derecho a reclamarlo(a) como dependiente, la PF no puede reclamar su propia exención. Esto es así aún cuando el(la) otro(a) contribuyente no reclame la exención por la PF.

Personas casadas. Si presenta una declaración conjunta, la PF puede tomar su propia exención personal. Si la PF presenta una declaración por separado, puede reclamar su propia exención personal solamente si otro contribuyente no tiene derecho a reclamarlo(a) a la PF como dependiente.

La Exención por su Cónyuge no se considera nunca como dependiente. La PF puede tener derecho a reclamar una exención por su cónyuge únicamente porque está casado.

Declaración conjunta. En una declaración conjunta la PF puede reclamar una exención por la PF mismo(a) y una por su cónyuge. Si su cónyuge recibió algún ingreso bruto, la PF podrá reclamar la exención de su cónyuge únicamente si presenta la declaración conjuntamente con él o ella.

Declaración separada. Si presenta una declaración separada, La PF puede reclamar la exención por su cónyuge únicamente si su cónyuge no recibió ingreso bruto y no era dependiente de otro contribuyente. Esto es así aunque el otro contribuyente, de hecho, no reclame la exención por su cónyuge. También es así, si su cónyuge es un(a) extranjero(a) no residente.

Muerte de su cónyuge. Si su cónyuge falleció durante el año, la PF podrá, por lo general, reclamar la exención por su cónyuge según las reglas explicadas anteriormente. Si la PF se volvió a casar durante el año, no podrá reclamar una exención por su cónyuge fallecido. Si la PF es un cónyuge sobreviviente, no tiene

ingresos brutos y se vuelve a casar en el año en que su cónyuge falleció, se podrá reclamar una exención por la PF ese año tanto en la última declaración separada de su cónyuge fallecido como en la declaración separada de su nuevo cónyuge con el(la) que se haya casado en ese mismo año. Si presenta una declaración conjunta con su nuevo cónyuge, podrá reclamar una exención únicamente en esa declaración.

Cónyuge divorciado o separado. Si obtuvo una sentencia final de divorcio o de manutención por separación judicial al final del año, la PF no puede reclamar la exención por su ex cónyuge. Esta regla se aplica aunque la PF proporcionara todo el sostenimiento de su ex cónyuge.

Dentro de las Exenciones por Dependientes la PF puede tomar una exención por cada persona que tenga derecho a reclamar como dependiente. Para reclamar la exención por un dependiente la PF deberá cumplir con todos los requisitos de las cinco pruebas de dependencia. La PF puede reclamar una exención por su dependiente, aunque éste presente una declaración. Sin embargo, ese(a) dependiente no puede reclamar su propia exención si la PF es quien tiene derecho a hacerlo. Si su dependiente presenta una declaración de impuestos, éste(a) o puede reclamar su propia exención personal.

Crédito Tributario por Hijo(a)s. Es posible que la PF tenga derecho a recibir un crédito tributario por cada uno(a) de sus hijo(a)s calificado(a)s por los cuales puede reclamar una exención de dependencia. Si su hijo(a) nació vivo(a) durante el año y reúne los requisitos exigidos de dependencia, la PF puede reclamar la exención completa. Puede acogerse a este derecho aunque el hijo(a) viviera sólo unos momentos. Las leyes estatales o locales determinarán si el(la) hijo(a) nació

vivo(a). La prueba de que un(a) niño(a) nació vivo(a) deberá constar en un documento oficial tal como en una partida de nacimiento.

Para que una persona pueda ser considerada dependiente de la PF, tiene que satisfacer los requisitos de las cinco pruebas siguientes:

1) Prueba de miembro de la unidad familiar o de parentesco
2) Prueba de Ciudadanía o Residencia
3) Prueba de la Declaración Conjunta
4) Prueba del Ingreso Bruto
5) Prueba de Sostenimiento

La Prueba de Miembro de la Unidad Familiar o de Parentesco. Para satisfacer los requisitos de esta prueba, una persona tiene que:

1) Vivir con la PF todo el año como miembro de su hogar ó
2) Tiene que ser pariente suyo.

La Prueba de Ciudadanía o Residencia. Para satisfacer los requisitos de la prueba de ciudadanía o residencia, una persona debe ser ciudadana o residente de los Estados Unidos, o residente de Canadá o México durante parte del año calendario en que comienza su año tributario.

La Prueba de la Declaración Conjunta. Aunque cumpla los requisitos de las otras pruebas de dependencia, por lo general, a la PF no le está permitido reclamar una exención por su dependiente si éste(a) presenta una declaración conjunta.

La Prueba del Ingreso Bruto. Ingreso bruto es todo ingreso en forma de dinero, bienes y servicios que no está exento de impuesto. Por regla general, la PF no puede reclamar una exención por un dependiente si esa persona recibió ingreso bruto por

$2,800 ó más durante el año 2000. No es aplicable esta regla si el dependiente es su hijo(a) y tiene:

1) Menos de 19 años al terminar el año ó

2) Es estudiante y tiene menos de 24 años al terminar el año.

La Prueba de Sostenimiento. La PF deberá contribuir con más de la mitad de los gastos totales del sostenimiento de una persona durante el año calendario para satisfacer el requisito de la prueba de sostenimiento. La PF determina si ha contribuido con más de la mitad de los gastos, comparando la cantidad con que la PF contribuyó al sostenimiento de la persona con la cantidad total del sostenimiento recibida por ésta de todas las fuentes. Esto incluye sostenimiento que la persona aporta de sus propios fondos.

3.2.2.1.3. Sociedad colectiva (partnership). Una sociedad colectiva es una asociación de dos o más personas, incluyendo personas físicas, corporaciones u otras entidades jurídicas, para operar un negocio con el fin de compartir los beneficios. La sociedad colectiva constituye una entidad jurídica sólo con respecto a la posesión de propiedades y la presentación de acciones legales en los tribunales. Los derechos y obligaciones de los socios son generalmente determinados por un acuerdo entre los socios y están basados en el derecho estatal. Aunque cada estado tiene su propia ley gobernando la organización y disolución de estas sociedades, las diferencias por regla general son mínimas.

A diferencia de las corporaciones, una sociedad colectiva no tiene una existencia jurídica por si sola aparte de los socios. A no ser que esté específicamente detallado en el acuerdo, los socios comparten por igual los beneficios y pérdidas, participan en la gerencia, tienen el derecho de rechazar

nuevos socios y pueden contraer acuerdos que obliguen legalmente a la entidad. Dependiendo del acuerdo, la existencia de la sociedad colectiva podría terminar si acaso uno de los socios fallezca o se traslade, o si un evento determinado transcurra. La sociedad colectiva en sí no está sujeta a impuestos estadounidenses; es decir, los beneficios y pérdidas pasan directamente a los socios.

3.2.2.2. Determinación de la Residencia.

3.2.2.2.1 Criterios para determinar la residencia de una Corporación.

Para efectos tributarios en Estados Unidos, la residencia de una corporación se determina con base en el lugar de formación (place of incorporation), mientras que en otros países, el factor determinante es donde se ubica la gerencia (place of management).

Por tal motivo, bajo la ley estadounidense una corporación doméstica es aquella establecida bajo las leyes de los Estados Unidos o de un estado de los Estados Unidos, o del Distrito de Columbia, mientras que una corporación extranjera es aquella establecida fuera del país.

En los EUA, la base gravable de las corporaciones está sujeta a dos niveles de impuestos: el primero a nivel de la corporación y el segundo a nivel del accionista cuando se distribuyen los beneficios.

3.2.2.2.2 Criterios para determinar la residencia de los Individuos.

Los Extranjeros residentes de los EUA (resident alines) están sujetos a tributación sobre los ingresos obtenidos globalmente al igual que los ciudadanos de

los Estados Unidos. En cambio, extranjeros no residentes de los Estados Unidos están sujetos a tributación solamente sobre aquellos ingresos atribuibles a las actividades empresariales de la persona en los EUA y sobre los ingresos de tipo fijo o determinable anual o periódico de fuente doméstica. Es por ello, que la distinción entre los residentes y no residentes es vital para determinar la base gravable para las personas físicas extranjeras.

La intención de la persona en cuanto a su país de residencia no tiene ninguna importancia, con respecto a la determinación de si esa persona es un residente de los Estados Unidos para efectos fiscales. Se utilizan, en cambio, una serie de pruebas objetivas para determinar si una persona física extranjera es residente o no de los EUA. Una persona extranjera será tratada como un residente de los Estados Unidos, si: a) es un residente permanente legal (lawful permanent resident test), o b) satisface la prueba de presencia sustancial(substantial presence test).

a) Residente permanente legal (lawful permanent resident test).

Los residentes pueden inmigrar a los EUA por vías legales como residentes permanentes legales a través de una visa de inmigrante (green card), o a través de una visa temporal de no inmigrante (temporary nonimmigrant visa).

Una persona que posea una visa permanente de inmigrante será considerada como un residente de los Estados Unidos, a partir del día en que esté físicamente presente en el país como residente permanente legal.

b) Presencia sustancial (substantial presence test).

Extranjeros que lleguen a los EUA con una visa temporal de no inmigrante, serán tratados como residentes para efectos fiscales i permanecen en el país por un período sustancial de tiempo.

Una persona cumple con la prueba de presencia sustancial si está físicamente presente n los EUA al menos 31 días en el año cursante, y está físicamente presente en los Estados Unidos más de 183 días durante el curso de tres años. Los días durante esos tres años se miden de la siguiente manera:

Año en curso: 100.00%

Primer año anterior: 33.33%

Segundo año anterior: 16.67%

Por Ejemplo una persona que esté físicamente en los EUA por espacio de 122 días en cada uno de los tres años, cumple con los requisitos de la prueba de presencia sustancial:

	Días en los EUA	%	Presencia en días
Año en curso	122	100.00%	122
1er. Año anterior	122	33.33%	41
2do. Año anterior	122	16.67%	20
Total de días presente			183

Aunque una persona haya satisfecho los requisitos bajo la prueba de presencia sustancial, esa persona podría no ser tratada como un residente de los Estados Unidos si (closer connection exception):

1. Está físicamente presente en los EUA por lo menos de 183 días, durante el año en curso;
2. Establece que su domicilio fiscal radica en el extranjero y mantiene lazos más estrechos con aquel país durante todo el año cursante, y
3. No ha solicitado la residencia en Estados Unidos

Para determinar si una persona tiene su domicilio fiscal en el extranjero hay que evaluar los factores y circunstancias que rodean el caso particular de la persona (facts and circumstances), como por ejemplo ¿Es el empleo de la persona en los Estados Unidos temporal o permanente? ¿Dónde reside la familia de la persona?, ¿Dónde están las cuentas bancarias y otras pertenencias de la persona?, etcétera.

3.2.2.3. Tipos de Contribuciones.

Los gobiernos pagan sus servicios a través del ingreso obtenido por el gravamen proveniente principalmente de tres fuentes económicas: Impuestos al ingreso, Impuestos al consumo, e Impuestos a la riqueza.

La principal fuente de ingresos del gobierno federal son los Impuestos al Ingreso (Renta) y al Consumo, mientras que la de los Gobiernos Estatales dependen casi en su totalidad de los Impuestos a la propiedad y a la riqueza.

a) Los Impuestos al Ingreso. Los ingresos tanto de personas físicas como de corporaciones están sujetos al Impuesto Sobre el Ingreso (Renta). La mayoría de los ingresos del gobierno federal proviene de este gravamen. El Impuesto al Ingreso Personal aporta cerca de cinco veces mas de ingreso que el Impuesto al Ingreso Corporativo.

No todos los ingresos son gravados de la misma forma, unos son tomados del rico, otros de los de menor ingreso, y otros de ambos; por ejemplo los contribuyentes que poseen acciones en una corporación y las vende de la ganancia o de la pérdida deben reportarlo en una cédula especial. Este concepto o cualquier otra ganancia o perdida se calculan separadas antes de ser sumadas a otros ingresos.

Para comparar, el interés que ellos ganaron en una inversión de cuenta de ahorro será incluida con el salario, sueldo u otro ingreso ordinario.

Los Impuestos sobre Nómina son una importante fuente de ingreso para el gobierno federal. Los patrones son responsables de pagar estos impuestos, los cuales incluyen Seguro Social y la compensación de desempleo. Los empleados también pagan al Programa de Seguro Social mediante una retención de su cheque de pago. Algunos gobiernos estatales también usan los Impuestos sobre Nómina para el pago del Programa de Compensación de Desempleo estatal.

b) Los Impuestos al Consumo. Los Impuestos al Consumo mas importantes son el Impuesto sobre Ventas e Impuesto sobre artículos de uso y consumo (Impuesto sobre Productos y Servicios). Los Impuestos sobre las Ventas usualmente son pagados en artículos como carros, ropa y boletos de cine, y son una fuente de ingreso muy importante de los estados, y la lista de bienes o servicios gravados varía también dependiendo de cada estado.

Los Impuestos sobre artículos de uso y consumo, en ocasiones llamado "Impuestos de Lujo", son usados tanto en los estados como por el gobierno federal. Mientras la gente adinerada paga parte del total de los impuestos al ingreso este está fuera de proporción con su número, algunos han sabido manipular sus impuestos tan bien que pagan menos impuesto que lo que es justo. Esto es ocasionado porque ellos toman ventajas de la lagunas de la ley fiscal, llamadas PREFERENCIAS, que son significantes deducciones y créditos por los gastos que afectan a ciertos tipos de ingresos. Estas preferencias usualmente envuelven complejos argumentos financieros como "Insentive Stock Options" (ISOs), el cual da a los ejecutivos el derecho de comprar acciones a un precio muy favorable.

Ejemplos de artículos a los cuales se le aplican este tipo de impuestos de lujo son: llantas pesadas, equipo de pesca, boletos de avión, gasolina, cerveza, licor, armas de fuego, cigarros. En el acto de 1990 se impuso el 10% de impuesto de lujo en la compra de carros muy lujosos, botes, aeroplanos, joyería y pieles.

El objetivo de este tipo de impuestos es colocar la carga impositiva al consumidor. Un buen ejemplo de este impuesto es el cobrado por la gasolina, el gobierno utiliza este ingreso para construir y dar mantenimiento a las autopistas, puentes y sistemas de tráfico, así que solo las personas que compran gasolina (que son quienes usan las autopistas) pagan este impuesto.

c) Impuestos a la Propiedad y a la Riqueza. El Impuesto a la Propiedad es la principal fuente de ingresos de los estados, la mayoría de los impuestos locales a las casas habitación, tierras y propiedad comercial están basados en el valor de la propiedad. Usualmente los impuestos se pagan mensualmente con el pago de la hipoteca. Otros impuestos a la riqueza son los pagados por el patrimonio o herencia, o el pagado sobre donaciones.

Los principales impuestos de los Estados Unidos que actualmente se imponen en los Estados Unidos son los siguientes:

1. Los Impuestos al Ingreso:

a) De Corporaciones,

b) Ingreso Personal,

c) Fideicomisos y Herencia.

2. Impuestos sobre Nóminas.

3. Impuesto en transacciones:

a) Impuestos sobre Herencias y Donaciones,

b) Impuestos sobre artículos de uso y consumo,

c) Impuestos sobre las Ventas (solo Estados y Municipios).

4. Impuestos a la Propiedad (solo Estados y Municipio):

a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Impuesto Predial),

b) Impuestos a la Propiedad Personal,

c) Impuestos a la Propiedad Intangible.

Debido a que este tema esta estrechamente relacionado con las principales fuentes de ingresos de los Estados Unidos entraremos con más detalle en el tema en el punto 3.2.4.

3.2.2.4. Año Fiscal.

El año fiscal es el periodo contable anual de los contribuyentes usado para registrar sus operaciones en los libros; este puede ser un año calendario o un año fiscal. Sin embargo, si el contribuyente no mantiene sus libros, el año calendario debe ser usado. El ciclo del año fiscal es de 12 meses, el cual inicia en Octubre 1 precediendo en el año calendario que se esta manejando, por ejemplo, el año fiscal de 2001 inicia el 1 de Octubre de 2001 y finaliza el 30 de Septiembre del 2002.

El Año Fiscal de Impuestos es un periodo de doce meses que finaliza al terminar cada me excepto Diciembre. Este varía de 52 a 53 semanas y finaliza en un día particular de la semana; por ejemplo, el ultimo viernes de septiembre.

En contraste con el año fiscal, el año calendario es en forma consecutiva el transcurso de 12 meses iniciando el 01 de enero y terminando el 31 de diciembre del año en estudio.

3.2.2.5. Presentación de Declaraciones.

Las leyes federales, estatales y municipales requieren que los contribuyentes llenen las declaraciones de impuestos cada año para determinar la base imponible. Las personas físicas están sujetas a unas retenciones de impuestos sobre los salarios tanto a nivel federal como estatal. Extranjeros que no estén desempeñando actividades empresariales en los EUA no están generalmente obligados a llenar la declaración de impuestos, siempre que los beneficios están sujetos a las debidas retenciones de impuestos.

Todas las declaraciones son registradas con la Secretaría de Impuestos (Internal Revenue Service IRS) de las cuales algunas de ellas son seleccionadas para una auditoria fiscal. La Secretaría de Im puestos puede imponer penalidades a contribuyentes por la tardanza en llenar la Declaración, por fraude o negligencia a la hora de calcular la base imponible, o por otras razones. Las penalidades se podrían mitigar en el caso de que el contribuyente tenga una base razonable (reasonable basis standard) con respecto a la posición tomada en la declaración.

Declaración del Impuesto sobre la renta:

Como lo hemos mencionado anteriormente, las Corporaciones domésticas tienen que llenar Form 1120, U.S. Corporation Inconme Tax Return, antes de que transcurran tres meses y medio después del término del ejercicio. Corporaciones extranjeras llevando a cabo actividades empresariales en los EUA tienen que llenar Form 1120F, United States Income Tax Return of a Foreign Corporation, antes de que transcurran tres meses y medio después del término del ejercicio. El contribuyente puede pedir una extensión de tiempo de seis meses para llenar estas declaraciones:

este periodo de tiempo no prolonga, sin embargo, el periodo de tiempo para pagar los impuestos.

Si una corporación extranjera recibe nada más que ingresos de fuente doméstica que no son atribuibles a los negocios llevados a cabo por la empresa en los EUA, no hay que llenar declaración alguna con tal de que haya una retención debido de impuestos.

Un residente de los Estados Unidos está obligado a llenar la Forma 1040, U.S. Individual Income Tax Return, antes de que transcurran cuatro meses y medio después del término del ejercicio. Las no residentes tienen que llenar la Forma 1040NR, U.S. Nonresident Alien Income Tax Return, con la Secretaría de Impuestos en la ciudad de Filadelfia o en los estados designados, antes de que transcurran seis meses y medio después del término del ejercicio. Si una persona extranjera no residente recibe nada más que ingresos de fuente doméstica que nos son atribuibles a los negocios llevados a cabo por la persona en los E.U.A., no tiene que llenar la forma con tal de que haya una retención de impuestos.

Pagos estimados (estimated payments):

Las Personas Físicas que cuyo ingreso bruto del 2001 sea igual o mayor a US$150,000 (US$75,000 casados declarando separadamente) debes depositar el importe menor entre el 90% de tus impuestos estimados para el 2002 o el 110% de lo declarando en el 2001 y así evitar un multa por no realizar estos pagos.

Las corporaciones domésticas y extranjeras generalmente tienen la obligación de hacer unos pagos cada tres meses, basados en una proyección de la base gravable del año en curso. Estos pagos se hacen cuatro veces al año: el día 15 del cuarto, sexto, noveno y duodécimo mes.

Las corporaciones domésticas o extranjeras que llevan a cabo actividades empresariales en los EUA y que están bajo el control de una persona extranjera, tienen que llenar cada año Form 5472, Information Return of a Foreign Owned Corporatio. Esta forma solicitada información sobre determinadas transacciones entre la corporación y entidades vinculadas para ayudar al gobierno estadounidense, en determinar si estas transacciones se llevan a cabo a precios de mercado (arm´s length terms). Incumplimiento de estos requisitos podría someter al contribuyente a penalidades de hasta $10,000 por cada forma no llenada.

Presentación de Declaraciones:

Los Estadounidenses pueden presentar una declaración de impuestos sin papel o con muy poco papel, por medios electrónicos usando los servicios de:

- Un(a) profesional especialista en impuestos,
- Una computadora personal o
- Un teléfono (*TeleFile*).

1.- Presentación de declaración mediante medios electrónicos.

El IRS o Internal Revenue Services es la Administración Tributaria de EE.UU. Las declaraciones de Impuestos en Internet se dividen en declaraciones para personas físicas y declaraciones para empresas o corporaciones. La validación de la información declarada por ellos se realiza mediante el cruce de información entre las declaraciones de las personas y de las empresas.

La validación de las transacciones se realiza con un certificado digital. Para obtener el certificado digital el contribuyente debe solicitarlo a la IRS vía Internet, luego de emitido el certificado la persona puede efectuar las declaraciones de renta por Internet.

a) Envío y confección de la declaración

El envío de la declaración podrá efectuarse mediante un teléfono (Telefile). Si se recibe un juego de instrucciones de TeleFile, el contribuyente pudiera presentar por teléfono su declaración de impuestos transmitiendo la información de la Forma 1040EZ, en el caso de Personas Físicas. Para hacerlo deberá usar un teléfono de botones (teletecla) y cumplir con los requisitos que se explican en las instrucciones de TeleFile. Puede usar este servicio solamente si recibió un juego de formas e instrucciones TeleFile. Este juego de formas e instrucciones no puede ser ordenado al IRS.

Este país utiliza como medio de presentación de las declaraciones de impuesto a la renta el e-file, e-file utilizado por empresas privadas y el Telefile, que mencionamos anteriormente, utilizado por personas naturales que envía las declaraciones por teléfono.

- *e-File usando una computadora personal:* Este sistema permite que toda persona que tenga un computador, un módem con acceso a Internet y el software ofrecido gratuitamente por la IRS pueda enviar vía Internet su declaración de renta. Esta permitido el uso de software de empresas comerciales y se puede enviar un máximo de 5 declaraciones a la vez. Este sistema en línea de pago de impuestos está presente en 37 estados y en el distrito de Colombia.

  Este sistema permite obtener la devolución de impuesto en la mitad del tiempo que se lleva el mismo proceso para las declaraciones presentadas en papel. Además, se permite el pago diferido del impuesto, esto es, se puede declarar anticipadamente y elegir la fecha

de pago el día de vencimiento del plazo. Por este sistema se puede pagar utilizando el pago electrónico y la tarjeta de crédito bancaria.

- *e-Files usando empresas privadas:* Existen empresas privadas que están autorizadas por la IRS para realizar la declaración de impuesto de los contribuyentes. Estas empresas utilizan el sistema electrónico llamado "Electronic Return Originator" (ERO) que es el que transmite la información al IRS. Sin embargo, la IRS recomienda a los contribuyentes que le pidan a estas empresas que envíen sus declaraciones por Internet utilizando el e-file. Para enviar las declaraciones vía ERO se debe tener un número de identificación personal PIN, con el cual la empresa puede enviar la declaración de la contribuyente. Para saber el estado de su declaración, el IRS envía una respuesta 48 horas después de recibida, indicando si esta fue aceptada rechazada.

b) Seguimiento de la declaración.

Cuando el IRS recibe la declaración de renta "on-line" la chequea con la información que tiene del contribuyente y le contesta por email al contribuyente si su declaración fue aceptada o rechazada. Si la declaración es rechazada, el IRS le envía al contribuyente información que le ayuda a corregir los errores detectados. El proceso de validación tiene una periodicidad semanal.

c) Forma de Pago del Impuesto.

Las formas de pago existentes son el retiro electrónico desde cuenta corriente, con tarjeta de crédito, cheque o dinero.

Pago electrónico.

El pago electrónico de impuestos mediante el débito directo desde una cuenta bancaria se puede efectuar desde el software gratuito del IRS, de los software de empresas comerciales, los agentes privados y del teléfono.

Sin embargo, sólo tres tipos de declaraciones se pueden pagar electrónicamente: Declaraciones de renta, extensiones en el plazo para declarar renta y las declaraciones de pagos provisorios para el año 2001. Para el pago mediante el retiro electrónico desde la cuenta corriente existe la posibilidad de efectuar un pago diferido y el pago es incluido en la Carlota mensual emitida por la entidad bancaria como "Pago del impuesto del tesoro de Estados Unidos". Esta opción no permite pagos parciales de los impuestos ni tampoco cambiar la fecha de pago, para cambiar la fecha el contribuyente debe anular su declaración, hasta dos días antes de la fecha de pago previamente establecida, y elegir otro medio de pago (tarjeta de crédito, cheque u orden de dinero). Para acceder al pago directo, o electrónico desde la cuenta bancaria, debe tener la autorización de la entidad donde pertenece dicha cuenta. Si no se puede efectuar el cargo en la cuenta corriente, el IRS informará vía carta a los contribuyentes indicando el motivo del problema y la carta incluirá las instrucciones para enviar un cheque para el pago de los impuestos.

Por el momento, este sistema de pago no permite el pago de impuestos de años tributarios anteriores al año 2000. El pago del impuesto se puede realizar hasta las 20:00 hrs. dos días antes de la fecha de vencimiento del plazo de pago.

Pago con tarjeta de crédito.

Esta opción de pago esta presente en todas las formas de envío de declaración electrónicamente, ya sea vía Internet o por teléfono. Para el pago con Tarjeta de

crédito el IRS no recibe ni guarda los números de las tarjetas de crédito, sino que esta transacción esta en manos de las agencias privadas de recolección de impuestos. Para ello existen empresas dedicadas a la recolección del impuesto como www.officialpayments.com .

Este sistema de pago permite realizar el pago diferido y además se puede utilizar los beneficios propios de cada tarjeta como por ejemplo el pago en cuotas.

La devolución de impuestos se realiza mediante un cheque personal o se deposita directamente en la cuenta bancaria proporcionada por el contribuyente, recibiendo su devolución en forma anticipada si declara por Internet.

Además, según estimaciones de la agencia tributaria, la declaración por Internet disminuye a un 0.5% de error en las declaraciones presentadas frente a un 21% en las presentadas por papel.

Con respecto a la declaración de renta en si, en entrevista con 2 ciudadanos americanos, ellos comentan que no es fácil realizar la declaración de renta. El gobierno americano, consiente en este problema, utiliza una unidad móvil que recorre el país durante el período de declaraciones de renta ayudando a confeccionar el formulario respectivo.

Durante el año tributario 2000, el 50% de todas las declaraciones fueron realizadas electrónicamente lo que representa un 6% de aumento respecto del año anterior. La gran fortaleza de este país es que tiene un alto índice de penetración de Internet, sobre el 45% en febrero del 2000. Su meta para el año 2007 es que el 80% de las declaraciones se efectúen por Internet.

El sitio Web www.irs.gov entrega información para las personas y las empresas, estadística sobre impuestos e información sobre los servicios disponibles

para el pago de los impuestos. En la página también existen link a empresas privadas que proporcionan servicios de envío de declaraciones.

La presentación de declaraciones mediante este medio ha tenido muy buena aceptación en los EEUU, puesto que es muy alto el porcentaje de población con acceso a internet como se muestra en la siguiente tabla:

Porcentaje de Población con acceso a Internet en EE.UU.		
Febrero 1998	Marzo 1999	Febrero 2000
23%	31%	45%

Fuente: www.citu.gov.uk/benchmarking/contents.htm

3.2.3. Fundamentos de la Política Fiscal de Estados Unidos

Desde un punto de vista general, el gobierno federal planifica su presupuesto como lo hace cualquier familia. El Presidente y el Congreso determina cuanto dinero requerirá en los próximos años, de dónde provendrá este y cuanto se gastará en alcanzar sus metas, metas como: defensa nacional, asuntos extranjeros, aseguración social para la anciana, seguro de salud para el anciano y pobre, aplicación de la ley, educación, transporte, ciencia y tecnología, y otros.

Ellos decidirán cuánto de su gasto se financiará de los impuestos recaudados y cuánto provendrá de préstamos, ellos discutirán como utilizar el presupuesto para que la economía crezca, o para redistribuir el ingreso. Es decir, manejan una política de Ingresos y de Egresos para decidir la economía y crecimiento del país.

3.2.3.1. Política de Ingresos

Un principio básico de la Ley Impuesto a los Ingresos de los Estados Unidos es que la gente debería ser gravada de acuerdo con su "habilidad de pago". Los contribuyentes con el mismo total de ingresos no deben tener la misma capacidad de pago puesto que aquellos quienes tienen altos gastos deducibles como honorarios médicos, pagos de intereses por hipotecas, reducen su base gravable. Este comentario viene a raíz de que su principal fuente de ingresos del gobierno federal proviene de los impuestos al ingreso personal.

El Gobierno Federal opera sobre un ejercicio económico que comienza en Octubre 1 y finaliza el 30 de Septiembre. La mayoría de los ingresos del gobierno federal proviene del impuesto de ingresos personales (Personal Income Tax). Las otras fuentes de ingresos la integran los provenientes de seguridad social y otras contribuciones e impuestos de seguro, impuestos sobre sociedades, impuestos sobre ventas.

Al igual que México y la mayoría de los países, el gobierno federal para lograr su objetivo en cuanto a la obtención de sus recursos, cuenta con un procedimiento legislativo presupuestario que se detalla en la figura 3.2.3.1.

Tanto el presidente como el Congreso juegan un papel muy importante en el desarrollo del presupuesto federal. La ley requiere que el primer Lunes de Febrero, el Presidente someta al Congreso su presupuesto Federal propuesto por el próximo año fiscal, que comienza Octubre 1.

La Oficina de Casa de Blanco de Gestión y Presupuesto (OMB-Office of Management and Budget) prepara la propuesta presupuestaria, después de recibir la dirección del Presidente al consultarla con sus funcionarios y consejeros mayores del departamento del Gabinete y otras agencias.

El Presupuesto del Presidente el cual típicamente incluye un libro principal y varios libros que lo acompañan con millares de páginas que y proveen una abundancia de detalles.

Mediante el proceso presupuestario, el Presidente y el Congreso deciden cuánto gastar y recaudar en cualquier un de año fiscal. Más específicamente, ellos deciden cuánto gastar en cada actividad, asegurar que el Gobierno no gaste más y que gaste solo lo necesario para esa actividad, e informar sobre que está gastando al final de cada ciclo presupuestario.

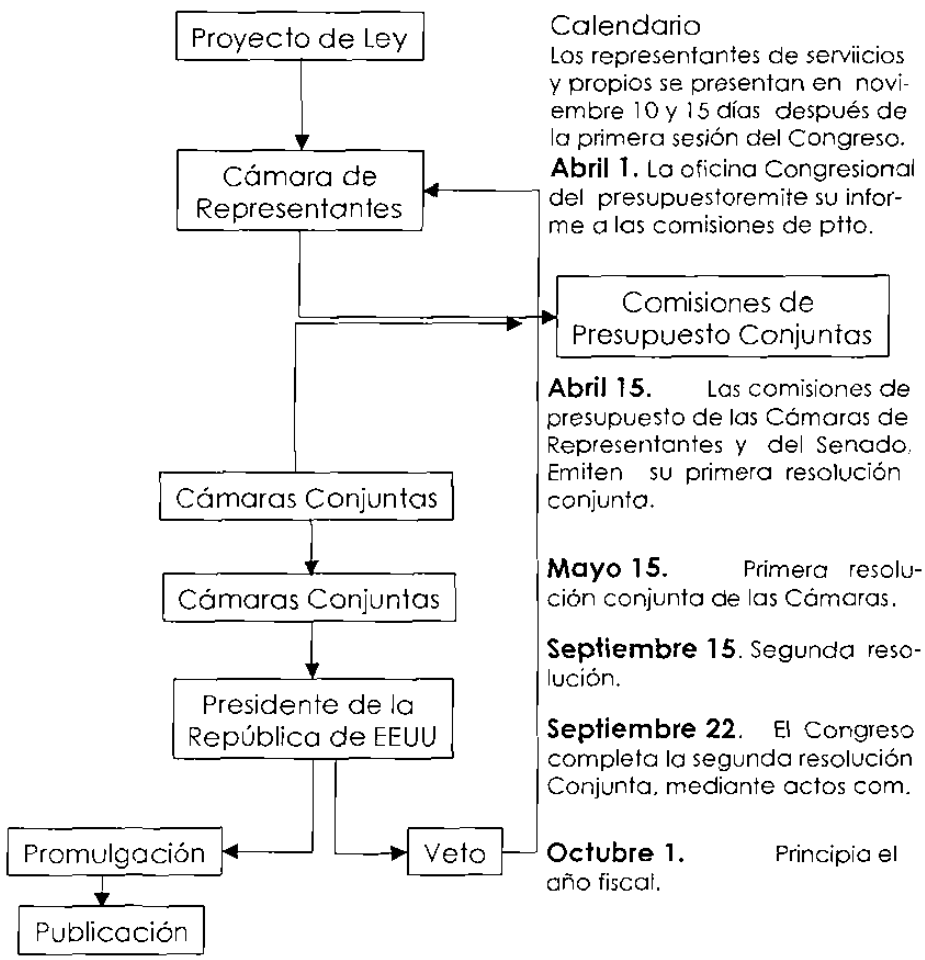


Figura 3.2.3.1. Proceso Legislativo Presupuestario FUENTE: Principios de Derecho Tributario

El presupuesto del Presidente es solo su plan para el próximo año; es decir, es simplemente una propuesta. Después de recibir lo, el Congreso tiene su proceso presupuestario propio a seguir. Después que el Congreso lo autorizó el Presidente lo firma.

Una vez determinado el procedimiento que sigue el gobierno federal para determinar el presupuesto de ingresos del año fiscal es importante señalar conforme a ese presupuesto de dónde provienen esos recursos. El dinero que el Gobierno Federal usa para pagar sus gastos proviene principalmente de sus impuestos. En los dos años pasados, las rentas eran superiores a sus gastos, y el Gobierno era capaz de reducir la deuda nacional con la diferencia entre rentas (Recaudación) y sus compromisos eso es el superávit.

Las rentas o ingresos vienen desde las siguientes fuentes: (Figura 3.2.3.1A.)

a) Los Impuestos al Ingreso de las Personas Físicas estimados son de US$ 972 billones en el 2001, que representa un valor de 9.7% del PIB.

b) Los impuestos sobre nómina incluyen Seguro Social, Asistencia Médica, contribución de desempleo, y pagos de jubilación de empleado. Esta categoría ha crecido del dos por ciento de PIB en 1955 a un estimado de 6.8 por ciento en 2001.

c) Impuesto a la Renta de Corporaciones, se estima se recaudará unos US$ 195 billones; este impuesto se ha encogido constantemente como un por ciento de PIB, desde un 4.5 por ciento en 1955 al estimado de 1.9 por cienio en 2001.

d) Impuestos sobre diversos productos, incluyendo el alcohol, el tabaco, transporte abastecedor, y servicios de telefonía. El

Gobierno destina algunos de estos impuestos para apoyar ciertas actividades, tales como carreteras, aeropuertos, etcétera.

e) El Gobierno también recauda impuesto sobre Herencias y donaciones, derechos de aduana, e diversos ingresos como ganancias de reserva Federal, multas, penas, y decomisos.

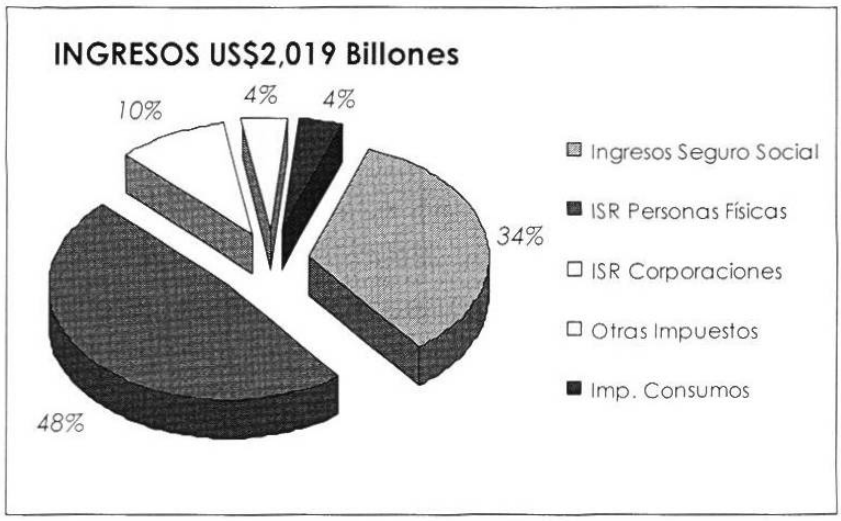


Figura 3.2.3.1.A Presupuesto de Ingresos EEUU año 2001

El presupuesto de Ingresos, en números, autorizado para el año 2001 es:

Fuente	Real	Estimados		
	1999	2000	2001	2002
Impuesto a la Renta de Personas Físicas	879	952	972	995
Impuesto a la Renta Corporaciones	185	192	195	195
Impuestos Sobre Nóminas	612	650	682	712
mpuestos al Consumo	70	68	77	80
Impuestos s/ Herencias y Donaciones	28	30	32	35
Derechos de Aduana	18	21	21	23
Otros Ingresos	35	43	40	41
TOTAL DE INGRESOS	**1,827**	**1,956**	**2,019**	**2,081**

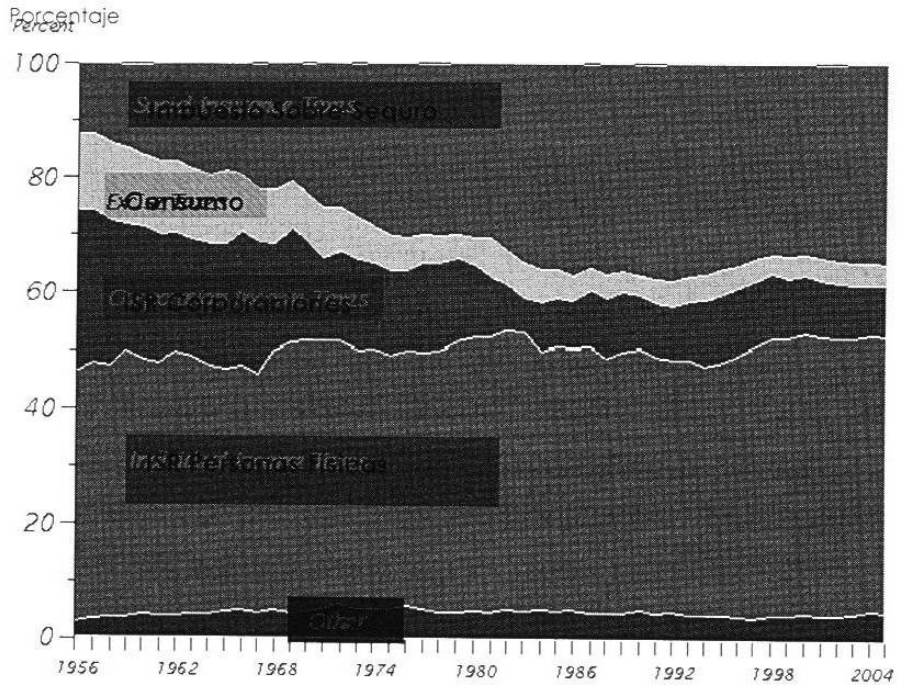
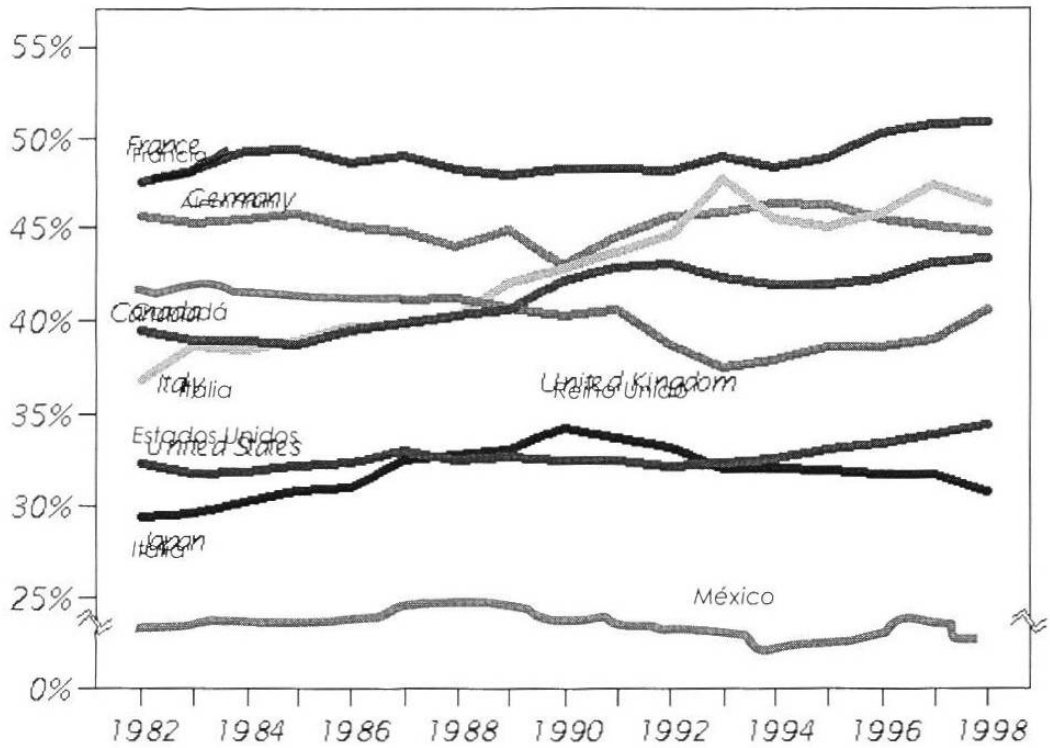


Figura 3.2.3.1.B Comparativo de Ingresos
Fuente: OECD

Como se puede observar en la gráfica 3.2.3.1-B entre los años 1956 y 1999, los ingresos por concepto de Impuesto Sobre Nóminas se ha incrementado substancialmente respecto al total de los ingresos, y los Impuestos Sobre la Renta de las Corporaciones ha ida declinado, sin embargo, los Impuestos Sobre la Renta de Personas Físicas a permanecido ásperamente.

En la gráfica 3.2.3.1-C podemos observar los ingresos del gobierno federal respecto al porcentaje del PIB (Producto Interno Bruto) han obtenido a través del tiempo (1982 - 1998), donde México, seguido de Japón y en un tercer lugar Estados Unidos muestran los más bajos porcentajes de un grupo de ocho países.

3.2.3.2. Política de Egresos



Fuente: OECD, *calendar year data.*

Los impuestos federales recaudados se gastan en muchos programas, entre los más extensos están los de seguridad social y Asistencia Médica. Otra porción extensa del gasto Federal es la defensa nacional, e incluye las jubilaciones para el personal militar.

Otro gasto público importante es el interés neto, o pagos de intereses sobre la deuda pública menos interés recibido por fondos fiduciarios y el interés que el gobierno recibe. El gobierno federal presta dinero vendiendo valores de Tesorería como Bonos de los Estados Unidos, y otros valores.

Los programas de seguridad, incluyendo el seguro de desempleo, los programas de incapacidad y jubilación, y beneficios tales como estampillas para

alimentos y alojar las subvenciones, también vienen desde los ingresos del gobierno federal. También, el gobierno federal gasta dinero en la salud pública, incluyendo la asistencia para el pobre mediante el programa de Asistencia Médica, el entrenamiento de profesionales de salud pública, y actividades médicas de investigación.

Los programas para la educación también consiguen ser respaldados por ingresos Federales. Estos programas incluyen educación, entrenamiento y prestaciones sociales tales como concesiones a escuelas primarias, secundarias, y escuelas vocacionales y asistencia a colegios y universidades. También son incluidos en esta categoría las concesiones hechas para declarar para programas de prestaciones sociales.

Los veteranos y sus mantenidos también reciben beneficios del gobierno federal. Esto incluye jubilaciones, servicios médicos, la educación entrenando, y programas de seguro de vida.

El transporte es otra categoría del gasto que incluye concesiones a condiciones y gobierno local para carreteras constructoras, sistemas masivos de tránsito, y aeropuertos. También incluye los costos de operación de guardacostas, regulación de las aerovías, y asistencia a ferrocarriles y embarque.

Hay muchas otras actividades y servicios de gobierno federal, incluyendo la protección de recursos naturales, protección ambiental, y conversación de áreas de recreación y tierras públicas. Además, hay asistencia a países extranjeros, comunidad y beneficiencia de desastre y desarrollo regional. Los otros servicios de gobierno son investigación de energía, desarrollo, y conservación, y exploración de espacio y otra investigación científica. El Gobierno debe pagar para sus actividades administrativas, conjuntamente con prisiones nacionales y ejecución de la ley

Federal, los pagos al Servicio Postal, y ayuda a negocios pequeños. Finalmente, el Gobierno provee fondos para subvenciones de cosecha, e investigación agropecuaria.

El Gobierno Federal gastará sobre $1.8 trillion[1] y tendrá un superávit de $184 billones en 2001, que nosotros dividimos en nueve categorías grandes como mostramos en la figura 3.2.3.2.

El programa Federal más grande es el Seguro Social, que proveerá los beneficios mensuales de 45 millones de trabajadores incapacitados y retirados, sus dependientes, y supervivientes; por lo que rinde cuentas de 23 por ciento de todo el gastos Federal.

El Seguro Médico (Medicare) proveerá de una cobertura de salud pública por sobre 40 millones de gente y Estadounidenses ancianos con incapacidades, y éste consiste de: Parte Un (seguro de hospitalización) y Parte B (aseguración para el médico cuesta y otros servicios). Desde su nacimiento en 1965, Medicare siempre ha rendido cuentas crecientes en cuanto a su gasto. El crecimiento de Medicare demoró en 1998 y 1999, pero éste empezó a acelerar en 2000. En 2001 comprende un 12 por ciento de todo el gastos Federal.

La Asistencia Médica (Medicaid) en 2001, proveerá salud pública atendiendo a casi 34 millones de Estadounidenses, incluyendo al pobre, gente con incapacidades, y ciudadanos mayores en enfermería en sus hogares. A diferencia

[1] Esta cantiaad no incluye todo el gasto del Gobierno. El Gobierno resta recaudos desde su negocio - act vidades, tales como costos de entrada a parques nacionales, de los gastos en vez de agregarlas a sus ingresos. Estos recaudos se estiman ser casi US$215 billones en 2001. Si ellos no fueran restados desde los egresos, el gasto total sería de US$2.0 billón en 2001, no US$1.8 billón.

del Medicare, el Gobierno Federal comparte los costos de Medicaid con los Estados, pagando entre 50 y 83 por ciento del total (dependiendo de los requerimientos de

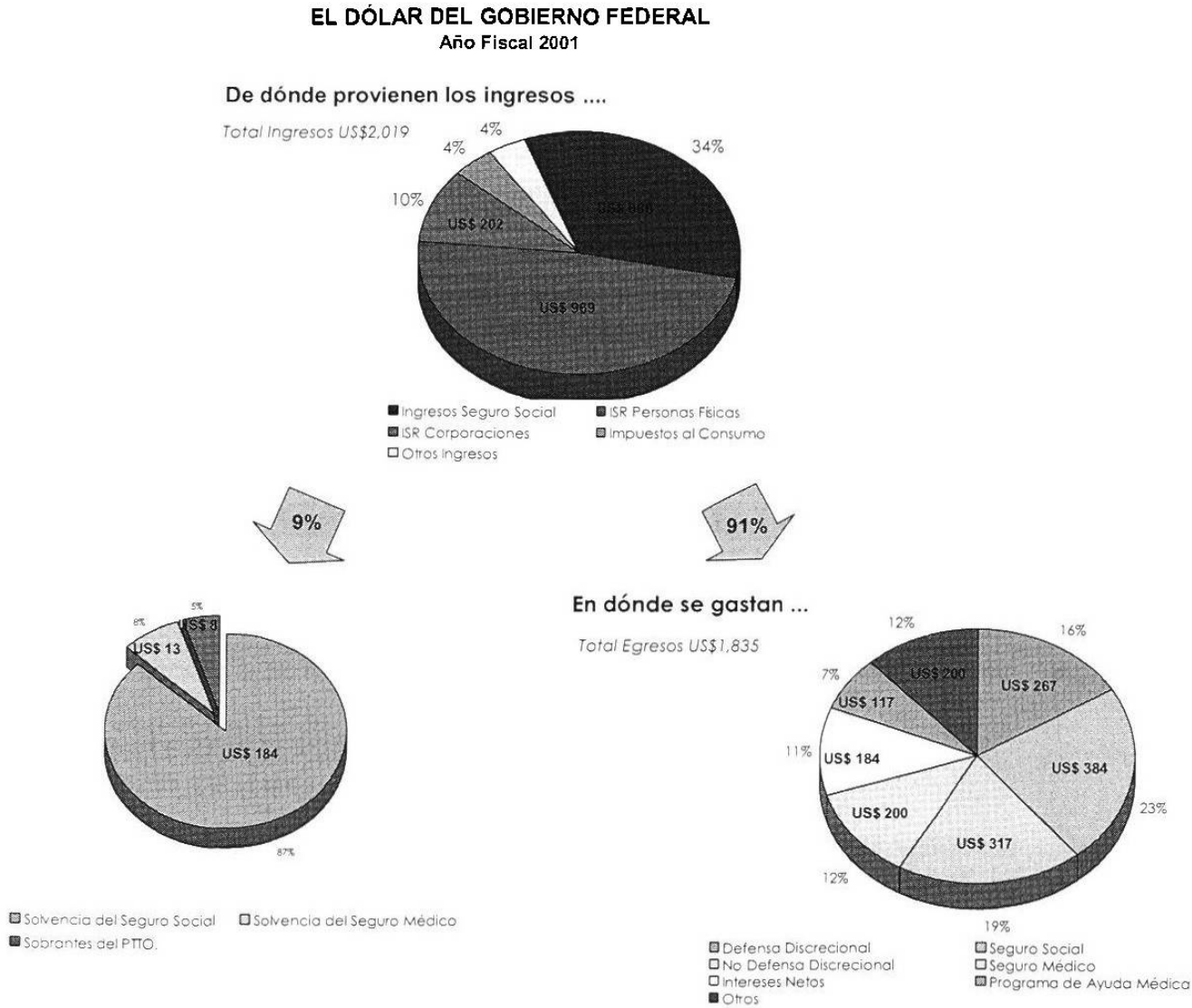


Figura 3.2.3.2. El Dólar del Gobierno Federal de Estados Unidos

los requerimientos de cada Estado). Los costos federales y los estatales crecen rápidamente, aunque la tasa de crecimiento ha caído el doble desde el decenio de 1980 y 1990. El Medicaid representa un siete por ciento del presupuesto.

Otros medios proveen beneficios a la gente y familias con ingresos más adelante niveles mínimos seguros que varían de programa en programa. Los medios importantes aprobados son las estampillas para alimentos y asistencia alimentaria a Puerto Rico, Ingreso Suplemental de Seguridad, nutrición infantil, el Crédito Impositivo al Ingreso, y pensiones de veteranos. Esta categoría representa un estimado de seis por ciento del presupuesto.

El gasto mandatario restante, que principalmente consiste de aseguración y jubilación Federal programa, aseguración de desempleo, y pagos a los granjeros, comprende seis por ciento del presupuesto.

El gastos discrecional nacional de defensa sumará un presupuesto de US$292 billones en 2001, representando el 16 por ciento del presupuesto.

El gasto No discrecional es un conjunto amplio de programas que incluyen educación, entrenamiento, ciencia, tecnología, vivienda, transporte, y ayuda al extranjero se ha ido encogiendo como una acción del presupuesto del 23 por ciento en 1966 a menos de 19 por ciento en 2001.

Los pagos por Interés, primariamente el resultado de déficits presupuestarios previos, promedió siete por ciento del gasto Federal en el decenio de 1960 y decenio de 1970. Pero, debido a los déficits presupuestarios grandes que comenzaron en el decenio de 1980 la acción rápidamente dobló a 15 por ciento en 1989. Desde que en el presupuesto es un superávit, los pagos de interés se estiman para bajar a 11 por ciento del presupuesto en 2001.

El Nueve por ciento del Presupuesto Federal (el superávit presupuestario) no se gastará. El Presidente ha propuesto que el superávit se use para reducir la deuda Federal y asegurar la continua solvencia del Seguro Social y Medicare.

PRESUPUESTO DE EGRESOS POR FUNCION

(Billones de Dólares)

	1999	2000	2001
	Real	Estimados	
EGRESOS:			
Discrecionales:			
Departamento de Defensa	262	278	279
No Discrecionales	313	339	355
Sub-total descrecional	**575**	**617**	**634**
Por Mandato:			
Seguro Social	387	403	422
Seguro Médico y Asistencia Médica	296	316	342
Otros	216	233	228
Sub-total por mandato	**899**	**952**	**992**
Intereses Netos	230	220	208
TOTAL EGRESOS	**1,704**	**1,789**	**1,835**
INGRESOS	1,827	1,956	2,019
Excedente del Presupuesto	**123**	**167**	**184**
Excedente ubicado en Reducción de Deuda:			
Solvencia del Seguro Social	124	148	160
Solvencia del Seguro Médico			9
Otros	1	19	
Total Reducción de Deuda	**125**	**167**	**169**

PRESUPUESTO DE EGRESOS POR AGENCIA

(Billones de Dólares)

	1999	2000	2001
	Real	Estimados	
Defensa Nacional:			
Departamento de Defensa Militar	261	277	277
Otras	13	13	14
TOTAL DEFENSA NACIONAL	**274**	**290**	**291**
Asuntos Internacionales	15	17	20
Ciencia, Espacio y Tecnología General	18	19	20
Energía	- 1	- 1	
Recursos Naturales y del Ambiente	24	24	25
Agricultura	23	32	22
Comercio y Crédito	3	6	3
Transportación	43	47	50
Desarrollo Comunitario y Regional	12	11	10
Educación, Entrenamiento, Empleo y Servicio Social	56	63	68
Salud	141	154	167
Asistencia Médica	190	203	221
Ingreso del Seguro	239	251	260
Seguro Social	391	407	426
Beneficios y Servicios de Veteranos	43	47	46
Administración de Justicia	27	27	31
Gobiernos generales	17	15	15
Intereses Netos	230	220	208
Pensión	-	1	- 1
Ingresos Indistribuibles	- 40	- 43	- 46
TOTAL EGRESOS	**1,703**	**1,790**	**1,835**

3.2.4. Fuentes Tributarias Estadounidenses.

3.2.4.1. Impuesto del Seguro Social (Social Secuirity Income).

Este impuesto es uno de las principales fuentes ingresos del gobierno federal al representar un 34% de los ingresos totales del presupuesto de ingresos para el año 2001. Cada estadounidense debe tener su tarjeta con su número de Seguro Social y el empleado no está exento en su totalidad del pago de Impuesto al Seguro Social e Impuesto de Servicio Médico. Algunas veces, los patrones cometen el error de retener este impuesto erroneamente, por lo que el empleado puede aclararle el error. Si hay deducciones por concepto de la ley de Contribución al Seguro Social (FICA - Federal Insurance Contribution Act) el patrón hay que verificarlo puesto que el patrón podría realmente estar cometiendo un error puesto que puede retener también la porción que le corresponde pagar a El.

3.2.4.2. Contribución Federal para el Desempleo (FUTA-Federal Unemployment).

La Contribución Federal para el desempleo es una oarte del programa federal y estatal bajo la Ley del FUTA que paga una compensación al desempleo de trabajadores que perdieron su empleo. Cada contribuyente reporta y paga FUTA en forma separada del Seguro Social, Servicio Médico y Retención de Impuesto a la Renta. Este es un impuesto cubierto completamente por el patrón, el empleado no paga nada. La tasa máxima fue de 7.65% en los primeros US$80,400 de sueldo para 2001. La tasa máxima puede ser reducida a un mínimo de 1.45% por créditos para impuestos de desempleo estatales.

3.2.4.3. Impuestos al Ingreso (Income Tax).

En los Estados Unidos el Impuesto a la Renta es una imposición federal, estatal y municipal. Este impuesto está basado en ingreso obtenido por cada persona o negocio, y es la principal fuente de ingresos del gobierno federal (puesto que representa un 58% de los ingresos totales conforme al presupuesto de ingresos para el año 2001) y una de las principales fuentes de muchos estados. El IRS recauda este impuesto, usualmente en una base de "payas-you-go", es decir un patrón generalmente retiene este impuesto del sueldo o salario y lo paga directamente al gobierno. Este es un impuesto progresivo pues su tasa se incrementa como la cantidad sujeta a pago aumenta, por lo que grava con tasas superiores a los de mayor ingreso y menores a los de la media y baja clase.

Para las Personas Físicas existen 5 categorías de impuesto 15%, 28%, 31%, 36% y 39.6% respecto al monto total de su ingreso gravado; en cambio para las corporaciones existen 6 categorías de impuesto 15%, 25%, 34%, 35%, 38%, y 39%.

3.2.4.4. Otros impuestos.

3.2.4.4.1. Impuestos sobre ventas (sales tax). Los gobiernos estatales y municipales recaudan fondos adicionales a través del impuesto sobre ventas y del impuesto sobre el uso. A diferencia de los impuestos sobre las corporaciones que miden las actividades de la entidad durante el año en curso, el impuesto sobre ventas se basa en transacciones particulares (p.e., transferencia de título de propiedades). El vendedor está obligado a remitir el impuesto sobre ventas al estado o municipio.

3.2.4.4.2. Impuestos sobre el uso (use tax). El impuesto sobre el uso es basado en el uso, almacenaje u otro tipo de consumo de propiedad dentro de un estado y que originalmente fue comprado en otro estado, sin tener en cuenta

donde se traspasa el título. El impuesto sobre el uso está diseñado para complementar el impuesto sobre ventas.

3.2.4.4.3. Impuesto al consumo (excise tax). Este impuesto aunque solamente representa un 4% del presupuesto de ingresos federal para el año 2001, su captación representa la 4° lugar del total de los ingresos. Aunque no exista un impuesto sobre ventas a nivel federal en los Estados Unidos comparable al impuesto sobre el valor agregado (IVA) en México, el Gobierno Federal ha adoptado varios impuestos sobre la manufactura o venta de numerosos artículos y servicios incluyendo: productores de bebidas alcohólicas, venta de gasolina, venta de carbón, uso de teléfonos, transporte aéreo que comienza en los EUA tanto para pasajeros como para el cargamento, manufactura de armas de fuego, etcétera.

3.2.4.4.4. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (estate and gift taxes). El impuesto sobre sucesiones y donaciones se basa en el valor de la propiedad transferido por motivo de la muerte del contribuyente, o de una donación hecha por el contribuyente. Las transferencias de propiedad con valor demás de $10.000 están sujetas a una tasa de impuestos del 18%, mientras aquellas transferencias de propiedad cuyo valor supera los $3 millones están sujetas a una tasa de impuestos del 55%. Para los ciudadanos y residentes de los Estados Unidos la base gravable incluye transferencias de propiedades sin tener en cuenta el lugar en que esté ubicada la propiedad. Para los no residentes, en cambio, la base gravable consiste en la transferencia de aquellas propiedades localizadas en los EUA.

Los ciudadanos y residentes tienen derecho a un crédito (unified credit) que hace posible que transferencias de hasta $600.000 en propiedades, estén exentas de los impuestos sobre sucesiones y donaciones. Este crédito no puede ser utilizado

por los no residentes, a no ser que haya un convenio vigente que autorice el uso de tal crédito.

En cuanto al impuesto sobre donaciones, ciudadanos y residentes de los Estados Unidos pueden hacer donaciones de hasta $10.000 por persona que estén libres de impuestos.

3.2.4.4.5. Impuestos Estatales y Municipales. La mayoría de los estados y municipios han promulgado impuestos sobre la renta para aquellas corporaciones que hayan sido incorporadas en el estado o que estén desarrollando actividades empresariales en el estado. A pesar de que una corporación esté incorporada en un estado, es muy posible que las operaciones de la corporación genere ingresos en otros estados de la nación. Para determinar la base gravable de una empresa que desarrolla actividades en varios estados, la mayoría de los estados del país han adoptado un sistema que divide proporcionalmente la base gravable reportado en la declaración sobre la renta federal con base en tres factores: nómina, propiedad y ventas dentro y fuera del estado. Algunos estados dividen proporcionalmente la base gravable con base en un solo factor.

La tasa de impuestos estatales y municipales puede llegar a ser de hasta un 12% sobre la base gravable. Las tasas de impuestos sobre la renta de sociedades y de personas físicas en algunos estados que entraron en vigor para el año 2001 son las siguientes:

El mínimo y máximo nivel de la tasa de impuestos:

Estado	Corporaciones	Personas Físicas
California	8,84%	1,00% - 9,30%
Florida	5,50%	-
Illinois	7,30%	3,00%
Iowa	6,00%-12,00%	
Massachussets	9,50%	5,60%
New Jersey	9,00%	1,40% - 6.37%
New York	8,00%	4,00%
Pennsylvania	9,99%	2,80%
Texas (Franchise Tax)	4,50%	-

Hay que tomar en cuenta que varias ciudades de los Estados Unidos han decretado sus propios impuestos sobre la renta, como es el caso de la ciudad de Nueva York; es decir, una corporación o persona física residente en la ciudad de Nueva York tendrá que pagar impuestos sobre la renta a tres niveles (federal, estatal y municipal). Además, varios de los estados han decretado impuestos sobre el patrimonio como es el caso del estado de Texas.