

**ANALISIS Y EVALUACION DE LAS
REFORMAS TRIBUTARIAS
EN MEXICO: 1978-1992**

Francisco Gil Díaz

**PROYECTO REGIONAL DE POLITICA FISCAL
CEPAL - PNUD**



**NACIONES UNIDAS
COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE
Santiago de Chile, 1993**

LC/L.788
Noviembre de 1993

Este trabajo fue preparado por el señor Francisco Gil Díaz, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México, en el marco del Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD.

Las opiniones expresadas en este trabajo, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de la exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización.

INDICE

	<i>Pág.</i>
PREFACIO	5
INTRODUCCION	7
I. PRIMERA ETAPA: INICIO DEL CAMBIO ESTRUCTURAL (1978-1983)	9
1. Reestructuración del sistema de imposición indirecta y de coordina- ción fiscal, y primer período de revisión de la imposición directa	9
2. Reformas Fiscales en Apoyo del Saneamiento de las Finanzas Públicas	11
II. SEGUNDA ETAPA: REESTRUCTURACION DE LOS PAGOS PRO- VISIONALES DE LAS EMPRESAS Y SEGUNDO PERIODO DE REVISION DE LA IMPOSICION DIRECTA (1986-1988)	13
III. TERCERA ETAPA: PERFECCIONAMIENTO DEL ESQUEMA TRI- BUTARIO, MEDIDAS DE FISCALIZACION Y CONTROL, Y REFORMA ADMINISTRATIVA (1989-1992)	15
IV. ETAPA FINAL: FUSION DE LA ADMINISTRACION DE LOS IMPUES- TOS INTERNOS CON LA ADMINISTRACION ADUANERA	21

PREFACIO

La Serie Política Fiscal tiene el propósito de divulgar los resultados de trabajos impulsados por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD y por el Proyecto Regional sobre Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ. Ambos Proyectos operan de manera coordinada, con objetivos y actividades que cubren una vasta gama de temas relativos a las finanzas públicas y a la política fiscal de los países de América Latina y el Caribe.

El trabajo aquí presentado se inscribe dentro del campo de actividades desarrolladas por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD. Se trata de una contribución al V Seminario Regional de Política Fiscal, efectuado en la sede de CEPAL, en Santiago de Chile, entre el 25-28 de Enero de 1993. Este tipo de Seminario hace parte del plan de trabajo de dicho Proyecto y su realización esta programada para la última semana de Enero de cada año. El tema central del V Seminario Regional fue la evasión fiscal, vista desde la perspectiva de las economías de la región y con un enfoque que busco integrar sus principales componentes, esto es, la evasión tributaria, la evasión aduanera y la evasión en las contribuciones a la seguridad social.

El documento sirvió de referencia para el Discurso Inaugural del V Seminario Regional, a cargo de la Srta. Alma Rosa Moreno Razo, Directora General de Política de Ingresos, en representación del Sr. Francisco Gil Díaz, Sub-Secretario de Ingresos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público de México. En él se examina de manera sistemática el proceso de reformas a la estructura tributaria de México, dividiendo el período 1978-1993 en etapas correspondientes: (1) al comienzo de la reestructuración del sistema de impuestos indirectos y de coordinación fiscal, complementado por revisiones iniciales a la imposición directa (1978-1983); (2) a la reestructuración de los pagos previsionales de las empresas, complementado por un segundo período de revisión de la imposición directa (1986-1988); (3) a la reforma administrativa y al perfeccionamiento del esquema de fiscalización y control tributario (1989-1992); (4) más recientemente, a la consolidación de la fusión de la administración de impuestos internos con la administración aduanera. Los progresos y resultados registrados por México en el área tributaria sugieren que su experiencia contiene enseñanzas potencialmente útiles para los interesados en el tema.

Es de esperar que la presente publicación contribuya a una amplia divulgación de estas materias, tanto entre autoridades responsables por la formulación, diseño e implementación de la política fiscal, como entre investigadores, docentes y especialistas en finanzas públicas del sector público y privado.

INTRODUCCION

Quisiera empezar por destacar el papel fundamental que la política tributaria ha tenido para sentar las bases de lo que hasta hoy constituye un programa de estabilización y ajuste macroeconómico exitoso en la región.

Aun cuando las características de la política macroeconómica actual son sustancialmente distintas, tanto en sus objetivos como en sus estrategias, respecto de la (prevaliente) en los inicios de la década pasada, un hecho relevante debe ser destacado: la política tributaria, instrumento de gran relevancia como parte de la política económica general, ha tenido los mismos objetivos, esto es, promover un financiamiento sano del gasto público, recaudar de la forma más eficiente desde el punto de vista económico, promover la inversión privada, el empleo y el crecimiento económico y, finalmente, dar a México un esquema tributario eficiente y competitivo a nivel internacional.

No obstante lo anterior, las prioridades, los objetivos y las formas de lograrlo han variado en el tiempo y en su intensidad sin que, en ningún momento, se haya modificado el rumbo.

Por ello, no resulta sorprendente observar que las principales reformas tributarias coinciden, en el tiempo, con el énfasis que se dio dentro de la política económica general a la necesidad de crecer, estabilizar y ajustar el sistema económico mexicano.

El actual sistema tributario mexicano es resultado de un largo proceso de reformas a la estructura tributaria, tanto legal como administrativa, que se inicia a finales de la década de los setenta. Dicho proceso continuó a lo largo de la década de los ochenta y podría decirse que a la fecha está prácticamente concluido, dada la realidad del entorno económico internacional y del nacional.

I. PRIMERA ETAPA: INICIO DEL CAMBIO ESTRUCTURAL (1978-1983)

1. Reestructuración del sistema de imposición indirecta y de coordinación fiscal, y primer período de revisión de la imposición directa

La primera etapa del proceso mencionado consistió en una revisión minuciosa del impuesto sobre la renta de los individuos y de las empresas, con el objeto de mejorar la eficiencia de dicho gravamen. Además, se realizó una reestructuración radical del esquema de imposición indirecta y, como consecuencia de la misma, se hizo indispensable la transformación del sistema de coordinación fiscal existente entre el Gobierno Federal y los gobiernos de los Estados. En esta etapa se buscaba, además de mejorar la eficiencia en la operación de los impuestos, distribuir de una forma más equitativa la carga fiscal nacional.

En lo concerniente al impuesto sobre la renta, se inicia su revisión introduciendo el concepto de globalización del ingreso de los individuos, abandonando con ello el tratamiento cedular a un buen número de ingresos existente hasta ese momento; sin embargo, no se logra una total globalización al mantener la exención a las ganancias de capital de los individuos por la enajenación de acciones en bolsa y un gravamen cedular a los intereses financieros.

La globalización de los ingresos hizo necesaria la reestructuración de la tarifa de gravamen de las personas físicas, así como el ajuste de los niveles de ingreso a que se aplicaba cada una de las tasas de los distintos estratos de la tarifa, con la perspectiva del impacto en los ingresos nominales y, consecuentemente, en la carga fiscal real que los individuos deben soportar en épocas de inflación, dado que a lo largo de la década de los setenta, el país había llegado a alcanzar tasas anuales de inflación ligeramente superiores al 20%. Paralelamente, se sustituyeron las deducciones de montos fijos por "cargas familiares" por la deducción generalizada de un salario mínimo.

El surgimiento de elevados niveles de inflación motivó la introducción de algunos mecanismos de ajuste anual en el impuesto sobre la renta. Así, se establece el ajuste anual a la tarifa de las personas físicas, que en algunos años se efectuó con la inflación pasada u observada y, en otros, con la inflación esperada. Además, se introdujo el ajuste por inflación del concepto de costo para determinar las ganancias de capital en la enajenación de activos de empresas e individuos. Se introdujo el sistema de integración

del impuesto corporativo con el impuesto personal, permitiendo deducir de la base gravable de la empresa los dividendos pagados y aplicar una retención del 55% del pago de dividendos, acreditable en el impuesto personal.

En el ISR de las empresas, como ya se mencionó, se introdujo la indización del costo de los activos cuando se venden; se les autorizó el utilizar como método de valuación de inventarios el de Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS) y se les otorgó una deducción adicional a la depreciación, equivalente a la pérdida por inflación del valor de la depreciación que llevaban a resultados en ese ejercicio. Este último concepto, sin embargo, se limitó dependiendo del nivel de endeudamiento que tenía la empresa. Vale la pena destacar que en esta etapa no se reconocieron íntegramente dentro del esquema tributario los efectos de la inflación al determinar la base de las empresas cuando éstas están ampliamente endeudadas.

El condicionar la revaluación por inflación de la depreciación generaba un sesgo contra las inversiones de largo plazo, ya que en el contexto de una creciente inflación y, por consiguiente, de un estímulo al endeudamiento, una empresa podía perder íntegramente el ajuste por inflación de su deducción de activos si se trataba de activos de larga duración. La estrategia óptima desde el punto de vista fiscal consistía en tener un alto endeudamiento e inversiones que se depreciaran rápidamente.

Por otro lado, el no limitar por inflación la deducción de los intereses que pagaban las empresas paralelo a un tratamiento cédular a los intereses pagados a personas físicas, que sólo gravaba con una tasa del 21% los primeros doce puntos de la tasa de interés, generó un estímulo importante a operaciones "back to back".

Así mismo, no reconocer la actualización por inflación del capital de aportación de los accionistas al momento de liquidar o reducir el tamaño de las empresas constituyó una barrera importante a la movilidad de capitales en la economía.

Las empresas realizaban únicamente tres pagos provisionales en el año, práctica que posteriormente generaría pérdidas en los ingresos del Gobierno Federal por la acelerada inflación. Se establece el régimen de consolidación fiscal para empresas integradas en grupos corporativos y el período de amortización de pérdidas se amplía de 3 a 5 años.

Con el objeto de evitar la doble imposición internacional, se introducen, en esta etapa, medidas unilaterales. Se incorporan como criterios de vinculación el de la fuente y el de domicilio o residencia y se introduce el concepto de establecimiento permanente. En congruencia con esto, se permite el acreditamiento en México de los impuestos pagados en el extranjero.

Paralela a la reestructuración del impuesto sobre la renta, se llevó a cabo la del esquema de imposición indirecta. Así se crean el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, y el impuesto sobre automóviles nuevos; todos ellos en sustitución del impuesto sobre ingresos mercantiles (un impuesto plurifásico

acumulativo) y un número importante de impuestos estatales y municipales que gravaban una amplia gama de actos y actividades.

El impuesto al valor agregado, con una base tipo consumo, inicia su operación con una tasa general del 10% y una del 6% en las zonas libres y franjas fronterizas, y un número limitado de exenciones para ciertas actividades económicas.

La reestructuración de la imposición indirecta permitió eliminar 31 impuestos especiales federales, incluso el impuesto del timbre. Adicionalmente, como ya se mencionó, se derogó un gran número de impuestos estatales y municipales y se dejaron atrás los tributos alcabulatorios como resultado de la Coordinación Fiscal que se estableció entre las Entidades Federativas y el Gobierno Federal.

Por lo que toca al impuesto especial sobre producción y servicios, éste gravaba a las aguas envasadas y refrescos, la cerveza, los vinos y bebidas alcohólicas, cigarrillos, gasolinas, seguros y el servicio telefónico, entre otros.

Con la introducción del IVA, se modificó en su conjunto la ley de Coordinación Fiscal, estableciendo que las Entidades participarían sobre el total de los impuestos federales. Esto permitió eliminar la concurrencia fiscal, ya que los estados coordinados no pueden aplicar un impuesto a las ventas en las actividades gravadas con el IVA a nivel federal, armonizando la aplicación de los impuestos en las ventas de todo el país.

El Sistema de Coordinación Fiscal requirió de la creación de 3 fondos que en su conjunto distribuyen los recursos que les corresponden a las Entidades Federativas por aceptar voluntariamente abandonar su potestad tributaria. Estos fondos son: el general, que en un principio se distribuía de acuerdo con la aportación de la Entidad a la recaudación federal; el fondo financiero complementario, que se distribuía en proporción inversa a las participaciones recibidas del fondo general; y el fondo de fomento municipal que se repartía con los mismos principios que el anterior.

2. Reformas Fiscales en Apoyo del Saneamiento de las Finanzas Públicas

La segunda fase de esta primera etapa estuvo dirigida a apoyar el saneamiento de las finanzas públicas.

En esta etapa, se aumentó la tasa general del IVA al 15%, y se estableció una del 20% para bienes y servicios suntuarios y, con el objeto de atenuar el impacto sobre los estratos de la población de menores recursos, los alimentos procesados y las medicinas quedaron sujetos a una tasa del 6%. Posteriormente, estos productos se beneficiaron de la tasa cero en apoyo al Programa de Estabilización Económica instrumentado en 1988.

II. SEGUNDA ETAPA: REESTRUCTURACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES DE LAS EMPRESAS Y SEGUNDO PERIODO DE REVISION DE LA IMPOSICION DIRECTA (1986-1988)

En esta segunda etapa del proceso de reestructuración del sistema tributario se reconoce la necesidad de acortar el período en el que se efectúan los pagos provisionales de las empresas, así como la de efectuar un ajuste por inflación, tanto del total de los activos como del pasivo y capital de la empresa. Lo anterior significó un aumento importante de la base tributaria, por lo que se inicia una reducción paulatina de las tasas del impuesto sobre la renta para hacerlas más competitivas a nivel internacional.

En esta etapa se buscó fundamentalmente recuperar la capacidad recaudatoria de los ingresos tributarios, así como promover una inversión eficiente y una posición financiera sana de las empresas. Para ello, se instrumentaron las siguientes medidas: 1) se cambiaron los pagos provisionales de dos cuatrimestrales y uno trimestral a doce pagos mensuales, con lo que se reducía el efecto Tanzi; 2) se estableció la acumulación y deducción de los intereses reales y de las ganancias y pérdidas cambiarias reales; 3) se autorizó la deducción de la depreciación actualizada por inflación; 4) se sustituyó la deducción del costo de lo vendido por la deducción de las compras que efectúa la empresa; 5) se permitió ajustar por inflación las pérdidas pendientes de amortizar; 6) se revaluaron por inflación las aportaciones netas de capital que los accionistas hacen a las empresas; y, 7) como un significativo estímulo a la inversión productiva, se introdujo la deducción inmediata del valor presente del flujo de depreciaciones de los activos de la empresa, calculando dicho valor presente con una tasa de descuento del 7.5%.

Para no provocar problemas de liquidez a las empresas, se introdujo un esquema de transición en el que subsistiría durante 5 años el sistema que permitía determinar el ISR a costos históricos (base tradicional) disminuyendo su importancia de manera paulatina y se introduce en la misma forma la base gravable ajustada por inflación (base nueva) con tasas del 42% para la primera y del 35% en la segunda. La base tradicional se iría reduciendo en 20% cada año, mientras que la base nueva ampliaría su ponderación en 20%, también cada año, hasta que esta última se aplicara totalmente en 1991.

En concordancia con lo anterior, se redujo la tasa máxima de personas físicas del 55 al 50% y se indizó la tarifa al salario mínimo; sin embargo, esta vinculación no permitió actualizarla adecuadamente. Se sustituyó la deducción de este salario por un crédito del 10% del mismo y en apoyo al Programa de Estabilización, se aplicó la tasa cero a los alimentos procesados y medicinas en el impuesto al valor agregado.

III. TERCERA ETAPA: PERFECCIONAMIENTO DEL ESQUEMA TRIBUTARIO, MEDIDAS DE FISCALIZACION Y CONTROL, Y REFORMA ADMINISTRATIVA (1989-1992)

El esquema de transición en el ISR de las empresas propició una gran complejidad. La mejoría de la recaudación y los efectos positivos del programa de Estabilización Económica instrumentado en 1988, así como la reducción del nivel de endeudamiento de las empresas permitió eliminar, antes de lo previsto, la etapa de transición a la base nueva descrita con anterioridad. Sin embargo, las modificaciones en el entorno económico y en la estructura financiera de las empresas significaban que el tránsito a la base nueva representara una reducción del 21% en la base del impuesto sobre la renta de las empresas, paralelamente a la reducción gradual comprometida de la tasa del 39.2% en 1988, al 35% en 1991.

Lo anterior conducía a una pérdida de ingresos importante para el fisco, lo que hizo impostergable la introducción en ese mismo año de una medida determinante para combatir la evasión fiscal: el impuesto a los activos de las empresas. Este impuesto es complementario del ISR; no constituye una carga adicional para los contribuyentes cumplidos, ya que es acreditable contra el pago del ISR. Este nuevo impuesto fue dirigido principalmente a aquellas empresas que venían declarando pérdidas fiscales durante largos períodos, resultado no de inversiones productivas, ni de un largo período de maduración de las mismas, sino de la manipulación de la base gravable, de precios de transferencia, o de cualquier otro subterfugio. El nuevo impuesto promueve la eficiencia debido a que exige que en el largo plazo los activos tengan como mínimo un rendimiento anual bruto superior al 5.7%. Es importante destacar que este impuesto no grava a las empresas en su período preoperativo y desfasa el gravamen por los dos primeros años de operación, otorgando este mismo tratamiento a toda las adiciones a su inversión que una empresa en operación efectúe.

En esta etapa se revisó el método de transparencia fiscal utilizado hasta esa época, ya que se habían descubierto problemas en su aplicación. Del esquema de deducción-acumulación de dividendos, descrito anteriormente, se estableció un esquema que permite a las empresas distribuir sin gravamen únicamente aquellos dividendos que ya pagaron impuesto a nivel de la empresa. Para vigilar este hecho se le permite a la empresa crear "bolsas" de utilidades que ya pagaron impuestos (CUFIN) y, sólo cuando una empresa distribuye en un ejercicio dividendos en exceso de las utilidades acumuladas en su "bolsa", tiene que pagar un impuesto equivalente al que debió haber pagado cuando se generó la utilidad. Los resultados fiscales de ejercicios anteriores fueron reconocidos para constituir el fondo inicial de la "bolsa". Debido a que las utilidades

contables de las empresas difieren de la utilidad fiscal, diferencias algunas veces ocasionadas por la manipulación de la base gravable, las empresas están obligadas a reducir dicha cuenta cada vez que paguen dividendos.

En la actualidad, el gravamen corporativo cuando se distribuyen dividendos que no han pagado impuestos es del 35%, gravamen definitivo. Los individuos, por su lado, pueden acumular o no los dividendos, ya que éstos quedan siempre gravados a la tasa máxima aplicable a las personas físicas; en caso de hacerlo, podrán acreditar contra el impuesto a su cargo el ISR pagado a nivel de la empresa.

Durante la presente administración, al consolidarse el sistema tributario, se ha podido efectuar una reducción de las tasas impositivas, un aumento en el número de contribuyentes, la ampliación de la base de algunos gravámenes y la derogación de otros.

En el ámbito de la imposición directa, se redujeron las tasas del impuesto sobre la renta, tanto para empresas como para personas físicas. En el primer caso, la tasa pasó del 42% en 1986 a 35% y, en el segundo, del 60.5%, al 35%.

En el impuesto sobre la renta de las empresas, además de la reducción de la tasa, se redujo, como ya se mencionó, su base gravable. Para promover la desconcentración de la actividad económica, se limitó la posibilidad de optar por la deducción inmediata de las inversiones realizadas fuera de las tres grandes zonas metropolitanas del país (Cd. de México, Guadalajara y Monterrey), a la par que se amplió el beneficio con la reducción de la tasa de descuento utilizada para su cálculo del 7.5% al 5%; se amplió el plazo de amortización de pérdidas de 5 a 10 años y se permitió la fusión y escisión de sociedades sin gravamen alguno, siempre y cuando éstas fueran hechas con el objeto de aumentar la eficiencia en el funcionamiento de las empresas.

Recientemente, se aceptó una demanda reiterada de las empresas: se les permitió la deducción de una importante erogación, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, logrando con ello una importante reducción de la tasa efectiva del impuesto sobre la renta de las mismas, del 38.9% al 35%.

En el ISR de las personas físicas, además de la reducción de la tasa máxima, se introdujo el ajuste de la tarifa por la inflación trimestral transcurrida con el propósito de impedir que los aumentos en el ingreso nominal se tradujeran en un incremento de la carga tributaria real y que a niveles relativamente bajos de ingreso se tributara con las tasas marginales más altas de la tarifa.

A fin de reducir la inequidad que genera el tratamiento fiscal a los ingresos por previsión social y las distorsiones en los esquemas de pago, se introdujo un mecanismo de subsidio fiscal limitado, consistente en una reducción mayor del impuesto a pagar mientras menor sea la proporción en las percepciones totales de los ingresos no gravados del trabajador. Con esta medida, las tasas marginales efectivas de gravamen sufrieron una reducción importante.

Además de la reducción de las tasas del impuesto sobre la renta, las tasas de otros gravámenes han mostrado disminuciones significativas y algunos otros han sido eliminados. Se derogaron, dentro del impuesto especial sobre producción y servicios, los gravámenes al servicio telefónico, al de seguros y al de refrescos, y se derogó el derecho de minería.

En el impuesto sobre la renta, se eliminó el de dividendos y se exentó la ganancia por la venta de la casa habitación del contribuyente; se eximió del impuesto sobre automóviles nuevos a los vehículos populares; las tasas medias de gravamen aplicables a los demás vehículos se redujeron significativamente. El gravamen a los intereses financieros pagados a personas físicas se redujo de 2.52% a 1.4%. La tasa del impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles, a lo largo de 4 años, se llevó del 10% al 2%. Asimismo, las tasas de los impuestos especiales sobre cigarros, vinos y bebidas alcohólicas tuvieron reducciones importantes. A partir de este año, se tiene programada la reducción gradual de la tasa de impuesto a la cerveza. El conjunto de estas medidas ha significado un sacrificio recaudatorio anual de casi dos puntos del Producto Interno Bruto.

La reforma de mayor trascendencia, no sólo por su efecto económico sino también por la credibilidad que generó el poder cumplir finalmente con el compromiso que se estableció en 1983 de que la tasa del 15% en el IVA sólo sería una tasa temporal en apoyo al saneamiento de las finanzas públicas, fue la reducción de la tasa general del IVA del 15% al 10%, la eliminación de la tasa del 20% y la unificación de las tasas en todo el territorio nacional. Por otro lado, como medida temporal, se mantuvo la tasa cero en alimentos y medicinas, aun cuando en ley estos productos están gravados con la tasa reducida del 6%. La reestructuración del esquema de aplicación del IVA significó una pérdida en la recaudación adicional del 1% del PIB.

Otra medida de gran trascendencia por su efectividad para permitir la repatriación de capitales necesaria para la privatización de las empresas públicas, fue el establecimiento del impuesto del 1% del monto del capital repatriado; con ello, se le dio seguridad jurídica al contribuyente que repatrió capital ubicado en el extranjero y por el cual no había acumulado los ingresos derivados del mismo.

Dentro del proceso de refinamiento de un sistema fiscal moderno y eficiente que promoviera la inversión, destaca el inicio en la suscripción de acuerdos para evitar la doble tributación en materia del ISR. A la fecha, han entrado en vigor los tratados con Canadá, Francia y Suecia, y se ha logrado firmar los negociados con Estados Unidos, Italia, España, Ecuador, Bélgica y Alemania. Se han finalizado las negociaciones y se programa su firma en breve con Holanda y Suiza, y se negocian tratados con Gran Bretaña y Noruega. Lo anterior logrará la reducción del costo de capital al permitir a las empresas extranjeras acreditar en sus países los impuestos pagados en México, fomentándose con ello una mayor inversión.

La reducción de tasas, la desaparición de gravámenes y el aumento en el número de exenciones fue posible únicamente mediante la instrumentación paralela de medidas

que han permitido, de manera permanente, ampliar la base de contribuyentes y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel nacional.

Entre estas medidas destaca la desaparición de tratamientos preferenciales o de excepción a sectores integrales de la economía existentes en la ley del impuesto sobre la renta; entre los más importantes se pueden mencionar el régimen de "Bases Especiales de Tributación" y el de "Contribuyentes Menores". Estos esquemas representaban verdaderos refugios fiscales para un amplio número de contribuyentes, además de una vía sencilla de elusión y evasión fiscal. Para dar una idea de la magnitud del problema, basta señalar que estos grupos de contribuyentes, los cuales incluían, entre otros, a los sectores agropecuario, transportista, la industria editorial y a un importante número de contribuyentes pequeños y medianos, generaban el 18% del Producto Interno Bruto, pero contribuían con menos del 1% de la recaudación del impuesto sobre la renta, es decir, 0.01% del PIB.

En sustitución de los esquemas anteriores, se estableció el Régimen Simplificado, esquema que está basado en una contabilidad de flujo de efectivo y que establece un mínimo de requisitos formales. El resultado ha sido una carga fiscal para este sector proporcional a su tamaño, aun cuando gozan del privilegio de diferir el pago de impuestos en tanto no extraigan las utilidades de la actividad productiva. Este esquema ha permitido fortalecer la recaudación y facilitar el tránsito de la economía informal a la formal. Asimismo, ha eliminado las distorsiones en precios relativos causados por los tratamientos fiscales diferenciados a distintos sectores.

Dentro de las reformas de control efectuadas en este período, destaca la relativa a las deducciones que permite el impuesto sobre la renta de las empresas, renglón que, ante la falta de una vigilancia adecuada, había llegado a ser objeto de un abuso generalizado. Para resolver esta situación, se definieron más estrictamente los requisitos necesarios para la deducibilidad de conceptos tales como gastos en restaurantes, gastos de viáticos por hospedaje y alimentos, arrendamiento de automóviles, gastos de comedores de las empresas y gastos e inversiones en automóviles, entre otros.

Con la reducción de la tasa general del IVA, también se amplió levemente la base gravable. Se gravaron con este impuesto los intereses de créditos para el consumo otorgados por el sistema financiero a personas físicas y se eliminó la exención otorgada a cierto tipo de tiendas, así como las tasas privilegiadas en algunas regiones del país.

Para estimular el cumplimiento en el pago de los impuestos, se reforzaron los instrumentos de apoyo jurídico para la administración tributaria, se incorporaron algunas medidas que mejoran el control fiscal y se simplificaron algunos trámites.

Así, se estableció la actualización por inflación de las contribuciones omitidas, y también de las devoluciones de impuestos a los contribuyentes. Además, se redujo el nivel máximo de las multas, se disminuyó la tasa de recargos y éstos se hicieron deducibles.

La presencia fiscal mejoró significativamente, se reforzó la acción penal y la vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias fue fortalecida. Por primera vez durante muchos años se aplicaron con todo rigor las disposiciones que combaten la evasión fiscal, introduciéndose en este período de reformas la disposición que tipifica el delito de abuso del derecho en materia fiscal.

Para simplificar los trámites, apoyar a los contribuyentes y mejorar su control, el número de declaraciones y la información requerida en las mismas se redujo. Se estableció un solo formato de declaración para los pagos provisionales que incluyen las diversas contribuciones, se ampliaron los plazos de entero de las mismas y se armonizó la fecha de pago de prácticamente todos los impuestos. Se estableció el pago trimestral para los individuos con ingresos por honorarios.

Para las empresas con ingresos de hasta 2 millones de nuevos pesos, se redujo el número de declaraciones en el año de 15 a sólo 5 para todos los impuestos y se les otorgaron facilidades para el cálculo de los impuestos. Así también, se eliminó el requisito del segundo ajuste en los pagos provisionales a que estaban obligadas en este impuesto, además de otras medidas instrumentadas en apoyo de estos contribuyentes. El esquema de facilidades fiscales permitió dar un gran alivio administrativo y económico a los contribuyentes, especialmente a los medianos y pequeños, que representan más del 90% del total.

Para fortalecer el federalismo fiscal, en 1991 se introdujeron cambios en la Ley de Coordinación Fiscal, modificando la composición de los Fondos. El Fondo General se distribuye en tres partes: una en proporción directa al número de habitantes; otra con base en los impuestos federales asignables y la restante, en proporción inversa a la participación por habitante de las dos anteriores. Además, se incorporaron el crecimiento de la recaudación del impuesto predial y los derechos de agua como factor para determinar el Coeficiente de Participación en el Fondo de Fomento Municipal.

Por otro lado, una vía importante de modificaciones en el comportamiento fiscal de los contribuyentes lo constituyen las reformas efectuadas en torno a la verificación de la identidad de aquéllos que dentro de la economía efectúan transacciones con efectos fiscales; la obligatoriedad de tener un dictamen efectuado por un experto fiscal privado respecto del adecuado cumplimiento de las obligaciones en la materia, para el grupo de empresas importantes del país entre otras.

Paralelamente, se han efectuado modificaciones en la forma de operar de la administración tributaria que se traduce en una simplificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y, por otro lado, permiten un mejor control al fisco. Entre éstas destacan las siguientes:

- Pago de contribuciones en bancos. Se estableció el pago de todas las contribuciones federales, incluyendo el IVA actualmente administrado por la Federación, en el sistema bancario.

- Formularios de declaración. Los formularios ahora son impresos y distribuidos por empresas privadas. La calidad y disponibilidad de los formularios se ha mejorado considerablemente.

- Obligación de verificar el Registro Federal de Contribuyentes (RFC). Las instituciones de crédito, las casas de bolsa, las empresas prestadoras de servicio telefónico y de electricidad tienen la obligación de verificar el RFC de sus cuentahabientes y de sus clientes, así como su domicilio. En los esqueletos de los cheques de las cuentas empresariales debe encontrarse impreso el RFC del cuentahabiente. La falta de cumplimiento con estas obligaciones se sanciona con multas importantes. Las empresas tienen también la obligación de verificar el RFC de sus proveedores y clientes.

- Impresión de comprobantes fiscales en talleres autorizados. Existe la obligación de imprimir los comprobantes que entrega la empresa en talleres autorizados por la SHCP para imprimirlos. Estos talleres deben verificar el RFC, además de otros datos de sus clientes. Asimismo, deben controlar el número y características de los comprobantes que emitan y proporcionar a las autoridades fiscales dicha información en medios magnéticos.

- Dictámenes de estados financieros. Los contribuyentes con ingresos de 5.8 millones de nuevos pesos, o con activos superiores a 11.7 millones de nuevos pesos o con más de 300 trabajadores, deben dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado en un formato especial. Este dictamen debe ser presentado a las autoridades fiscales en medios magnéticos o en sistemas computacionales.

- Información en medios magnéticos. Los contribuyentes que llevan su contabilidad usando registros electrónicos, deben proporcionar a las autoridades fiscales la información en estos medios, sobre todos sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad. Todos los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios y del impuesto sobre automóviles nuevos, deben proporcionar toda la información en dispositivos electromagnéticos.

- Máquinas de comprobación fiscal. Los contribuyentes que efectúan ventas al menudeo y con local fijo, tienen la obligación de adquirir máquinas de comprobación fiscal. A los contribuyentes pequeños se les exime del costo de adquirir dichas máquinas. Estas máquinas tienen una memoria fiscal y un dispositivo de seguridad que garantiza su inviolabilidad. Para llevar a cabo este programa se convocaron a empresas productoras e importadoras para ofrecer este tipo de máquinas. Estas empresas deben presentar ante la SHCP declaración informativa de sus ventas, además de cumplir con otros requisitos.

IV. ETAPA FINAL: FUSION DE LA ADMINISTRACION DE LOS IMPUESTOS INTERNOS CON LA ADMINISTRACION ADUANERA

La reforma más trascendente en la reestructuración de administración tributaria ha sido, sin duda, la fusión de la administración de los impuestos internos, incluyendo la del IVA con la aduanera. Para lograrlo, no sólo fue necesario transformar íntegramente la forma de operar y administrar las aduanas, sino llevar a cabo una transformación profunda del despacho aduanero mismo.

El primer objetivo se logró integrando las funciones de la operación aduanera a las áreas funcionales de la administración tributaria, dejando en la Dirección General de Aduanas exclusivamente la administración física y la normatividad del despacho aduanero.

El segundo objetivo se logró con la introducción del mecanismo aleatorio del despacho de mercancías, el cual eliminó el poder de discrecionalidad de los empleados aduanales en los trámites de importación o exportación, otorgó una responsabilidad mayor al agente aduanal y al importador, dado que las sanciones por faltas graves se han aumentado sustancialmente y, además, permitió un tránsito fluido de los productos al agilizar el despacho de mercancías. Así, el mecanismo de selección aleatoria constituye el primer paso en el proceso de automatización del despacho aduanero de mercancías de comercio exterior.

Otra de las medidas importantes en esta materia fue la eliminación de las regulaciones y barreras para obtener la concesión de agente aduanal. Actualmente, para obtener una patente se presentan exámenes, se deposita una fianza y se asume una responsabilidad, cuya falta puede ser castigada con cárcel.

Como parte de mismo proceso, se ha considerado indispensable autorizar a particulares la prestación del segundo reconocimiento aduanero de las mercancías sujetas a despacho, mediante la instalación de equipos y prestación de servicios. El segundo reconocimiento aduanero consiste en la comprobación de la veracidad de lo declarado en el pedimento respecto de las mercancías efectivamente depositadas en la aduana para su exportación o importación y lo observado por la autoridad aduanera en la primera revisión de las mismas.

Complementario a lo anterior, a partir de 1992, el sistema aduanero mexicano incorpora la sistematización a todos los niveles, tanto operativo como de supervisión y evaluación. A este proceso se le denomina "Sistema Automatizado Aduanero Integral" (S.A.A.I.).

En una primera etapa de conformación del S.A.A.I., se introdujo la "Captura Descentralizada del Pedimento Aduanal" (CADEPA). Esta consiste en la captura de los datos del pedimento por parte del agente aduanal en medios magnéticos, con un formato y catálogos únicos, lo cual ha permitido un mejor control de la información tanto operativa como contable. Con la generalización del SAAI a todas las aduanas del país, se avanzará hacia la automatización del despacho de mercancías en la aduana, seleccionando aleatoriamente los pedimentos con base en parámetros más eficientes como son los historiales de los agentes aduanales e importadores, la naturaleza de las mercancías y el régimen aduanero.

Asimismo, se introdujo en la legislación aduanera la posibilidad de que las autoridades hacendarias pudieran autorizar a los particulares la prestación de los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados necesarios para llevar a cabo el despacho aduanero, tales como el almacenaje, manejo y custodia de las mercancías dentro de los recintos fiscales (instalaciones de las aduanas), buscando con ello mejorar el servicio, la competencia y el remozamiento de las aduanas.

La sistematización computarizada permitirá conocer la información fiscal de todos los contribuyentes registrados, así como el cruce de información de los registros. Todo esto se traducirá en un mejor control fiscal, una administración más simple pero, ante todo, un acortamiento de los tiempos para llevar a cabo operaciones de comercio exterior.

Los cambios efectuados en la administración tributaria, así como los que están en proceso, se han dirigido a mejorar el control fiscal; simplificar la administración; acortar los tiempos de servicio y agilizar las acciones y toma de decisiones del personal hacendario.

La riqueza de información recibida en la actualidad por las autoridades fiscales ha venido a significar un gran apoyo para la administración tributaria en el cruce de información (tanto entre impuestos internos, como entre éstos y los del comercio exterior), y para los procesos de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales. La introducción de algunas medidas no sólo han significado, un ahorro de los recursos en la administración fiscal, sino además han mejorado la fiscalización de ciertos sectores de contribuyentes y han permitido detectar de manera más eficiente el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para finalizar, quisiera puntualizar que la consolidación del sistema fiscal y la modernización de la administración tributaria han tenido importantes resultados:

1. En la actualidad, México cuenta con un sistema tributario eficiente y competitivo a nivel internacional. Dicho sistema todavía puede ser perfeccionado en el corto plazo, cuenta con la estructura necesaria para mantener la aportación que hasta ahora ha hecho al saneamiento de las finanzas públicas. Mucho todavía puede lograrse con una administración más eficiente de dicho sistema.

2. Los ingresos tributarios no petroleros del gobierno federal alcanzaron en 1991 el 10.8% del PIB, mientras que en 1988 representaron el 9.3% del producto. En términos reales, la recaudación tributaria registró un incremento del 30% entre 1988 a 1991; la economía, por otro lado, creció en el mismo período 11.8%.

3. El universo de contribuyentes bajo control federal creció en 31.3%; sin incluir a los asalariados, el incremento alcanzó el 87.2% en el mismo período.

4. Se ha mejorado la presencia fiscal; así, de 54 mil actos de fiscalización realizados en 1988, sólo el 13% arrojó diferencias a favor del fisco; en 1991, se efectuaron 156 mil auditorías y el 90% generó saldo a favor. El beneficio por cada nuevo peso gastado en auditorías directas se incrementó de 1.5 nuevos pesos en 1988 a 40 nuevos pesos en 1992.

SERIE POLITICA FISCAL*

- Nº Título:**
- 1 "UN MARCO ANALITICO-CONTABLE PARA LA EVALUACION DE LA POLITICA FISCAL EN AMERICA LATINA" (LC/L.489)
 - 2 "AMERICA LATINA: LA POLITICA FISCAL EN LOS AÑOS OCHENTA" (LC/L.490)
 - 3 "LA POLITICA FISCAL EN AMERICA LATINA: TOPICOS DE INVESTIGACION" (LC/L.529)
 - 4 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN CHILE, 1978-1987" (LC/L.563)
 - 5 "POLITICAS DE REDUCCION DE LA EVASION TRIBUTARIA: LA EXPERIENCIA CHILENA, 1976-1986" (LC/L.567)
 - 6 "AJUSTE MACROECONOMICO Y FINANZAS PUBLICAS CHILE: 1982-1988" (LC/L.566)
 - 7 "LA POLITICA FISCAL Y LOS SHOCKS EXTERNOS" (LC/L.568)
 - 8 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN URUGUAY" (Período 1978-1987) (LC/L.579)
 - 9 "DETERMINANTES DEL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO EN BOLIVIA" (Período 1980-1987) (LC/L.582 y LC/L.582/Add.1)
 - 10 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN MEXICO" (1980-1989) (LC/L.622)
 - 11 "DETERMINANTES DEL DEFICIT Y POLITICA FISCAL EN EL ECUADOR" (1979-1987) (LC/L.624 y LC/L.624 Add.1)
 - 12 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN ARGENTINA" (1978-1987) (LC/L.625)
 - 13 "EL DEFICIT PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN VENEZUELA" (1980-1990) (LC/L.635 y LC/L.635/Add.1)
 - 14 "O DEFICIT DO SETOR PUBLICO E A POLITICA FISCAL NO BRASIL, 1980-1988" (LC/L.636)

* El lector interesado en números anteriores de la Serie Política Fiscal, puede solicitarlo dirigiendo su correspondencia a: Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD, CEPAL, Casilla 179-D, Santiago, Chile.

- 15 "CASOS DE EXITO NA POLITICA FISCAL BRASILEIRA" (LC/L.641)
- 16 "LA POLITICA FISCAL EN COLOMBIA" (LC/L.642)
- 17 "LECCIONES DE LA POLITICA FISCAL COLOMBIANA" (LC/L.643)
- 18 "EL DEFICIT CUASIFISCAL: ASPECTOS TEORICOS, CONCEPTUALES Y METODOLOGICOS" (selección de trabajos) (LC/L.646)
- 19 "EL DEFICIT CUASIFISCAL DE LA BANCA CENTRAL EN COSTA RICA: 1985-1989" (LC/L.647)
- 20 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN BOLIVIA: 1986-1990" (LC/L.648)
- 21 "MACROECONOMIA DE LAS OPERACIONES CUASIFISCALES EN CHILE" (LC/L.649)
- 22 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO CONSOLIDADO CON EL BANCO CENTRAL: LA EXPERIENCIA MEXICANA DE 1980 A 1989" (LC/L.650)
- 23 "UNA APROXIMACION AL DEFICIT CUASIFISCAL EN EL PERU: 1985-1990" (LC/L.651)
- 24 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN EL PARAGUAY: 1982-1989" (LC/L.654)
- 25 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN ECUADOR (1979-1987)" (LC/L.659)
- 26 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN VENEZUELA: 1980-1990" (LC/L.660)
- 27 "DEFICIT CUASIFISCAL: EL CASO ARGENTINO (1977-1989)" (LC/L.661)
- 28 "O DEFICIT QUASE-FISCAL BRASILEIRO NA DECADA DE 80" (LC/L.662)
- 29 "EL DEFICIT PARAFISCAL EN URUGUAY: 1982-1990" (LC/L.719)
- 30 "REFORMA FISCAL PROVINCIAL EN ARGENTINA: EL CASO DE MENDOZA, 1987-1991" (LC/L.741)
- 31 "LA POLITICA FISCAL EN CHILE: 1985-1991" (LC/L.742)
- 32 "POLITICA FISCAL, EQUILIBRIO MACROECONOMICO Y DISTRIBUCION DEL INGRESO EN VENEZUELA: 1985-1991" (LC/L.745)
- 33 "INCIDENCIA MACROECONOMICA Y DISTRIBUTIVA DE LA POLITICA FISCAL EN COLOMBIA: 1986-1990" (LC/L.746)
- 34 "LA POLITICA FISCAL EN BOLIVIA Y SU RELACION CON LA POLITICA ECONOMICA: 1986-1990" (LC/L.750)
- 35 "LA POLITICA FISCAL EN ECUADOR: 1985-1991" (LC/L.753)