

¿ES NECESARIA LA ARMONIZACIÓN FISCAL?

SUMARIO: I. *Ubicación del tema*. II. *Concepto de distorsión fiscal*. III. *Definición y límites de la armonización fiscal*. IV. *Consideraciones sobre los impuestos*. 1. *Tasas del impuesto*. 2. *Beneficios fiscales*. 3. *La amortización*. 4. *Compensación fiscal de pérdidas*. 5. *La base gravable y las deducciones autorizadas*. V. *Evasión fiscal*. VI. *Conclusiones*.

I. UBICACIÓN DEL TEMA

La relación entre los impuestos y el comercio es añeja. En la era moderna de la economía, tenemos como ejemplo los debates que al respecto se dieron en la época mercantilista. Sin embargo, ciertos aspectos de la imposición directa a nivel internacional son propios de las economías abiertas de nuestro tiempo. La rápida integración económica mundial ha afectado dramáticamente a los impuestos y una de las tendencias que se anticipan para el siglo XXI, es la creación de una vigorosa política fiscal de competencia entre las naciones.¹

La firma de un tratado de libre comercio tiene infinidad de consecuencias jurídicas; en materia fiscal éstas tienen dos grandes vertientes: la primera y más obvia es la que se refiere a los impuestos relacionados directamente con el comercio exterior, esto es, los impuestos *ad valorem* contemplados en la Ley Aduanera, en la Ley del Impuesto General de Importación y en la Ley del Impuesto General de Exportación, con sus correspondientes tarifas —TIGI y TIGE—, cuyas cuotas, en las negociaciones sobre acceso a mercados, tienden a reducirse o en su caso eliminarse. No obstante, hay otra vertiente que abarca aquellos impuestos que, aunque no tienen incidencia directa en el comercio exterior sí la tienen en el comercio en general y, por ende, indirectamente en el primero. Esta segunda área está constituida, entre otros, por el impuesto

¹ Stein, Herbert (ed.), *Tax Policy in the Twenty First Century*, Nueva York, John Wiley & Sons, 1988; en especial los artículos de Baker, James A., "The Momentum of Tax Reform", pp. 1-9; Bird, Richard M., "Experience from a Century of Change", pp. 17-32; Vogel, Klaus, "The Search for Compatible Tax Systems", pp. 76-86; Ross, Stanford G., "International Tax Law: The Need for Constructive Change", pp. 87-100; Weiss, Arnold H. y Molnar, Ferenc E., "International Cooperation is Possible", pp. 101-117.

al valor agregado, el impuesto sobre la renta y el impuesto especial sobre producción y servicios que grava algunos productos como las bebidas alcohólicas y los cigarros. Se trata de todos aquellos tributos que influyen en las decisiones empresariales de producción, inversión, financiación y empleo.²

Es importante destacar y diferenciar estas dos vertientes, porque una vez que se ha llegado a un acuerdo sobre el primer aspecto, el que cobra mayor importancia es el segundo, en virtud de que pueden utilizarse ciertos mecanismos impositivos para reemplazar las barreras que han logrado suprimirse en otros sectores y por lo que en teoría se llaman distorsiones fiscales. Las reflexiones que a continuación realizaremos se ubican en esta segunda vertiente y tienen como objetivo dar respuesta a la interrogante que se sugiere como título.

II. CONCEPTO DE DISTORSIÓN FISCAL

La noción de distorsión no es unívoca, por ello es necesario precisar su contenido. Puede señalarse, en primer lugar, que la distorsión supone "la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia en un mercado, de tal suerte que provocan modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico".³ De esta definición se deduce que para que exista una distorsión se requiere que concurren tres elementos: a) una discriminación fiscal; b) diferentes condiciones de concurrencia; c) alteración sustancial en el comercio.

El Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea,⁴ mejor conocido como Informe Neumark, por ser éste

² Kay y Sen han propuesto la utilización del concepto de "impuestos empresariales" para sintetizar todas aquellas disposiciones fiscales que son relevantes para la toma de decisiones empresariales. Kay, J. y Sen, J., *The Comparative Burden of Business Taxation*, Londres, Institute for Fiscal Studies, Working Paper núm. 45, 1983, cit. por González Páramo, José Manuel, "La fiscalidad empresarial española en el horizonte del mercado único europeo", *Armonización fiscal*, número monográfico de la revista *Actualidad Financiera*, Madrid, núm. 42, noviembre de 1989, pp. 2803-2824.

³ Fuentes Quintana, Enrique, "Política fiscal e integración europea", en la obra colectiva *España ante la integración económica europea*, Madrid, Ariel, 1966, pp. 121 y ss. Véase también del mismo autor *Hacienda pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, I. R. García Blanco, 1986.

⁴ El Comité Fiscal y Financiero de la CEE fue constituido en abril de 1960; lo presidió el profesor Fritz Neumark y otros destacados tratadistas como Alain Barrere, Cesare Cosciani, Carl S. Shoup y Georges Vedel. Este comité sesionó durante tres años y aprobó la versión definitiva de su informe en el curso de las sesiones de los días 7 y 8 de julio de 1962 en París. Existe una versión en castellano publicada en la *Revista de Ciencias Económicas y Empresariales*, Madrid, núm. 7, 1978, pp. 122-157.

destacado profesor quien lo presidía, clasificó las distorsiones fiscales en cuatro clases, en función de los siguientes criterios:

1) De acuerdo con su grado o intensidad, las distorsiones pueden ser generales o particulares, según afecten a muchos impuestos o gastos, o únicamente se refieran a alguno de ellos.

2) De acuerdo con su origen se clasifican en temporales o permanentes. En el primer caso la iniciativa privada puede llegar a eliminarlas, lo cual no es posible en el caso de las permanentes.

3) De acuerdo con la situación de referencia, las distorsiones son históricas si se trata de una situación existente; por el contrario, se habla de distorsiones previsibles cuando se trata de una situación que puede o debe lograrse.

4) De acuerdo con la parte de la actividad financiera que la suscita, las distorsiones pueden darse a causa del conjunto de los ingresos, de los gastos públicos, de la estructura del gasto público, o de la estructura de los impuestos.

Una vez clasificadas, "cada forma de realización de la cooperación económica internacional debe fijar *a priori*, en función de los objetivos que se intentan alcanzar, las distorsiones que se pretenden eliminar y los procedimientos para llevar a cabo tal proceso".⁵ Por lo que a la armonización se refiere, en virtud de que una zona de libre comercio es una forma menos desarrollada de integración económica que una unión aduanera, y por supuesto que un Mercado Común,⁶ nosotros nos vamos a referir exclusivamente a las distorsiones de carácter general y permanente, que existen actualmente y que se derivan de la estructura de los impuestos. En este proceso pueden ser útiles los modelos que nos proporcionan las investigaciones acerca de los efectos de las distorsiones y las posibilidades de armonización de las políticas públicas.⁷

⁵ Calle Sáiz, Ricardo, *El impuesto al valor añadido y la Comunidad Económica Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1968, p. 43.

⁶ Ver Shibata, Hirofumi, "The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas, and Tax Unions", en Shoup, Carl S. (ed.), *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Nueva York, Columbia University Press, 1967, vol. I, pp. 145-255. Un buen estudio sobre la armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea es el de Corona, Juan Francisco y Valera, Francisco, *La armonización fiscal en la comunidad europea*, Barcelona, Ariel, 1989. Véase también Casado Ollero, Gabriel; Sánchez Galiana, José Antonio y Rufian Lizana, Dolores, *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Granada, España, Ediciones TAT, 1987.

⁷ El libro clásico es el de Shoup, Carl S. (ed.), *cit.*, nota anterior. Existe un libro reciente, el de Hansson, Göte, *Harmonization and International Trade*, Londres, Routledge, 1990; Assaf, Razin y Sadka, Efraim, *International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization*, National Bureau of Economic Research, Working Paper

III. DEFINICIÓN Y LÍMITES DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Como destacamos al inicio del artículo, cuando en un tratado que crea una zona de libre comercio se ha llegado a un acuerdo sobre la disminución o, en su caso, eliminación de las barreras arancelarias y de otras trabas normativas, la atención debe fijarse en el sistema fiscal para detectar las distorsiones que el conjunto normativo de cada uno de los países provoca en el comercio interno y externo, y poder fijar así el procedimiento a seguir para evitar dichas situaciones.

Para nosotros, este procedimiento o camino a seguir es la armonización fiscal. No obstante, se han propuesto diversas soluciones para evitar las distorsiones fiscales; aquí vamos a mencionar tres: los ajustes en los tipos de cambio, los mecanismos de compensación y la armonización.

A) En los años sesenta⁸ se propugnaron los ajustes en los tipos de cambio, ya que si se toma en cuenta que el efecto de los impuestos se refleja en los precios y éstos a su vez en la balanza de pagos, si se ajusta el tipo de cambio, devaluando o revaluando la moneda, se pueden equilibrar dichos efectos. En la actualidad, esta solución ha sido descartada además de que sólo era realmente válida para los impuestos indirectos.

B) Otra posibilidad la constituyen los mecanismos de compensación para el caso de los impuestos indirectos y los convenios para evitar la doble imposición para el caso de los impuestos directos. Para quienes sostienen esta postura es suficiente con evitar la discriminación por nacionalidad, los paraísos fiscales, la doble imposición internacional, no perjudicar la política comercial común. Sin embargo, es muy importante dejar claro que estas fórmulas eliminan los efectos pero no las causas de la distorsión.

Esta visión es muy limitada, pero es la que hasta ahora comparte el gobierno mexicano. En el caso de México cumplimos con los citados supuestos y la postura de la Secretaría de Hacienda parece ser la de que, en materia fiscal es suficiente, para la armonización, suscribir convenios para evitar la doble imposición. No obstante lo limitado de esta postura, resulta novedosa pues a la fecha México no había firmado tratados de esta índole,⁹ a pesar de que a nivel internacional su tradición

núm. 3152, 1989; Gordon, Roger H., "Canada-U.S. Free Trade and Pressures form Tax Harmonization", National Bureau of Economic Research, Working Paper núm. 3327, 1990.

⁸ Véase, entre otros, a Balassa, Bela, *Teoría de la integración económica*, México, U.T.E.H.A., 1964.

⁹ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional*, México, UNAM, 1972.

es muy amplia. Existen algunos antecedentes a finales del siglo pasado,¹⁰ aunque realmente su auge comienza después de la Primera Guerra Mundial cuando las tarifas del impuesto sobre la renta aumentaron considerablemente y la enmienda decimosexta de la Constitución de los Estados Unidos —febrero de 1913— preparó el terreno para un impuesto sobre la renta de carácter federal, que se asentó sobre la base de gravar a los ciudadanos sin importar el lugar donde residieran.

A partir de los años cincuenta se intensifica la firma de tratados para evitar la doble imposición y se elaboran algunos prototipos. Por ejemplo, desde su creación en 1956, el Comité Fiscal de la OCDE publicó normas modelo propias de estos tratados que se consolidan en una primera versión de conjunto en el año de 1963. Posteriormente el Comité de Asuntos Fiscales, tomando en cuenta la experiencia en la aplicación de instrumentos bilaterales de este tipo, publicó en 1977 un modelo de convención de doble imposición sobre la renta y el capital. Los otros dos estudios que han sido seguidos como modelos y que sirven para asistir a los negociadores en circunstancias especiales son: el modelo de convención sobre doble imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo de la Organización de Naciones Unidas (1980) y el modelo de tratado de impuesto sobre la renta de la Secretaría del Tesoro de los Estados Unidos del año 1981. El trabajo de la ONU enfatiza los cambios o las alteraciones que tienen lugar a consecuencia de los diferentes niveles de desarrollo de los países que celebran el tratado. El modelo de los Estados Unidos destaca aquellos aspectos del modelo de la OCDE que han representado dificultades en las negociaciones o que son imposibles de aplicar para este país tal como se concibieron.

La relación entre este tipo de tratados y el acuerdo de libre comercio tiene dos vertientes: la de derecho y la de hecho. Jurídicamente es claro que se trata de dos instrumentos independientes entre sí que producen sus propias consecuencias jurídicas.¹¹ De hecho, la expectativa de una mayor intensidad en el flujo comercial que produce la celebración de un acuerdo sobre libre comercio, induce a firmar tratados para evitar problemas, como los de la doble imposición, a las empresas de la zona

¹⁰ Véase Phillips, John S., *Tax Treaty Networks 1991*, Worldwide Information Inc., Reino Unido, 1991, esp. la introducción, pp. IX-XLI.

¹¹ Jurídicamente habría muchos comentarios que realizar que van más allá del objetivo de este trabajo, baste simplemente con mencionar que en la estructura jurídica norteamericana el *tratado* para evitar la doble imposición tiene mayor jerarquía que el *acuerdo* sobre libre comercio en América del Norte. Sobre este y otros aspectos véase Shay, S. E., "The Relationship of the Tax Treaties to Domestic Law in the United States", *Tax Treaties and Domestic Legislation. 43 IFA Congress, Rio de Janeiro 1989*, Kluger Law and Taxation, Publishers, Deventer, 1991.

y, lo que es más importante, sirve como catalizador para armonizar ciertos aspectos. Éste fue el caso de Canadá y Estados Unidos después de que firmaron su acuerdo comercial.¹²

Como antes señalamos, Estados Unidos es pionero en esta materia, y por lo que respecta a la zona de libre comercio de América del Norte, firmó con Canadá el 26 de septiembre de 1980 un tratado, que fue enmendado por protocolos de 14 de junio de 1983 y 28 de marzo de 1984; finalmente se intercambiaron los instrumentos de ratificación para entrar en vigor en 1984. A principios de 1991, México y Canadá suscribieron un convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, que ya fue ratificado por el Senado mexicano y está pendiente de ratificar el Congreso de Canadá, y que probablemente entrará en vigor el primero de enero de 1993.

Sería muy extenso analizar aquí el contenido de este convenio, por lo que me limito a destacar que en relación con la armonización fiscal no implica novedades sustanciales. Sigue la estructura propia de este tipo de acuerdos determinando los impuestos a los que se aplica, los sujetos, las distintas clases de renta, que en este caso son, principalmente, tres: beneficios de las empresas, rentas de capital y las rentas obtenidas por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente o dependiente, y los mecanismos para eliminar la doble imposición que varían según el país de que se trate. En nuestro país, el impuesto que se cubra en Canadá se acredita contra el impuesto sobre la renta nacional sin exceder del monto que se pagaría en México por el mismo ingreso. En Canadá, se deduce el impuesto cubierto en México, sobre beneficios, rentas o ganancias, del impuesto canadiense que se causaría respecto de los mismos ingresos.

Actualmente,¹³ México y Estados Unidos se encuentran en negociaciones para suscribir un tratado sobre doble imposición. Los principales problemas que se han suscitado son tres: En primer lugar, se quiere llegar a un acuerdo respecto al monto de la tasa de retención sobre los

¹² Brean, Donald J. S., "International Influences on Canadian Tax Policy: The Free Trade Agreement and US Tax Reform", *Corporate Management Tax Conference*, 1988, pp. 13:1-13:10. Este autor señala que aunque en el tratado de libre comercio nada requería directa o explícitamente a Canadá a modificar su política fiscal, los cambios en el comercio y en la inversión inevitablemente crearon ciertas presiones para adoptar una estructura fiscal apropiada a fin de expandir su comercio internacional.

¹³ Cabe señalar que además del acuerdo con Estados Unidos que está pendiente, se encuentra el que se celebró con Francia y los que se piensan llevar a cabo con España, Alemania, Reino Unido, Suecia y Suiza, entre otros. Por otra parte, el 9 de noviembre de 1989 suscribió un Convenio con Estados Unidos para el intercambio de información.

pagos por intereses, que representa un importante porcentaje de los ingresos para México, y que en el Tratado México-Canadá quedó fijada en 15%, porcentaje que consideran demasiado alto los Estados Unidos; por otra parte, México trata de negociar una tasa de retención del 0% sobre los dividendos de las empresas,¹⁴ lo cual se combina con el problema de los precios de transferencia, esto es, el dinero pagado por transacciones entre miembros de empresas multinacionales.

Una segunda cuestión la representa el impuesto al activo que México desea que forme parte del convenio, y que por supuesto se encuentra incluido en el que celebró con Canadá; los Estados Unidos lo consideran un impuesto no acreditable para efectos del tratado.

Un tercer punto sujeto a debate lo constituye un artículo que contiene un procedimiento de arbitraje que México desea que sea obligatorio, en tanto que Estados Unidos quiere repetir el tipo de procedimiento que acordó con Alemania.

Finalmente, me gustaría puntualizar que en forma tradicional los objetivos de los tratados sobre doble imposición han sido dos: eliminar la doble imposición y facilitar la cooperación entre las administraciones fiscales para combatir la evasión fiscal.¹⁵ No obstante, cuando la Suprema Corte de los Estados Unidos discutió el problema, estableció dos propósitos adicionales que consideró de suma importancia: prevenir el desincentivo al comercio internacional, proveyendo alguna certeza sobre el régimen fiscal que deben encarar los inversores y comerciantes, y eliminar la discriminación fiscal.¹⁶ En mi opinión, la evolución en la celebración de estos tratados exige que la atención se centre en un aspecto básico que debe tomarse como objetivo: la competitividad.

C) Por armonización fiscal debemos entender la coordinación de políticas y acciones en ciertas áreas de los sistemas impositivos vigentes, en este caso de Canadá, Estados Unidos y México, con el objeto de incre-

¹⁴ Es interesante que en la actualidad Estados Unidos está considerando la posibilidad de integrar los sistemas de tributación de las personas físicas y de las empresas. Véase *Treasury Department Report, Integration of the Individual and Corporate Tax Systems, Taxing Business Income Once*, publicado por The Bureau of National Affairs, 6 de enero de 1992.

¹⁵ Para Musgrave este tipo de tratados han sido así formulados para satisfacer dos condiciones: una relacionada con la equidad (evitar la doble imposición) y la otra con la eficiencia del problema (evitar la evasión fiscal). Musgrave, Richard A., "Foreword", en Bhagwati, Jagdish N. y Wilson, John Douglas (eds.), *Income Taxation and International Mobility*, Cambridge, Massachusetts, Mit Press, 1989, p. XII. Ahora hay que agregar una tercera condición: la competitividad.

¹⁶ Maximov vs. U.S. 373 U.S. 49; 10 L. Ed. 2d. 184 a 188, cit. por Baker, Philip, *Double Taxation Agreements and International Tax Law*, Londres, Sweet & Maxwell, 1991, p. 10.

mentar la eficiencia y evitar las distorsiones que ciertas diferencias entre los sistemas fiscales provocan en la circulación de bienes y servicios.

La armonización fiscal no constituye un fin en sí misma, sino un instrumento para conseguir un comercio más fluido y favorable para los países integrantes de la zona de libre comercio. A pesar del interés de los Estados por conseguir un comercio con las características antes citadas, la armonización se tropieza siempre con dificultades. A este respecto, Isabel Vega Mocoeroa señala las principales a que se ha enfrentado la Comunidad Económica Europea y que bien son aplicables al caso de la zona de libre comercio de América del Norte:

- a) La soberanía nacional, ya que la votación de los impuestos es una de las prerrogativas de los parlamentos nacionales.
- b) Los conflictos entre la política económica de los países y la armonización de sus sistemas fiscales.
- c) La sensibilidad de la opinión pública.
- d) La dificultad de eliminar las desigualdades relativas a la estructura del sistema fiscal, a la presión fiscal global y a la distribución de los ingresos fiscales entre los diversos impuestos.
- e) Las dificultades técnicas de la armonización fiscal debidas a la complejidad de los sistemas fiscales.¹⁷

La apertura de la economía mexicana requiere de una armonización fiscal más amplia, toda vez que no puede sustraerse a los acontecimientos económicos mundiales. Estos acontecimientos se caracterizaron, en la década de los ochenta, por un resurgimiento y revitalización del mercado, lo que a su vez ha propiciado el incremento de la competitividad internacional. En este contexto los sistemas fiscales también deben ser competitivos para atraer los bienes tangibles e intangibles. Por este motivo, los sistemas fiscales de los países desarrollados se han reformado constantemente y la neutralidad se ha convertido en un axioma para los sistemas tributarios modernos.¹⁸

Estas reformas se han dado principalmente en tres aspectos: 1) reducción de las tarifas de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, compensándolo con la ampliación de la base imponible, con un recorte

¹⁷ Vega Mocoeroa, Isabel, *La armonización del IVA y el logro del mercado interior*, Valladolid, España, Editorial Lex Nova, 1991, p. 72. Hay que tomar con reservas estas dificultades toda vez que algunas de ellas se derivan de la naturaleza misma de una unión económica y política, como pretende ser la Comunidad Económica Europea.

¹⁸ Montoro Romero, Cristóbal, "La armonización fiscal europea, consecuencias para la empresa española", *Armonización fiscal*, número monográfico de la revista *Actualidad Financiera*, Madrid, núm. 42, noviembre de 1989, pp. 2781-2802.

del número de tipos marginales y descenso de los más elevados con respecto al tipo medio; 2) ampliación de la base de la imposición sobre el consumo y una cierta inclinación a aumentar el peso de los impuestos indirectos, que pretende reducir las deficiencias y los desestímulos inherentes a los elevados impuestos directos; 3) ampliación de la base y búsqueda de la neutralidad de los impuestos sobre sociedades que en algunos países soportan el desplazamiento de la carga tributaria desde las familias a las empresas.

Algunos de estos aspectos subyacen en las reformas fiscales de los años de 1989 y 1990, pero falta todavía mucho por lograr. Esta tendencia mundial a reformar los sistemas fiscales y a tratar de hacer más competitivos los impuestos que lo conforman, nos dan una idea de que a pesar de que no suscribiéramos un tratado de libre comercio, tendríamos de cualquier forma que armonizar ciertos aspectos de nuestras leyes fiscales de acuerdo con las tendencias mundiales, con el fin de hacer más competitivo nuestro sistema fiscal.¹⁹

IV. CONSIDERACIONES SOBRE LOS IMPUESTOS

Para realizar consideraciones concretas sobre determinados impuestos, es necesario destacar dos cuestiones: el concepto de carga fiscal global y la estructura de los sistemas impositivos de Canadá, México y Estados Unidos.

Las teorías modernas de la hacienda pública ponen el acento en la carga fiscal global. Este concepto tiene dos repercusiones para nuestro tema. En primer lugar, no olvidar que la carga fiscal global está en relación con su distribución diferencial entre individuos o empresas, los servicios públicos financiados por el Estado, el gasto público y, en general, en relación con el producto interno bruto, aspectos todos ellos que rebasan los límites de este estudio, pero que no hay que dejar de tomar en cuenta, dada la diferencia entre nuestra economía y la de los países con los que México desea celebrar un tratado de libre comercio.²⁰

¹⁹ En este sentido Brown, Robert, "The Competitive Edge: Impact of Taxes on a North American Free Trade Area", *Canada-United States Law Journal*, vol. 12, 1987, pp. 289-312, señala que tanto el tratado de libre comercio con Estados Unidos como la reforma en este país en el año de 1986, influyeron decisivamente en la reforma del sistema fiscal canadiense.

²⁰ Véase el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, *op. cit.*, pp. 134-138, el cual se dedica en gran parte a comentar las disparidades en la carga fiscal global de los países miembros de la Comunidad Económica Europea.

En segundo lugar, la necesidad de tomar en cuenta todos los impuestos que inciden en las decisiones empresariales, aunque sea en menor medida, como es el caso de los impuestos estatales y municipales.

En cuanto a niveles de gobierno, la estructura de los sistemas impositivos de los países de la zona de libre comercio es la siguiente; México, a diferencia de los otros dos países, centraliza en el nivel federal los impuestos con incidencia económica, en virtud de que los impuestos estatales y locales no son de relevancia o se encuentran coordinados. Por el contrario, en Estados Unidos los impuestos tienen una efectividad real en los tres niveles de gobierno, esto es, además de los impuestos federales, los estados establecen una amplia variedad de gravámenes, entre los cuales los más importantes son el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que es aplicado por 44 estados, el impuesto sobre la renta de las empresas (46 estados) y el impuesto sobre las ventas (46 estados). Los impuestos sobre la propiedad son generalmente de carácter municipal y ciertos municipios tienen impuestos sobre la renta de las personas físicas y morales. Canadá es un Estado federal con 10 provincias y de acuerdo con la Constitución canadiense, la imposición directa es, fundamentalmente, una prerrogativa de carácter federal, pero las provincias pueden gravar a sus habitantes con impuestos directos,²¹ situación que se da en la realidad, además de que aplican impuestos sobre ventas, impuestos al capital de las instituciones financieras e impuestos sobre nóminas, entre otros; los impuestos a la propiedad están considerados a nivel de los gobiernos locales. Cabe destacar que aunque la estructura de los impuestos puede presentar algunos problemas éstos no son de difícil solución.²²

Para destacar la necesidad de una armonización profunda comentaré, sin ánimo exhaustivo, y sin pretender realizar un análisis profundo, ciertos aspectos como las tasas, los beneficios fiscales, la amortización y la compensación de pérdidas, refiriéndome fundamentalmente al impuesto sobre la renta.

1. *Tasas del impuesto*

En este aspecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha tratado únicamente de hacer competitiva la tasa del impuesto. Sin embargo, a pesar de que se redujo significativamente, sigue siendo ligeramente

²¹ Constitución de Canadá, artículos 91 (3) y 92 (2).

²² Véase Avi-Yonah, Reuven S., "The Implications of Federal Tax Systems for European Tax Harmonization", *Tax Notes International*, vol. 3, núm. 11, noviembre de 1991, pp. 1265-1275.

superior a la de Canadá y Estados Unidos. En México, el impuesto sobre la renta grava a las empresas a una tasa del 35% y el impuesto al activo con una tasa del 2%. En Estados Unidos la tasa del impuesto sobre la renta, para el caso de las empresas es el siguiente:²³

<i>Renta gravable</i>	<i>Hasta</i>	<i>Tasa</i>
\$ 0	\$ 50,000	15%
\$ 50,000	\$ 75,000	25%
\$ 75,000	\$ 100,000	34%
\$ 100,000	\$ 335,000	39%
\$ 335,000	—	34%

En Canadá la tasa es de 28% para las empresas en general y de 12% para las pequeñas empresas, además de que existe una tasa más reducida para las actividades manufactureras y de transformación, que es del 26.3%.²⁴

Esta comparación basada en las tasas de los impuestos es insuficiente; armonizar los tipos de gravamen no es lo más relevante; hay numerosos aspectos que hacen variar las tasas, por lo que el esfuerzo debe concentrarse en los tipos efectivos y en los elementos que más influencia tienen sobre la base gravable, esto es, en la armonización de los componentes fundamentales de la tributación empresarial.

En México, dos impuestos de carácter estatal y local, respectivamente, son relevantes a la hora de determinar la carga fiscal de las empresas. El primero es el impuesto sobre la nómina, que es consignado en las legislaciones de dieciocho entidades federativas. La tasa combinada mínima, o sea, la tasa y algunos casos en que existe sobretasa, es del 0.9% en Baja California y la máxima de 4.6% en Quintana Roo.²⁵ Otro caso es el impuesto predial, que toma como base el tipo de predio de que se trate, pero en el cual las tasas están muy lejos de ser uniformes.

En Estados Unidos existen impuestos estatales y locales que gravan a las empresas. Por lo que respecta al impuesto sobre la renta, 27 estados

²³ Son las tasas para el año 1991 de acuerdo con la sección 11 (b) del *Internal Revenue Code*.

²⁴ Ver Pechman, Joseph A. (ed.), *Comparative Tax Systems, Europe, Canada and Japan*, Arlington, Virginia, Tax Analysts, 1987.

²⁵ Véase Gil Díaz, Francisco, "La competitividad internacional de la legislación tributaria en México", *Revista Indetec*, México, núm. 74, enero-febrero de 1992, p. 4, presenta un cuadro en el cual señala las tasas, las sobretasas y la tasa combinada de cada estado.

tienen una tasa uniforme, entre los cuales el estado de Connecticut tiene la tasa más elevada, que es de 11.5 e Indiana la más baja: 3.4; 17 estados aplican un impuesto progresivo y seis estados no tienen un impuesto estatal sobre la renta, éstos son: Michigan, Nevada, South Dakota, Texas, Washington y Wyoming (véanse cuadros 1 y 2). Por lo que toca a los impuestos locales, la tasa más alta es de 8.8% en la ciudad de Nueva York, la ventaja comparativa con Canadá es que son deducibles del impuesto al ingreso federal.

En Canadá se contemplan impuestos provinciales que no son deducibles del impuesto federal. Los porcentajes de las tasas generales del impuesto provincial varían desde 14% hasta 17%, y las tasas para las pequeñas empresas varían de 3.59% a 10%. Con el paso del tiempo, el margen en las tasas entre las diferentes provincias se ha reducido y es de suponerse que esa tendencia va a seguir.²⁶

Francisco Gil Díaz señala que si se incorporan *todos* los impuestos que soportan las empresas, el resultado es que en México el promedio es de 35%, en Estados Unidos de 38.7% y en Canadá de 43.3%.²⁷ Sin embargo, sería necesario profundizar más en esa afirmación y no olvidar la relatividad de estos datos, toda vez que para el caso mexicano hay que tomar en cuenta, además de las tasas, otros factores como la no deducibilidad de la participación de utilidades a los trabajadores, el efecto del impuesto al activo de las empresas, la retención del 15% sobre los intereses pagados por financiamiento domiciliado en el extranjero, el nivel de los impuestos especiales sobre producción y servicios, que es superior al de Estados Unidos, etcétera.²⁸

2. Beneficios fiscales

Como antes mencionamos, uno de los elementos que configuran la distorsión es la discriminación, esto es, un trato preferencial de carácter tributario, lo que en última instancia es un beneficio fiscal.

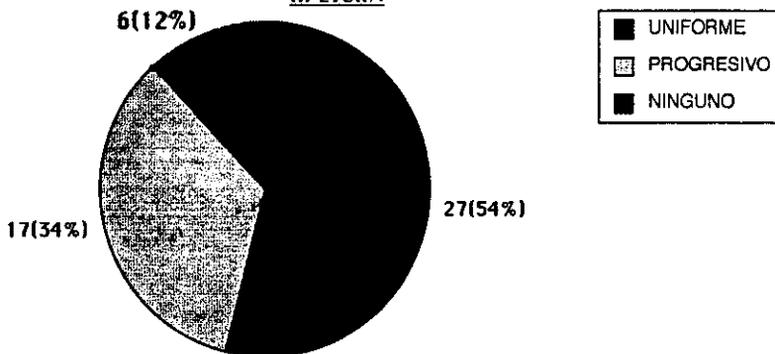
²⁶ Avi-Yonah, Reuven S., *op. cit.*, señala que en 1986 los porcentajes en la tasa general eran entre 11% y 16% y las tasas para las pequeñas empresas entre 3% y 10%, lo cual significa que la tasa general más alta era 1.45 veces más que la inferior y en 1991 era solamente 1.21 veces más alta.

²⁷ Gil Díaz, Francisco, ponencia presentada en la LVIII Asamblea Nacional Ordinaria de la Confederación Patronal de la República Mexicana, el 14 de marzo de 1991, p. 7 (las cursivas son nuestras).

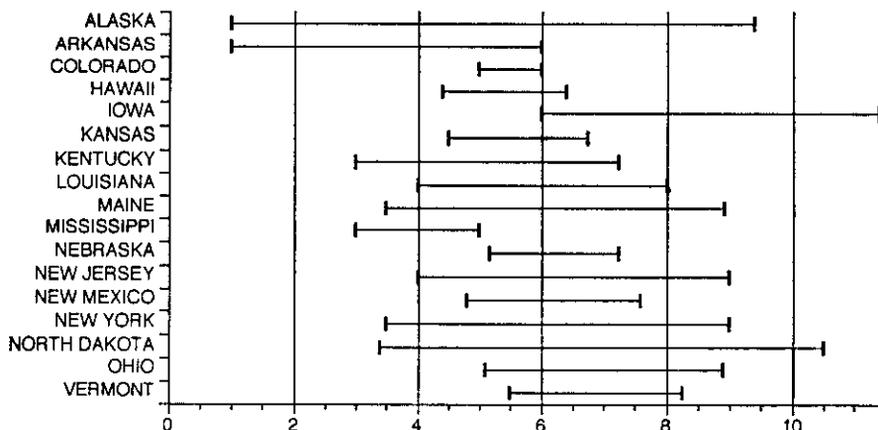
²⁸ Sería importante considerar también algunos problemas metodológicos asociados con la comparación de las tasas efectivas y otros aspectos que señala Musgrave, Peggy B., "Harmonization of Direct Business Taxes: A Case Study", en Carl, S. (ed.), *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Nueva York, Columbia University Press, 1967, vol. I, pp. 207-343.

CUADRO 1

ESTADOS SEGUN EL TIPO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE APLICAN



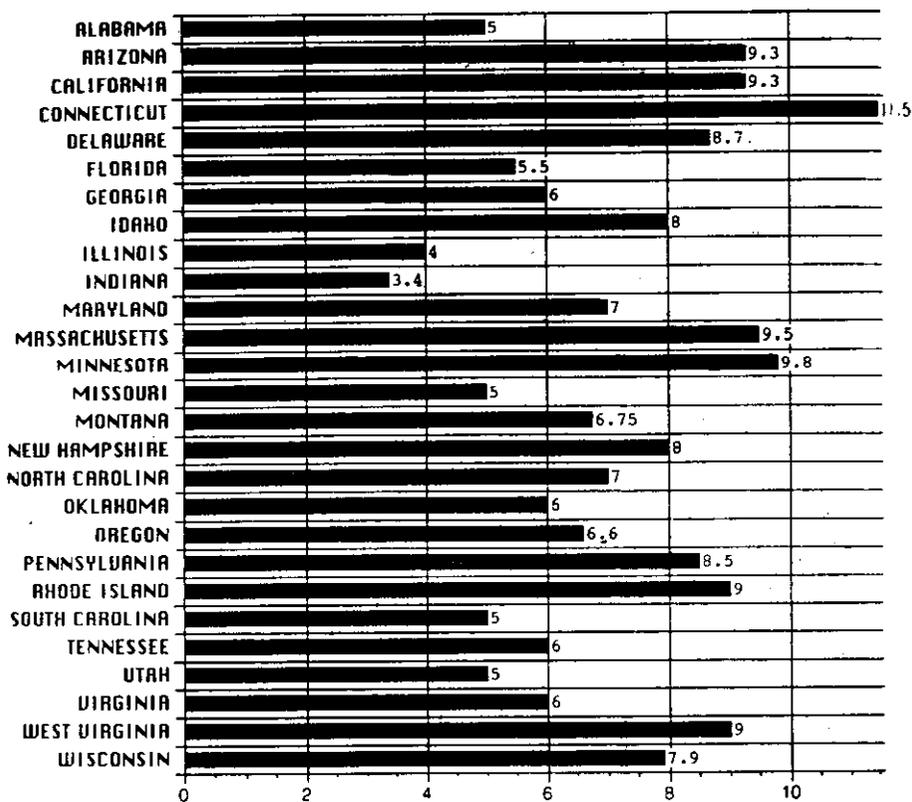
VARIACION DE LA TASA EN ESTADOS CON IMPUESTO SOBRE LA RENTA PROGRESIVO



FUENTE: Elaboración propia con base en las disposiciones legales.

CUADRO 2

TASA QUE APLICAN LOS ESTADOS CON IMPUESTO SOBRE LA RENTA UNIFORME



FUENTE: Elaboración propia con base en las disposiciones legales.

Es de sobra conocido que la utilización de incentivos fiscales forma parte de todos los sistemas impositivos. Si partimos de esta premisa, luego entonces para ser competitivos, en los términos que caracterizan a las economías abiertas, se tiene que tomar en cuenta esta asistencia y equilibrar comparativamente los incentivos al sector privado.

Aunque la tendencia en México es a eliminar los estímulos fiscales, existe una gran variedad de técnicas para conceder beneficios fiscales que van más allá de los decretos que conceden estímulos y que no han sido analizados como tales, ni valorados en México. Por este motivo es tan importante el concepto de gasto fiscal, es decir, la cantidad que el Estado deja de recaudar —no ingreso— en virtud de la concesión de algún beneficio en el sistema impositivo y su cuantificación en los llamados presupuestos de gastos fiscales, toda vez que en ellos se especifica claramente cuáles son las prioridades gubernamentales de apoyo, vía el sistema fiscal y con qué cantidad se está soportando cada tipo de actividad económica.²⁹

Es necesario realizar un estudio profundo de los mecanismos más evidentes, como pueden ser las exenciones, deducciones, tipos especiales, bonificaciones, etcétera, así como de los que pasan desapercibidos; tal es el caso de los refugios impositivos —*tax shelters*—, o de aquellos que tienen efectos de apoyo o *apalancamiento* —*leverage*— de las inversiones en el sistema tributario de México, siguiendo el criterio del concepto de gasto fiscal que se utiliza desde los años setenta en Estados Unidos y Canadá.

Cuando nos referimos a los aspectos internacionales de los gastos fiscales, es inevitable destacar que el concepto en sí mismo, la estimación de su costo y la relación con el tamaño del sector público, son muy útiles en las relaciones económicas bilaterales o multilaterales, y pueden ser utilizados en las negociaciones de tratados fiscales o comerciales.³⁰ Sin embargo, aunque existen trabajos que realizan estudios comparativos para el caso de México, lo primero sería tener un presupuesto de gastos fiscales que siguiera la metodología que utilizan la mayoría de los países de la OCDE y posteriormente efectuar los análisis en términos de competitividad, de eficacia o de cualquier otro tipo, para tener más herramientas antes de negociar, por ejemplo, un tratado comercial.

²⁹ Para profundizar en este tema y conocer la diferencia que existe entre el presupuesto de gastos fiscales y el registro único de transferencias que se elabora en México, véase Mijangos Borja, María de la Luz, "Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXIV, núm. 71, mayo-agosto de 1991, pp. 443-479.

³⁰ Véase McDaniel, Paul R. y Surrey, Stanley S. (eds.), *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1985, pp. 5 y 6. Aunque los autores reconocen que la utilización de su estudio en las relaciones económicas internacionales requiere de un mayor desarrollo, lo importante del esfuerzo que ellos realizaron es que quedó claro que a pesar de las diferentes historias fiscales o filosofías que las inspiraron, es posible realizar una comparación significativa entre los países.

Basta con mencionar que para el año fiscal de 1992 la estimación de gastos fiscales en Estados Unidos fue de 385,290 millones de dólares y para el año fiscal de 1993, de 397,590, lo cual corresponde respectivamente al 33% y 31% de los ingresos presupuestados para esos años. Si este análisis lo realizamos respecto de conceptos concretos tenemos, por ejemplo, que en 1992 el gobierno estadounidense dejó de recaudar, exclusivamente en el impuesto sobre la renta de las empresas, 1,865 millones de dólares en deducciones de gastos en investigación y desarrollo tecnológico, y 835 millones de dólares en créditos fiscales por incremento en las actividades de investigación.³¹

En el nivel estatal y local tenemos que la mayoría de los estados otorgan incentivos fiscales tanto en impuestos directos como indirectos, que inciden sobre la carga tributaria de las empresas. Un grupo muy importante de beneficios lo constituyen aquellos que se otorgan en relación con el uso y conservación de energía y combustible. Los estímulos más utilizados son las deducciones de la renta neta, el crédito contra el pago de impuestos, la amortización de los costos, la exención del impuesto sobre propiedad, y la exención de los impuestos sobre ventas y generalmente se conceden por la producción de energías alternativas, la instalación de sistemas de energía solar, por la transformación de coches y camiones comerciales para consumo de energía diferente a la gasolina, así como por la utilización de vehículos de baja contaminación, la utilización de materiales reciclados, por las inversiones en construcciones para la conservación de la energía, y en plantas de generación de energía eléctrica por medio de sistemas diversos al hidráulico, etcétera (véanse los cuadros 3 y 4).

En relación con los estímulos antes mencionados se encuentran los que se conceden por la adquisición de equipo para prevenir la contaminación del aire, el agua y el ruido. Generalmente se les exenta de los impuestos sobre venta, uso y propiedad. En el impuesto sobre la renta también se les otorga un tratamiento especial, en cuanto al valor base de la deducción o a su plusvalía, otorgándoseles también, en algunos casos, la posibilidad de depreciación o amortización de forma acelerada (véanse los cuadros 3 y 4).

En muchos Estados existe un crédito fiscal sobre las inversiones que se realicen en ciertas zonas geográficas o en determinadas actividades económicas. El crédito puede ser sobre un porcentaje de la inversión

³¹ Datos tomados de *Budget of the United States Government. Fiscal Year 1992* y de *Budget of the United States Government. Fiscal Year 1993*, en especial de la parte tercera "Receipts", cap. XI, denominado "Tax Expenditures".

o de los impuestos pagados a consecuencia de la inversión. En la mayoría de los estados se establece que el crédito sólo puede cubrir un porcentaje del impuesto a pagar, pero el saldo puede ser acreditado a futuro. También se otorgan créditos fiscales para las empresas que creen nuevos puestos de trabajo en las áreas en las que hay un alto índice de desempleo o que tienen necesidades especiales de empleo. Generalmente, el crédito se otorga con base en una cantidad por cada trabajador (véanse los cuadros 3 y 4).

Un beneficio muy importante es el que promueve la tecnología a través de la investigación y el desarrollo. La investigación que cumpla con los requisitos impuestos por el estado puede obtener un crédito fiscal sobre un porcentaje del incremento en los gastos en esa área o de los pagos de investigación básica. Otros estados otorgan como alternativa la posibilidad de una depreciación favorable. También se exenta del impuesto sobre las ventas a la maquinaria y equipo que sea utilizado en la investigación y desarrollo (véanse los cuadros 3 y 4).

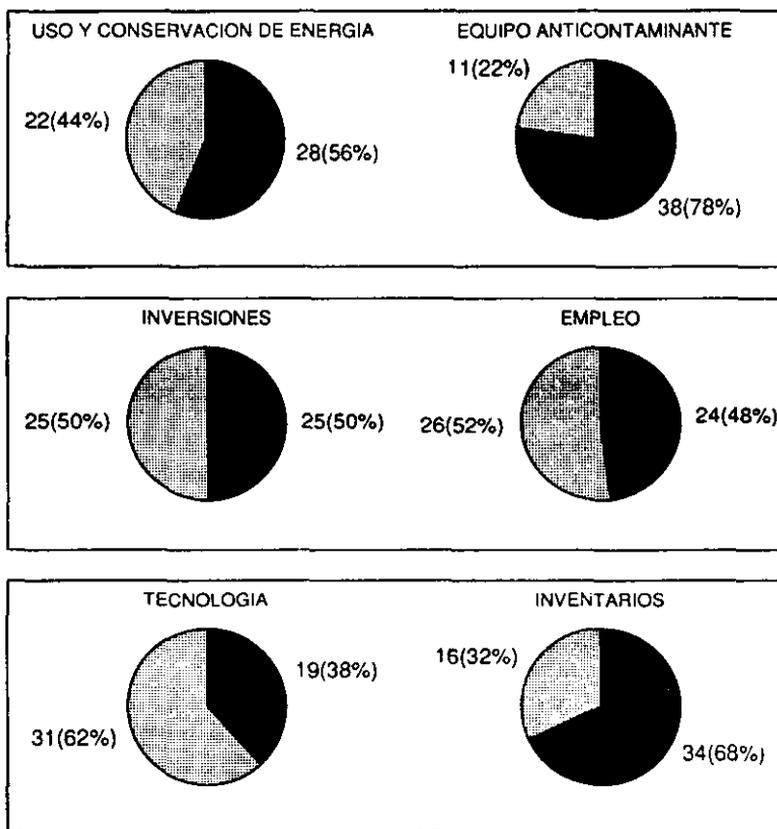
Algunos estados exentan a las empresas del impuesto sobre la propiedad a las mercancías que se encuentran en el inventario de existencias de la empresa y que cumplan con ciertos requisitos que varían de acuerdo con la política industrial del Estado. La mayoría de los estados otorga exenciones en el impuesto sobre las ventas y en el impuesto estatal de compensación de gravámenes interiores a las mercancías en tránsito, así como a la maquinaria y equipo utilizado en las industrias (véanse los cuadros 3 y 4).

Por otra parte, cada estado tiene casos concretos de tratamientos preferencial que no se ubican en los que hemos citado anteriormente; por ejemplo, existe una deducción especial para las donaciones a instituciones educacionales en Arkansas; en California un crédito fiscal sobre un porcentaje del pago de seguro médico a los trabajadores, o del pago a guarderías; también en Montana existe la posibilidad de deducir los gastos por el uso de fertilizante orgánico producido en el mismo estado; un programa de ayuda a los inventores del estado de Oklahoma; un seguro especial que otorga el Eximbank para estimular la expansión de los productos de Texas y que asegura a ciertas empresas exportadoras estadounidenses en contra de las pérdidas debidas a razones de orden político o comercial.

Este panorama nos demuestra la necesidad de realizar un análisis más profundo de los beneficios fiscales que determine realmente el grado de competitividad de nuestra legislación.

CUADRO 3

NUMERO DE ESTADOS QUE APLICAN LOS DIFERENTES TIPOS DE INCENTIVOS FISCALES



FUENTE: Elaboración propia con base en las disposiciones legales.

CUADRO 4

TIPOS DE INCENTIVOS FISCALES QUE APLICA
CADA ESTADO

	<i>Energía</i>	<i>Anticon-</i> <i>tamina-</i> <i>ción</i>	<i>Inver-</i> <i>siones</i>	<i>Empleo</i>	<i>Tecno-</i> <i>logía</i>	<i>Inven-</i> <i>tarios</i>
Alabama		X				X
Alaska	X		X			X
Arizona	X	X				X
Arkansas		X	X			
California	X				X	
Colorado			X	X	X	
Connecticut	X	X		X		X
Delaware						X
Florida		X	X	X		X
Georgia	X	X		X		X
Hawaii	X	X				
Idaho	X	X	X	X		X
Illinois	X	X		X		
Indiana	X	X	X	X	X	
Iowa	X	X			X	X
Kansas		X	X	X	X	X
Kentucky		X				
Louisiana				X		
Maine		X	X	X	X	X
Maryland	X	X		X	X	X
Massachusetts	X	X	X		X	X
Michigan		X	X			X
Minnesota		X				
Mississippi		X		X		X
Missouri		X	X	X		
Montana	X	X	X	X	X	X
Nebraska		X				X
Nevada		X				X
New Hampshire	X	X				X
New Jersey	X	X			X	X
New Mexico			X			X
New York		X	X		X	

	<i>Energía</i>	<i>Anticon- tamina- ción</i>	<i>Inver- siones</i>	<i>Empleo</i>	<i>Tecno- logía</i>	<i>Inven- tarios</i>
North Carolina	X	X		X		X
North Dakota	X		X	X	X	X
Ohio	X	X	X	X		
Oklahoma	X		X	X		
Oregon	X	X				X
Pennsylvania		X	X	X	X	X
Rhode Island	X	X	X		X	X
South Carolina		X				X
South Dakota	X					
Tennessee		X	X			X
Texas	X					
Utah		X	X	X		X
Vermont	X	X		X	X	X
Virginia	X	X	X	X	X	X
Washington	X		X	X	X	X
West Virginia		X	X	X	X	
Wisconsin	X	X	X		X	X
Wyoming		X				X

FUENTE: Elaboración propia con base en las disposiciones legales.

3. *La amortización*

La importancia de la amortización de los activos fijos en las decisiones empresariales de inversión es suficientemente conocida. Si se busca lograr la neutralidad tributaria en estas decisiones, las amortizaciones admisibles fiscalmente deberían coincidir con el grado de depreciación económica efectivamente experimentado por el activo fijo. Sin embargo, esta valoración no es simple, y existen diferentes métodos, que muchas veces utilizan a este mecanismo como un estímulo a la inversión. En México, el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consigna un sistema conocido como "deducción inmediata de inversiones", mediante el cual los contribuyentes pueden deducir en el mismo ejercicio en el que se efectuó la inversión, un porcentaje de la misma, que oscila entre 62% y 95%, dependiendo del bien de que se trate; este catálogo es reducido y las reglas limitan esta posibilidad. En Estados Unidos la sección 168 del *Internal Revenue Code* consigna un método de depre-

ciación acelerada que se denomina *accelerated cost recovery system*. Por ejemplo, para un bien que se deprecia en tres años, la tasa máxima de deducción de la inversión aplicable el primer año es del 33.3%, al segundo de 45% y al tercero de 23%. En Canadá la depreciación es conocida como de línea recta y, en general, la tasa máxima de deducción es del 35%.

4. *Compensación fiscal de pérdidas*

El tratamiento fiscal de la compensación de pérdidas tiene una importancia considerable en el gravamen efectivo de los beneficios empresariales. Al separarse por razones administrativas, la vida de una empresa en periodos normalmente de doce meses, no se contempla a efectos fiscales, el auténtico beneficio generado a lo largo de una actividad, sino el de un lapso concreto. Si existen pérdidas, no poder trasladarlas hacia adelante con inclusión de los intereses correspondientes para tener en cuenta el paso del tiempo, origina una compensación por defecto de los beneficios futuros. El rechazo de la compensación de pérdidas con beneficios del pasado, con la correlativa devolución de impuestos ingresados, también tiene un efecto financiero. Limitar a un número de años la posibilidad de compensar pérdidas, razonable desde el punto de vista del control, es negativo, ya que puede eliminar la posibilidad de la compensación.³²

En México el periodo para la compensación de pérdidas es de cinco años de acuerdo con el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Este lapso se amplió a 10 años en determinados casos y cumpliendo ciertos requisitos que señala el mismo precepto. No obstante, no se permite compensar pérdidas con ejercicios anteriores. La legislación estadounidense (sección 1212) contempla dos periodos: uno de tres años hacia atrás y otro de 8 o 10 años hacia adelante. En Canadá se permite un lapso de tres años hacia atrás y siete años hacia adelante. Como podemos observar, a pesar de la reforma sigue siendo más atractiva para el inversionista la legislación estadounidense.³³

³² Albi, Emilio, "La armonización de la base imponible de la tributación empresarial", *Armonización fiscal*, número monográfico de la revista *Actualidad Financiera*, Madrid, núm. 42, noviembre de 1989, p. 2841.

³³ El tema reviste tanta importancia que la Comisión Europea presentó en septiembre de 1984 una propuesta al Consejo Europeo en relación con la compensación de pérdidas derivadas de las actividades empresariales, señalando en la exposición de motivos de la propuesta de directiva, que la armonización resulta indispensable para que los costos de producción, la localización de la inversión y el rendimiento de los capitales invertidos no resulten afectados como consecuencia del régimen fiscal aplicable en cada país.

5. *La base gravable y las deducciones autorizadas*

Es innegable que la forma en que se determina la base gravable y el catálogo de gastos deducibles, que la legislación de cada país contempla, son un factor fundamental para determinar el grado de competitividad del sistema fiscal. El propósito de este artículo no es realizar un análisis de ello, pero sí resaltar que de dicho estudio podrían resultar los aspectos concretos en los que debemos armonizar nuestros sistemas.

Es necesario poner especial atención en la regulación de las empresas asociadas, de las fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de países diferentes, que en la reforma del año de 1991 empezó a cobrar importancia.

Un caso especial lo constituye el impuesto al valor agregado, puesto que al tratarse de un impuesto sobre ventas que grava el consumo, es de los impuestos más fácilmente armonizables, además de que desde su origen fue concebido partiendo de esta idea.

En el marco del GATT se adoptó el principio de gravamen en destino, mediante el cual las mercancías únicamente están sometidas a imposición en el país de consumo. En el comercio internacional se consigue este resultado desgravando las mercancías de los impuestos devengados en origen y gravándolas en el momento de su importación al país de destino, igual que las producidas en dicho país. Este sistema tiene como ventajas que elimina la doble tributación y grava las mercancías efectivamente consumidas por el país.

El impuesto al valor agregado fue ampliamente elogiado en Europa como sustituto de los diversos impuestos sobre las ventas que existían en los países miembros de la Comunidad Económica Europea, destacando como virtudes del mismo su neutralidad, transparencia, generalidad y uniformidad. La experiencia ha demostrado que estas características no han resultado del todo ciertas; baste solamente considerar las exenciones y tratos preferenciales que se conceden.

Dejando a un lado las virtudes del impuesto, toda vez que es una realidad que incide directamente sobre el comercio, es deseable que, como consecuencia del Tratado de Libre Comercio, se llegue a un acuerdo, por lo menos, de un principio de armonización del mismo, ya que en Estados Unidos no existe un impuesto al valor agregado, sino impuestos estatales sobre las ventas, que mantienen tasas diferentes casi todas alrededor del 6%, porcentaje que en México es superior a pesar de las recientes reformas que bajan la tasa general a 10%. También sería oportuno armonizar la base gravable de este impuesto en los tres países.

Cabe recordar brevemente que la armonización de los impuestos sobre productos o consumos específicos, esto es, de los llamados impuestos especiales, constituye un punto importante a armonizar, toda vez que la carga fiscal soportada por estos productos puede influir en gran medida en el comercio de la zona. Tal es el caso de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Como conclusión respecto a la armonización de aspectos concretos de los impuestos, podemos decir que los abogados debemos auxiliarnos con análisis empíricos, en los cuales se determinan ciertos escenarios, que bien pueden ser reales, con la finalidad de demostrar el efecto tributario-financiero que resulta de aplicar sobre un mismo proyecto el tratamiento fiscal mexicano, con el que correspondería bajo la legislación fiscal vigente en Estados Unidos o en Canadá. Las conclusiones que se obtuvieran de estos estudios serían un mejor parámetro para determinar el grado de competitividad de nuestro sistema impositivo y podrían reforzar o afirmar la necesidad de una armonización fiscal más amplia.

V. EVASIÓN FISCAL

Es importante hacer un último comentario sobre la elusión y la evasión fiscal. La evasión o defraudación fiscal es un delito que está tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que al respecto señala: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fiscal federal". Se asimila a este delito, entre otros, a quien consigne en las declaraciones deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o a quien omita presentar por más de seis meses la declaración correspondiente (artículo 109). Por elusión, sin embargo, se entiende en términos muy generales, el conjunto de medios legales a través de los cuales los contribuyentes escapan al pago o reducen sus impuestos.

Decimos que es importante por dos motivos; en primer lugar, porque un intercambio comercial más intenso y una mayor inversión extranjera suponen un mayor intercambio de información entre los países, tal es el caso del convenio que suscribió México con Estados Unidos el 19 de noviembre de 1989 y el que citamos con Canadá, lo cual requiere una gestión tributaria más eficiente. En este punto hay que destacar que la

elusión tiene un amplio campo internacional³⁴ en el cual se aplican principalmente: a) técnicas de desvío de beneficios, como el uso de precios de transferencia entre sociedades vinculadas; b) técnicas de extracción de beneficios, como el uso de intangibles, el arrendamiento financiero, contratos de investigación y desarrollo; c) técnicas de distribución de beneficios, como cambios de domicilio, capitalización de reservas; d) lo que se conoce como *treaty shopping*, esto significa la utilización por los contribuyentes de tratados para evitar la doble imposición a través de terceros países, obteniendo así para ellos beneficios que normalmente no serían posibles.³⁵

En segundo lugar, a la hora de armonizar los impuestos, hay que tomar en cuenta las posibles causas del fraude fiscal para tratar de combatirlo. Las medidas que se proponen³⁶ como solución son: a) una estructura tributaria que sea aceptada como justa, b) una administración capaz de aplicar esa estructura, y c) un sistema sancionador capaz de desincentivar el fraude. En México nos hemos concentrado en estos dos últimos aspectos, pero hemos descuidado el primero, que requiere de una mayor información a los contribuyentes sobre el destino de sus impuestos y de una aplicación adecuada y honesta de los recursos públicos, pero también, y esto es lo que importa para nuestro tema, el hecho de que si nuestros impuestos son equiparables a los de Estados Unidos y Canadá, por lo que a la carga fiscal ve, los bienes y servicios que proporciona el Estado también deben serlo y la inversión y comercio que se derive de la firma del Tratado debe influir, vía impuestos, en el mejoramiento de vida de los mexicanos.

VI. CONCLUSIONES

Existen dos conceptos fundamentales: el de distorsión y el de competitividad. Con base en ellos, podemos afirmar que es necesario una armonización profunda entre los sistemas de la zona de libre comercio para evitar las distorsiones de nuestro sistema impositivo, con la finalidad de hacerlo más competitivo, de forma que el tratado de libre co-

³⁴ Albi, Emilio, "Elusión y evasión fiscales", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 115-2, 1990, pp. 251-264.

³⁵ Al respecto, véase Becker, Helmut y Wurm, Felix J., *Treaty Shopping. An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1988.

³⁶ Alcalde Pérez, José; Díaz Rodríguez, Antonio y Chaves Latorre, Adela, "El impuesto personal sobre la renta: alternativas", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 116-3, 1990, pp. 7-35.

mercio tenga efectos realmente positivos y se aprovechen al máximo todos los beneficios que se pregonan.

Es conocido que el nivel y la distribución de la imposición directa afecta a la rentabilidad del capital invertido, al influir en los costos y en la elección de los mecanismos de financiación empresarial, pero también en la localización de las inversiones, dado que éstas se realizarán en el país que tenga más baja presión fiscal o mayores incentivos; por eso, a pesar de que no suscribiéramos un tratado, sería necesario realizar una revisión de nuestro sistema fiscal en relación con el de los demás países, sobre todo con los que nos son más afines y con los que tenemos un mayor comercio.

No debemos olvidar las dificultades que mencionamos, a las que se enfrenta el proceso armonizador, y convertirlas en ventajas; me refiero concretamente a tres:

Por lo que se refiere al primer obstáculo, la soberanía nacional, además de ser un concepto que se encuentra en revisión, no presenta problemas porque la determinación de la política fiscal constituye una de las pocas facultades que podemos afirmar conserva el Estado en materia de rectoría económica.

Por lo que se refiere a los dos últimos obstáculos: la dificultad para eliminar las desigualdades relativas a la estructura del sistema fiscal, a la presión fiscal global y a la distribución de los ingresos fiscales entre los diversos impuestos, y las dificultades técnicas de la armonización fiscal debidas a la complejidad de los sistemas fiscales, es necesario que los cambios se realicen con capacidad creadora y teniendo en cuenta la experiencia de otros países no sólo de nuestro continente, sino también europeos y asiáticos, y así como se habla de alternativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas,³⁷ encontrar soluciones a las distorsiones y desincentivos que provoca la tributación de las sociedades. Con esto se evita, además, el prejuicio de que la armonización sólo sea una copia de normas que pueden ser ajenas a la tradición de los países que las adoptan.

En la actualidad se destaca como característica que los sistemas fiscales busquen la eficiencia y la equidad. Respecto a esta última hay que

³⁷ Un buen resumen de estas alternativas se encuentra en Pechman, Joseph A., *The Future of the Income Tax*, Washington, D. C., General Seric Reprint, núm. 437, Brookings Institution, 1990. En español véase Alcalde Pérez, José; Díaz Rodríguez, Antonia y Chaves Latorre, Adela, *op. cit.* En ésta se señalan la base extensiva, el impuesto lineal y el impuesto progresivo sobre el gasto personal como alternativas del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

tener presentes los postulados de justicia y de redistribución³⁸ a la hora de realizar las reformas. Tampoco hay que olvidar que la política fiscal, como parte de la política económica, es un instrumento valioso para enfrentar problemas graves y específicos, como déficit presupuestarios; además de las funciones que tradicionalmente le han correspondido en la asignación eficiente de los recursos productivos, en la redistribución equitativa de la renta y la riqueza; y asimismo, de su función más primaria, la cual ha ido recuperando: la financiación del gasto público. Por lo tanto, para la mencionada armonización es necesario estudiar y comparar a profundidad el texto y sobre todo los efectos de las leyes fiscales canadienses y estadounidenses, con las mexicanas, para encontrar, como antes destaqué, con conocimiento y creatividad, fórmulas que combinen los elementos a los que hice alusión.

María de la Luz MIJANGOS BORJA

³⁸ Un amplio estudio de ellos se encuentra en Neumark, Fritz, *Principios de la imposición* (trad. José Zamit Ferrer), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.