

## 2. Experiencia en otros países

### 2.1 México en el entorno global

#### 2.1.1 Influencia del derecho internacional en el derecho fiscal mexicano

La influencia comercial de los países desarrollados, especialmente de los Estados Unidos de América (EUA), por medio del derecho internacional comercial afectó de manera importante varios aspectos de la realidad mexicana, como son los ámbitos jurídico, económico y político; propiciando el establecimiento en México del modelo neoliberal.

La influencia antes señalada en el derecho internacional se reflejó en el derecho interno mexicano, básicamente con la entrada de México al GATT en el año de 1986, evento que significó un nuevo punto de partida en nuestra historia económica.

El modelo de economía abierta se caracteriza por el establecimiento de una política exterior coordinada con la de los EUA, bajo el supuesto de ser México un país desarrollado. El foro internacional para defender y plantear nuestros problemas económicos es la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), de la que somos miembros activos, y cuyos principios de democracia plural, economía de mercado y respeto a los derechos humanos, los comparten sus miembros.

Con la celebración del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), el derecho internacional encuentra una posición jurídica más equilibrada con el orden jurídico interno de México, estableciéndose las bases de verdaderas instancias supranacionales. Otro ejemplo de esta circunstancia es el reconocimiento de México de la jurisdicción obligatoria de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Con varias reformas que se realizaron a la Constitución se minimizó la intervención del Estado en la economía, para dejar que fueran las fuerzas del mercado quienes regularan las situaciones económicas y monetarias. Esto origina una industria que dirige sus fuerzas a las exportaciones y la virtual suspensión del mecanismo de sustitución de importaciones, con un modelo económico y comercial enfocado a un entorno global; un tipo de cambio sujeto a la oferta y la demanda; la liberalización de la inversión extranjera y una modificación constitucional de las áreas prioritarias y estratégicas.

Otras características necesarias para el desarrollo del modelo se han hecho realidad en nuestro país, como son: un sistema político democrático, una apertura en las relaciones entre las diferentes iglesias y el Estado (principalmente la católica) conservando el país una libertad de cultos.

### **Nueva estructura jurídica del modelo al amparo del TLCAN y la incorporación de México a la OCDE**

EL modelo neoliberal se reflejó en el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994 (PND) y en su Sistema de Programación Sectorial e Institucional de Mediano Plazo. De esta forma se elaboraron y publicaron en el Diario Oficial programas sectoriales o nacionales de modernización sobre salud, educación, protección civil, desarrollo urbano, vivienda, medio ambiente, capacitación y productividad, ciencia y tecnología, industria y comercio exterior, etc.

El proyecto contemplaba una nueva etapa de relaciones con la Unión Americana, basada en el respeto y la cooperación. Se llevaron a cabo las negociaciones para establecer el TLCAN, que permitiría crecer más rápido y con solidez, crear empleos mejor remunerados y elevar el bienestar de la población.

La modernización jurídica de la economía se fue realizando bajo la influencia del derecho internacional, previa a las negociaciones y después de las negociaciones del TLCAN.

La negociación del TLC con Estados Unidos y Canadá la realizó México partiendo de la base de que era un país desarrollado, por lo que no se pudo beneficiar de ventajas no recíprocas, como ocurrió con la entrada al GATT en 1986.

La OCDE es una organización que provee a los gobiernos de un foro para discutir sobre desarrollo y perfeccionamiento de políticas sociales y económicas, así como compartir experiencias, buscar respuestas a problemas comunes y coordinar políticas domésticas e internacionales para incrementar la globalización.

Desde la segunda mitad de los ochenta, México emprendió un importante proceso de reforma económica, por lo que consideró su ingreso a la OCDE como parte integral de su estrategia de inserción al exterior, por el significado de los compromisos que adquiriría y por los servicios que la OCDE le ofrecía.

En 1961 la OCDE adopta el proyecto de convenio para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y al capital. Este convenio consta de 29 artículos y se publica en el año de 1963 (el cual quedó plasmado en la Regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea para 97/98).

### **Primera etapa: Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994**

Entre los años de 1989 y 1994 se emitieron más de 550 disposiciones jurídicas importantes: reformas constitucionales, leyes federales, reglas, acuerdos, resoluciones, reglamentos, circulares, instructivos, procedimientos, tratados, etc. Dentro de esta nueva estructura jurídica merecen especial atención, por su estrecha relación con el TLCAN, los cambios en las siguientes ramas del derecho: constitucional, administrativo, aduanero, civil, comercio exterior, económico, electoral, derechos humanos, financiero, marítimo, mercantil, penal, procesal, propiedad intelectual y, por supuesto, fiscal.

Los cambios más relevantes dentro del ámbito del derecho fiscal son los siguientes:

- Ley de Ingresos de la Federación en 1991, en cuya exposición de motivos se informó del inicio de tramites para celebrar esos TEDT, y las negociaciones que se estaban llevando a cabo para ello, entre diversos países de América y Europa al finalizar el año de 1990. Se señaló que la celebración de estos tratados tenía como principal finalidad la de armonizar los sistemas impositivos entre países y resolver la doble causación del impuesto que no era posible eliminar con medidas unilaterales.
- Reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) en 1993 y la aplicación de los tratados internacionales. Con el fin de reconocer la existencia de regímenes especiales en los tratados internacionales de los que México forma parte, se precisó que las disposiciones del CFF se aplicarían sin perjuicio de lo dispuesto en dichos tratados.
- Ley de Comercio Exterior (LCE) en 1993 y la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación (TFF) para conocer de prácticas desleales de comercio internacional.
- Reforma a la Ley Orgánica del TFF en 1993 y la competencia en materia de comercio exterior.
- Reforma al CFF en 1993 para establecer los mecanismos alternativos de resolución de controversias.
- Reforma a la Ley Orgánica del TFF en 1994 y la competencia del TFF para conocer sobre reparación del daño a cargo del Estado.

## Segunda etapa: Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000

En el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 del presidente Ernesto Zedillo Ponce de León se buscaba superar las dos causas principales que originaron la crisis del modelo del Lic. Salinas: el gran déficit en la cuenta corriente de la balanza de pagos y la falta de ahorro interno para financiar el desarrollo nacional.

Las consecuencias de la crisis en 1995 fueron: una caída del 6.2% en el Producto Interno Bruto (PIB), una alta inflación del 52% y una tasa de desempleo que llegó hasta el 7.6% de la población económicamente activa.

El marco regulatorio de la OCDE siguió influyendo y determinando el desarrollo económico de México, situación que necesariamente conlleva modificaciones a diversas disposiciones jurídicas. En materia fiscal las reformas más relevantes que se efectuaron durante esta etapa son las siguientes:

- Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1997 para la aplicación de TEDT. La norma esencial indica que los tratados aplican en beneficio de los residentes del Estado contratante. El contribuyente residente en México deberá acreditar la residencia para efectos fiscales de la persona que percibe los ingresos, debiendo cumplir con todas las disposiciones adjetivas que al efecto se hayan expedido y se encuentren en vigor. También se establecen reglas más claras para la determinación de los precios de transferencia que para fines fiscales deben utilizarse en operaciones celebradas entre partes relacionadas.
- Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1999 para gozar de los beneficios otorgados por los TEDT. Se estableció que cuando no se cumplan las reglas de procedimiento establecidas por la propia ley, únicamente podrán obtener los beneficios de los TEDT mediante la devolución del impuesto correspondiente, en vez de liberar al perceptor de los ingresos de las retenciones.
- El Tribunal Fiscal de la Federación evoluciona en cuanto a su competencia y se transforma en Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Mediante este cambio, el Tribunal podrá conocer de diversas materia, como son: tratados comerciales y de doble tributación, recursos en materia aduanera, facultad de atracción, prácticas desleales de comercio internacional, etc.

### Tercera etapa: Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006

El Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006 tiene como tarea, entre otras, conducir responsablemente la economía, ampliar y extender la competitividad y promover un crecimiento dinámico, incluyente y sustentable, que abra oportunidades y sea cimiento de una vida mejor para la población. Algunas estrategias básicas a seguir son las siguientes:

- Coordinar la política fiscal con la política monetaria.
- Promover una nueva hacienda pública.
- Promover esquemas de regulación y supervisión eficaces en el sistema financiero.

En el inicio del gobierno del Presidente Vicente Fox se reformaron varios ordenamientos legales en materia constitucional, aduanera, comercio exterior, financiero y fiscal. En esta última rama, los principales cambios fueron:

- Reformas a la Ley Aduanera en 2001 para que el Gobierno Federal diera cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 303, 304 y Anexo 303.7 del TLC.
- Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 2001 respecto de conceptos y tasas del impuesto que se retendrá en el caso de los TEDT, principalmente respecto de intereses pagados.
- Reformas a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en 2001 y la competencia para conocer de las materias previstas en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Dentro de todas las reformas mencionadas a las diferentes leyes fiscales, se han establecido definiciones, procedimientos y disposiciones adjetivas que deben ser respetadas por las reformas a las leyes mexicanas para dar cumplimiento a los diferentes tratados celebrados por México, de tal manera que se otorgue a los residentes de los Estados contratantes un trato equitativo respecto a los nacionales. Algunos de estos aspectos se refieren a reglas de interpretación, establecimiento permanente, criterios para determinar fuente de riqueza en el país, precios de transferencia, ingresos obtenidos por residentes en el extranjero y reglas para el acreditar los impuestos pagados en el extranjero.

## Situación que guarda el sistema tributario mexicano respecto de otras naciones

### Aspectos generales

México es uno de los países que presenta una menor recaudación tributaria en el mundo. A pesar de la adopción de prácticas internacionales por parte del gobierno mexicano, la recaudación como parte del producto interno bruto (PIB) se ha mantenido muy por debajo del nivel que presentan los países desarrollados. En los países con un nivel de desarrollo similar al de México la tendencia en la recaudación se ha mostrado en aumento, a diferencia de lo que sucede en nuestro país.

Las exenciones y los regímenes especiales que otorga la legislación fiscal mexicana, con el objetivo de coadyuvar a una mejor distribución del ingreso o propiciados por la fuerza política de algunos sectores, además de restarle neutralidad al sistema, provocan que se pierda capacidad recaudadora. Esto nos lleva a contar con un sistema tributario que de origen no posibilita un nivel de recaudación satisfactorio y porque se inscribe en un contexto de finanzas públicas que dependen de manera importante de los ingresos petroleros.

Es evidente la necesidad que tiene el gobierno mexicano, desde hace más de dos décadas, de fortalecer los ingresos recurrentes, esfuerzo que se ha visto pospuesto justamente por la existencia de ingresos no fiscales (petróleo, privatizaciones, etc.). La posibilidad de cambiar la ausencia de ingresos estables con otras fuentes de recursos se ha venido agotando en los últimos años, en virtud de los factores siguientes:

- La reducción en el número de empresas públicas susceptibles de ser desincorporadas.
- Debido a la globalización de los mercados, el precio actual del petróleo es inferior al promedio de la década de los ochenta.
- La sistemática pérdida de ingresos arancelarios que deriva de los acuerdos de libre comercio que ha suscrito México.

Por otra parte, las presiones por el lado del gasto en el corto y mediano plazos se ha incrementado por la imperante necesidad de elevar el gasto social y de inversión, así como por la reforma a los sistemas de seguridad social y los programas de saneamiento financiero. Estas presiones se verán incrementadas por el fuerte crecimiento que presenta el gasto corriente, el pago de PIDIREGAS y los apoyos federales que deberán otorgarse en materia de seguridad social en los años venideros.

Es importante destacar que México es uno de los países con menor gasto público, dicho gasto propicia la acumulación de capital físico y humano. En este sentido, el reducido gasto en salud, educación, capacitación, combate a la pobreza, infraestructura energética, carretera e hidráulica, limita el potencial de crecimiento del país y fomenta una desigual distribución del ingreso.

Por otra parte, considerando los niveles actuales de deuda, así como la generación de ahorro financiero y doméstico, sólo con niveles de déficit similares a los actuales se podrá fortalecer la solvencia del sector público. Si se generan niveles de déficit superiores en el futuro, como resultado del gradual deterioro estructural de las finanzas públicas, podrían generarse condiciones que reducirían la solvencia del sector público, poniendo en riesgo la estabilidad económica del país.

Todos los elementos referidos nos hacen ver la urgencia de instrumentar una reforma fiscal integral que eleve la recaudación y abra espacios presupuestales para incrementar el gasto público en inversión real (física y humana), al tiempo de fortalecer la postura fiscal.

Como ya se ha comentado a lo largo de este estudio, un sistema fiscal tiene como propósito obtener los recursos necesarios para que el Estado realice las funciones que le son propias, siendo su objetivo principal el de recaudar.

A continuación se presentan una serie de comparaciones de la recaudación tributaria a nivel internacional.

Evolución de los Ingresos totales del Sector Público: Clasificación Tributario - No Tributario									
Concepto	Promedio 1988-1994		Promedio 1988-1994		Promedio 1988-1994		Promedio 1988-1994		
	% del PIB	% del Total	% del PIB	% del Total	% del PIB	% del Total	% del PIB	% del Total	
Ingresos Presupuestarios Totales	24.56	100.00	21.94	100.00	21.76	100.00	23.05	100.00	
<b>Gobierno Federal</b>	<b>15.76</b>	<b>64.17</b>	<b>15.22</b>	<b>69.36</b>	<b>16.12</b>	<b>74.05</b>	<b>15.62</b>	<b>67.77</b>	
Tributarios	11.13	45.31	10.09	45.96	11.70	53.78	10.85	47.04	
ISR	4.88	19.88	4.32	19.70	5.15	23.68	4.72	20.49	
IVA	3.08	12.54	3.10	14.14	3.52	16.16	3.17	13.75	
IEPS	1.84	7.50	1.62	7.40	2.13	9.76	1.81	7.87	
Petróífero	1.19	4.86	1.26	5.73	1.72	7.90	1.32	5.71	
Resto	0.65	2.64	0.37	1.67	0.40	1.86	0.50	2.16	
Importaciones	0.87	3.56	0.59	2.67	0.47	2.04	0.69	2.97	
Otros Impuestos b/	0.45	1.83	0.45	2.05	4.41	2.14	0.45	1.96	
No Tributarios	4.63	18.86	5.14	23.40	2.77	20.28	4.78	20.73	
Derechos por Hidrocarburos	3.03	12.35	3.24	14.75	1.64	12.72	3.06	13.27	
Resto	1.60	6.51	1.90	8.65	5.65	7.55	1.72	7.46	
<b>Organismo y Empresas</b>	<b>8.80</b>	<b>35.83</b>	<b>6.72</b>	<b>30.64</b>	<b>2.18</b>	<b>25.95</b>	<b>7.43</b>	<b>32.23</b>	
PEMEX	2.93	11.94	2.43	11.07	3.47	10.00	2.60	11.29	
Resto	5.87	23.89	4.29	19.57	6.66	15.95	4.83	20.94	
<b>Memoranda</b>									
Ingresos Petroleros	7.16	29.15	6.92	31.56	6.66	30.62	6.98	30.27	
Ingresos No Petroleros	14.40	70.85	15.02	68.44	15.10	69.38	16.08	69.73	
Ingresos No Recurrentes	1.85 <sup>d</sup>	7.53 <sup>d</sup>	0.67	3.03	0.58	2.65	1.07 <sup>d</sup>	4.64 <sup>d</sup>	

**Fuente:** "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SCHP. Se utilizaron las series acumuladas a diciembre de cada año (1988-2002) disponibles en [www.schp.gob.mx](http://www.schp.gob.mx), que a continuación se describen: "Ingresos presupuestales del Gobierno Federal", serie GB e "Ingresos Presupuestales del Gobierno Federal", serie BA. Para la Subsección "Tributarios": "Renta", Serie BAG01, "I.V.A.", Serie BAG02, "Producción y Servicios", Serie BAG03, "Importación", Serie BAG05, "Erogaciones, Serie BAG04 y "Otros Impuestos", Serie BGA06. El IEPS petrolífero corresponde a "Impuestos a la Gasolina", SerieBAG301y el "Resto" corresponde a la suma de las siguientes series: "Tabacos Labrados", Serie BAG302, "Alcohol", Serie BAG303, "Teléfonos", Serie BAG304, "Cerveza", Serie BAG305, "Seguros", Serie BAG306, "Aguas Envasadas", Serie BAG307 y finalmente "Energía Eléctrica", Serie BAG308. Para la subsección "No tributarios": "Derechos por Hidrocarburos", Serie BAH0202, y "Resto" se obtuvo al sumar lo siguiente: "Contribución de Mejoras", Serie BAH01, "Derechos", Serie BAH201, "Productos", Serie BAH03, "Aprovechamientos", Serie BAH04 y "Accesorios", Serie BAH05. "Las Entidades Distintas de Pemex" provienen de 'Ingresos Presupuestales de Otras Entidades", Serie GB220. Las series "Pemex", y "Organismos y Empresas" se obtuvieron por diferencia. Las cifras del PIB a precios corrientes provienen del INEGI (publicado en [www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx)).

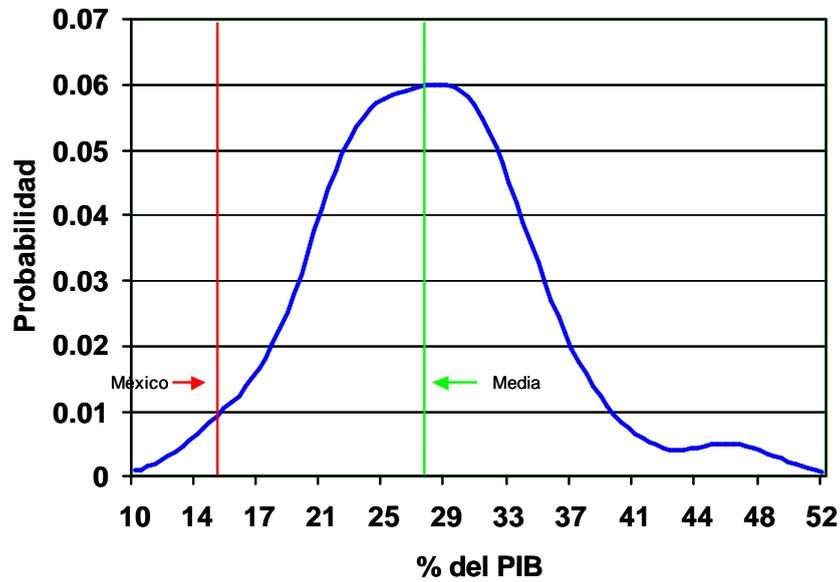
Países de la OCDE	Carga Fiscal Total a/ (% del PIB)				PIB per Cápita b/	
	1990	2000	Variación Absoluta	Variación Porcentual (%)	1990	2000
Alemania	22.30	23.10	0.80	3.60	19,562.6	22,855.6
Australia	29.30	31.50	2.20	7.50	20,063.4	25,559.0
Austria	27.20	28.80	1.60	5.90	19,812.8	23,676.5
Bélgica	28.80	31.50	2.70	9.40	19,876.9	23,781.1
Canadá	31.60	30.70	-0.90	-2.80	22,349.7	26,904.5
Corea	18.10	21.80	3.70	20.40	9,952.4	15,875.8
Dinamarca	45.70	46.50	0.80	1.80	21,805.2	2,606.3
España	21.40	22.80	1.40	6.50	14,477.2	18,046.9
Estados Unidos	19.80	22.70	2.90	14.60	26,457.8	33,293.0
Finlandia	35.10	34.90	-0.20	-0.60	20,270.4	23,792.1
Francia	24.00	29.00	5.00	20.80	2,023.3	22,357.7
Grecia	20.50	26.40	5.90	28.80	11,969.6	14,614.0
Holanda	26.90	25.30	-1.60	-5.90	19,480.4	24,312.8
Hungría	ND	27.60	ND	ND	9,602.6	10,439.2
Irlanda	28.50	26.80	-1.70	-6.00	14,157.7	26,380.6
Islandia	30.20	34.40	4.20	13.90	21,051.4	24,777.0
Italia	26.10	30.00	3.90	14.90	19,307.8	21,780.2
Japón	21.40	17.20	-4.20	-19.60	2,220.2	24,675.3
Luxemburgo	29.80	31.00	1.20	4.00	26,891.3	43,989.4
<b>México</b>	<b>15.20</b>	<b>15.40</b>	<b>0.20</b>	<b>1.40</b>	<b>7,333.8</b>	<b>8,762.3</b>
Noruega	30.80	31.20	0.40	1.30	20,445.9	27,060.4
Nueva Zelanda	37.60	35.10	-2.50	-6.60	16,168.6	18,815.7
Polonia	ND	24.00	ND	ND	6,601.0	9,217.0
Portugal	21.30	25.60	4.30	20.20	12,306.8	15,923.4
Reino Unido	30.70	31.20	0.50	1.60	18,322.8	22,189.7
Rep. Checa	ND	22.10	ND	ND	13,586.4	13,666.0
Rep. Eslovaca	ND	21.00	ND	ND	11,982.4	11,409.9
Suecia	39.00	39.00	0.00	0.00	20,786.8	23,635.1
Suiza	20.60	23.70	3.10	15.00	26,130.8	26,413.7
Turquía	16.10	27.70	11.60	72.00	5,740.0	6,832.1
<b>Promedio OCDE</b>	<b>26.80</b>	<b>27.90</b>	<b>1.70</b>	<b>8.50</b>	<b>17,291.3</b>	<b>21,254.8</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>7.30</b>	<b>6.40</b>	<b>3.20</b>	<b>16.70</b>	<b>5,833.8</b>	<b>7,852.9</b>

**Fuente:** "Revenue Statics 1965-2001" OCDE(2002). Cuadro 4 (Pág. 75). El PIB per Cápita se obtuvo de Penn World Tables (Versión 6.1, disponibles en <http://pwt.econ.upenn.edu>). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.schp.gob.mx](http://www.schp.gob.mx)).

<b>Carga Fiscal Total: Desglose para México</b>		
<b>Concepto</b>	<b>% del PIB</b>	
	<b>1990</b>	<b>2000</b>
<b>Ingresos Tributarios No Petroleros del Gobierno Federal</b>	<b>10.0</b>	<b>9.4</b>
<b>ISR</b>	<b>4.5</b>	<b>4.7</b>
<b>IVA</b>	<b>3.6</b>	<b>3.5</b>
<b>IEPS No Petrolífero</b>	<b>0.8</b>	<b>0.3</b>
<b>Importaciones</b>	<b>0.9</b>	<b>0.6</b>
<b>Otros</b>	<b>0.3</b>	<b>0.4</b>
<b>Ingresos Petroleros del Gobierno Federal</b>	<b>4.2</b>	<b>4.8</b>
<b>IEPS Petrolífero</b>	<b>0.7</b>	<b>1.2</b>
<b>Derechos por Hidrocarburos</b>	<b>3.5</b>	<b>3.6</b>
<b>Derechos No Petroleros</b>	<b>0.5</b>	<b>0.3</b>
<b>Aprov. Por Rendimientos Excedentes de PEMEX</b>	<b>0.0</b>	<b>0.4</b>
<b>Impuesto Estatal a la Nómina</b>	<b>0.1</b>	<b>0.2</b>
<b>Impuesto Predial</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>
<b>Otros impuestos estatales y locales</b>	<b>0.1</b>	<b>0.1</b>
<b>TOTAL</b>	<b>15.2</b>	<b>15.4</b>

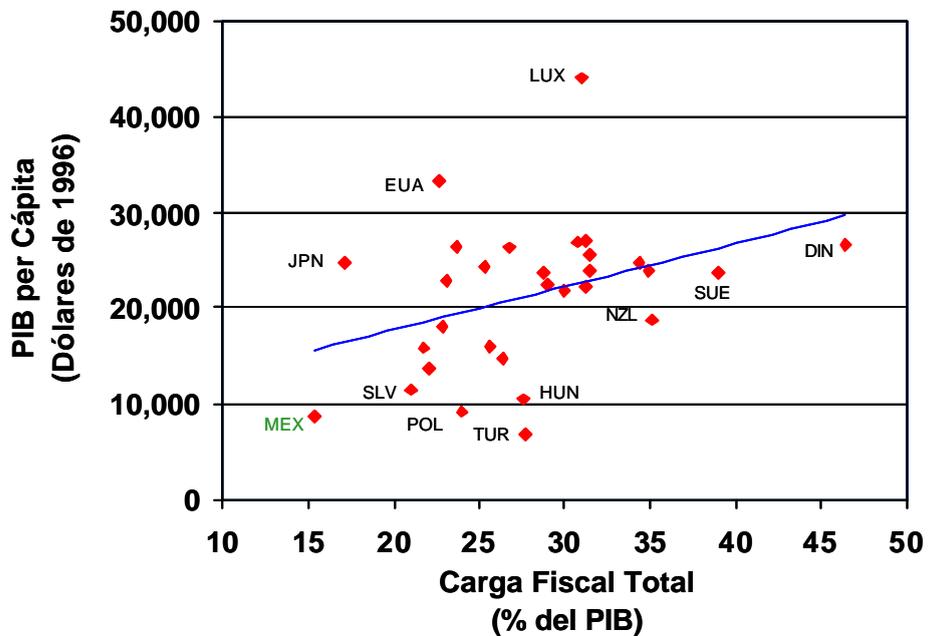
**Fuente:** Conforme a la metodología seguida por la OCDE, la Carga Fiscal Total de México se integra por los Ingresos Tributarios Totales, tanto Federales como estatales y locales, los Derechos Totales (tanto Petroleros como No Petroleros) y el Aprovechamiento por Rendimientos Excedentes de PEMEX. La suma de los componentes puede variar del total debido al redondeo de las cifras. Por lo mismo y debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, los valores reportados pueden diferir de los otros cuadros.

**Gráfica 1 Distribución de la Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000**



Fuente: Carga Fiscal Total en la OCDE, Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000.

**Gráfica 2 PIB per Cápita y Carga Fiscal Total en la OCDE, 2000**

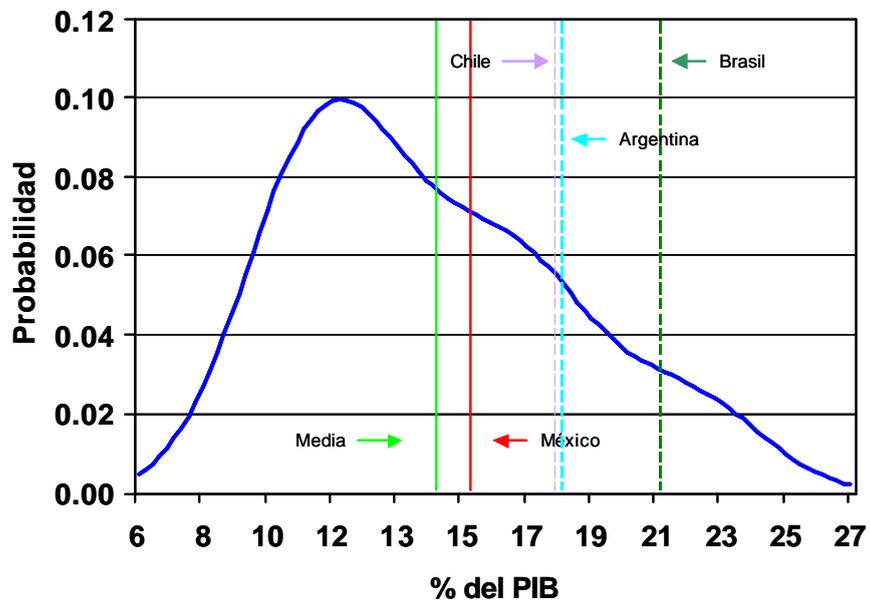


Fuente: Carga Fiscal Total en la OCDE, PIB per Cápita y Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000.

Países Latinoamericanos	Carga Fiscal Total en América Latina	
	Carga Fiscal Total (%PIB)	
	1992	2000
Argentina	14.0	18.1
Bolivia	10.8	16.2
Brasil	17.6	21.2
Chile	18.6	17.9
Colombia	12.2	10.6
Costa Rica	12.0	12.1
Ecuador	15.6	13.9
El Salvador	9.9	10.9
Guatemala	8.4	10.2
México	15.2	15.4
Nicaragua	22.7	22.7
Panamá	13.1	11.8
Paraguay	10.1	9.9
Perú	12.4	12.3
Uruguay	17.3	16.7
Venezuela	13.2	12.8
<b>Promedio</b>	<b>13.9</b>	<b>14.5</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>3.7</b>	<b>3.9</b>

**Fuentes:** Las cifras de los Ingresos Tributarios Totales provienen de "Government Financial Statistics Yearbook", FMI (2002) y se obtienen de agregar los valores del Cuadro A, Serie IV. Tax Revenue, a los valores del Cuadro St., Serie IV. State Tax Revenue, y del Cuadro L, Serie IV. Local Tax Revenue, substrayendo aquéllos del Cuadro A, Serie 2. Social Security Contributions. Las cifras del Producto Interno Bruto provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002), Serie ###99B..ZF., (donde ### es el código de cada país; por ejemplo, para Brasil, ### es igual a 223) que contiene el PIB a precios corrientes. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)) y el PIB corresponde al publicado por el INEGI en [www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx).

**Gráfica 3 Distribución de la Carga Fiscal Total en América Latina, 2000**

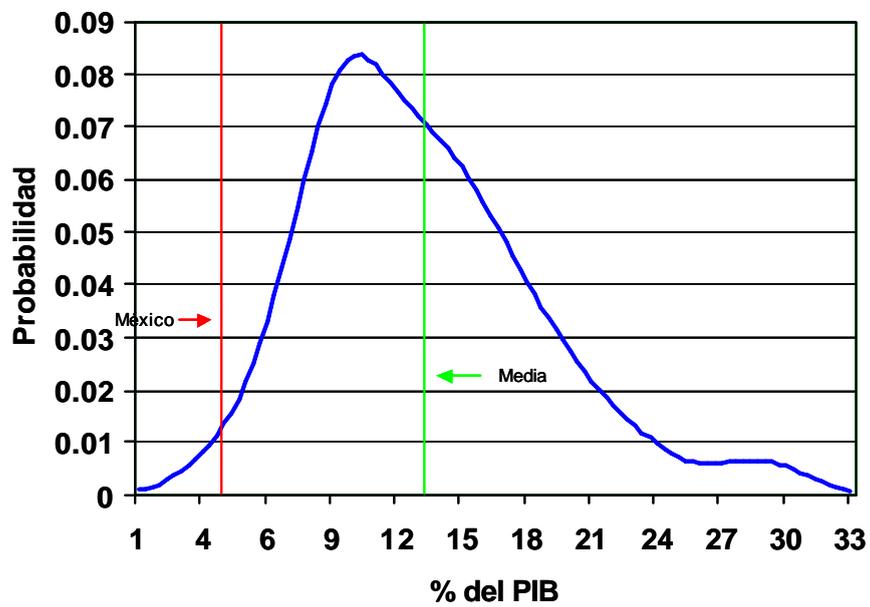


**Fuente:** Carga Fiscal Total en América Latina, Carga Fiscal Total (% del PIB) 2000.

Impuesto Sobre la Renta en la OCDE						
Recaudación por Impuestos al Ingreso (% del PIB)						
Países de la OCDE	1990			2000		
	Impuestos al Ingreso Empresarial	Impuestos al Ingreso Personal	Total Impuestos al Ingreso	Impuestos al Ingreso Empresarial	Impuestos al Ingreso Personal	Total Impuestos al Ingreso
Alemania	1.70	9.80	11.60	1.80	9.60	11.40
Australia	4.10	12.60	16.70	6.50	11.60	18.00
Austria	1.40	8.50	10.30	2.10	9.60	12.40
Bélgica	2.40	13.90	16.30	3.70	14.10	17.90
Canadá	2.50	14.70	17.40	4.00	13.20	17.50
Corea	2.70	3.50	6.20	3.70	3.80	7.50
Dinamarca	1.50	24.80	27.60	2.40	25.70	28.70
España	2.90	7.20	10.20	3.00	6.60	9.80
Estados Unidos	2.10	10.10	12.10	2.50	12.60	15.10
Finlandia	2.10	17.20	19.40	5.50	14.40	20.00
Francia	2.30	5.10	7.40	3.20	8.20	11.30
Grecia	1.60	4.10	5.80	4.40	5.10	10.50
Holanda	3.20	10.60	13.80	4.20	6.20	10.40
Hungría	ND	ND	ND	2.20	7.30	9.50
Irlanda	1.70	10.70	12.30	3.80	9.60	13.30
Islandia	0.90	8.30	9.20	1.20	12.80	14.90
Italia	3.90	10.20	14.20	3.20	10.80	13.90
Japón	6.50	8.10	14.60	3.60	5.60	9.20
Luxemburgo	6.40	9.60	16.00	7.40	7.60	15.00
México	ND	ND	4.50	ND	ND	4.70
Noruega	3.80	10.90	14.70	6.10	10.30	16.40
Nueva Zelanda	2.40	17.40	21.70	4.10	15.00	20.80
Polonia	ND	ND	ND	2.40	7.90	10.20
Portugal	2.30	4.60	7.50	4.20	6.00	10.30
Reino Unido	4.10	10.00	14.10	3.70	10.90	14.60
Rep. Checa	ND	ND	ND	3.90	5.00	8.90
Rep. Eslovaca	ND	ND	ND	3.00	3.60	7.60
Suecia	1.70	20.60	22.30	4.10	19.30	23.40
Suiza	2.10	10.40	12.50	2.80	10.90	13.80
Turquía	1.30	5.40	6.70	2.30	7.20	9.50
<b>Promedio OCDE</b>	<b>2.7</b>	<b>10.7</b>	<b>13.3</b>	<b>3.6</b>	<b>10</b>	<b>13.6</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>1.4</b>	<b>5.2</b>	<b>5.6</b>	<b>1.4</b>	<b>4.8</b>	<b>5.2</b>

**Fuentes:** Las cifras de Recaudación como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 8, Serie 1000 (Pág. 77), Cuadro 10, Serie 1100 (Pág. 78) y Cuadro 12, Serie 1200 (Pág. 79). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

Gráfica 4 Distribución de la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta en la OCDE, 2000

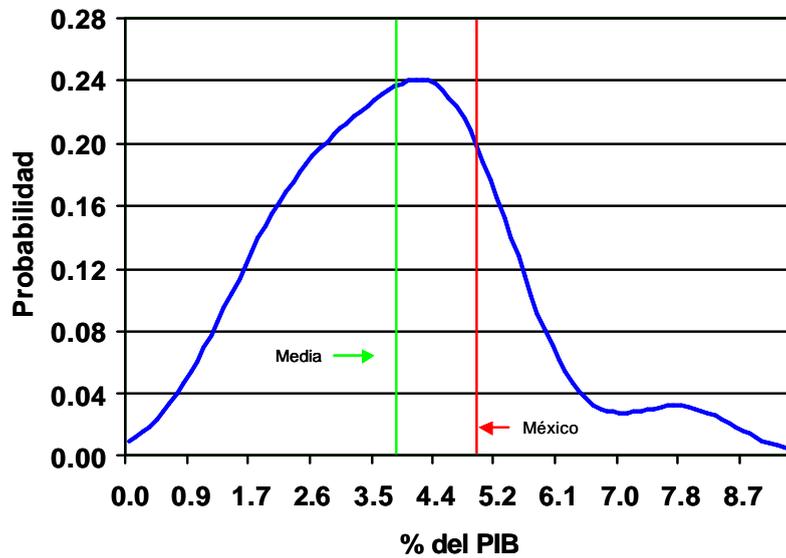


Fuente: Impuesto Sobre la Renta en la OCDE, Total de Impuestos al Ingreso (% del PIB) 2000.

Países Latinoamericanos	Impuesto sobre la Renta en América Latina Recaudación por Impuestos al Ingreso (% del PIB)	
	1992	2000
Argentina	0.4	2.4
Bolivia	0.8	1.4
Brasil	3.9	5.0
Chile	4.2	4.1
Colombia	6.0	4.2
Costa Rica	1.6	2.7
Ecuador	9.7	7.8
El Salvador	2.2	3.2
Guatemala	1.9	2.5
<b>México</b>	<b>5.2</b>	<b>4.7</b>
Nicaragua	3.4	3.9
Panamá	4.9	4.9
Paraguay	1.4	1.8
Perú	1.7	3.3
Uruguay	1.8	4.2
Venezuela	9.7	5.5
<b>Promedio</b>	<b>3.7</b>	<b>3.9</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>2.9</b>	<b>1.6</b>

**Fuentes:** Las cifras de recaudación provienen de "Government Financial Statistics Yearbook", FMI (2002), Cuadro A, Serie 1. Tax on Inc., Profits, Cap. Gains. Las cifras del Producto Interno Bruto provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002), Serie ###99B.ZF., (donde ### es el código de cada país) que contiene el PIB a precios corrientes, excepto para México donde el PIB corresponde al publicado por el INEGI ([www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx)). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

**Gráfica 5 Distribución de la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta en América Latina, 2000**

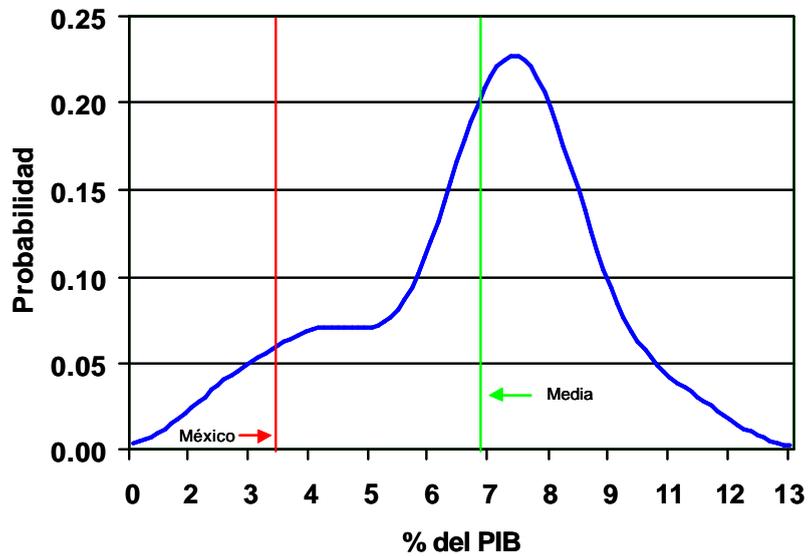


**Fuente:** Impuesto Sobre la Renta en América Latina, Recaudación por Impuestos al Ingreso (% del PIB) 2000.

Impuestos Generales al Consumo en la OCDE		
Países de la OCDE	Recaudación por Impuestos Generales al Consumo (% del PIB)	
	1990	2000
Alemania	5.9	7.0
Australia	2.4	3.9
Austria	8.4	8.3
Bélgica	7.1	7.4
Canadá	5.1	5.2
Corea	3.9	4.4
Dinamarca	9.8	9.5
España	5.3	6.2
Estados Unidos	2.1	2.2
Finlandia	9.2	8.5
Francia	8.1	7.7
Grecia	7.8	8.6
Holanda	7.1	7.2
Hungría	ND	10.2
Irlanda	6.9	6.7
Islandia	10.1	11.0
Italia	5.7	6.6
Japón	1.3	2.4
Luxemburgo	5.5	6.0
<b>México</b>	<b>3.6</b>	<b>3.5</b>
Noruega	7.8	8.0
Nueva Zelanda	8.4	8.7
Polonia	ND	7.6
Portugal	5.7	8.3
Reino Unido	6.0	6.9
Rep. Checa	ND	7.4
Rep. Eslovaca	ND	8.0
Suecia	8.0	7.2
Suiza	3.1	4.1
Turquía	4.0	7.8
<b>Promedio OCDE</b>	<b>6.1</b>	<b>6.9</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>2.4</b>	<b>2.1</b>

**Fuentes:** Las cifras de Impuestos como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 28, Serie 5100 (Pág. 87). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

**Gráfica 6 Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales al Consumo en la OCDE, 2000**

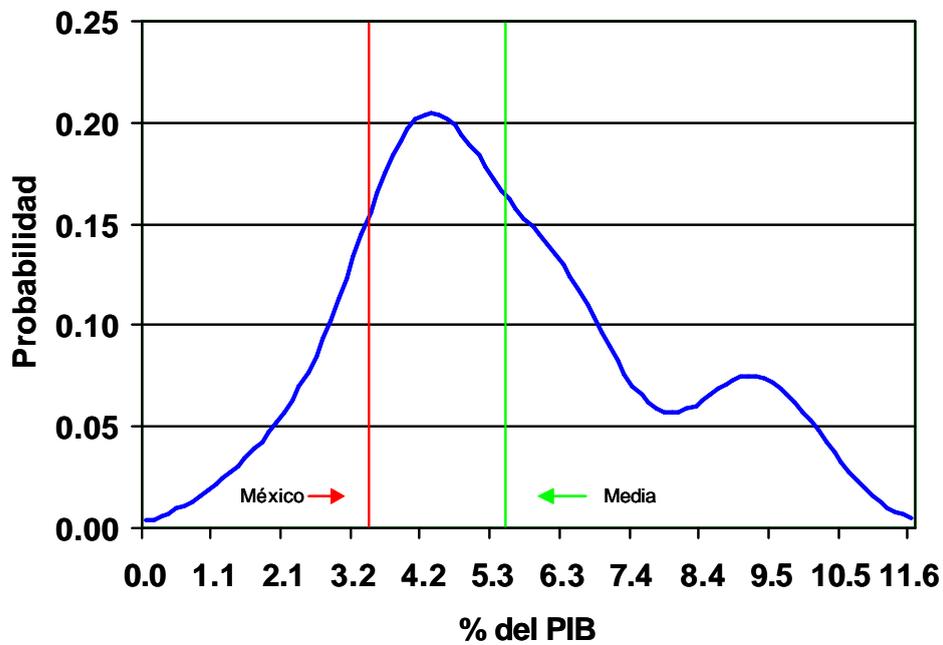


**Fuente:** Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales al Consumo OCDE 2000, Recaudación por Impuestos Generales al Consumo (% del PIB) 2000.

Impuestos Generales al Consumo en América Latina		
Recaudación por Impuestos Generales al Consumo (% del PIB)		
Países Latinoamericanos	1992	2000
Argentina	3.3	4.5
Bolivia	4.7	6.4
Brasil	7.9	9.2
Chile	9.0	8.7
Colombia	4.1	4.4
Costa Rica	4.4	4.5
Ecuador	3.1	3.3
El Salvador	3.9	6.1
Guatemala	2.6	4.7
<b>México</b>	<b>2.7</b>	<b>3.5</b>
Nicaragua	4.7	9.7
Panamá	1.8	1.9
Paraguay	1.9	4.3
Perú	3.8	6.4
Uruguay	6.0	6.2
Venezuela	0.6	4.0
<b>Promedio</b>	<b>4.0</b>	<b>5.5</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>2.2</b>	<b>2.2</b>

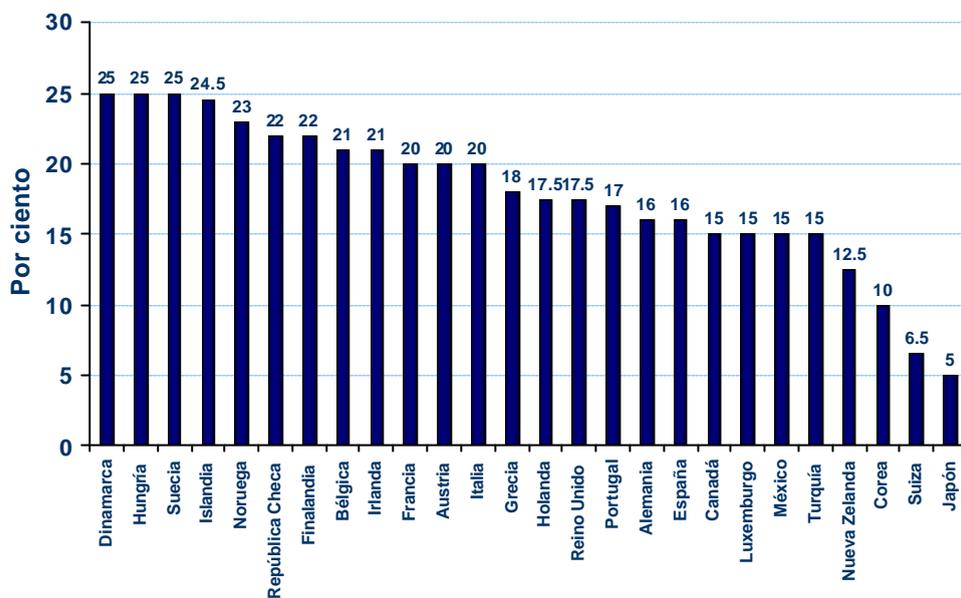
**Fuentes:** Las cifras de recaudación fueron tomadas de "Government Financial Statistics Yearbook", FMI (2002), y se obtienen sumando los valores del Cuadro A, Serie 5.1. Gen. Sales, Turnover or V.A.T. con los valores del Cuadro St., Serie 5. Dom. Taxes on Good & Serv. y aquéllos del Cuadro L. Los datos de recaudación para México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)). Las cifras del Producto Interno Bruto provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002), Serie ###99B..ZF., (donde ### es el código de cada país) que contiene el PIB a precios corrientes, excepto para México donde el PIB corresponde al publicado por el INEGI.

**Gráfica 7 Distribución de la Recaudación de los Impuestos Generales al Consumo en América Latina, 2000**



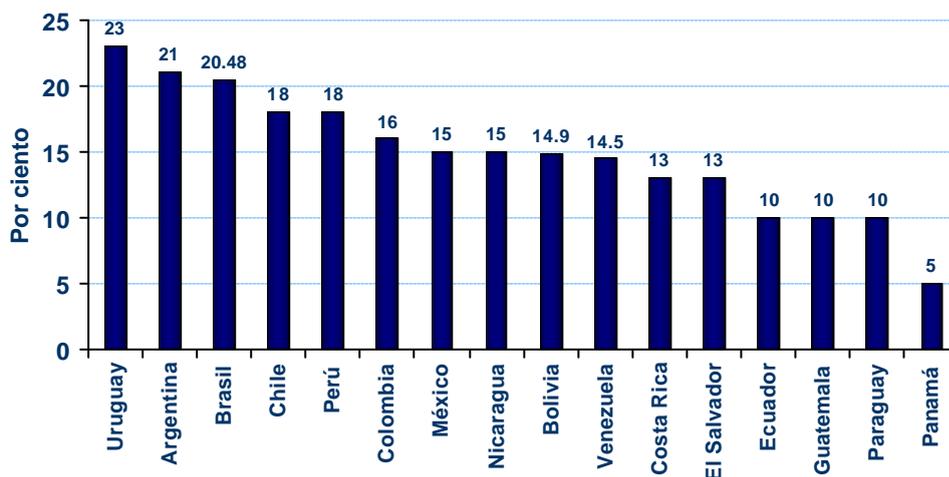
**Fuente:** Impuestos Generales al Consumo en América Latina, Recaudación por Impuestos Generales al Consumo (% del PIB) 2000.

**Gráfica 8 Comparación internacional de las Tasas Generales del IVA en la OCDE, 2000**



**Fuente:** "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadro 3.5 (Pág. 19).

**Gráfica 9 Comparación Internacional de las Tasas Generales del IVA en América Latina, 2000**

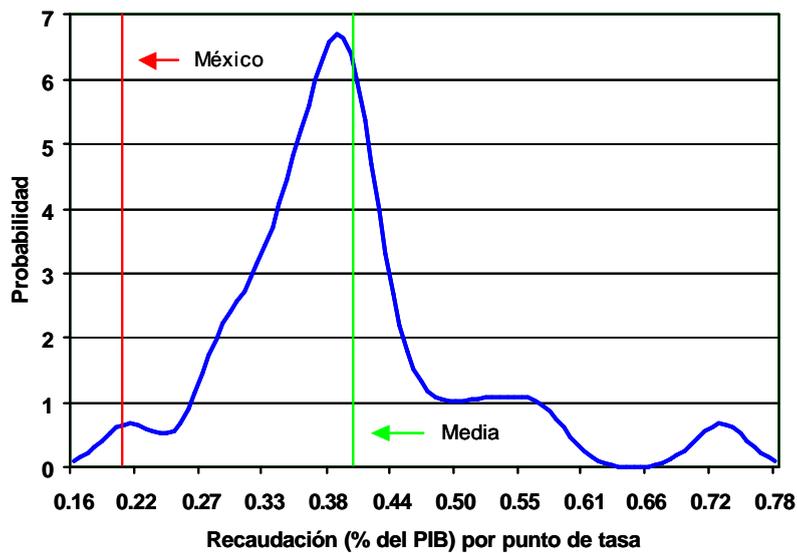


**Fuente:** Las tasas del IVA provienen de: la página electrónica del Centro Interamericano de Administración Tributaria, Sección: Documentación, Descriptivo de los Sistemas Tributarios (disponible en [www.ciat.org/docu/sist.asp](http://www.ciat.org/docu/sist.asp)); "The Modern VAT", Cuadro 1.3, autores: Ebrill, L., M. Keen, J.P. Bodin y V. Summers, FMI (2001); y finalmente, "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities", Cuadro 5, autores: Stotsky, J. y A. WoldeMariam (IMF. Working Paper, WP/02/227).

Productividad del Impuesto al Valor Agregado en la OECD, 1998	
País	Productividad del IVA (Recaudación (%del PIB) por punto de tasa
Alemania	0.41
Austria	0.42
Bélgica	0.33
Corea	0.35
Dinamarca	0.40
España	0.35
Finlandia	0.39
Francia	0.38
Grecia	0.43
Holanda	0.39
Hungría	0.36
Irlanda	0.33
Islandia	0.40
Italia	0.30
Japón	0.50
Luxemburgo	0.37
México	0.21
Noruega	0.40
Nueva Zelanda	0.73
Portugal	0.46
Reino Unido	0.39
Rep. Checa	0.30
Suecia	0.28
Suiza	0.54
Turquía	0.57
<b>Promedio de OCDE</b>	<b>0.40</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>0.10</b>

**Fuente:** Las cifras de recaudación como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. 87). Los datos de la tasa general de impuesto se obtuvieron de "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadro 3.5 (Pág. 19). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

**Gráfica 10 Distribución de la Productividad del Impuesto al Valor Agregado en la OCDE, 1998**

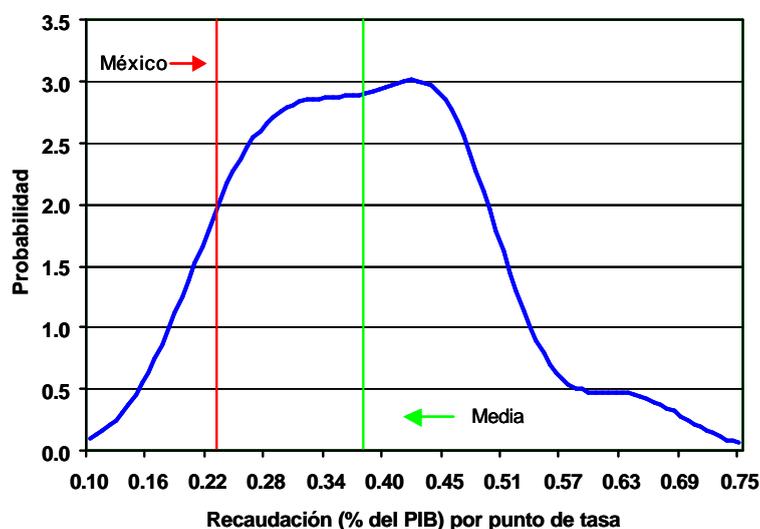


**Fuente:** Las cifras de recaudación como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. 87). Los datos de la tasa general de impuesto se obtuvieron de "Consumption Tax Trends", OCDE (1999), Cuadro 3.5 (Pág. 19). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

<b>Productividad del Impuesto al Valor Agregado en América Latina, 2000</b>	
<b>Países Latinoamericanos</b>	<b>Productividad del IVA (Recaudación por punto de tasa)</b>
Argentina	0.21
Bolivia	0.43
Brasil	0.45
Chile	0.48
Colombia	0.28
Costa Rica	0.35
Ecuador	0.33
El Salvador	0.47
Guatemala	0.47
México	0.23
Nicaragua	0.64
Panamá	0.37
Paraguay	0.43
Perú	0.35
Uruguay	0.27
Venezuela	0.27
<b>Promedio</b>	<b>0.38</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>0.11</b>

**Fuente:** Las tasas del IVA provienen de: la página electrónica del Centro Interamericano de Administración Tributaria, Sección: Documentación, Descriptivo de los Sistemas Tributarios (disponible en [www.ciat.org/docu/sist.asp](http://www.ciat.org/docu/sist.asp)); "The Modern VAT", Cuadro 1.3, autores: Ebrill, L., M. Keen, J.P. Bodin y V. Summers, FMI (2001); y finalmente, "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities", Cuadro 5, autores: Stotsky, J. y A. WoldeMariam (IMF. Working Paper, WP/02/227). La recaudación como porcentaje del PIB para 2000 proviene de la Lámina 24. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

**Gráfica 11 Distribución de la Productividad del Impuesto al Valor Agregado en América Latina, 2000**



**Fuente:** Las tasas del IVA provienen de: la página electrónica del Centro Interamericano de Administración Tributaria, Sección: Documentación, Descriptivo de los Sistemas Tributarios (disponible en [www.ciat.org/docu/sist.asp](http://www.ciat.org/docu/sist.asp)); "The Modern VAT", Cuadro 1.3, autores: Ebrill, L., M. Keen, J.P. Bodin y V. Summers, FMI (2001); y finalmente, "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities", Cuadro 5, autores: Stotsky, J. y A. WoldeMariam (IMF. Working Paper, WP/02/227). La recaudación como porcentaje del PIB para 2000 proviene de la Lámina 24. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

<b>Impuestos a Bienes y Servicios Específicos en la OECD</b>		
<b>Países de la OECD</b>	<b>Recaudación por Impuestos a Bienes y servicios específicos (%del PIB)</b>	
	<b>1990</b>	<b>2000</b>
Alemania	3.3	3.3
Australia	4.5	4.4
Austria	3.6	3.4
Bélgica	3.6	3.2
Canadá	3.7	3
Corea	5.1	5.1
Dinamarca	5.3	5.5
España	3.5	3.4
Estados Unidos	1.9	1.9
Finlandia	5.2	4.9
Francia	3.8	3.7
Grecia	4.6	4.4
Holanda	3.2	3.7
Hungría	ND	5.4
Irlanda	6.7	4.4
Islandia	5.3	4.6
Italia	4.1	4.2
Japón	2.2	2.1
Luxemburgo	4.5	5.3
México (con petróleo)	6.6	6.3
México (sin petróleo)	2.4	1.5
Noruega	6.4	5.3
Nueva Zelanda	3.4	2.6
Polonia	ND	4.8
Portugal	6.8	5.2
Reino Unido	4.6	4.6
Rep. Checa	ND	4.3
Rep. Eslovaca	ND	4.8
Suecia	4.9	3.6
Suiza	2.2	2.5
Turquía	1.5	5.4
<b>Promedio OECD</b>	<b>4.3</b>	<b>4.2</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>1.5</b>	<b>1.1</b>

**Fuente:** Las cifras de recaudación como porcentaje del PIB provienen de "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 30, Serie 5120 (Pág. 88). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP (disponible electrónicamente en [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

## 2.1.2 Estructura Fiscal

La estructura impositiva de los países refleja el esfuerzo por balancear y diversificar las fuentes de ingresos tributarios. Sin embargo, conforme las economías se han integrado internacionalmente, se ha tendido a implementar en mayor medida impuestos indirectos, como el IVA, especialmente para economías pequeñas. Esta mayor importancia de los impuestos indirectos de aplicación general en relación con los impuestos directos obedece a los cinco criterios antes mencionados que deben normar un sistema fiscal:

- 1) **Eficiencia.** Dado el objetivo principal de recaudación que los países eligen, un sistema tributario con una composición más orientada a los impuestos sobre el consumo, propicia mayores niveles de ahorro e inversión, y por lo tanto, una tasa más elevada de crecimiento económico. Ello es debido a que como los impuestos directos gravan el ingreso, también gravan la fracción que se ahorra del mismo, así como el rendimiento financiero que genera. En este sentido, los impuestos al ingreso reducen el beneficio de renunciar a consumir en el presente, llevando por consiguiente a una menor tasa de ahorro e inversión en la economía.
- 2) **Competitividad.** La reducción de las barreras al comercio internacional y a los flujos de capitales, ha hecho cada vez más relevante el diferencial impositivo entre países como variable de competencia fiscal entre países. Mientras que impuestos como el IVA son neutrales a los flujos comerciales, puesto que gravan las mercancías en el lugar del destino, sin tomar en cuenta el lugar de producción; impuestos directos como el ISR no lo son. Así pues, la creciente integración internacional ha reducido el margen para utilizar a los impuestos directos como instrumentos de fortalecimiento en la recaudación.
- 3) **Equidad.** La tendencia internacional antes mencionada se ha dado a pesar de argumentos sobre la mayor regresividad de los impuestos indirectos, en relación con los impuestos directos. Este tipo de discusiones han perdido relevancia cuando se analiza el efecto redistributivo de la política fiscal en su conjunto, es decir, del ingreso y del gasto públicos. Es evidente en muchos países que los instrumentos del gasto son más efectivos en redistribuir el ingreso que los instrumentos impositivos. Por ello ha resultado más eficaz, así como también más económico, para los gobiernos de muchos países lograr el objetivo redistributivo explotando la ventaja comparativa de cada instrumento, en lugar de pretender que todos los instrumentos persigan todos los objetivos. Así, cuando algunos países han querido darle carácter redistributivo a un impuesto, han sacrificado recursos

destinados al gasto público. Ello ha provocado una redistribución de la riqueza a favor de los individuos de mayor ingreso.

- 4) **Simplicidad.** El IVA, bajo una estructura general y sin excepciones, facilita la administración al conllevar gran simplicidad, tanto para el contribuyente como para la autoridad y, por ello, resulta un instrumento eficiente de recaudación. Asimismo, un IVA con pocas exenciones y tratamientos preferenciales reduce los espacios para la evasión fiscal. Las propias características del IVA y su estrecha vinculación con el ISR, permiten reducir la planeación (elusión) y evasión fiscal.
- 5) **Recaudación.** Como resultado de los puntos anteriores, es de esperarse que una estructura general del IVA, con el menor número de exenciones y tratamientos especiales posibles, permita incrementar la recaudación tributaria, fortaleciendo las fuentes de ingresos recurrentes del sector público.

Si bien la tendencia internacional ha sido a recargar la recaudación en los impuestos indirectos de aplicación general, con un eminente objetivo recaudatorio, en los últimos años en México el H. Congreso de la Unión ha aprobado, como parte de un esfuerzo por mejorar el funcionamiento del sistema fiscal, iniciativas que representan importantes avances en el diseño de los impuestos directos, en particular, en el caso del ISR para las personas físicas.

El avance del ISR ha seguido una estrategia acorde con los estándares internacionales, que son: la ampliación de la base gravable y disminuir las tasas impositivas. Sin embargo, no se ha realizado un esfuerzo relevante por incluir en la base de contribuyentes a todos los actores económicos del país, es decir, no ha combatido con la energía suficiente al comercio informal, situación que se comentará posteriormente.

Los pasos que se han seguido para mejorar la recaudación del ISR en los últimos años son los siguientes:

- 1) Se ha conseguido una ampliación de la base a través del esfuerzo por globalizar el ingreso gravable. Aquí destaca la consolidación de los ingresos financieros para personas físicas. Adicionalmente, se comenzaron a gravar los instrumentos de deuda pública, eliminando con esto una distorsión importante.
- 2) Se han reducido las tasas marginales máximas, homologándolas con las tasas aplicables a personas morales. Esto ha restablecido en alguna medida la neutralidad del impuesto, reduciendo así las oportunidades de planeación fiscal (arbitraje) e incrementando la competitividad del sistema.
- 3) Se han aclarado y limitado las prestaciones y conceptos exentos, con el propósito de eliminar los abusos de diversos conceptos.
- 4) En términos de eficiencia, al permitir la deducción de los intereses hipotecarios en términos reales, se ha dado un paso adelante en el rubro de exentar los gastos de capital, puesto que incentivan la inversión y el crecimiento.

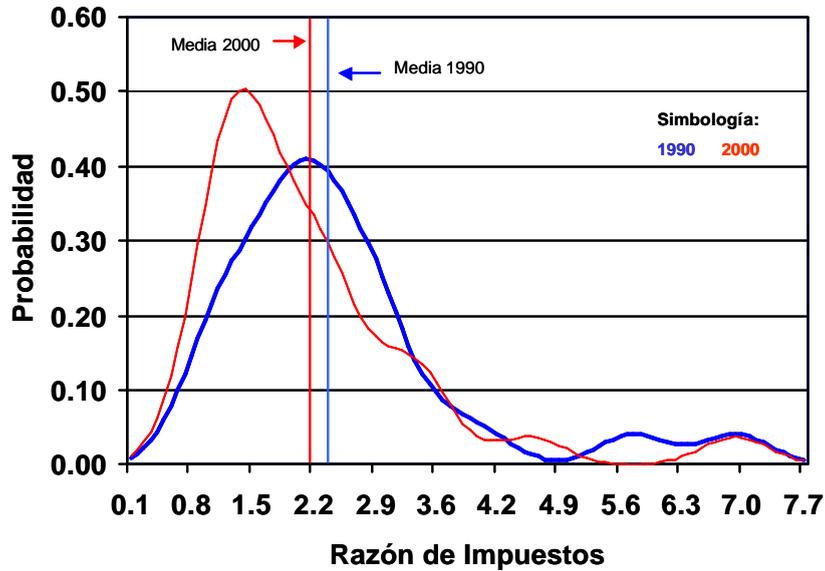
Estructura de la Carga Fiscal Total en la OECD, 1990							
Países de la OECD	Recaudación (% del PIB) en 1990				Total (5) = (1)+...+(4)	Relaciones (7) = (3)/(2)	
	Impuesto al Ingreso (1).	Impuestos al Consumo (2).	Impuestos Específicos (3).	Otros Impuestos (4).			
Alemania	11.6	5.9	3.3	1.5	22.3	2.0	0.6
Australia	16.7	2.4	4.5	5.7	29.3	7.0	1.9
Austria	10.3	8.4	3.6	4.9	27.2	1.2	0.4
Bélgica	16.3	7.1	3.6	1.8	28.8	2.3	0.5
Canadá	17.4	5.1	3.7	5.4	31.6	3.4	0.7
Corea	6.2	3.9	5.1	2.9	18.1	1.6	1.3
Dinamarca	27.6	9.8	5.3	3.0	45.7	2.8	0.5
España	10.2	5.3	3.5	2.4	21.4	1.9	0.7
Estados Unidos	12.1	2.1	1.9	3.7	19.8	5.8	0.9
Finlandia	19.4	9.2	5.2	1.3	35.1	2.1	0.6
Francia	7.4	8.1	3.8	4.7	24.0	0.9	0.5
Grecia	5.8	7.8	4.6	2.3	20.5	0.7	0.6
Holanda	13.8	7.1	3.2	2.8	26.9	1.9	0.5
Hungría	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Irlanda	12.3	6.9	6.7	2.6	28.5	1.8	1.0
Islandia	9.2	10.1	5.3	5.6	30.2	0.9	0.5
Italia	14.2	5.7	4.1	2.1	26.1	2.5	0.7
Japón	14.6	1.3	2.2	3.3	21.4	11.2	1.7
Luxemburgo	16.0	5.5	4.5	3.8	29.8	2.9	0.8
<b>México</b>	<b>4.5</b>	<b>3.6</b>	<b>6.6</b>	<b>0.5</b>	<b>15.2</b>	<b>1.2</b>	<b>1.8</b>
Noruega	14.7	7.8	6.4	1.9	30.8	1.9	0.8
Nueva Zelanda	21.7	8.4	3.4	4.1	37.6	2.6	0.4
Polonia	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Portugal	7.5	5.7	6.8	1.3	21.3	1.3	1.2
Reino Unido	14.1	6.0	4.6	6.0	30.7	2.4	0.8
Rep. Checa	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Rep. Eslovaca	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Suecia	22.3	8.0	4.9	3.8	39.0	2.8	0.6
Suiza	12.5	3.1	2.2	2.8	20.6	4.0	0.7
Turquía	6.7	4.0	1.5	3.9	16.1	1.7	0.4
<b>Promedio OECD</b>	<b>13.3</b>	<b>6.1</b>	<b>4.3</b>	<b>3.2</b>	<b>26.8</b>	<b>2.7</b>	<b>0.8</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>5.6</b>	<b>2.4</b>	<b>1.5</b>	<b>1.5</b>	<b>7.3</b>	<b>2.2</b>	<b>0.4</b>

**Fuentes:** "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 8, Serie 1000 (Pág. 77), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. 87) y Cuadro 30, Serie 5120 (Pág. 88). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

Estructura de la Carga Fiscal Total en la OECD, 2000							
Países de la OECD	Impuesto al Ingreso (1).	Impuestos al Consumo (2).	Recaudación (% del PIB) en 2000		Total (5) = (1)+...+(4) (6) = (1)/(2)	Relaciones (7) = (3)/(2)	
			Impuestos Específicos (3).	Otros Impuestos (4).			
Alemania	11.4	7.0	3.3	1.4	23.1	1.6	0.5
Australia	18.0	3.9	4.4	5.2	31.5	4.6	1.1
Austria	12.4	8.3	3.4	4.7	28.8	1.5	0.4
Bélgica	17.9	7.4	3.2	3.0	31.5	2.4	0.4
Canadá	17.5	5.2	3.0	5.0	30.7	3.4	0.6
Corea	7.5	4.4	5.1	4.8	21.8	1.7	1.5
Dinamarca	28.7	9.5	5.5	2.8	46.5	3.0	0.6
España	9.8	6.2	3.4	3.4	22.8	1.6	0.5
Estados Unidos	15.1	2.2	1.9	3.5	22.7	6.9	0.9
Finlandia	20.0	8.5	4.9	1.5	34.9	2.4	0.6
Francia	11.3	7.7	3.7	6.3	29.0	1.5	0.5
Grecia	10.5	8.6	4.4	2.9	26.4	1.2	0.5
Holanda	10.4	7.2	3.7	4.0	25.3	1.4	0.5
Hungría	9.5	10.2	5.4	2.5	27.6	0.9	0.5
Irlanda	13.3	6.7	4.4	2.4	26.8	2.0	0.7
Islandia	14.9	11.0	4.6	3.9	34.4	1.4	0.4
Italia	13.9	6.6	4.2	5.3	30.0	2.1	0.6
Japón	9.2	2.4	2.1	3.5	17.2	3.8	0.9
Luxemburgo	15.0	6.0	5.3	4.7	31.0	2.5	0.9
<b>México</b>	<b>4.7</b>	<b>3.5</b>	<b>6.3</b>	<b>0.9</b>	<b>15.4</b>	<b>1.3</b>	<b>1.8</b>
Noruega	16.4	8.0	5.3	1.5	31.2	2.1	0.7
Nueva Zelanda	20.8	8.7	2.6	3.0	35.1	2.4	0.3
Polonia	10.2	7.6	4.8	1.4	24.0	1.3	0.6
Portugal	10.3	8.3	5.2	1.8	25.6	1.2	0.6
Reino Unido	14.6	6.9	4.6	5.1	31.2	2.1	0.7
Rep. Checa	8.9	7.4	4.3	1.5	22.1	1.2	0.6
Rep. Eslovaca	7.6	8.0	4.8	0.6	21.0	1.0	0.6
Suecia	23.4	7.2	3.6	4.8	39.0	3.3	0.5
Suiza	13.8	4.1	2.5	3.3	23.7	3.4	0.6
Turquía	9.5	7.8	5.4	5.0	27.7	1.2	0.7
<b>Promedio OECD</b>	<b>13.6</b>	<b>6.9</b>	<b>4.2</b>	<b>3.3</b>	<b>27.9</b>	<b>2.2</b>	<b>0.7</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>5.2</b>	<b>2.1</b>	<b>1.1</b>	<b>1.5</b>	<b>6.4</b>	<b>1.3</b>	<b>0.3</b>

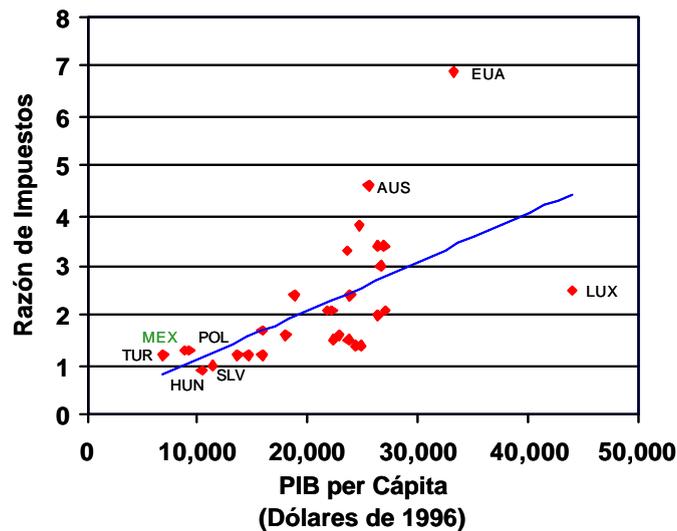
**Fuentes:** "Revenue Statistics 1965-2001", OCDE (2002), Cuadro 8, Serie 1000 (Pág. 77), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. 87) y Cuadro 30, Serie 5120 (Pág. 88). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

**Gráfica 12 Tendencia Internacional de la Razón de Impuestos al Ingreso entre Impuestos Generales al Consumo en la OCDE Distribuciones 1990 y 2000**



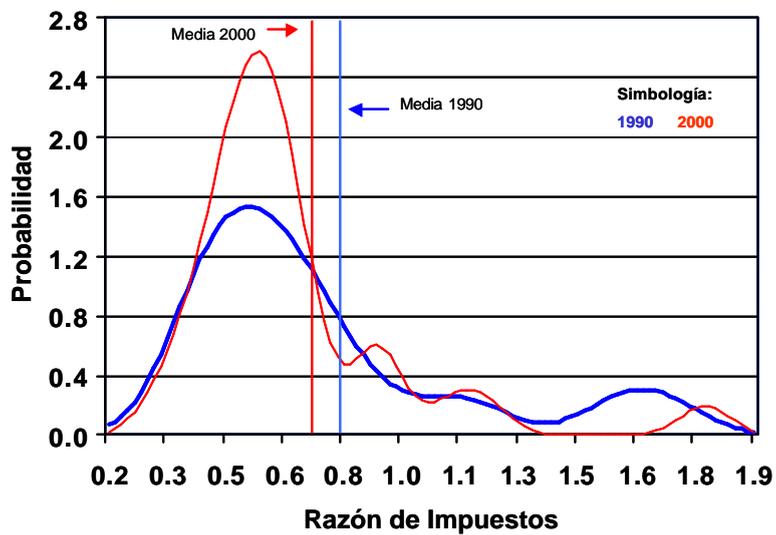
**Fuente:** Estructura de la Carga fiscal Total de la OCDE, 1990 y Estructura de la Carga Fiscal Total de la OCDE, 2000 (columna 6).

**Gráfica 13 PIB per Cápita y Razón de Impuestos al Ingreso sobre Impuestos al Consumo General en la OCDE, 2000**



**Fuente:** PIB per Cápita 2000) y Estructura de la Carga Fiscal Total en la OCDE 2000. Columna (6).

**Gráfica 14 Tendencia Internacional de la Razón de Impuestos Específicos a Bienes y Servicios entre Impuestos Generales al Consumo en la OCDE: Distribuciones 1990 y 2000**



**Fuente:** Estructura de la Carga fiscal Total de la OCDE, 1990 y Estructura de la Carga Fiscal Total de la OCDE, 2000 Columna (7).

## Experiencias en otros países

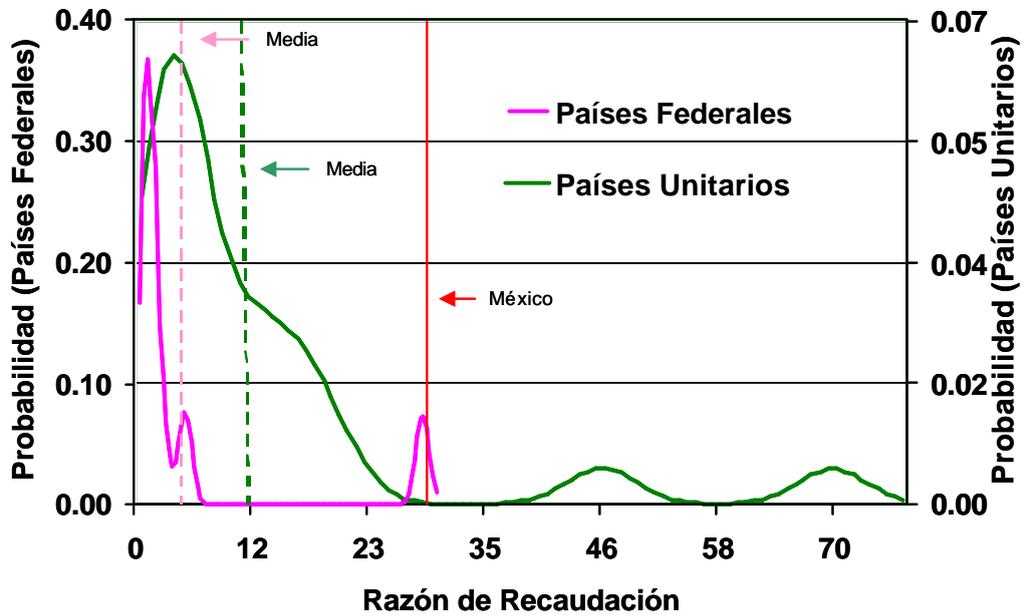
Países	Recaudación por Nivel de Porcentaje del									
	Gobierno Supranacional <sup>b/</sup>		Gobierno Federal o Central		Gobiernos Estatales		Gobiernos Locales		Total	
	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>
Alemani	0.3	0.2	11.3	11.6	7.7	8.5	3	2.8	22.3	23.1
Australi			23.3	26.1	4.9	4.4	1.1	1	29.3	31.5
Austria		0.1	18.6	20.5	4.2	3.9	4.4	4.2	27.2	28.8
Bélgic	0.6	0.6	16.8	16.4	9.2	10.3	1.8	2.1	28.8	31.5
Canadá			15	15	13.1	12.8	3.5	2.9	31.6	30.7
Estados Unidos			11	13.7	5.3	5.6	3.5	3.4	19.8	22.7
<b>México</b>			<b>14.7</b>	<b>14.9</b>	<b>0.3</b>	<b>0.4</b>	<b>0.2</b>	<b>0.1</b>	<b>15.2</b>	<b>15.4</b>
Suiza			9.2	11.6	6.7	7.1	4.7	5	20.6	23.7
<b>Promedio</b>	<b>0.5</b>	<b>0.3</b>	<b>15</b>	<b>16.2</b>	<b>6.4</b>	<b>6.6</b>	<b>2.8</b>	<b>2.7</b>	<b>24.3</b>	<b>25.9</b>
<b>Desv.</b>	<b>0.2</b>	<b>0.2</b>	<b>4.6</b>	<b>4.9</b>	<b>3.8</b>	<b>3.9</b>	<b>1.6</b>	<b>1.6</b>	<b>5.7</b>	<b>5.7</b>
<b>Países</b>										
Corea			14.4	17.8			3.9	3.9	18.2	21.8
Dinamarca	0.3	0.2	30.8	30.3			14.5	16	45.7	46.5
España	0.2	0.2	17.1	16.8			4.2	5.9	21.4	22.8
Finlandia	0	0.1	23.6	24.9			9.8	9.9	35.1	34.9
Francia	0.3	0.6	19.5	18.8			4	4.3	24	29
Grecia	0.3	0.2	19.9	25.9			0.3	0.4	20.5	26.4
Holanda	0.6	0.5	25.3	23.4			1	1.4	26.9	25.3
Hungría			ND	24.2			ND	2	ND	27.6
Irlanda	0.5	0.2	27.4	26.1			0.8	0.6	28.5	26.8
Islandia			24	26.1			6.2	8.3	30.2	34.4
Italia	0.2	0.1	24.8	25.1			1.1	4.8	26.1	30
Japón			13.9	10.3			7.4	6.9	21.4	17.2
Luxemburgo	0.9	0.6	26.2	28			2.5	2.4	29.6	31
Noruega			22.2	24.6			8.5	6.6	30.8	31.2
Nueva Zelanda			35.3	33.1			2.3	2	37.6	35.1
Polonia			ND	19.6			ND	5.7	ND	25.3
Portugal	0.3	0.2	19.3	22.8			1.6	2.3	21.3	25.6
Reino Unido	1.2	0.7	29.7	29.1			2.8	1.5	30.7	31.2
Rep. Checa			ND	17.2			ND	4.9	ND	22.1
Rep. Eslovaca			ND	19.6			ND	1.4	ND	21
Suecia		0.5	23.3	22.4			15.7	16	39	38.9
Turquía			14.3	23.4			1.8	4.3	16.1	27.7
<b>Promedio</b>	<b>0.4</b>	<b>0.3</b>	<b>22.7</b>	<b>23.2</b>			<b>4.9</b>	<b>5.1</b>	<b>27.9</b>	<b>28.7</b>
<b>Desv.</b>	<b>0.4</b>	<b>0.2</b>	<b>5.8</b>	<b>5.2</b>			<b>4.6</b>	<b>4.3</b>	<b>7.8</b>	<b>6.6</b>
<b>Promedio</b>	<b>0.4</b>	<b>0.3</b>	<b>20.3</b>	<b>21.3</b>			<b>4.3</b>	<b>4.4</b>	<b>26.8</b>	<b>28</b>
<b>Desv.</b>	<b>0.3</b>	<b>0.2</b>	<b>6.4</b>	<b>5.9</b>			<b>4</b>	<b>3.9</b>	<b>7.3</b>	<b>6.4</b>

**Fuente:** "Revenue Statistics", Detailed Tax Revenue (para cada país), Vol. 2002, versión 01, OCDE, y el PIB de cada país proviene de GDP at market prices, Vol. 2002, versión 01, disponibles en [www.sourceoecd.org](http://www.sourceoecd.org). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)) y de "Revenue Statistics" de la OCDE.

Composición Porcentual de la Recaudación por Nivel de Estructura Porcentual <sup>a/</sup>								
Países	Gobierno Supranacional <sup>b/</sup>		Gobierno Federal o Central		Gobiernos Estatales		Gobiernos Locales	
	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>	1990	2000 <sup>c/</sup>
Alemania	1.5	0.7	50.6	50.3	34.4	36.8	13.5	12.2
Australia			79.5	83	16.9	13.9	3.6	3
Austria		0.5	68.4	71.3	15.3	13.6	16.3	14.6
Bélgica	2.2	1.9	59.2	55.9	32.3	35	6.2	7.2
Canadá			47.4	48.8	41.6	41.7	11	9.5
Estados Unidos			55.4	60.4	26.7	24.6	17.9	15
<b>México</b>			<b>97</b>	<b>96.6</b>	<b>1.9</b>	<b>2.4</b>	<b>1.1</b>	<b>1</b>
Suiza			44.7	48.8	32.7	30.1	22.6	21.1
<b>Promedio Federales</b>	<b>1.9</b>	<b>1</b>	<b>62.8</b>	<b>64.4</b>	<b>25.2</b>	<b>24.8</b>	<b>11.5</b>	<b>10.4</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>0.6</b>	<b>0.7</b>	<b>18</b>	<b>17.8</b>	<b>12.9</b>	<b>13.7</b>	<b>7.5</b>	<b>6.7</b>
Países Unitarios								
Corea			78.9	81.9			21.1	18.1
Dinamarca	0.7	0.4	67.5	65.2			31.8	34.3
España	0.8	0.7	79.5	73.4			19.5	25.9
Finlandia	0	0.3	70.8	71.4			29.2	28.3
Francia	1.1	2.6	82.1	79.1			16.8	18.3
Grecia	1.4	0.7	97	97.9			1.6	1.4
Holanda	2.3	1.9	93.9	92.6			3.8	5.5
Hungría			ND	92.3			ND	7.7
Irlanda	1.8	0.7	95.3	97.2			2.9	2.1
Islandia			79.5	75.8			20.5	24.2
Italia	0.7	0.5	94.9	83.6			4.3	15.9
Japón			65.2	59.7			34.8	40.3
Luxemburgo	3.1	1.8	88.4	90.4			8.5	7.8
Noruega			72.3	78.9			27.7	21.1
Nueva Zelanda			93.9	94.2			6.1	5.8
Polonia			ND	77.4			ND	22.6
Portugal	1.4	0.7	91	90.1			7.6	9.2
Reino Unido	3.8	2.1	87	93.1			9.2	4.8
Rep. Checa			ND	77.9			ND	22.1
Rep. Eslovaca			ND	93.1			ND	6.9
Suecia		1.4	59.8	57.6			40.2	41
Turquía			89.1	84.4			10.9	15.6
<b>Promedio Unitarios</b>	<b>1.6</b>	<b>1.2</b>	<b>82.6</b>	<b>82.1</b>			<b>16.5</b>	<b>17.2</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>1.1</b>	<b>0.8</b>	<b>11.5</b>	<b>11.7</b>			<b>12.2</b>	<b>11.9</b>
<b>Promedio OCDE</b>	<b>1.6</b>	<b>1.1</b>	<b>76.5</b>	<b>77.4</b>			<b>15</b>	<b>15.4</b>
<b>Desv. Estándar</b>	<b>1.1</b>	<b>0.7</b>	<b>16.4</b>	<b>15.5</b>			<b>11</b>	<b>11.1</b>

**Fuente:** "Revenue Statistics", Detailed Tax Revenue (para cada país), Vol. 2002, versión 01, OCDE, disponibles en [www.sourceoecd.org](http://www.sourceoecd.org). Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)) y de "Revenue Statistics" de la OCDE.

**Gráfica 15 Razón de la Recaudación Federal entre la suma de la Recaudación Estatal y Local, 2000**



Fuente: Recaudación por nivel de Gobierno.

## **Esfuerzo Administrativo**

Una postura que, sin duda alguna, debe tomarse en cuenta es la que establece que el fortalecimiento recaudatorio en México podría provenir, más que de cambios en la estructura impositiva, del incremento en la eficiencia de la administración tributaria.

Con la estructura actual del sistema tributario mexicano difícilmente puede pensarse en dos vías alternativas para elevar la recaudación en forma considerable. En realidad, una parte esencial de la ineficiencia administrativa es resultado de la complejidad y falta de generalidad de la estructura tributaria.

Si bien el rezago en la administración tributaria es importante, para que un esfuerzo por mejorar dé resultados significativos es necesario que vaya acompañado de una simplificación de la estructura tributaria.

En este contexto, la experiencia internacional muestra que el incremento en la recaudación debe provenir de una estrategia complementaria en que se fortalezca la estructura legal de los impuestos y se eleve la eficiencia administrativa, en lugar de una estrategia que avance aisladamente, ya sea en el diseño de la estructura impositiva o en un eficiente ejercicio de la administración tributaria.

Es de vital importancia destacar que la administración tributaria se encuentra circunscrita por el entorno institucional que rige a la sociedad. En este contexto, el cumplimiento de las obligaciones fiscales está altamente relacionado con el respeto al Estado de Derecho en general. Es así que aspectos sociales como la proliferación de actividades en la economía informal o la corrupción, afectan severamente a la administración tributaria.

## **Consideraciones sobre el gasto público**

Es importante tener en cuenta que la recaudación tributaria no es un fin en sí mismo. El objetivo de los ingresos públicos es dotar al Estado de los recursos necesarios para cumplir cabalmente con sus funciones. Una de las principales responsabilidades del Estado, entre muchas otras, es la provisión de los bienes y servicios públicos, como son: educación, salud, seguridad pública, defensa, procuración e impartición de justicia, vías de comunicación, equipamiento urbano, etc.

Las limitaciones que se presentan en México en materia de ingresos públicos se traducen en una grave restricción para poder financiar el gasto público. Así, en el ámbito internacional, México resulta ser uno de los países con menor gasto público.

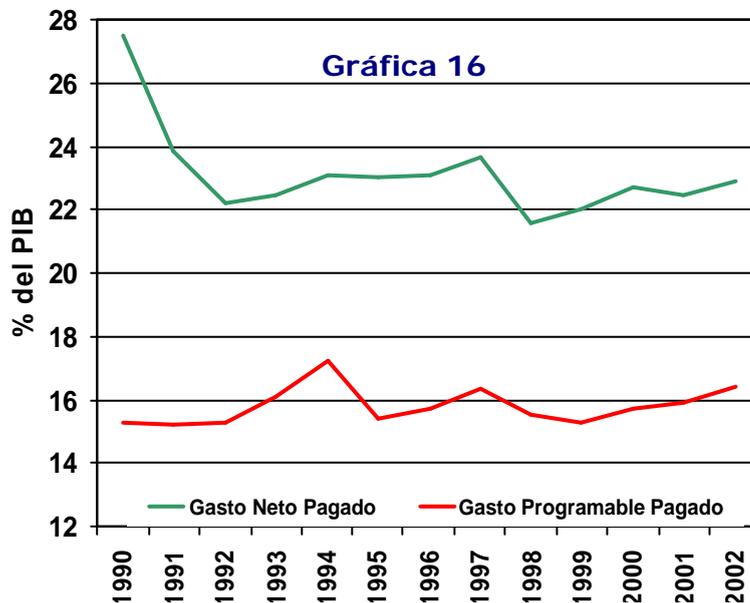
Las limitaciones de recursos públicos en México se resienten especialmente en aquel gasto público que propicia la acumulación de capital físico y humano. En efecto, el Estado mexicano ejerce un reducido gasto tanto en infraestructura (energética, hidráulica, comunicaciones, etc.) como en materia social (salud, educación, combate a la pobreza, apoyo al campo, etc.).

La formación de capital físico por parte del sector público es crucial para generar el desarrollo económico de un país, pues normalmente la inversión pública es complementaria en la producción con la inversión que realiza por su cuenta el sector privado. Es decir, la inversión pública incrementa la productividad de la inversión privada y permite sostener una mayor creación de empleos e incrementos en los niveles reales de salarios. De la misma manera, la inversión pública en capital humano permite mejorar la productividad laboral de la fuerza de trabajo, brindándole la oportunidad de acceder a mejores salarios, atenuando de esta forma la desigualdad del ingreso.

Como consecuencia de lo anterior, la limitada provisión de servicios públicos que realiza el Estado en México se traduce en un acotado potencial de crecimiento de la economía mexicana y no contribuye a mitigar las desigualdades en la distribución del ingreso.

### Gasto del Sector Público Consolidado, 1990 – 2002 (% del PIB)

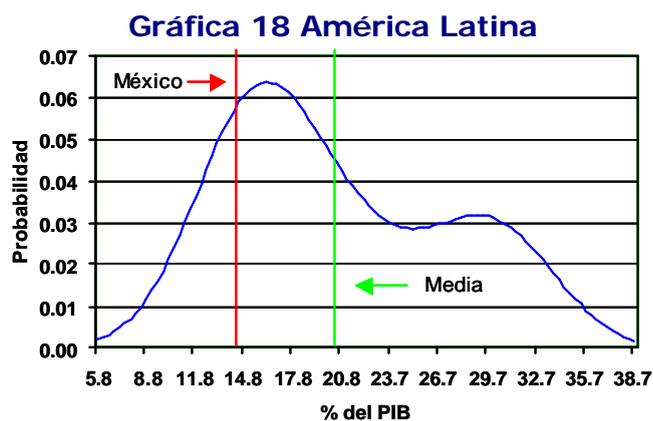
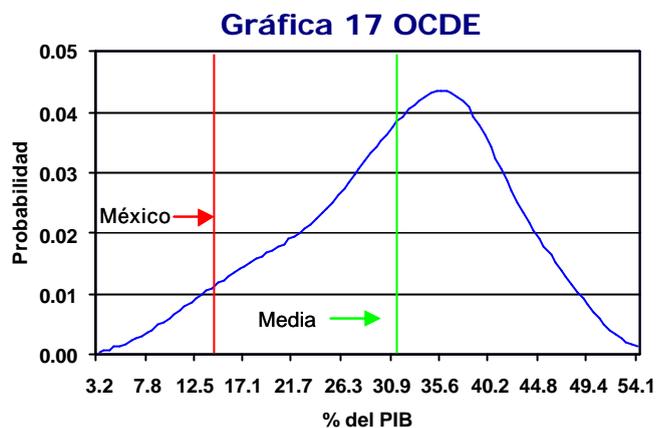
Año	Gasto Neto Pagado	Gasto Programable Pagado
	% del PIB	
1990	27.5	15.3
1991	23.8	15.2
1992	22.2	15.3
1993	22.5	16.1
1994	23.1	17.2
1995	23	15.4
1996	23.1	15.7
1997	23.7	16.3
1998	21.6	15.5
1999	22	15.3
2000	22.7	15.7
2001	22.5	15.9
2002 <sup>a</sup>	22.9	16.4



**Fuente:** Las cifras de gasto provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP. Se utilizaron las series acumuladas a diciembre de cada año disponibles en [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx), que a continuación se describen: "Gasto Neto Pagado", Serie XAC y "Gasto Programable Pagado", Serie XAC10. Las cifras del PIB a precios corrientes son las publicadas por el INEGI (disponibles en [www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx)).

## Gasto Total del Gobierno Central en la OCDE y América Latina

Países de la OCDE	Gasto Total % del PIB
	1998 <sup>a/</sup>
Alemania	32.7
Australia	25.7
Austria	40.5
Bélgica	45.6
Canadá	21.1
Corea	17.4
Dinamarca	37.6
España	22.5
Estados Unidos	19.3
Finlandia	33.4
Francia	46.2
Grecia	34.8
Holanda	28.1
Hungría	46.3
Irlanda	26.3
Islandia	27.8
Italia	29.4
Luxemburgo	38.6
Noruega	37.2
Nueva Zelanda	32.8
Polonia	37.5
Portugal	40.5
Reino Unido	36.5
Rep. Checa	30.6
Rep. Eslovaca	39.1
Suecia	36.7
Suiza	11
Turquía	32.1
<b>Promedio OCDE</b>	<b>31.8</b>
<b>Desv. Estandar</b>	<b>9.3</b>
Argentina	15.8
Bolivia	29.1
Brasil	24.5
Colombia	16.7
Costa Rica	14.9
Chile	20.7
Ecuador	16.3
El Salvador	14.5
Guatemala	12.5
Nicaragua	32
Panamá	27.9
Perú	18.1
Uruguay	31
Venezuela	20.6
<b>Promedio América Latina</b>	<b>20.6</b>
<b>Desv. Estándar América Latina</b>	<b>6.6</b>
<b>México</b>	<b>14.6</b>



Fuentes: Las cifras de Gasto y de PIB provienen de "International Financial Statistics", FMI (2002). El Producto Interno Bruto corresponde a la Serie ###99B.ZF., (donde ### es el código de cada país) que contiene el PIB a precios corrientes. El Gasto Total tiene el código ###82...ZF. Los datos de México provienen de "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP ([www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)).

### 2.1.3 Conclusiones

Durante los últimos años, las finanzas públicas en México han venido experimentando un fuerte deterioro estructural. Una razón importante, es que se sigue teniendo una base de ingresos presupuestarios totales relativamente pequeña, parte de la cual es además altamente volátil (ingresos petroleros) o tendiente a desaparecer (ingresos no recurrentes).

Debido a las presiones del gasto corriente, se ha limitado el espacio para destinar suficientes recursos al gasto social y a la inversión pública.

Un incremento en la recaudación tributaria podría conducir a estimular el crecimiento económico y la creación de empleos. Las razones son dos: la infraestructura proveída por el sector público incrementa la productividad de la inversión privada y la formación de capital humano también estimula la productividad laboral (incrementando los salarios en términos reales).

La experiencia en diversos países indica las grandes tendencias en materia tributaria a nivel internacional. Al comparar el desempeño de México, es evidente que la carga fiscal en nuestro país es inferior a la de los países de la OCDE, e incluso a la de otros países latinoamericanos. Es de llamar la atención que en el caso de la OCDE, países miembros con un PIB per Cápita no muy distinto al de México tienen una carga fiscal mucho mayor que la mexicana.

En cuanto a estructura tributaria, lo deseable es tener una infraestructura fiscal que se componga por tasas impositivas relativamente bajas, pero aplicadas a una base generalizada. Asimismo, las condiciones de integración comercial y financiera a nivel mundial, han tendido a acentuar la importancia relativa de los impuestos indirectos como fuente de ingresos tributarios.

Es muy importante reconocer que el esfuerzo por mejorar la recaudación no ha sido suficiente y que además debe ser compartido por todos los órdenes de gobierno, no puede ser llevado a cabo únicamente por el Gobierno Federal.

Las exenciones y los regímenes especiales integrados al sistema tributario mexicano, además de restar neutralidad, equidad y simplicidad a los impuestos, han propiciado una importante pérdida en la recaudación.

La comparación internacional de los niveles de gasto público muestra que las limitaciones que se presentan en México en materia de ingresos públicos se han traducido en una grave restricción para poder financiar el gasto público. Debido a ello, en el ámbito internacional México es considerado como uno de los países con menor gasto social e inversión por parte del sector público.

El escaso gasto público en la formación de capital (físico y humano) ha repercutido de manera negativa sobre el potencial de crecimiento de la economía mexicana. También ha impedido un combate eficaz contra la pobreza y la desigualdad que afectan a México.

## 2.2 Estudios de Caso

### A. ESPAÑA

#### a. Imposición a las Corporaciones

Las compañías son sujetos del Impuesto sobre Sociedades (IS) y de un impuesto local. Este impuesto local es el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), del que quedan exentos tanto los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como aquellas entidades cuyo importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros. Los empleadores deben pagar aportaciones de seguridad social. En España es aplicable, además, un Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

España comprende el territorio continental de España, las Islas Baleares y las Islas Canarias, así como los territorios de Ceuta y Melilla en África del Norte. Los impuestos se exigen en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

La moneda corriente es el euro (EUR), moneda que reemplazó a la peseta a partir del 1 de enero de 2002.

#### Impuesto Sobre la Renta Corporativo (ISR)

##### Características del sistema

España aplica un sistema de imputación parcial. Los accionistas que sean personas físicas residentes en España, tienen derecho a un crédito de impuestos. Para los accionistas que sean personas jurídicas o morales la posición es diferente. Ellos no tienen derecho al crédito de impuestos, sino que reciben un acreditamiento equivalente al 50% o al 100% de su propio impuesto sobre los dividendos brutos. En caso de que surja un saldo a favor derivado de dicho acreditamiento, no es sujeto a devolución, pero podrá acreditarse durante los 7 años siguientes.

##### Sujetos del impuesto

El impuesto sobre sociedades es un impuesto directo, personal y periódico que grava la renta global de todas las entidades sociales residentes en España o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país. Son sujetos del impuesto todos los tipos de sociedades mercantiles,

fondos de inversión, uniones temporales de empresa, fondos de pensiones, fondos de capital-riesgo, fondos de regulación del mercado hipotecario, fondos de titulización hipotecaria, fondos de titulización de activos, fondos de garantías de inversiones y las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Son transparentes desde el punto de vista fiscal las agrupaciones de interés económico españolas (AIE) o europeas (AEIE) y las aventuras conjuntas que no se constituyen como sociedades (asociaciones en participación). En estos casos también las pérdidas se transfieren a los participantes.

La base gravable de las compañías controladoras se determina de acuerdo con la legislación aplicable a las personas físicas. Se aplican tasas especiales de impuesto a dichas compañías.

Este tratamiento es aplicable a las sociedades mercantiles residentes en España (sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada principalmente), así como a las corporaciones no residentes que tengan características similares.

## Residencia

Una corporación es residente en España si se cumple alguna de las condiciones siguientes:

- a) Se constituye conforme a las leyes españolas.
- b) Su sede de dirección se localiza en territorio español.
- c) Si la administración principal del negocio se encuentre en España.

## Base del impuesto

Las compañías residentes en España van a ser gravadas por la totalidad de sus ingresos y ganancias de capital a nivel mundial. En concreto, la base imponible está constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores objeto de compensación. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, o por el de estimación objetiva, cuando la Ley así lo establezca; sin perjuicio de la utilización del sistema de estimación indirecta, cuando no sea posible aplicar los sistemas anteriores. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado derivado de la aplicación de las normas contables, mediante las reglas establecidas en la Ley. En el régimen de estimación objetiva la base imponible podrá determinarse total o parcialmente mediante la aplicación de signos, índices o módulos.

## Ingresos exentos

Están exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio español. También están exentas las plusvalías generadas por la transmisión de las acciones o participaciones de esas entidades. Esta exención se aplicará también a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad. No se aplicará la exención de la plusvalía generada por la transmisión de acciones cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Están exentas, además, las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

## Deducciones

Las deducciones son múltiples. Se pueden distinguir tres categorías: 1ª. Deducciones que pretenden evitar la doble imposición, tanto interna como internacional. 2ª. Bonificaciones, es decir, exenciones parciales de ciertos sujetos, territorios o actividades. 3ª. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

En cuanto a la deducción por doble imposición intersocietaria hay que decir que no sólo permite eliminar la doble imposición en la distribución del dividendo, sino también en el momento de la transmisión de las acciones.

Por otra parte, hay un sistema de eliminación de la doble imposición internacional. Así, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero, se deducirá el 100% de la cuota íntegra que corresponde a estas rentas. Se podrá practicar esta deducción cuando la renta obtenida por el establecimiento en el exterior esté sujeta, y no esté exenta, a un gravamen comparable al del impuesto de sociedades español.

Dentro de la última categoría de deducciones (para incentivar determinadas actividades) hay que decir que se deducen de la cuota resultante las cantidades que procedan de aplicar determinados porcentajes a las inversiones realizadas en actividades tales como investigación y desarrollo, exportación, bienes de interés cultural, formación profesional, etc.

## Valuación de inventarios

Para fines fiscales, el inventario se valorará, como regla general, a su costo histórico (de adquisición o producción) o a su valor de mercado, el que resulte menor. Los cargos por financiamiento no se pueden incluir como parte del costo. En la práctica, el inventario se valúa generalmente con el método de costo promedio, pero los métodos de PEPS, UEPS y demás métodos reconocidos por los principios contables son aceptados por la ley.

## Depreciación y amortización

La depreciación está permitida para todos los bienes tangibles (activos fijos), salvo los terrenos, mientras que los activos intangibles se deducirán en un período basado en su vida útil normal. La depreciación puede ser calculada de acuerdo con los métodos de línea recta, saldos decrecientes (con excepción de edificios, mobiliario y equipo) números dígitos. Las tasas de depreciación están contenidas en tablas oficiales.

La depreciación se inicia en el ejercicio en el que se comiencen a utilizar los bienes y debe calcularse por cada activo en particular y no por grupos de activos, salvo que estos integren instalaciones complejas o especializadas.

Los activos que no sean nuevos (de segunda mano) podrán ser depreciados a tasas del doble de las que se aplican a bienes nuevos.

Los activos de uso intensivo (más de un turno diario) podrán depreciarse a una tasa máxima, que será incrementada en un 33% por cada turno adicional que se utilicen.

Bajo el método de saldos decrecientes, la depreciación anual se incrementa en un 50% (si la vida útil del bien es inferior a 5 años), en un 100% (si la vida útil del bien es inferior a 8 años) y en un 150% (si la vida útil del bien es de 8 años o superior).

Las autoridades fiscales podrán aceptar, de manera discrecional, planes especiales de depreciación con tasas más altas para activos nuevos que sufran un demérito real mayor que el calculado a las tasas normales. Ciertos tipos de activos, como son aquellos utilizados para realizar investigación y desarrollo (excepto edificios que califiquen para depreciación acelerada sobre 10 años) o para asociaciones que se dediquen a actividades agrícolas prioritarias o mineras, pueden ser libremente depreciadas.

Los activos intangibles pueden ser amortizados si son adquiridos y tienen una vida limitada, como los gastos de formación y arranque, investigación y desarrollo (en un período máximo de 5 años). El crédito mercantil, marcas,

derechos para asignar negocios y otros intangibles con una vida útil no limitada son amortizables bajo el método de línea recta en un período de 20 años, mientras sean adquiridos de una parte independiente. El crédito mercantil y otros bienes intangibles adquiridos de partes relacionadas sólo pueden ser amortizados si sufren un irreversible, efectivo y substancial decremento en su valor. El crédito mercantil financiero puede ser amortizado en un período de 20 años si corresponde a la adquisición de una entidad extranjera cuyos dividendos califiquen para una exención de impuestos.

Las sociedades con una cifra de negocios anual no superior a 5 millones de euros podrán aplicar al inmovilizado inmaterial el mismo sistema de amortización acelerada que el previsto para el inmovilizado material. Es decir, podrán multiplicar por 1,5% el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficiales.

Se establece la posibilidad de que los elementos patrimoniales adquiridos con el importe obtenido por las transmisiones de elementos afectos puedan amortizarse, según el coeficiente que resulte de multiplicar 3 por el coeficiente de amortización lineal máximo que resulte de las tablas oficiales.

## Reservas y provisiones

### Provisiones para pérdidas no realizadas

Las siguientes provisiones para pérdidas no realizadas pueden ser creadas:

- Una provisión para cuentas de cobro dudoso si las cuentas están vencidas por más de 6 meses, si el deudor es declarado en bancarrota culpable, si es legalmente declarado en quiebra o en una situación financiera similar (suspensión de pagos, comité de crédito) o si los pagos dependen de la resolución de una disputa judicial o un proceso arbitral.
- Una provisión para la devaluación de valores (salvo que estén registrados en una bolsa de valores de un paraíso fiscal) en un monto igual a la diferencia entre su valor de mercado y su valor en libros al final del ejercicio fiscal. La provisión para valores de interés fijo está limitada a la devaluación neta total de los valores en el ejercicio fiscal.
- Una provisión para la devaluación de valores no registrados hasta un monto equivalente a la diferencia entre el valor de los instrumentos al inicio y al final del ejercicio (ajustado por incrementos o disminuciones de capital).

### **Provisiones de pasivo**

Esta provisión es para partidas cuyo monto no se ha fijado de manera definitiva (incumplimiento de contratos, ejecución de garantías, indemnizaciones por liquidación de trabajadores, etc.).

### **Provisiones para inventarios**

Cuando el valor de mercado de los inventarios al final del ejercicio es menor que su costo de adquisición, las reglas contables obligan a las compañías a aprovisionar el monto correspondiente (la diferencia). Este monto es deducible para efectos del IS.

Adicionalmente, las entidades que lleven a cabo actividades en los campos editorial, fonográfico o audiovisual, podrán depreciar sus inventarios una vez que hayan cumplido dos años en el mercado. Este período puede ser reducido si se comprueba que los inventarios pierden valor en un período más corto a dos años.

### **Ganancias de capital**

Las ganancias de capital son consideradas como ingresos ordinarios y van a estar generalmente incluidos en los ingresos propios de la actividad y estarán sujetos a la tasa impositiva general. El concepto de ganancias de capital incluye ganancias realizadas por enajenación de activos (incluidas aquellas que se realicen a título gratuito).

Generalmente, la ganancia es la cantidad en la que el producto de la enajenación excede al costo de adquisición.

### **Pérdidas fiscales**

Las pérdidas fiscales ordinarias y las pérdidas de capital son tratadas de la misma manera y podrán amortizarse contra el total de los ingresos del mismo ejercicio. Los remanentes podrán aplicarse a futuro contra las utilidades de los próximos 15 años. Existen disposiciones anti-abuso para evitar transferencias de empresas perdedoras. No se permite la amortización de pérdidas en los ejercicios anteriores (carry-back).

## Tasas impositivas

La tasa general de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 35%.

Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social, las sociedades de garantía recíproca, las sociedades de reafianzamiento, las cooperativas de crédito y cajas rurales y las entidades parcialmente exentas están sometidas a un gravamen del 25%.

Las cooperativas fiscalmente protegidas tienen un gravamen del 20%.

Las fundaciones y entidades sin fines lucrativos tienen un gravamen del 10%.

Las sociedades y fondos de inversión mobiliaria, los fondos de inversión en activos del mercado monetario, las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria se someten a un gravamen del 1%.

El tipo de gravamen especial al que se somete a las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos es del 40%.

El tipo especial de gravamen de los fondos de pensiones es del 0%.

Las compañías con cifras de negocios anuales inferiores a 5 millones de euros son gravadas a la tasa del 30% sobre los primeros 90,151.82 euros de utilidad. Cualquier excedente está gravado a la tasa general del 35%.

Las compañías tenedoras de activos serán gravadas a una tasa del 15% por sus ganancias de capital a largo plazo (mayor a un año) y a la tasa del 40% sobre los demás ingresos y ganancias.

## Impuestos retenidos

El ingreso doméstico obtenido por compañías residentes o establecimientos permanentes en España están sujetos a una retención del impuesto sobre sociedades. Este es tratado generalmente como un pago a cuenta y se acredita contra el impuesto a pagar por el contribuyente en el ejercicio en cuestión.

## Dividendos

La tasa de retención sobre los dividendos y otras utilidades distribuidas es del 15%. Los dividendos en acciones no son gravados.

## Intereses

La tasa general de retención sobre los intereses es del 15%.

Aplican algunas exenciones sobre las retenciones, principalmente a:

- Intereses en préstamos ordinarios y comisiones relativas que se paguen a bancos o instituciones financieras residentes en España o que constituyan establecimiento permanente.
- Intereses obtenidos por residentes de bonos del tesoro y otros valores emitidos por el tesoro o por el banco central para monitorear el mercado de dinero.

## Regalías

Las retenciones del impuesto sobre regalías, incluyendo los pagos por concepto de asistencia técnica (*know-how*) se efectúan a la tasa del 15%.

## Administración

### Ejercicio fiscal

El ejercicio fiscal o período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad. Como regla general, el ejercicio económico o contable coincide con el año calendario. Aunque no hubiera finalizado el ejercicio económico, el ejercicio fiscal se entendería concluido si se diera uno de estos cuatro supuestos: 1°. Cuando la entidad se extinga. 2°. Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero. 3°. Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al impuesto sobre sociedades de la entidad resultante. 4°. Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial. El ejercicio fiscal no podrá exceder de 12 meses. El IS debe calcularse y pagarse por los contribuyentes bajo el método de auto-aplicación de las normas.

### Declaraciones de impuestos

Los contribuyentes corporativos (personas morales) deben celebrar una asamblea o junta general anual (para aprobar los estados financieros) dentro de los 6 meses siguientes al cierre de su ejercicio contable y deben presentar su declaración dentro de los 25 días siguientes a la fecha en que hayan sido aprobados los estados financieros.

## Pago del impuesto

En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente deben efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el primer día de cada uno de los meses indicados. Existen dos modalidades, una general y otra opcional, para determinar la base de cálculo del pago fraccionado a cuenta: (1) sobre la cuota íntegra del último ejercicio cerrado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 de los citados meses de abril, octubre y diciembre, en un porcentaje del 18% o (2) sobre la parte de la base gravable del período de los 3 meses, 9 meses u 11 meses de cada año natural, en el porcentaje resultante de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad redondeado por defecto ( 25%, si el tipo de gravamen es el general), menos cualquier retención o pago a cuenta del impuesto que se hubiere efectuado. Compañías con ingresos totales anuales superiores a 6,010,121.04 euros deberán utilizar el segundo procedimiento y efectuar sus pagos vía internet.

El impuesto anual a cargo, en caso de existir, deberá pagarse al momento de presentar la declaración anual. Cualquier saldo a favor es reembolsable.

## Impuesto al Valor Agregado (IVA)

España impone un IVA respecto a la enajenación o entrega de bienes y prestación de servicios en la Península y las Islas Baleares, excluyendo las Islas Canarias y los territorios españoles de Ceuta y Melilla en el Norte de África; así como respecto a la importación de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Las Islas Canarias imponen un impuesto indirecto llamado: "Impuesto General Indirecto Canario" (IGIC) que grava la entrega de bienes y la prestación de servicios, con carácter oneroso, realizadas por empresarios y profesionales de manera habitual u ocasional, así como las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador.

Además, se ha de señalar que el IVA se exigirá de acuerdo con lo establecido en los regímenes de Concierto y Convenio Económicos vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

## Sujetos del Impuesto

Los sujetos del impuesto son las personas físicas y morales que realicen los actos gravados. Respecto a la importación de bienes, es sujeto del IVA cualquier persona que realice importaciones al territorio español.

Son sujetos del impuesto en las operaciones interiores:

- Las personas físicas o jurídicas (morales) que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones gravadas.
- Las personas físicas o morales que tengan la condición de empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando éstas se realicen por no residentes en la Península e Islas Baleares.
- Las personas morales que no actúen como empresarios o profesionales cuando sean destinatarios finales de las adquisiciones intracomunitarias triangulares.
- Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Son sujetos pasivos en las adquisiciones intracomunitarias, por regla general, los adquirentes de los bienes. Además, los siguientes:

- Los adquirentes de los bienes cuando sean personas morales que no actúen como empresarios o profesionales.
- Los adquirentes de medios de transporte nuevos.
- Los vendedores en las adquisiciones en régimen especial.
- Los vendedores de productos sometidos a los Impuestos Especiales cuando los adquirentes están acogidos al régimen de la agricultura, ganadería y pesca.
- El transportista, si tiene identificación expedida por la Administración española.
- El destinatario del transporte cuando el transportista no tiene identificación expedida por la Administración española.

Son sujetos pasivos en las importaciones quienes realicen las importaciones, entendiéndose por tales:

- Los destinatarios de los bienes importados.
- Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en territorio español.
- Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados anteriormente.
- Los adquirentes, propietarios, arrendatarios o fletadores de los bienes cuya adquisición hubiera sido equiparada a una exportación, cuando pierdan este régimen.

### **Actos gravados**

Los actos gravados por el IVA son los siguientes:

- La enajenación de bienes gravados o la prestación de servicios en el territorio español por un empresario en el desarrollo de actividades empresariales.
- La adquisición intra-comunitaria de bienes.
- La importación de bienes gravados al territorio nacional por cualquier persona.

### **Base del impuesto**

La base del IVA es la cantidad total cobrada. Con respecto a los bienes importados, es el valor en aduana de las mercancías (base del impuesto de importación), adicionado por cualquier gravamen que se genere con motivo de la importación. En el cálculo del impuesto, el IVA trasladado al contribuyente (IVA acreditable) se resta del IVA trasladado por el contribuyente (IVA por pagar), por lo que únicamente se pagará la diferencia (impuesto correspondiente al valor agregado).

## Exenciones

Las normas del impuesto establecen un gran número de exenciones. Hay exenciones en operaciones interiores, en la exportación, en las adquisiciones intracomunitarias y en la importación.

En las operaciones interiores las transacciones exentas son las siguientes:

- Servicios médicos y de carácter social.
- Servicios educativos y de carácter deportivo.
- Operaciones financieras y de seguros, reaseguro y de capitalización.
- Renta de bienes inmuebles.
- Entregas de materiales de recuperación.
- Operaciones realizadas con oro de inversión.
- Servicios profesionales.
- Entregas de efectos timbrados de curso legal en España.
- Loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos (ONCE).

Algunas de las exenciones en la exportación son las siguientes:

- Entregas de bienes enviados o exportados con carácter definitivo por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste fuera del territorio de la Unión Europea.
- Entregas de bienes enviados por el comprador que no esté establecido en el territorio peninsular español o las Islas Baleares, o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, fuera del territorio de aplicación del IVA.
- Las prestaciones de servicios consistentes en trabajos realizados sobre bienes muebles, adquiridos o importados para ser objeto de trabajo en el territorio peninsular español o en las Islas Baleares y que sean expedidos o transportados fuera de la Unión Europea por quien presta los servicios.

Las exenciones en las adquisiciones intracomunitarias son las que siguen:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega hubiera estado no sujeta o exenta en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado exenta.

- Adquisiciones realizadas en el ámbito de las operaciones triangulares en el comercio internacional.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto a las que se atribuya al adquirente el derecho a la devolución total del Impuesto soportado.

Exenciones en la importación son, entre otras, las siguientes:

- Las importaciones definitivas de los bienes cuya entrega en el interior estuviera exenta.
- Las importaciones definitivas de bienes personales o realizadas con ocasión de acontecimientos en la vida personal o familiar.
- La reimportación de bienes realizada por quien efectuó la exportación de los mismos.
- Las importaciones en régimen diplomático o consular cuando gocen de exención de los derechos de importación.

### Tasas de impuesto

La tasa general es del 16% y se aplica a todas las operaciones que no tengan señalado un tipo de gravamen específico. Existen tasas reducidas para ciertos bienes de primera necesidad y actividades estratégicas. Un tipo de gravamen del 7% se aplica en entregas de bienes y prestación de servicios de utilización generalizada, tales como productos para la alimentación, tanto humana como animal, excepto las bebidas alcohólicas, o productos destinados al cuidado de la salud. El tercer tipo de gravamen es del 4% y se aplica a entregas de bienes y prestaciones de servicios que se pueden calificar como esenciales. Así, ciertos alimentos básicos como el pan, la leche, huevos, quesos, frutas y verduras. También para los libros, periódicos, revistas, medicamentos y prótesis para uso humano, vehículos para minusválidos y viviendas calificadas.

### Sujetos no residentes

Los empresarios no residentes en España, salvo en el caso de residentes de los Estados Unidos de América (EUA), requieren nombrar un representante y comunicarlo a las autoridades fiscales.

Las empresas extranjeras que son contribuyentes del IVA en España pueden aplicar el sistema de devoluciones (para recuperar sus saldos a favor). Aplica un sistema especial de devolución cuando:

- La empresa es residente de un estado de los EUA o de un país que otorgue un trato recíproco a los empresarios españoles.
- La empresa haya realizado únicamente transacciones exentas de transporte o se enajenen bienes o se presten servicios por los que aplique el mecanismo de cargo contrario.

## **b. Imposición a las Personas Físicas**

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

Las personas físicas quedan sujetas al IRPF sobre los ingresos gravados que obtengan en España y las regiones autónomas. No existe un impuesto adicional por ganancias de capital, pero dichas ganancias se consideran ingresos gravados. Las regiones autónomas gravan sobre el patrimonio neto. Los empleados deben cubrir aportaciones de seguridad social. También se aplica un impuesto de sucesiones y donaciones, aparte del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

### **Sujetos del impuesto**

Una persona física se considera como residente en España para fines fiscales cuando:

- Permanezca en España por más de 183 días en un año calendario.
- Su centro de intereses vitales se encuentre en España.

Una persona física casada se considera como residente en España si su casa habitación permanente, o su cónyuge o dependientes económicos menores de edad, se encuentran ubicados en España.

Adicionalmente, las personas de nacionalidad española que hubieran cambiado su residencia a un país considerado como paraíso fiscal, siguen gravados en España por su renta mundial en el año de emigración y los 4 siguientes.

### **Ingresos gravables (base)**

Las personas físicas residentes en España estarán gravados respecto de su renta mundial. Las personas no residentes quedarán gravadas por los ingresos que tengan fuente de riqueza ubicada en España.

Los ingresos gravables se clasifican en 5 categorías de acuerdo con la actividad que los origine:

- Ingresos por trabajo subordinado (empleados).
- Ingresos por inversiones en bienes muebles o inmuebles.
- Ingresos por actividades empresariales.
- Ganancias de capital.
- Ingresos imputados.

Los ingresos imputados son los que se indican a continuación:

- Ingresos provenientes de residencias secundarias.
- Ingresos atribuidos por el propio régimen fiscal, por tratarse de figuras transparentes (sociedades civiles o asociaciones en participación).
- Ingresos bajo el régimen de CFC.
- Ingresos provenientes de inversiones efectuadas en paraísos fiscales.

Como regla general, los ingresos son gravados y los gastos relacionados son deducibles en el ejercicio en que se genera el ingreso y en que los gastos son incurridos, en vez del momento de cobro o pago de dichos conceptos. No se permite la disolución del ingreso, excepto respecto de ventas en parcialidades y otros casos especiales, en los que el contribuyente puede optar por reconocer el ingreso en el ejercicio de enajenación o en el ejercicio en el que se efectúa el pago.

- Si los cónyuges declaran por separado, la determinación de los ingresos y los gastos deducibles atribuibles a cada contribuyente toma en cuenta la categoría de la que provienen los ingresos:
- Ingresos obtenidos por empleados, se atribuyen exclusivamente a la persona que los obtiene, salvo en el caso de pensiones (que se atribuyen a los beneficiarios).
- Ingresos por inversiones y ganancias de capital se atribuyen al propietario de los bienes (tomando en cuenta el régimen matrimonial que se tiene).
  - En caso de que los cónyuges se encuentren casados bajo el régimen de bienes mancomunados (sociedad conyugal), ambos declararán los ingresos al 50%.
  - Si el matrimonio se llevó a cabo bajo el régimen de separación de bienes, los ingresos corresponden al propietario.

- Los ingresos por actividades empresariales atribuyen a la persona que regular y directamente los realice (al igual que los servicios independientes).

Para efectos del cálculo del impuesto, el ingreso de los contribuyentes (de las distintas categorías), se divide en:

- Ingresos con base ordinaria.
- Ingresos con base especial.

**Los ingresos con base ordinaria** incluyen los ingresos (netos) por las actividades ordinarias y las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de activos cuyo período de tenencia sea de hasta un año. Se podrán efectuar deducciones y reducciones para determinar la base del impuesto. Se aplican las tasas ordinarias de impuesto.

**Los ingresos con base especial** comprenden ganancias o pérdidas de capital derivadas de la enajenación de activos cuyo período de posesión sea superior a un año y de derechos de prioridad sobre suscripción de acciones, que se mantengan por un período mayor a un año. Se aplican tasas especiales de impuesto.

### Ingresos exentos

Los ingresos exentos más importantes se mencionan a continuación:

- Indemnizaciones pagadas por daños físicos o mentales, hasta los límites establecidos por la ley.
- Compensaciones por separación de empleo, hasta los límites establecidos por la ley.
- Pensiones pagadas por los sistemas de seguridad social.
- Pensiones alimenticias ordenadas por las cortes competentes.

Los salarios obtenidos por trabajos realizados en algún país extranjero en que se tenga un impuesto comparable al español (ISR) se encuentran exentos hasta 60,101.21 euros.

El presente estudio se enfocará únicamente al análisis básico de los ingresos obtenidos con motivo de la realización de actividades empresariales y servicios independientes.

## Ingresos por actividades empresariales

Este tipo de ingresos incluyen los derivados de actividades empresariales y profesionales. Se calculan con la mismas reglas que aplican para gravar a las personas morales. Existen tres diferentes métodos de regímenes:

- Régimen general. Es prácticamente igual al régimen que aplica a las corporaciones.
- Régimen simplificado. El ingreso neto que pueden obtener los contribuyentes para tributar en este régimen debe ser inferior a 601,012,10 euros. Las personas que inicien actividades podrán tributar bajo este régimen en su primer ejercicio, sobre la base de ingresos menos deducciones. Los activos tangibles únicamente podrán depreciarse bajo el método de línea recta, y un 5% de los ingresos podrá tomarse como una deducción ciega. Los contribuyentes deberán llevar sólo una contabilidad simplificada.
- Régimen objetivo. Los empresarios que realicen ciertas actividades contempladas por la legislación (restaurantes, por ejemplo) determinarán su ingreso neto de conformidad con ciertos parámetros de estimación (metros cuadrados del negocio, número de empleados, etc.).

Independientemente del régimen que se aplique, si el ingreso se ha generado durante un período mayor a dos años, sólo el 60% del mismo se considera gravable.

Las pérdidas que se obtengan en la realización de actividades empresariales y profesionales podrán ser amortizadas contra utilidades futuras en un período máximo de 4 años. No se permite la amortización de las pérdidas contra resultados de ejercicios anteriores.

## Tasas de impuesto

Las tasas aplicables de impuesto sobre ingresos ordinarios se establecen con base en tarifas progresivas, mismas que presentan tasas desde 15% hasta 45%.

Los contribuyentes que paguen pensiones alimenticias en un monto que no exceda la base del impuesto podrán dividir la base en dos partes y aplicar las tarifas a cada una de ellas (diluyendo la base). La primera parte corresponde al monto de la pensión alimenticia y la otra parte corresponderá al monto excedente.

Los ingresos con base especial son gravados a una tasa fija del 15% (tasa especial).

Los empresarios, profesionistas, artistas y deportistas deben efectuar pagos a cuenta del impuesto anual a una tasa del 15%.

## Administración

El ejercicio fiscal para personas físicas coincide con el año calendario.

Los contribuyentes residentes en España pueden optar por presentar una declaración individual o declaración conjunta (contribuyentes que formen parte de la misma unidad familiar). La unidad familiar se compone de los esposos, sus hijos menores de edad (menos de 18 años) y los hijos discapacitados que pudieran tener. En el caso de parejas legalmente separadas o uniones libres (concubinatos), el padre o la madre y los hijos que vivan con cada uno de ellos, constituirán una unidad familiar. Las declaraciones conjuntas no permiten la división de ingresos.

Todos los empresarios y profesionales deben efectuar pagos anticipados trimestrales los días 20 de abril, 20 de julio, 20 de octubre y 30 de enero del ejercicio siguiente.

- Para los contribuyentes de los regímenes general o simplificado, la tasa aplicable es del 20% (generalmente) sobre la ganancia obtenida en el período (desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes de cálculo). El impuesto resultante se disminuirá con los pagos efectuados con anterioridad en el mismo ejercicio (también se restarán las retenciones que se tengan).
- Para los contribuyentes de régimen objetivo, el pago anticipado máximo será del 4% del resultado neto obtenido de la aplicación de los parámetros establecidos por la legislación a los ingresos obtenidos durante el período de cálculo (acumulado). El impuesto acumulado se disminuirá con las retenciones y los pagos anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

Como regla general, el método de auto-aplicación de las normas es aplicable. La declaración anual se presenta en el período que va del 1 de mayo al 30 de junio del año siguiente al que se declara. Puede pagarse el impuesto en dos parcialidades: 60% el día 20 de junio y el 40% restante el día 5 de noviembre.

Si el monto de las cantidades retenidas y los pagos anticipados efectuados exceden del monto del impuesto anual, el saldo a favor se devuelve al contribuyente.

## **Estímulos Fiscales**

### **Créditos de inversión y deducciones**

La suma de los créditos por inversión está limitado al 35% del impuesto corporativo por pagar del ejercicio. Cualquier crédito remanente podrá ser acreditado en los 10 años siguientes, sujeto a las limitaciones establecidas para cada año.

### **Crédito por inversiones relativo a exportaciones**

Se concede un crédito de impuestos equivalente al 25% de las inversiones efectuadas para instalar un establecimiento permanente en el extranjero, o para adquirir al menos el 25% del capital de una compañía extranjera existente o para la creación de nuevas subsidiarias extranjeras, siempre que dichas empresas se dediquen a la exportación (distintas de actividades de financiamiento y seguros). Este crédito también se otorga por gastos incurridos para promoción, publicidad y mercadotecnia realizada en el extranjero por períodos mayores a un año. La base para calcular el crédito se reduce con el 65% de cualquier subsidio recibido.

### **Créditos por realización de investigación y desarrollo o innovaciones tecnológicas**

Es posible obtener un crédito de impuestos equivalente al 30% de los gastos de investigación y desarrollo efectuados en el ejercicio. Si los gastos incurridos exceden del promedio de los gastos efectuados en los dos ejercicios anteriores, se aplica una tasa del 30% sobre dicho promedio, mientras que una tasa del 50% aplica sobre el excedente. El crédito se reduce por un 65% de cualquier subsidio recibido. Excepcionalmente, los créditos remanentes podrán acreditarse en un período de 15 años.

Adicionalmente, las actividades de investigación y desarrollo se pueden ver beneficiadas con un crédito igual al 10% de los costos relativos a la nómina e inversiones en bienes tangibles (distintos de propiedad inmobiliaria) y activos intangibles utilizados en el proyecto.

Las actividades que resulten en una innovación tecnológica para productos ya existentes se verán beneficiadas con un crédito del 10% (15% si el proyecto se lleva a cabo a través de una universidad o centro público de investigación).

### **Créditos por costos de personal**

Se puede aplicar un crédito de impuestos del 5% de los gastos incurridos en capacitación al personal en el ejercicio. Si los gastos incurridos exceden del promedio de los gastos efectuados en los dos ejercicios anteriores, un crédito adicional del 10% podrá ser aplicado, sobre el excedente. El crédito se reduce por un 65% de cualquier subsidio recibido.

Las compañías pueden aplicar un crédito de impuestos del 10% derivado de contribuciones efectuadas a los planes de pensiones de sus empleados que ganen menos de \$27,000 euros. Por los empleados distintos de los antes mencionados, se podrá aplicar un crédito proporcional.

Un crédito del 10% de los gastos realizados por concepto de beneficios a los empleados en los centros de atención infantil autorizados.

### **Crédito por activos culturales**

Se otorga un crédito del 15% de los costos de inversión en activos de naturaleza cultural (patrimonio nacional). Este crédito se reducirá por cualquier subsidio recibido.

Un crédito del 5% o 20% de las inversiones efectuadas para la publicación de libros nuevos y producción filmica, respectivamente. Los co-productores de películas cinematográficas que otorguen financiamiento entre el 10% y 25% de los costos de producción de una película española tendrán derecho a un crédito de impuestos igual al 5% de la inversión. El crédito estará limitado al 5% del ingreso relacionado con la inversión.

Una condonación del 99% del impuesto corporativo se otorga a los exportadores de películas españolas, libros y publicaciones educativas si la totalidad de los beneficios se reinvierten dentro del mismo ejercicio o en el inmediato posterior (en activos que se utilicen para dichas exportaciones).

### **Crédito ambiental**

Existe un crédito del 10% de las inversiones realizadas en activos fijos destinados a la preservación o mejoramiento del medio ambiente. No se otorga el crédito si ya se obtienen subsidios.

## Reinversión de ganancias de capital

Se otorga un crédito de impuestos del 20% respecto de las ganancias de capital cuando:

- La ganancia proviene de la transferencia de bienes tangibles o intangibles o de una participación accionaria mínima de un 5% que se hubiera mantenido por lo menos un año.
- Todos los beneficios sean reinvertidos en activos de naturaleza similar dentro de un período de 4 años (1 anterior y 3 posteriores).
- Los activos nuevos se mantengan por lo menos 3 años (5 años tratándose de bienes inmuebles), a menos que su vida útil sea menor. El hecho de no mantener los activos por el período señalado tendrá como consecuencia el pago del monto del crédito más recargos por mora.

El crédito se otorga en el año en el que se adquieren los activos nuevos. Si los activos nuevos fueron adquiridos antes de la transferencia, entonces el crédito se otorga en el año en que ésta se lleve a cabo.

## Deducción de inversiones extranjeras

Las inversiones efectuadas por compañías no residentes en España podrán ser deducidas cuando:

- La inversión comprenda la mayoría de los derechos de voto de la compañía.
- La compañía sea residente de un país que no pertenezca a la Unión Europea.
- La compañía esté involucrada en un negocio activo.
- El negocio sea llevado a cabo siempre por la misma compañía.

La deducción será igual a: (1) el monto de la inversión con un tope de 30,050,605.22 euros o (2) el 25% de la base gravable, la cantidad menor. La deducción es recuperada en partes iguales durante los 4 años siguientes al ejercicio en que se realizó la misma. Este estímulo no puede ser acumulado con el crédito por inversiones relativo a exportaciones (comentado anteriormente).

## **Ingresos provenientes de Ceuta y Melilla**

Es aplicable un crédito del 50% del impuesto causado atribuible a ingresos provenientes de los territorios de Ceuta y Melilla en el Norte de África.

## **Compañías tenedoras**

Las entidades cuyo negocio principal consiste en la supervisión y administración de participaciones en entidades no residentes puede beneficiarse por un régimen de exención, bajo el cual los dividendos y otras distribuciones de utilidades, así como las ganancias de capital derivadas de la enajenación de intereses calificados en compañías no residentes están exentos del impuesto. La distribución de utilidades por una compañía tenedora a accionistas personas físicas o personas morales no residentes está exenta de retenciones, salvo que el perceptor sea residente de un paraíso fiscal.

## **Compañías fleteras**

Las compañías fleteras administradas y registradas en España pueden elegir ser gravadas bajo un régimen de derechos de tonelaje respecto de los fletes realizados para transporte internacional. Bajo dicho régimen, el cálculo del ingreso gravable, para efectos del impuesto corporativo, se basa en el tonelaje neto por flete de acuerdo con una tabla de tonelaje/cuota diaria por cada tonelada.

El ingreso determinado queda sujeto a la tasa general del impuesto.

## **Régimen especial para la zona de las Islas Canarias**

Las compañías autorizadas para inscribirse en el Registro Oficial de la Zona de las Islas Canarias antes del 1 de enero de 2007 obtendrán un beneficio de un régimen fiscal especial diseñado para mejorar las condiciones de las Islas Canarias. Dicho régimen se comenzará a aplicar a partir del 31 de diciembre de 2008.

Sólo empresas de nueva creación autorizadas por la administración de la Zona e inscritas en el régimen especial obtendrán los beneficios del mismo. Dichas compañías deberán tener su sede de dirección y la administración del negocio en el área geográfica de la Zona. Al menos uno de los administradores (directores) de la compañía deberá ser residente de las Islas Canarias.

Para acceder al régimen, la compañía deberá:

- Realizar una inversión de al menos 100,000 euros para la adquisición de activos fijos dentro de los primeros 2 años siguientes a la autorización.
- Generar al menos 5 nuevos trabajos dentro de los primeros 6 meses siguientes a la autorización y mantener un promedio de al menos 5 nuevos trabajos durante el período de aplicación del régimen.
- Enviar al Consorcio de la Zona un memorándum en el cual la compañía declara las actividades que va a realizar y establece su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y contribución al desarrollo social y económico de las Islas Canarias.
- Realizar una actividad de las listadas en un Anexo del Real Decreto Ley, mismo que incluye actividades de manufactura, maniobras y entrega, pesca, preparación de alimentos, bebidas y tabaco, elaboración de ropa, de papel, publicidad, edición, procesos químicos, reciclaje y comercialización, agencia, transporte, investigación y desarrollo y servicios relacionados con la computación.

Una compañía calificada podrá beneficiarse con tasas reducidas de impuestos (1% a 5%) y además puede ser sujeto de reducciones adicionales en algunos casos especiales. La tasa de impuesto se incrementará gradualmente dependiendo del año de aplicación del régimen y el número de empleos creados por la compañía.

También aplica una exención en las retenciones sobre intereses y dividendos pagados a no residentes (mientras no residan en paraísos fiscales), sujeto este beneficio a ciertas condiciones.

## País Vasco

En el área del País Vasco, se otorgan varios estímulos, como son:

- Una tasa reducida de impuestos del 32.5%. Las pequeñas empresas en Alava y Guipúzcoa son sujetas a una tasa del 30% si su ingreso gravable no excede de 60,101.21 euros. Las pequeñas empresas en Vizcaya son sujetas a una tasa del 30% por los primeros 60,101.21 euros de utilidad y a la tasa del 32.5% sobre la utilidad excedente.
- Una opción para centros de coordinación para ser gravados en un 25% de sus gastos en lugar de hacerlo sobre el ingreso obtenido.

## Estímulos fiscales específicos para las PyMEs

### Actividades por internet y comercio electrónico

Los gastos directamente incurridos por pequeñas y medianas empresas (PyMEs) en actividades relacionadas con internet o comercio electrónico como: la adquisición de equipo de computo o software, diseño de páginas web y capacitación al personal, generan un crédito de impuestos del 10% de dichos gastos. Los remanentes del crédito podrán acreditarse en los siguientes 15 años.

### Promoción de inversiones en capital de riesgo

Para promover las inversiones de capital de riesgo por parte de PyMEs (no dedicadas a actividades financieras) que operen en el campo de los desarrollos tecnológicos, las empresas de capital de riesgo calificadas y los fondos reciben una exención de impuestos del 99% de las ganancias derivadas de la venta de acciones y otras participaciones que se hayan mantenido por lo menos un año. La exención no será aplicable después de un periodo de tenencia de 12 años.

## B. CHILE

La principal característica del sistema tributario chileno, a diferencia de cualquier otro del mundo, es su sistema integrado, es decir se contemplan mecanismos internos para evitar la doble tributación interna. En otras palabras, el impuesto de Primera Categoría (FCT) pagado a nivel de la empresa se reconoce como crédito contra el impuesto que debe pagar el socio (Global Complementario (GC) o Adicional, en caso de que resida en el extranjero).

Otro principio básico del sistema es que a los residentes (personas físicas o morales) se les aplica el principio de renta mundial (se gravan las rentas generadas en el territorio chileno y en el extranjero). Excepto respecto de quien establece residencia en Chile, el que durante los primeros tres años se grava sólo por renta chilena. Respecto de los no residentes, sólo se gravan las rentas de fuente chilena.

### a. Imposición a las Corporaciones

Las corporaciones son sujetas a un impuesto sobre la renta y a un impuesto regional que grava a las actividades productivas. Las compañías causan aportaciones de seguridad social y es aplicable un sistema de Impuesto al Valor Agregado. La moneda de curso legal es el peso chileno.

## Impuesto Sobre la Renta (ISR)

### Características del sistema

La ley del ISR actual combina impuestos tanto cedulares como globales, y contiene los siguientes impuestos:

- Impuesto de primera categoría (FCT), pagado por empresas, entidades legales, compañías de facto y personas físicas con actividades empresariales. El impuesto se causa a una tasa fija.
- Impuesto de segunda categoría, pagado por personas físicas sobre los ingresos obtenidos por su trabajo.
- Impuesto global complementario, pagado por residentes sobre su ingreso global.
- Impuesto adicional, pagado por residentes en el extranjero.
- Impuesto único o final (ej: distribuciones y ganancias de capital).

El ISR grava a las corporaciones sobre los ingresos que éstas obtienen. Los dividendos (incluyendo dividendos entre compañías) están por lo general exentos del impuesto FCT cuando se distribuyen a otra sociedad, puesto que ya lo pagaron. Cuando los dividendos se distribuyen a los socios (personas físicas) se puede causar el GC o el Adicional dependiendo de la persona que lo recibe. El impuesto corporativo representa un crédito contra el impuesto sobre las utilidades distribuidas a socios o accionistas.

### **Sujetos del impuesto**

Las sociedades establecidas en Chile están sujetas al ISR, especialmente aquéllas consideradas en el FCT. Las mismas reglas aplican a empresas de responsabilidad limitada, sociedades de personas, otras entidades legales, así como a inversionistas individuales.

Los ingresos de actividades empresariales generados por compañías de personas, recaen en los propietarios o socios, normalmente sobre los retiros o distribuciones efectuadas.

### **Residencia (Constitución)**

La ley no define el término de entidad residente. Sin embargo, una entidad legal es generalmente tratada como residente cuando ha sido establecida en Chile. Las empresas y entidades legales constituidas en el extranjero son tratadas como no residentes, aun cuando sean organizadas bajo las leyes chilenas y establezcan su residencia en Chile.

Salvo especificación en contrario, las entidades legales con domicilio o residencia en Chile están sujetas al impuesto por su renta mundial. Las personas no residentes son sujetas al impuesto sobre los ingresos con fuente de riqueza chilena.

Si los ingresos con fuente de riqueza extranjera están gravados, sólo se considera el ingreso neto, excluyendo los ingresos que no estén disponibles por caso fortuito o fuerza mayor o por provisiones legales del país de origen.

### **Base del impuesto (Base imponible)**

El ingreso es definido como las utilidades o beneficios producidos por participación o por realización de actividades empresariales, las ganancias o incremento de riqueza, cualquiera que sea su naturaleza, fuente o nombre. El concepto de ingreso es por lo tanto muy extenso e incluye:

- Todas las utilidades periódicas producidas por participación, inversión, o realización de actividades empresariales.
- Todos los incrementos en riqueza, excepto aquéllos especificados en la ley.

El ISR grava no sólo las ganancias regulares y periódicas de una fuente permanente, sino también los incrementos de capital, cualquiera que sea su naturaleza, fuente o nombre. Como consecuencia de este concepto, todos los ingresos son gravables, excepto aquéllos específicamente señalados por la autoridad fiscal. Los contribuyentes pueden ser gravados sobre ingresos estimados.

Se consideran base del impuesto corporativo todos los ingresos distintos a los provenientes de la prestación de un servicio personal realizado por personas físicas o sociedades profesionales. El FCT grava específicamente:

- Ingresos derivados de actividades agrícolas y explotación de bienes inmuebles.
- Intereses sobre bonos, depósitos y garantías; dividendos sobre participación en empresas que no realicen negocios en Chile; y pensiones.
- Utilidades obtenidas en actividades realizadas en la industria, comercio, minería pesca, transporte aéreo, banca, administración de fondos mutualistas, seguros, construcción, información, radiodifusión, publicidad, televisión, procesamiento automático de datos, telecomunicaciones y sistema financiero en general.
- Ingreso por comisión ganado por agentes financieros o agentes con oficinas establecidas, así como ingresos generados por escuelas, hospitales, clínicas y organizaciones similares.
- Todos los ingresos no gravados específicamente o exentos.

La Base Imponible se determina: "ingresos brutos" (artículo 29 LISR) menos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta (artículo 30 LISR), lo que da por resultado "la renta bruta". A la renta bruta se le deducen los gastos que proceda y resulta la "renta líquida" (artículo 31 LISR). Luego de algunos ajustes legales, se obtiene la "renta líquida imponible" sobre la cual procede la aplicación del impuesto.

## Ingresos exentos (Ingreso no renta)

La ley del ISR especifica distintos conceptos que no son técnicamente considerados ingresos para efectos de la determinación del FCT:

- Pagos por indemnización recibidos por daños materiales y no materiales los cuales hayan sido debidamente declarados por las Cortes. Respecto a los bienes sujetos a depreciación, la parte que exceda el valor de adquisición, como ajuste por inflación de acuerdo a cambios en el índice de precios al consumidor, es gravable. También son gravables los pagos por indemnización respecto de los activos pertenecientes a empresas sujetas al FCT (en este caso, el daño es deducible).
- Aportaciones o incrementos de capital recibidos por una entidad legal de sus accionistas o socios, la apreciación resultante de la revaluación de capital y el exceso del valor sobre la par obtenido por una corporación cuando coloca acciones por sí misma en el mercado, siempre que éstos no sean distribuidos.
- Distribución de utilidades y reservas acumuladas en forma de dividendos accionarios (siempre que estas utilidades y/o reservas hayan sido debidamente capitalizados en la sociedad) o cualquier incremento en el valor de las acciones realizado por la capitalización de las utilidades o reservas de la compañía.
- Reembolsos de capital efectuados por compañías chilenas y revaluaciones autorizadas por ley, siempre que los reembolsos no correspondan a utilidades capitalizadas sujetas a impuesto por distribución. Se considera que los primeros retiros y distribuciones de utilidades son de aquéllas que aún no han pagado impuesto, quedando al final las utilidades libres de gravamen.
- Repatriación de capitales invertidos en el extranjero, siempre que la inversión esté registrada ante la administración tributaria.
- Capital ganado, en los casos especificados en la ley.

Los siguientes ingresos están exentos de FCT:

- Dividendos pagados por empresas chilenas o empresas extranjeras con actividades en Chile.
- Intereses e ingresos similares en los casos especificados en ley.
- Ingresos específicamente exentos en leyes especiales.

## Deducciones

Como regla general los costos y gastos serán deducibles sólo si son estrictamente indispensables para la generación de ingresos.

## Costos

- La mercancía adquirida en Chile, deberá registrarse al valor de adquisición registrado en la factura o contrato. El flete y seguro podrá ser incluido en el costo.
- El costo de la mercancía importada es el valor en aduanas (bajo términos cif), más los impuestos de importación y los gastos aduanales. El flete y seguro podrá ser incluido en el costo.
- Los bienes producidos o procesados por el contribuyente, el costo directo corresponde al valor de las materias primas y de la mano de obra.

## Gastos generales

Son deducibles los gastos devengados durante el ejercicio fiscal que cumplan los siguientes requisitos:

- Los gastos deberán estar relacionados directamente con el giro del negocio.
- Los gastos deberán ser necesarios para la generación del ingreso.
- Los gastos no serán deducidos como parte del costo directo de los bienes y servicios necesarios para obtener el ingreso.
- Los gastos deberán ser incurridos en el período, sean pagados o por pagar al final del período fiscal. Las deducciones que sean el resultado de una estimación o provisión para gastos futuros no están permitidas, a menos que estén específicamente autorizados en ley.
- Los gastos deberán ser comprobados ante la administración tributaria, la cual tendrá facultad para objetarlos.

Cualquier otro gasto que no cumpla con estos requisitos será deducible sólo cuando esté específicamente permitido por la autoridad tributaria.

El crédito mercantil no podrá ser amortizado o deducido.

El interés devengado durante el año es deducible. La revaluación de deudas o préstamos invertidos en el negocio son deducibles, incluyendo los originados

por la adquisición de activos fijos e inventarios. El interés generado por la adquisición o construcción de activos fijos, anteriores a su uso, podrán ser incluidos en el costo del activo o deducido como un gasto.

Los gastos incurridos por investigación científica o tecnológica realizada en interés de la empresa son deducibles aunque no sean necesarios para la generación de ingresos gravables. Los gastos deberán ser deducidos en el período fiscal en el que fueron incurridos, o podrán ser amortizados durante los siguientes 6 años.

Los pagos por regalías son deducibles, siempre que cumplan con los requisitos fiscales, y no excedan las tasas normalmente pagadas en circunstancias similares.

### **Gastos no deducibles**

- Los gastos que no cumplan con los requisitos fiscales.
- Adquisición, arrendamiento o mantenimiento de automóviles y otros vehículos, a menos que la transacción represente la operación normal de la empresa o sea considerado como necesario por la autoridad fiscal.
- Los dividendos, sin embargo el accionista recibe un crédito por el impuesto corporativo implícito.
- Gastos por la adquisición, mantenimiento o aprovechamiento de propiedades que no sean utilizadas para las actividades de la sociedad.
- Los donativos para propósitos educacionales acreditables conforme a ley, así como los donativos a instituciones internacionales no lucrativas.
- Intereses y revaluación sobre préstamos utilizados directa o indirectamente en la adquisición, mantenimiento y/o aprovechamiento de bienes que no produzcan ingresos de primera categoría.
- Honorarios al cónyuge o hijos solteros menores a 18 años del contribuyente.

### **Valuación de inventarios**

Para valuar los inventarios se aceptan los métodos PEPS y costo promedio. Un efecto de corrección monetaria debe añadirse al costo. El método elegido debe mantenerse de manera consistente por un período mínimo de 5 años.

El valor de los inventarios mantenidos por la empresa al cierre del ejercicio puede tomarse a su valor de reposición, siguiendo una serie de reglas que

dependen del origen de las mercancías (chilenas, extranjeras o producidas por el contribuyente).

### **Valuación de otros activos**

En general, el valor de los activos es ajustado por la inflación. Las operaciones en moneda extranjera se registrarán a la tasa de cambio a la cual moneda sea vendida en Chile. Si la moneda no está a la venta, el registro será a la tasa promedio del mercado de moneda chilena del mes anterior. Las aportaciones de capital extranjero en bienes tangibles serán registradas a precio de adquisición en el puerto de entrada, después de aduanas.

### **Depreciación**

La depreciación ocasionada por el uso normal y desgaste de los activos utilizados en la actividad del contribuyente, que generen ingreso gravable, será calculada a una tasa fija anual utilizando el método de línea recta. En casos especiales, el contribuyente podrá obtener permiso de la administración tributaria para utilizar un sistema de depreciación diferente.

La depreciación se calcula al final del período sobre el valor neto de los activos fijos tangibles. La depreciación correspondiente a refacciones y accesorios deberá ser tomada a partir de la fecha que sean utilizados.

Los porcentajes se aplicarán de acuerdo a la vida útil de los activos. El período de vida útil de algunos activos será especificado por la administración tributaria. El contribuyente podrá obtener autorización de la autoridad tributaria para calcular la depreciación con una vida útil menor que la normal. Una tasa de depreciación mayor podrá ser autorizada en casos como el uso de los activos en dos o más turnos, producción de productos corrosivos y trabajo en ambientes salinos o corrosivos.

El contribuyente podrá aplicar el sistema de depreciación acelerada reduciendo directamente la vida útil de los activos (nuevos o importados) en una tercera parte, siempre que la vida útil de los activos exceda los 3 años.

Para los contribuyentes que utilicen el método de depreciación acelerada, la diferencia entre los métodos acelerado y de depreciación normal será deducida para efecto del FCT, pero no para fines de impuesto personal o del impuesto para no residentes.

## Reservas

Las cantidades pagadas para reservas normalmente no son deducibles.

## Ganancias de capital

Como regla general, las ganancias de capital son consideradas renta normal y, en consecuencia, gravadas con impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o adicional según sea el caso, pero sólo en cuanto se ha producido efectivamente la enajenación del bien. Existen algunas excepciones a esta regla, las más importantes son las siguientes:

La ganancia de capital producto de la enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas puede estar sujeta a un impuesto de primera categoría en el carácter de impuesto único a la renta (15%) si:

- Las acciones han sido poseídas por más de un año.
- El vendedor no efectúa la operación dentro de un negocio o actividad habitual, y
- El comprador no es parte relacionada del vendedor.

La ganancia de capital producto de la enajenación de bienes inmuebles efectuada por personas no obligadas a declarar renta efectiva en la primera categoría no paga impuestos si:

- La propiedad ha sido poseída por más de un año.
- El vendedor no efectúa la operación dentro de un negocio o actividad habitual y,
- El comprador no es parte relacionada del vendedor.

Si los bienes que se enajenan no se encuentran dentro de alguna de estas excepciones, la ganancia es gravada como cualquier otra utilidad producto de un negocio o actividad.

## Pérdidas

Las pérdidas incurridas durante el ejercicio fiscal son deducibles, inclusive las que resulten por delitos contra la propiedad. Las pérdidas se determinan con las mismas reglas utilizadas para el cálculo del ingreso gravable. Es importante destacar que las pérdidas se reconocen como gasto.

La deducción podrá ser reclamada en el año fiscal en el que ocurran. Si las ganancias del período no son suficientes, se puede acreditar contra las utilidades retenidas, en caso que no sean suficientes se pueden acreditar con las de los años siguientes, las pérdidas serán ajustadas por la inflación de acuerdo con los cambios en el índice de precios al consumidor.

### **Tasas impositivas**

La tasa corporativa del ISR ha cambiado en los últimos años: 15% en 2001, 16% en 2002, 16.5% en 2003 y 17% para 2004.

En el caso de las sociedades de personas y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, las distribuciones están sujetas a un impuesto complementario.

### **Determinación del impuesto**

La renta bruta es igual a los ingresos brutos menos los costos directos de bienes y servicios comprados. La renta líquida es igual a la renta bruta menos los gastos necesarios para la generación del ingreso. Para determinar el ingreso gravable, la renta líquida deberá ser ajustada por la inflación.

### **Ajustes por inflación**

La renta líquida deberá ser ajustada como sigue:

- Una deducción deberá ser permitida para casos como revaluación del valor neto inicial de acuerdo a la tasa de inflación y la revaluación de las cuentas por pagar en moneda extranjera o expuestas a actualización inflacionaria.
- Ciertos conceptos deberán ser adicionados como revaluación de activos fijos realizables, calculados de acuerdo a la tasa de inflación.

### **Administración del impuesto**

El año comercial es de 12 meses, excepto en casos especiales (ej: períodos de apertura y cierre). Los períodos terminan el 31 de diciembre de cada año. El 30 de abril es la fecha límite para pagar los impuestos.

Mensualmente, el día 12 del mes siguiente, se efectúan pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Los ingresos corresponden al período en el cual se origina y causa impuesto con base a lo devengado. Los ingresos de fuente de riqueza en el extranjero son generalmente gravados hasta que son cobrados. Sin embargo, los ingresos obtenidos en el extranjero por agencias o establecimientos permanentes son gravados en Chile con base a lo devengado.

Los ingresos por actividades empresariales y los ingresos no sujetos a FCT pueden ser gravados para propietarios, socios o accionistas, pero en el caso de las empresas que calculan los ingresos con base en registros contables completos, el impuesto está a cargo de quien recibe los ingresos sólo si es retirado, distribuido o remitido al extranjero.

### **Compensación de impuestos en el extranjero**

Los impuestos pagados en el extranjero a una tasa impositiva equivalente o menor a la chilena podrán ser acreditados contra el impuesto corporativo causado en Chile. Cualquier impuesto adicional es considerado como un gasto deducible.

Es importante señalar que respecto de los impuestos extranjeros, se reconoce un crédito cuyo monto varía dependiendo de si el país de que se trata cuenta con un Convenio para Evitar la Doble Tributación (30%) o no lo tiene (crédito equivale a la tasa del FCT).

### **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

El IVA aplica a todos los niveles del proceso de distribución. El IVA es aplicado a través de un sistema de traslados y acreditamientos de tal forma que el impuesto es a cargo del consumidor final, esto significa que el IVA es calculado usando el método de sustracción, acreditando los impuestos pagados sobre las compras contra los impuestos generados por las ventas.

El IVA pagado por la adquisición de bienes de capital es acreditable bajo las reglas normales. Hasta el 30 de abril de 2002, el contribuyente podía acreditar el IVA pagado por la adquisición de bienes de capital y la venta de estos bienes sería gravable si se realizaba dentro de los 12 meses posteriores a su adquisición. A partir de mayo, la venta de los bienes de capital será gravada si se realiza antes del término de su vida útil o antes de transcurridos 4 años. La venta de bienes inmuebles por empresas con actividades empresariales es gravable sólo si se realiza dentro de los 12 meses posteriores a su adquisición o al inicio de la construcción.

## Sujetos del impuesto

Están sujetas al IVA:

- Personas que habitualmente enajenen bienes tangibles.
- Empresas dedicadas a la construcción.
- Productores o constructores que enajenen materias primas.
- Adquirente o enajenante cuando realizan transacciones con personas no residentes.
- Importadores (habituales o no).
- Personas que hagan una enajenación de bienes tangibles a cualquier empresa.
- Personas que presten servicios sujetos al IVA.
- Personas que reciban servicios de no residentes, contratistas y subcontratistas con respecto a la construcción o instalación.

## Operaciones gravadas

El IVA grava las enajenaciones, arrendamientos e importaciones de bienes y servicios. Las exportaciones y ciertos conceptos especificados en ley están exentos.

## Base del impuesto

El IVA se aplica generalmente sobre el valor de la transacción considerando:

- Los montos derivadas de la actualización de deudas, así como el interés y los gastos financieros por ventas a crédito.
- El valor de empaques y seguros, a menos que la autoridad fiscal permita su exclusión.
- Impuestos.

## Exenciones

La ley prevé dos tipos de exenciones:

- La exención sin acreditamiento por el IVA previamente pagado, donde el IVA sobre las compras e importaciones no es acreditable por la empresa.
- La exención con acreditamiento por el IVA previamente pagado, donde la transacción exenta está sujeta a tasa cero, pero la empresa puede recuperar el IVA previamente pagado por las adquisiciones e importaciones.

Los servicios relacionados directamente con las actividades agrícolas están exentas de impuesto. Además la administración tributaria ha establecido lo siguiente:

- Ciertos servicios no están sujetos al IVA porque el ingreso derivado no es un ingreso por actividades empresariales y no están específicamente incluidos en los eventos gravables. Dichos servicios son: asesoría a organizaciones, evaluación y análisis de empresas e inversiones, elaboración de estudios de mercado, asesoría en publicidad, en materia minera, comercial y judicial. El diseño, programación e implementación de sistemas de cómputo están exentos del IVA cuando incluyan capacitación de personal y un mantenimiento periódico de los programas, sin embargo, los servicios son gravables cuando incluyen proceso automático de datos.
- Cuando un individuo enajena bienes inmuebles de su propiedad, pero contruidos por una constructora, la venta no está sujeta a IVA. La venta de un bien inmueble es gravable sólo si la constructora es propietaria y la construcción es parcial o totalmente efectuada por la empresa.
- Si una empresa chilena presta servicios por asesoría de mercado, financiera y administrativa (información de mercado especificando posibles clientes, evaluaciones financieras de dichos clientes y administración contable) a una compañía extranjera internacional que desarrolle mercados futuros de corretaje en Chile, estos servicios no están sujetos al IVA, siempre que sean prestados directamente por la empresa y no a través de una agencia.

## Tasa del impuesto

La tasa general del IVA es del 18%, sin embargo a partir del 1º de octubre del 2003, la tasa del IVA es del 19%.

## Residencia (Constitución)

Las enajenaciones y otras operaciones son gravables cuando Chile sea el lugar de origen de los bienes muebles o inmuebles, independientemente del lugar donde el contrato o convenio sea concluido.

Los servicios están gravados cuando se presten en Chile, independientemente de donde sean pagados. Se considera que el servicio es prestado en Chile cuando la actividad necesaria para producir el servicio es llevada a cabo en el país, independientemente donde el servicio es utilizado.

## Reglas de capitalización delgada

El endeudamiento de las empresas está limitado a una razón 3:1 deuda-capital. Para efecto de calcular esta razón, la deuda es igual a la suma de obligaciones propias contratadas con acreedores extranjeros que generan un interés gravado a una tasa del 4% de impuesto retenido. Los intereses pagados en el extranjero que excedan la razón deuda-capital están sujetos a un impuesto del 35%. Estas reglas de capitalización delgada corresponden al ISR únicamente y no al IVA.

## Administración del impuesto

El IVA sobre las ventas y servicios es la diferencia entre el impuesto originado por la enajenación o prestación y el impuesto acreditable. Respecto a las importaciones se determina aplicando la tasa a la cantidad gravable.

El contribuyente puede acreditar contra el IVA por pagar:

- El impuesto sobre importaciones, adquisición de bienes tangibles y contratación de servicios relacionados con su actividad preponderante.
- El impuesto causado por adquisición de bienes inmuebles, reparaciones y en general por contratos de construcción.
- El impuesto pagado a la autoridad tributaria que no haya sido cobrado porque el cliente está en quiebra. A partir del 2003, el contribuyente deberá requerir al menos la cantidad equivalente al IVA.

## **b. Imposición a las Personas Físicas**

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

#### **Sujetos del Impuesto**

- Personas físicas residentes por su renta mundial.
- Estado, con respecto a los ingresos originados durante los 3 años calendario.

#### **Residencia**

En la ley tributaria no existe una definición de domicilio, sin embargo, se pueden aplicar las disposiciones del Código Civil, particularmente cuando se define como residencia un lugar dado, con real o presumible intención de permanecer ahí.

El domicilio en Chile no se pierde por la ausencia o carencia de residencia, por lo tanto, una persona física que no reside en el país pero mantiene negocios o alguna sociedad en Chile, conserva el domicilio fiscal.

La residencia en Chile para fines fiscales se establece sobre la base de presencia física en el país, así que una persona física se considera residente si permanece en el país por más de 6 meses dentro de un período de 2 años fiscales consecutivos.

Salvo especificación en contrario, las personas físicas con domicilio o residencia en Chile están sujetas al impuesto por su renta mundial. Las personas no residentes son sujetas al impuesto sobre los ingresos con fuente de riqueza chilena.

Los extranjeros que se establezcan en Chile están sujetos al ISR sólo por los ingresos provenientes de fuente de riqueza chilena por un período de 3 años a partir de su fecha de llegada a Chile. El período puede ser extendido.

#### **Objetos del Impuesto**

- Sueldos, salarios, primas, participación de utilidades y cualquier otra compensación pagadas a los empleados, así como pensiones de retiro; respecto a este ingreso, el impuesto de segunda categoría es determinado como un impuesto simple y final.

- Honorarios y otros ingresos derivados de un servicio personal independiente, estos ingresos son gravados únicamente a nivel individual, es decir, se maneja un régimen de transparencia para las sociedades a través de las cuales se prestan los servicios.
- Ingresos por inversiones. No se presume ingreso sobre la propiedad destinada al uso habitacional del contribuyente o sus familiares.
- Ingresos por depósitos hechos en el nombre de personas que todavía no han nacido.
- Ingresos por depósitos hechos bajo un testamento o con origen similar.
- Ingresos por bienes en fideicomiso, siempre que el beneficiario sea desconocido.

Se presume que cualquier persona tiene un ingreso suficiente para cubrir sus gastos y los de sus dependientes. Si el contribuyente no demuestra el origen de los ingresos con los cuales cubre sus gastos, desembolsos o inversiones, serán considerados como ingreso gravable.

Los ingresos de personas físicas con actividades empresariales están sujetos al FCT. El mismo ingreso está sujeto al IIT, pero pueden aplicar un crédito.

### **Ingresos exentos**

Los ingresos que no excedan la cantidad establecida por la autoridad fiscal estarán exentos de IIT. Además se especifican límites de exención para ciertos ingresos provenientes de fuente de riqueza chilena siempre que los empleados y ciertos pequeños contribuyentes no tengan otro ingreso o actividad diferente a:

- Ingreso por capital móvil como interés o pensiones.
- Capital ganado por la transferencia de acciones.
- Capital ganado por la redención de acciones de fondos mutualistas.
- Ingresos netos incluidos en los retiros de aportaciones voluntaria de los fondos de retiro.

## **Ingresos provenientes de empresas con registros contables simplificados**

Las empresas que declaran ingreso de primera categoría que no está determinado sobre la base de registros contables completos, así como todas las demás entradas y beneficios recibidos o devengados, incluyendo participaciones derivadas de compañías que calculen el impuesto de la misma forma, están sujetas al IIT en el año que sean recibidos o devengados.

## **Ingresos derivados de empresas con presunción de ingresos**

En los casos donde una compañía de personas organizada en Chile es gravada por presunción, el ingreso es automáticamente considerado en la base gravable de los dueños o socios al final del ejercicio fiscal, distribuidos en partes proporcionales a su participación.

## **Ingresos por servicios independientes**

Los honorarios por servicios independientes pagados a personas físicas o sociedades formadas por profesionistas se gravan con las bases de la segunda categoría.

Las personas físicas pueden optar por reportar:

- El ingreso derivado de los servicios personales independientes. Los gastos son calculados, cuando proceda, sobre las bases previstas para los ingresos de primera categoría. Las contribuciones al seguro social son específicamente deducibles. Los empleados pueden deducir de su ingreso gravable los depósitos realizados al sistema privado de seguridad social. Las personas auto empleadas pueden tener una deducción similar.
- El ingreso bruto, considerando una deducción del 30% sobre los ingresos del período.

Las sociedades de profesionistas deberán reportar los ingresos con la primera opción, debiendo escoger uno de los meses del primer trimestre para reportar sus ingresos. Una vez hecho, la elección es irrevocable.

## **Tasas del impuesto**

El ingreso es normalmente gravado en el período en el cual se recibe con tasas progresivas que van del 5% hasta el 40%.

## Determinación del impuesto

La renta bruta mundial comprende el total de ingresos gravables de las diferentes categorías, incluso los dividendos y otras distribuciones recibidas.

El ingreso exento es incluido en la renta bruta mundial para determinar la tasa progresiva de IIT, excepto por los conceptos que están completamente excluidos del cálculo.

## Administración del impuesto

El año fiscal coincide con el año calendario.

El ingreso por actividades empresariales se grava en el período que se origina y está sujeto al FCT sobre la base de devengado y requiere un registro contable completo.

Por lo que respecta a los ingresos derivados de compañías organizadas en el extranjero, el ingreso es gravable en el año en el cual se recibe.

## Estímulos Fiscales

Algunos beneficios son otorgados para promover las actividades económicas consideradas de interés nacional:

- Operaciones de ensamblaje.
- Construcción.
- Exportación.
- Agricultura y silvicultura.
- Inversiones financieras.
- Actividades en zonas libres.
- Actividades industriales.
- Inversión en general.
- Actividades de compañías ubicadas mar adentro.
- Minería.
- Actividades que promuevan el desarrollo regional.
- Desarrollo cultural y social.

- Transportación.

### **Estímulos fiscales o tratamientos especiales para las PyMEs**

Los contribuyentes que sus ingresos no excedan de 3,000 unidades tributarias anuales (en promedio de los últimos 3 años), podrán optar por tributar bajo un régimen especial de ISR.

Al inicio de sus actividades los contribuyentes pueden escoger ser sujetos del régimen especial siempre que su capital no exceda de 200 unidades tributarias en el mes en que entren al régimen. Dichos contribuyentes quedarán excluidos del régimen si sus ingresos exceden de 3,000 unidades tributarias en cualquiera de los 3 primeros años de operación.

La opción deberá aplicarse por ejercicios completos y notificar la opción elegida a las autoridades al inicio de las actividades o a más tardar el 12 de febrero del primer año en que el contribuyente sea sujeto del régimen especial.

La elección afecta a la empresa y a todos los socios, accionistas o copropietarios. Los contribuyentes pueden abandonar el régimen sólo después de 3 años de tributar en éste, notificando a las autoridades en el mes de octubre del año anterior al cual el cambio de régimen surtirá efectos. Los contribuyentes podrán volver a tributar en el régimen especial una vez que hayan tributado durante 3 años seguidos en el régimen general.

Los contribuyentes sujetos al régimen especial cuyos ingresos en los 3 últimos años superen las 3,000 unidades tributarias deberán abandonar el régimen para ser contribuyentes del régimen general. Esta situación deberá ser notificada a las autoridades en el mes de enero siguiente a que se presente la situación aludida.

Los contribuyentes que hayan escogido tributar en el régimen especial podrán acreditar el FCT pagado sobre las utilidades cuya distribución esté pendiente al 31 de diciembre anterior a su inclusión en el régimen especial (ajustado por inflación).

Bajo este régimen especial las ganancias distribuidas serán gravadas hasta que se suspendan actividades o se abandone el régimen.

Cualquier retiro en efectivo o en especie efectuado por los socios o accionistas será tratado como retiro o distribución de ingresos gravables, cualquiera que sea su origen o fuente y sin tener derecho a exención alguna. Dichos retiros o distribuciones son sujetos del impuesto para la empresa y también para los accionistas. Si un retiro efectuado excede a las utilidades deberá incluirse como ingreso obtenido por la compañía.

Se podrá diferir el pago del impuesto generado por distribuciones de utilidades que se inviertan en otras empresas. Las inversiones deberán ser efectuadas a través de incrementos de capital dentro de los 20 días siguientes a la distribución que les dio origen.

El capital que tenga el contribuyente al final de sus actividades o al salir del régimen especial que exceda de su capital inicial más los incrementos que el mismo hubiese tenido, será tratado como un ingreso gravable.

Si el contribuyente ha optado por el régimen especial después de haber iniciado sus actividades, su capital inicial no incluirá los ingresos o utilidades sobre los cuales no se hubiera cubierto totalmente el impuesto.

Si el contribuyente declara sus ingresos sobre la base de registros contables completos, podrá elegir ser sujeto del impuesto personal y diferir el mismo hasta el momento de retirar las utilidades, sin tener derecho al crédito para el FCT.

### **Régimen aplicable a las PyMEs**

En el régimen fiscal chileno no existen mecanismos especiales de incentivo tributario, sin embargo hay medidas generales que logran ese objetivo. P.e., no se cubre el impuesto de timbres y estampillas cuando se trata de la recaptación de una deuda (impuesto que se aplica con una tasa de 1.608% sobre el monto de la operación de crédito de dinero contenida en el documento). Esta medida si bien no está expresamente orientada a las PyMEs, las beneficia directamente. Asimismo, se creó el Fondo de Garantía Estatal (FOGAPE) con el fin de lograr una mayor flexibilización bancaria para facilitar el acceso al crédito a las PyMEs, pero que no es una medida tributaria.

Desde el punto de vista administrativo, se introdujo un programa especial de regularización de la situación tributaria para las PyMEs, de tal forma que el Servicio de Impuestos Interno (SII) ha revisado las anotaciones antiguas que mantienen algunos contribuyentes y que les producen restricciones tributarias o en el timbraje de documentos, con el propósito de crear un mecanismo que facilite a estos contribuyentes regularizar su situación y poder operar normalmente sin ningún tipo de restricción.

## **C. IRLANDA**

### **a. Imposición a las Corporaciones**

Una compañía residente en la República de Irlanda es sujeta al ISR corporativo por su renta mundial, así como por sus ganancias de capital. Dicho ISR corporativo también es aplicable a las compañías no residentes por los negocios derivados de la realización de actividades empresariales en territorio irlandés (concepto similar al de establecimiento permanente regulado en México). Existe un sistema de consolidación fiscal aplicable a los grupos con intereses comunes (Taxes Consolidation Act. 1997 y sus actualizaciones).

También existen aportaciones de Seguridad Social sobre la nómina y aplica un sistema de Impuesto al Valor Agregado.

La moneda aplicable a partir del 1º de enero de 2002, es el EURO (€), el cual reemplazó a la Libra Irlandesa (IEP).

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

#### **Características del Sistema Fiscal**

Hasta el 5 de abril de 1999, Irlanda contaba con un sistema de imputación para gravar los ingresos corporativos. Los dividendos pagados no son sujetos de retención, pero la empresa deberá pagar de forma anticipada el impuesto corporativo, mismo que podrá acreditar del impuesto del ejercicio. Ese impuesto no puede acreditarse contra el impuesto generado por ganancias acumulables. Parte del impuesto corporativo será acreditable para el accionista. Un accionista persona física residente en Irlanda podrá acreditar el impuesto contra el propio impuesto generado por la acumulación del ingreso por dividendos, adicionado con el propio impuesto. Los dividendos recibidos por una compañía residente en Irlanda de otra compañía también residente, están exentos del ISR corporativo.

La derogación del impuesto anticipado y del correspondiente crédito de impuesto por dividendos del 6 de abril de 1999 significa que Irlanda ahora cuenta con un sistema clásico para el gravamen del impuesto corporativo, y aún se encuentran exentos del ISR corporativo los dividendos recibidos por una compañía residente en Irlanda de otra compañía también residente.

## Sujetos del Impuesto

Además de las compañías, serán sujetos del impuesto las asociaciones no incorporadas, instituciones financieras, sociedades mutualistas, industrias paraestatales y establecimientos permanentes de compañías no residentes. Las sociedades de personas (partnerships) son transparentes para efectos fiscales; el socio queda gravado por su parte proporcional de las ganancias.

## Residencia

Cualquier compañía constituida en Irlanda es considerada como residente para efectos fiscales. Esta regla no es aplicable a compañías independientes o relacionadas que estén involucradas en la realización de actividades empresariales en Irlanda, bajo el control directo o indirecto de otra persona residente o reconocida por un mercado accionario en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país con tratado fiscal. Se considerará a una compañía como relacionada, si son miembros de un 50% del grupo. Previamente, la "prueba del *common-law*" para residencia de corporaciones dependía de dónde se encontrara la administración central y el control de la compañía.

## Base gravable

### Generalidades

La base gravable de las compañías es la renta mundial después de la deducción de todos los gastos, mismos que son total y exclusivamente realizados para propósitos de llevar a cabo el negocio, sujetos a ciertos requisitos específicos y después de la deducción de cargos sobre ingresos.

Las compañías residentes son sujetas al ISR corporativo por su renta mundial. El impuesto está determinado de acuerdo a un sistema cedular, basado en la naturaleza del propio ingreso.

En un sistema cedular, se aplican diferentes reglas para el cálculo y acumulación del ingreso para cada categoría. Adicionalmente, las pérdidas de una categoría no serán automáticamente amortizables contra ingresos de otra categoría.

## Ingreso exento

Los ingresos exentos incluyen dividendos domésticos (con algunas excepciones), ingresos provenientes de actividades agrícolas en Irlanda y bajo ciertas condiciones, ingresos derivados de patentes donde el trabajo de investigación se realizó en Irlanda.

## Deducciones

### Deducciones autorizadas

Serán deducibles los gastos efectuados en los que incurran las compañías que sean estrictamente indispensables para la realización del negocio o la actividad empresarial. Los gastos de capital podrán ser deducibles cuando así lo indique explícitamente la legislación. Otras excepciones específicas incluyen a los gastos relativos al registro de patentes o marcas, así como la adquisición del "know-how" industrial.

Algunas excepciones a la regla general aplican a los gastos de administración de compañías tenedoras, gastos preoperativos realizados en un período de 3 años antes del inicio de las actividades y los gastos por investigaciones científicas en general, ya sean éstas realizadas por la propia compañía, o bien, por pagos hechos a agencias de investigación aprobadas por el Ministerio de Finanzas o Universidades Irlandesas.

Lo pagos de intereses son deducibles, ya sean por gastos comerciales, o por cargos sobre ingresos. Lo mismo aplica para el caso de pagos de regalías.

### Cargos sobre ingresos

Los cargos sobre ingresos son pagos no deducibles para el cálculo de las ganancias provenientes de una fuente en particular. En cambio, son deducibles del total de las utilidades de las fuentes de la compañía y se componen principalmente por:

- Cualquier interés anual diferente de los intereses sobre préstamos para fines comerciales (gasto deducible); y
- Regalías por el uso de una patente.

Para calificar como una deducción de las ganancias, un cargo sobre ingresos deberá:

- Encontrarse completamente pagado durante el período contable.
- Encontrarse pagado bajo la consideración valuable y suficiente de un pasivo incurrido.
- No tratarse de distribuciones; y
- No estar cargados al Capital.

Si el pago se realizó a una compañía no residente se deberán satisfacer las siguientes condiciones para que dicho pago sea considerado como un cargo sobre ingresos:

- La compañía que realiza el pago, deberá ser residente en Irlanda; y
- La compañía deberá deducir el ISR de una tasa del 20%, a una tasa reducida por algún tratado fiscal.

Los donativos en efectivo serán deducibles si están destinados a asociaciones dedicadas a efectuar obras de caridad que se hayan establecido por un período mínimo de 3 años y cuenten con el reconocimiento de ciertos órganos (generalmente, organizaciones artísticas y educativas sin fines de lucro; y organizaciones de derechos humanos) que están autorizados por las autoridades fiscales para recibir donativos. No existe un límite máximo para los donativos y las deducciones, pero el donativo mínimo para gozar de dicho beneficio fiscal debe ser de al menos \$200.00 libras irlandesas. Dicha disposición fue extendida a partir del 1º de mayo de 2002 para donaciones a organizaciones dedicadas a actividades deportivas y para proyectos de capital.

Los cargos que excedan a los ingresos dentro del período contable por actividades a las tasas del 10% ó 12.5% del impuesto serán disminuidas del ingreso o ganancias dentro del mismo ejercicio, o ejercicios anteriores sujetos a la tasa general. Esto significa que sólo la mitad del monto de los cargos en exceso de una operación sujeta a la tasa del 12.5% puede ser acreditada contra ingresos sujetos a la tasa del 25%. La limitación también aplica en operaciones realizadas dentro de un mismo grupo.

### **Gastos no deducibles**

Los dividendos no son deducibles para efectos del ISR corporativo. Los recargos por mora no son deducibles.

Los gastos por entretenimiento y los regalos no son deducibles. Existe una limitante para la deducción de gastos relacionados con vehículos empresariales.

### **Valuación de inventarios**

Los inventarios deberán valuarse a su costo o valor de mercado, el menor; y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En período de liquidación si el inventario es transferido a una persona que continúe realizando las actividades, el inventario final se valorará al precio de transferencia tratándose de partes independientes. Si la operación se realiza entre partes relacionadas se tomará el valor menor entre el precio de mercado y el costo original o de reposición.

### **Depreciación y amortización**

La depreciación fiscal es aceptable para construcciones, maquinaria, planta y equipo, derechos sobre patentes y gastos para investigación y desarrollo de tecnología. La legislación establece determinadas tasas que serán aplicables a los distintos activos, bajo el método de depreciación en línea recta.

Los gastos en investigación y desarrollo pueden ser totalmente amortizados en el año en que se incurren.

Los derechos de patente pueden ser amortizados en un período equivalente al de la vida útil de la patente, con un límite de 17 años. No se podrá depreciar el crédito mercantil.

Existen provisiones para el incremento de reservas en la venta de un activo por más o menos que su valor en libros. Sin embargo, por disposiciones de planta y maquinaria hasta el 1º de enero de 2002 no habrá cargos sobre disposiciones inferiores a €2,000.00; la exención no aplica tratándose de operaciones entre partes relacionadas.

## Reservas y provisiones

Las reservas que están constituidas por asignación de utilidades no son deducibles. Lo mismo aplica para las reservas para posibles contingencias, tales como reservas para mantenimiento y reparación que podrían ser cargadas en las cuentas de pérdidas o ganancias.

Las provisiones son deducibles mientras que se refieran a un pasivo específico cuyo monto no ha sido determinado (por ejemplo, una reclamación por devolución). Una provisión para cuentas incobrables basada sobre un porcentaje del total de las deudas, no es deducible; pero una provisión basada en una cuenta incobrable específica, sí es deducible.

## Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas a nivel mundial por empresas residentes en Irlanda son objeto del impuesto corporativo, en vez de establecer un impuesto sobre las ganancias de capital. Las ganancias son de todos modos gravadas a la tasa del 20%. Para efectos del impuesto corporativo, esto se lleva a cabo a través de la imposición a la tasa corporativa sobre una suma estimada, resultando en un cargo de impuestos igual a un impuesto de capital que sería causado de otra manera. Por ejemplo, una ganancia acumulable de €50,000.00 gravada a una tasa del 20% por el impuesto a las ganancias de capital, da como resultado un impuesto de €10,000.00, el cual, a la tasa del 16% del impuesto corporativo da como resultado una ganancia estimada de €62,500.00.

El costo de adquisición se actualizará con el propósito de obtener una ganancia acumulable. Para efectos de la enajenación de activos después del 3 de diciembre de 2002, la actualización se aplicará por el período de tenencia hasta el 31 de diciembre de 2002.

Las ganancias obtenidas por ciertos tipos de enajenación de terrenos serán sujeto de un impuesto por ganancias de capital aparte y será neutralizado por otras pérdidas de capital o regulares de la compañía.

La actualización del costo de los terrenos estará limitada al valor del terreno a la fecha de adquisición.

El beneficio derivado de un refinanciamiento es viable para ganancias derivadas de la venta de activos del negocio, tales como planta y maquinaria, crédito mercantil, construcciones y terrenos. Si el producto de la venta se reinvierte en su totalidad en otros activos del negocio el gravamen sobre la ganancia se diferirá hasta que se enajene el activo adquirido para el reemplazo, si el producto de la venta se reinvierte parcialmente sólo una parte de la ganancia se verá beneficiada por este procedimiento. Beneficios similares a los mencionados se aplican en la transferencia de bienes dentro de un grupo de empresas con participación accionaria mínima de un 75%. Todos estos beneficios no serán aplicables para enajenaciones de activos posteriores al 3 de diciembre de 2002.

Las ganancias derivadas por ciertas compañías cerradas no residentes derivadas de enajenaciones de activos en Irlanda, o en cualquier otra parte, podrán ser absorbidas finalmente por una compañía residente que posea el 5% o más del interés de la compañía no residente que obtenga dicha ganancia.

## **Pérdidas**

### **Pérdidas fiscales**

Las pérdidas fiscales, así como los cargos que excedan a los ingresos y las pérdidas de capital; podrán ser disminuidas contra otros ingresos y ganancias dentro del mismo período contable o ser amortizables a futuro de manera indefinida en ejercicios posteriores. Existen restricciones para el acreditamiento a futuro cuando existan cambios relevantes en la naturaleza y propiedad de la compañía. Adicionalmente, una pérdida fiscal puede reducirse de los ingresos y ganancias de capital (diferentes a las relativas a terrenos) en el mismo ejercicio o anteriores.

Las pérdidas de un período contable por concepto de una actividad sujeta a la tasa del 10% o 12.5% del impuesto corporativo deberán ser reducidas de los ingresos en el mismo ejercicio, o ejercicios anteriores sujetos a la tasa general, o una tasa no empresarial para corporaciones sobre una base de valuación. Esto significa que solamente la mitad de las pérdidas de las actividades sujetas a la tasa del 12.5% del impuesto corporativo podrán ser reducidas contra los ingresos sujetos a la tasa del 25%. Esta limitante también aplica para las pérdidas obtenidas dentro de un grupo. Adicionalmente, las pérdidas no aplicadas únicamente podrán acreditarse a futuro contra utilidades derivadas de las mismas actividades.

Una pérdida que se genere en el último ejercicio de actividades podrá ser disminuida de las utilidades obtenidas en los 3 años anteriores.

## Pérdidas de capital

Las pérdidas de capital no podrán ser disminuidas contra otros ingresos, sino que estas pérdidas únicamente podrán ser amortizadas contra futuras ganancias de capital (distintas de las que se obtengan por enajenación de terrenos).

## Tasas de impuesto

La tasa general de impuesto corporativo es del 12.5% a partir del año 2003.

Para ciertas utilidades que derivan de ciertas actividades como minería, actividades petroleras, venta y desarrollo de terrenos, la tasa corporativa es de 25%.

Los fondos para seguros de vida son sujetos a una tasa impositiva del 20% (misma tasa que la general aplicable a personas físicas) para ingresos normales y ganancias de capital que obtenga el titular de la póliza.

Las ganancias de capital están sujetas a una tasa efectiva del 20%. La enajenación de un interés substancial en un fondo extranjero (*offshore*), de todas maneras, lleva las ganancias de capital a una tasa impositiva del 40%.

## Tasas de retención

La tasa general de retención aplicable a los pagos por dividendos es del 20%. Sin embargo, dichos pagos realizados entre compañías residentes son exentos. La exención de la obligación de retener también aplica a los pagos hechos a varios tipos de entidades residentes, incluidos ciertos fondos de retiro y esquemas de retiro, agentes receptores de ingresos y ganancias derivadas de portafolios especiales de cuentas de inversión y ciertos administradores de fondos y ahorros.

En pagos por intereses y regalías, así como comisiones, el impuesto debe calcularse a la tasa general del 20%. Aplica una exención en los casos de pagos dentro de grupos de control. Para pagos de intereses, existen exenciones por pagos hechos a un banco que opere en Irlanda y para intereses sobre Eurobonos cotizados, Euro papel comercial o certificados de depósito operados en un mercado reconocido. La base gravable para pagos por regalías incluyen IVA a la tasa general. No se retiene impuesto en los pagos por regalías distintos a los pagados por el uso de patentes.

En la industria de la construcción, ciertos contratistas están obligados a retener un impuesto a la tasa del 35% de los pagos efectuados a subcontratistas.

## Administración

El ejercicio fiscal de las corporaciones es del 1° de enero al 31 de diciembre. Los datos corresponden al período contable, más que al ejercicio fiscal, mismo que sirve para determinar la tasa aplicable de impuestos. Un período contable inicia cuando una compañía inicia actividades, se convierte en residente para efectos fiscales en Irlanda o adquiere ingresos de fuente de riqueza irlandesa por primera vez. Normalmente el ejercicio contable dura 12 meses.

La declaración anual de impuestos debe presentarse dentro de los 9 meses siguientes al cierre del ejercicio contable. Asimismo, las personas morales están obligadas a realizar dos pagos anticipados (uno antes y otro después del cierre del ejercicio), equivalentes al 90% del impuesto total anual, de tal forma que el 10% restante sea pagado en su totalidad 9 meses después del cierre del ejercicio.

Las empresas pequeñas cuyo impuesto a pagar en el último ejercicio no haya sido mayor a €50,000 pueden optar por realizar su primer pago anticipado con base en el monto del impuesto que hayan tenido a su cargo en dicho ejercicio.

Si la declaración se presenta fuera de plazo, pero dentro de los 2 meses siguientes al vencimiento, se aplica un recargo del 5%, sujeto a un monto máximo de €12,695. Si el retraso es mayor a 2 meses, aplica un recargo de 10%, sujeto a un monto máximo de €63,485. Se establecen restricciones a la amortización de pérdidas (normales y de capital) cuando las declaraciones se presentan fuera de plazo.

El régimen de sanciones y penalizaciones para defraudadores fiscales es severo y el nombre del contribuyente y otros datos se hacen públicos, sin importar si se lleva a litigio (salvo por casos en que la compañía presenta una declaración voluntaria a las autoridades).

Cualquier impuesto retenido es acreditable contra el impuesto anual.

## Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA se impone prácticamente sobre todas las transacciones sobre bienes y servicios que se realicen dentro de Irlanda, así como en las importaciones. El IVA es un impuesto indirecto y se carga sobre el valor agregado de cada transacción hasta llegar al consumidor final.

### Sujetos del impuesto

Toda persona que en la realización de actividades empresariales o profesionales enajene bienes o preste servicios gravados dentro de Irlanda, así como cualquier persona que realice importaciones al territorio irlandés, serán sujetos del IVA. Las personas deberán registrarse para efectos de IVA cuando realicen un mínimo de €25,500 en la prestación de servicios y €51,000 tratándose de enajenación de bienes.

### Transacciones gravables

El IVA se causa en las siguientes transacciones:

- La enajenación de bienes o prestación de servicios dentro de Irlanda al realizar actividades empresariales o profesionales.
- Importación de bienes a territorio irlandés de algún país ajeno a la Unión Europea (en el puerto de entrada).
- Importación de servicios (por declaración de la persona gravada).
- Adquisiciones intra-comunitarias realizadas personas registradas para efectos del IVA.

### Base gravable

La base gravable es el monto a pagar por los bienes o servicios. En las importaciones, es el valor en aduana declarado, incrementado con cualquier gravamen que se genere por la importación. El IVA pagado por los sujetos del impuesto (IVA acreditable) podrá disminuirse del IVA trasladado por los contribuyentes (IVA por pagar), quedando gravado en consecuencia sólo el valor agregado que se genere.

## Exenciones

Diversas actividades se encuentran exentas para efectos del IVA, incluyendo ciertas rentas de bienes inmuebles, servicios de agencia, servicios de banca, casa de bolsa y seguros. Un sujeto exento puede rechazar la exención y optar por ser sujeto del impuesto (salvo en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles).

## Tasas aplicables

La tasa general del IVA es del 21%. Una tasa reducida del 13.5% aplica a ciertas transacciones, entre las cuales se encuentran la enajenación de bienes inmuebles y servicios relacionados, servicios de hotelería, renta de automóviles a corto plazo, combustibles y energía en general, servicios de restaurante, periódicos y revistas periódicas. Una tasa reducida del 4.3% aplica a la enajenación de artículos de primera necesidad.

La tasa del 0% aplica a la mayoría de los alimentos y bebidas para el consumo humano, las exportaciones de bienes y servicios relacionados, así como la ropa para niños y ciertos libros y equipo médico. Adicionalmente, la enajenación a personas americanas no registradas en Irlanda también se grava a la tasa del 0%, así como todas las enajenaciones realizadas fuera de la Unión Europea.

## Personas no residentes

Las personas no residentes que enajenen bienes o presten servicios gravados en Irlanda, importen bienes o realicen adquisiciones intra-comunitarias que excedan de €40,632 anuales deberán registrarse para efectos de IVA. No existen reglas que exijan el registro de un representante para efectos de IVA, por lo que su registro se hace por la vía ordinaria.

Un empresario establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, que no tenga establecimiento en Irlanda, y no realice actividades dentro del territorio irlandés, puede reclamar la devolución de cualquier IVA acreditable que le trasladen. Un tratamiento similar se aplica a empresarios establecidos fuera de la Unión Europea.

## **b. Imposición a las Personas Físicas**

Las personas físicas están gravadas sobre sus ingresos por el impuesto sobre la renta (ISR) y por el impuesto a las ganancias de capital (IGC). Desde el 1° de enero de 2002 el ejercicio fiscal aplicable a dichos impuestos coincide con el año calendario. Los ingresos obtenidos quedan gravados por aportaciones de seguridad social. También existe un impuesto sobre donaciones y herencias (impuesto a las adquisiciones de capital).

La legislación aplicable es "The Taxes Consolidation Act 1997", el cual se reforma y complementa cada año en el "Annual Finance Act" (Ley de Ingresos). La legislación fiscal irlandesa contiene varios regímenes adicionales de carácter regional y sectorial, así como algunos ahorros especiales y estímulos a la inversión.

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

#### **Sujetos del impuesto**

El ISR y el IGC, gravan la renta mundial de las personas físicas residentes y domiciliadas en Irlanda, las ganancias de capital que se obtengan en cualquier parte del mundo, quedando gravados también, bajo el criterio de fuente de riqueza, los ingresos y ganancias derivadas de bienes inmuebles ubicados en Irlanda que obtengan las personas físicas no residentes.

Una persona física es residente si permanece en Irlanda por un período de 183 días o más durante el ejercicio fiscal o de 280 días o más durante un ejercicio fiscal y el anterior al mismo (la residencia se adquiere en el segundo de estos ejercicios). Para efectos de la prueba de los 280 días, sólo se toman en cuenta períodos de permanencia de 31 días o más en cualquiera de los 2 ejercicios. Sin embargo, una persona física puede elegir ser tratada como residente por un ejercicio fiscal si se convierte en residente al año siguiente.

Si una persona física cambia su residencia durante un ejercicio fiscal, será tratado como residente por todo el año en el que adquiera o pierda la residencia.

En la legislación Irlandesa existe el concepto de residencia ordinaria, mismo que de alguna manera se equipara al domicilio de los contribuyentes. Una persona física es residente ordinario si ha sido residente en Irlanda por los 3 ejercicios fiscales anteriores. De igual forma, una persona física deja de ser residente ordinario cuando no ha sido residente de Irlanda por 3 ejercicios fiscales consecutivos.

El domicilio es un concepto que denota un vínculo más fuerte respecto a una jurisdicción que la simple residencia. Una persona física está domiciliada en el país que conserve su hogar natural o permanente. La persona únicamente puede tener un domicilio. El domicilio de origen se adquiere con el nacimiento, siendo normalmente el domicilio que tenga el padre, sin ser necesariamente el país en el que la persona nació. Para adquirir un domicilio por elección, una persona debe romper sus lazos con el país considerado como domicilio original y establecerse en otro país con la firme intención de que sea su hogar permanente. Cuando se adquiere un domicilio por elección, pero se abandona por emigrar a otra jurisdicción, el domicilio original revive automáticamente hasta que se adquiera otro domicilio por elección.

Los cónyuges pueden optar por ser gravados por separado o de manera conjunta. Los ingresos de un menor son gravados por separado, salvo que provengan de dinero o propiedades otorgados al menor por sus padres.

Las actividades empresariales o profesionales que realicen las personas físicas a través de sociedades de personas (*partnerships*) son gravadas en forma individual, proporcionalmente a su participación. Es decir, estas personas morales son consideradas como transparentes para efectos fiscales.

### Base del impuesto

El ISR está diseñado con base en un sistema cedular, tomando en cuenta la naturaleza de la fuente de donde provienen los ingresos. Las categorías existentes son:

- Ingresos por intereses y dividendos.
- Ingresos por actividades empresariales.
- Ingresos por la realización de actividades profesionales.
- Intereses no gravados e ingresos extranjeros.
- Ingresos y ganancias de naturaleza diversa (no contemplados en las demás categorías).
- Ingresos por arrendamiento de terrenos ubicados en Irlanda.
- Ingresos por sueldos y pensiones.
- Distribuciones de compañías residentes.

El ISR se determina sobre la suma de todos los tipos de ingresos.

La propiedad y ocupación de una casa no da origen a ningún ingreso imputable.

### Ingresos exentos

Se aplica una exención total cuando los ingresos del contribuyente no exceden de €5,210 (el doble de la cantidad para contribuyentes casados) en el ejercicio 2002. Estos límites se incrementan en €830 (casados) y €575 (solteros) por cada menor dependiente. Una exención marginal se aplica cuando los ingresos rebasan dichos límites. En el caso de que se excedan los límites de manera importante, los ingresos son totalmente gravados, teniendo una tasa máxima del 40% sobre el excedente de los límites.

Se otorgan ciertas exenciones específicas por los siguientes ingresos:

- Regalías recibidas por contribuyentes residentes derivadas de patentes, siempre que las actividades para las que se utilizan sean llevadas a cabo en Irlanda.
- Ganancias obtenidas del uso con fines comerciales de bosques (madereros), incluyendo dividendos pagados por corporaciones.
- Ingresos de ciertos artistas, compositores, pintores, escultores y escritores, por el ejercicio de sus talentos artísticos, siempre que sean residentes o residentes ordinarios y domiciliados en Irlanda, así como de quienes no sean residentes.
- Honorarios que se obtengan en Irlanda derivados de sementales (en algunos casos también aplica a ingresos obtenidos fuera de Irlanda), incluyendo dividendos pagados por corporaciones.
- Becas y ayudas escolares.
- Intereses derivados de certificados de ahorro otorgados por el Ministerio de Finanzas, hasta un monto de inversión definido por el propio Ministerio.

Los ingresos derivados de la renta de una habitación en la casa habitación del contribuyente se consideran libres de impuestos hasta un monto de €7,620. La exención no afecta la deducibilidad de los intereses que se paguen con motivo de un crédito hipotecario o a la exención del IGC por la enajenación de dicha casa habitación.

Una vez esbozado este esquema general del sistema tributario aplicable a las personas físicas, el estudio se enfocará exclusivamente a los ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales.

### **Ingresos por actividades empresariales y profesionales**

Los ingresos derivados de actividades empresariales y profesionales incluyen a las utilidades derivadas de actividades comerciales, industriales y profesionales, incluyendo las aventuras conjuntas y otros tipos de asociación (asociaciones en participación).

Las utilidades se determinan respecto de los registros contables, preparados con base en el principio de realización de los ingresos y los gastos (no sobre la base de flujos de efectivo). Deben tomarse en cuenta los ingresos y gastos que incidan en la utilidad de la operación, mientras que las ganancias y pérdidas de capital se tomarán en cuenta para efectos del IGC. Se permite la deducción de ciertas provisiones derivadas de bienes de capital, como es el caso de la depreciación. La regla general de deducibilidad que aplica a los gastos es que deben ser total y exclusivamente efectuados para la realización de las actividades empresariales o profesionales.

Los contribuyentes que estén involucrados en actividades deportivas, en lugar de desarrollar actividades profesionales, pueden solicitar beneficios fiscales (exenciones) por dichos ingresos, sin incluir dentro de dichos ingresos a los obtenidos por patrocinios o los derivados de publicidad.

La exención puede terminarse cuando el contribuyente deje de realizar las actividades deportivas y toma la forma de un repago del impuesto del 40% de las utilidades brutas de los últimos 10 años. Sólo los contribuyentes residentes en Irlanda podrán recibir el beneficio en el año en que lo soliciten.

### **Pérdidas fiscales**

Las pérdidas derivadas de actividades empresariales y profesionales pueden aplicarse contra otros ingresos del mismo ejercicio o amortizarse contra utilidades futuras derivadas de actividades empresariales. Sin embargo, las pérdidas se pueden acreditar contra las utilidades obtenidas en los 3 ejercicios anteriores en el caso de suspensión de actividades.

Deducciones derivadas de la plusvalía de bienes de capital podrán deducirse únicamente de las utilidades o cargos especiales. Las pérdidas no podrán aplicarse contra las ganancias de capital.

## Tasas impositivas

La tasa general del ISR es del 20% y existe una tasa alta del 42%. La tasa general se aplica sobre ingresos obtenidos hasta determinadas cantidades que se establecen en la ley, dependiendo de la situación del contribuyente (casado, soltero, con dependientes económicos, sin dependientes económicos, etc.).

Los contribuyentes que obtengan ingresos bajos (€5,210) quedan exentos del ISR y existe una exención marginal aplicable a contribuyentes que obtengan un ingreso de hasta el doble de la cantidad antes mencionada. Dicha exención marginal limita la carga fiscal sobre el excedente al ingreso mencionado a un 40%. Los contribuyentes casados tienen derecho a tomar la exención por el doble de la cantidad referida. Los contribuyentes que tengan 65 años o más tienen un tope para exención de €15,000 (el doble para contribuyentes casados).

La tasa ordinaria del IGC es del 20%. Se aplica una tasa especial del 40% sobre la enajenación de ciertos terrenos de desarrollo y acciones cuyo valor se genere por dichos terrenos, así como por intereses derivados de fondos de inversión y ciertas pólizas de seguros *offshore*.

## Retenciones

Las reglas generales de retención aplican a cualquier pago anual, incluyendo regalías por patentes. Para pagos que sean ingresos gravados, la persona que efectúe el pago deberá retener un impuesto a la tasa general del 20%.

Los dividendos son sujetos a una retención del 20% que se considera como un pago a cuenta del impuesto anual.

No existe una obligación general de retención para los pagos de intereses efectuados a personas físicas. Dicha obligación únicamente existe en los casos siguientes:

- Pagos efectuados por compañías.
- Pagos a personas cuyo lugar de negocios se encuentre fuera de Irlanda.
- Pagos efectuados sobre regímenes especiales.

Se aplica una retención del 20% a los ingresos derivados de ciertos servicios profesionales prestados a través de determinadas personas, como son: cuerpos estatales, aseguradoras autorizadas, hospitales e instituciones de educación superior. El esquema aplica para cualquier pago de honorarios, salvo en el caso de honorarios pagados bajo sistemas especiales (PAYE) y pagos efectuados bajo el esquema para la industria de la construcción. El impuesto retenido es acreditable contra el impuesto anual de los contribuyentes.

Bajo el esquema de la industria de la construcción, ciertos contratistas están obligados a retener un impuesto al 35% de los pagos efectuados a subcontratistas.

También se efectuarán retenciones del impuesto a personas no residentes en Irlanda.

### **Administración**

Desde el año de 2002 el ejercicio fiscal se unifica con el año calendario. Los ingresos por actividades empresariales y profesionales son reportados tomando en cuenta el ejercicio contable que termina en el ejercicio de la declaración. Otros ingresos y ganancias de capital se reportan con base en el año en curso.

El método que se utiliza es el de autoaplicación de las normas, así como vía retenciones de impuesto. La declaración debe presentarse el 31 de octubre del año siguiente al que corresponde la declaración. Se permite que la declaración sea presentada por un agente o representante del contribuyente. Es posible declarar por medios electrónicos a través del Revenue Online Service (ROS).

Las declaraciones presentadas fuera de plazo generan una penalidad máxima del 5% ó 10% del impuesto a pagar, dependiendo de qué tan retrasada se presente la declaración. La penalidad no deberá exceder de €12,695 ó €63,485. Se establecen restricciones a la amortización de las pérdidas cuando se declara fuera de los plazos establecidos.

Se pueden presentar declaraciones complementarias en un período máximo de 6 años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio, pero si el contribuyente no declaró de manera completa y correcta sus ingresos, no existe límite de tiempo para presentarla.

Si no se declaró algún ingreso, una determinación estimativa puede ser efectuada por el inspector de impuestos. También podrá efectuarse una estimación si el inspector no está de acuerdo con los ingresos declarados o cuenta con información que sugiera alguna omisión. El inspector debe mandar una notificación por escrito al contribuyente si decide no realizar ninguna estimación.

Los contribuyentes casados tienen tres opciones para declarar:

- Declaración conjunta, en la que se suman los ingresos de los cónyuges y permite el doble de las deducciones personales y exenciones. Se deben tomar en cuenta los tramos de la tarifa de impuesto por el doble de las cantidades establecidas.
- Declaración separada, que obliga a los contribuyentes a declarar por separados sus ingresos. Las deducciones personales y las exenciones aplican en la misma forma que en la primera opción.
- Declaración individual, bajo la cual cada cónyuge declara sus ingresos y paga sus impuestos sobre las bases que lo hacen las personas solteras.

El ingreso de un menor de edad se declara por separado, salvo que el ingreso provenga de algún dinero o propiedades otorgadas por sus padres.

Se debe haber cubierto un impuesto preliminar (de al menos el 90% del impuesto final) al 31 de octubre del año que se declara. Alternativamente, el contribuyente puede hacer un pre-pago equivalente al 100% del impuesto del ejercicio anterior o del 105% del penúltimo ejercicio. No se efectúa ninguna notificación preliminar de impuestos por parte de las autoridades. El saldo a cargo que quede en la declaración anual deberá pagarse junto con la presentación de misma. Se generan intereses en el caso de pagos inferiores (a cargo del contribuyente) o superiores (a cargo de las autoridades) respecto del impuesto del ejercicio.

El régimen de sanciones para los defraudadores es realmente severo, y salvo algunos casos en los que el contribuyente ha declarado de manera voluntaria, su nombre y otros datos se hacen públicos, independientemente de que se litigue el caso en las cortes.

## Estímulos fiscales

### Tasa del 10% de impuesto corporativo

Las compañías manufactureras están gravadas a una tasa reducida del 10%, en lugar de la tasa normal (técnicamente como una distribución de las ganancias gravables). Dicha tasa únicamente es aplicable para utilidades derivadas de las actividades de manufactura, ya que las ganancias de capital se gravan por separado.

En este contexto, "manufactura" incluye un amplio rango de actividades realizadas en territorio irlandés, como son la producción de pescado, cultivo de champiñones, reparación de barcos, prestación de servicios de computación, diseño y planeación de servicios de ingeniería, etc. Para tales efectos, es necesario que las actividades se realicen dentro del territorio irlandés, pero no se requiere que la compañía sea residente en Irlanda, por lo que una sucursal irlandesa de una compañía no residente puede calificar para el estímulo.

Sujeto a la entrega de un certificado expedido por el Ministerio de Finanzas, el estímulo también aplica a ciertas operaciones comerciales realizadas en la Zona Libre del Aeropuerto de Shannon (SFAZ) y a compañías de servicios financieros internacionales que operen en el Centro de Servicios Financieros Internacionales (IFSC) ubicado en el área de la aduana portuaria de Dublín.

Debido a presiones ejercidas por la Unión Europea, la tasa del 10% deberá ser derogada y substituida por la tasa general del 12.5%. Las compañías beneficiarias del estímulo continuarán aplicándolo hasta el año 2010. Sin embargo, proyectos iniciados después del 23 de julio de 1998 pudieron aplicarlo hasta el 31 de diciembre de 2002. Las compañías que sucedan a un negocio calificado después del 23 de julio de 1998 heredarán el estímulo a que tenía derecho la empresa predecesora. Para compañías SFAZ y IFSC la fecha de expiración es el 31 de diciembre de 2005 en general, y el 31 de diciembre de 2002 si las operaciones fueron aprobadas después del 31 de julio de 1998 (IFSC) o después del 31 de mayo de 1998 (SFAZ).

## Estímulos para SFAZ e IFSC

Las compañías SFAZ e IFSC no necesitan deducir el impuesto retenido sobre los intereses pagados a no residentes, salvo que la obligación persista por regalías sobre patentes. Ellas entonces disfrutan de una depreciación libre para planta y maquinaria.

Las compañías IFSC disfrutan de los incentivos adicionales siguientes:

- Exención de tasas locales por 10 años.
- Exención para las ganancias de capital derivadas de enajenaciones realizadas bajo las operaciones autorizadas por el IFSC.
- Exención total de impuestos para obligaciones transferibles contratadas para inversiones colectivas (UCITS) que tengan únicamente inversionistas no irlandeses (aplica también para UCITS administradas en SFAZ).

## Esquemas de renovación urbana y rural

Existen varios esquemas para determinadas áreas que ofrecen una combinación de depreciación acelerada y eliminación de doble renta. Se presentan en los períodos en los cuales se debieron efectuar los gastos para calificar para aplicar la depreciación acelerada o dentro de los cuales las rentas debieron haberse enterado:

- Para actividades industriales y comerciales bajo el Esquema de Renovación Urbana de 1998, entre el 1 de julio de 1999 y el 31 de diciembre de 2004.
- Para actividades industriales y comerciales bajo el Esquema de Renovación Rural de 1998, entre el 1 de julio de 1999 y el 31 de diciembre de 2004.
- Para el Esquema de Renovación Urbana de 2000 (lugares con una población de entre 500 y 6,000 habitantes) hasta el 31 de marzo de 2003.

La mayoría de los esquemas aceptan una depreciación libre en cierta medida para los propietarios que ocupen los inmuebles, misma que varía entre el 50% y el 100% de los gastos calificados en construcciones para fines industriales o comerciales o, de manera alternativa, gastos iniciales, generalmente al 50%, para propietarios y arrendatarios.

No se aplican cargas de equilibrio a las construcciones en las áreas de incentivos especiales, siempre que el evento que genera la carga haya ocurrido más de 13 años después de realizadas las erogaciones.

La reducción de la doble renta está limitada bajo todos los esquemas después de 1998, y no está disponible bajo los esquemas de Muelles de Dublín, Renovación Rural de 1998, Renovación Urbana de 1998 o de Renovación Urbana de 2000.

### **Impuesto de tonelaje**

Las compañías que realizan actividades de carga pueden optar por mantener sus utilidades por fletes bajo un régimen fiscal de tonelaje. Bajo este régimen, las utilidades son determinadas a un monto determinado diario y gravadas a la tasa general. El monto determinado varía de acuerdo con el tonelaje de la(s) nave(s).

## D. ITALIA

### a. Imposición a las Corporaciones

Las corporaciones son sujetas a un impuesto sobre la renta y a un impuesto regional que grava a las actividades productivas. Las compañías causan aportaciones de seguridad social y es aplicable un sistema de Impuesto al Valor Agregado.

La moneda de curso legal es el euro, que reemplazó a la lira italiana a partir del 1 de enero de 2002.

### Impuesto Sobre la Renta (ISR)

#### Características del sistema

Italia aplica un sistema de imputación total. Para el ejercicio fiscal de 2003 la tasa corporativa es del 34%. La imputación del impuesto derivado de las distribuciones de utilidades que efectúen las corporaciones a partir del ejercicio 2004, es del 51.51% del dividendo neto recibido.

#### Sujetos del impuesto

El ISR corporativo toma como sujetos a las personas siguientes:

- Sociedades de capital (sociedades por acciones).
- Sociedades de responsabilidad limitada.
- Sociedades en comandita por acciones.
- Sociedades cooperativas y compañías mutualistas de seguros.
- Entidades públicas y privadas, que cuenten o no con personalidad legal.
- Las sociedades de personas (*partnerships*) en general reciben el tratamiento de entidades transparentes y no son sujetas de manera directa al ISR.
- Las compañías y entidades no residentes de cualquier tipo están sujetas al ISR por sus ingresos imputables a Italia (establecimientos permanentes).

## Residencia

Se consideran residentes aquellas compañías que la mayor parte del ejercicio fiscal tienen en Italia su sede de dirección efectiva, administración principal del negocio o centro de intereses de negocio. El lugar de constitución no es relevante.

## Base del impuesto

Todos los ingresos obtenidos por las corporaciones se consideran provenientes de actividades empresariales. La base gravable se conforma de la renta mundial obtenida determinada en el estado de resultados del ejercicio, ajustada con partidas exclusivamente fiscales. Los ingresos sujetos a retención definitiva del impuesto o al impuesto sustituto no se tomarán en cuenta para determinar la base del impuesto.

Se establece un impuesto mínimo sobre las corporaciones que no se encuentren en operación, sobre la base de un ingreso mínimo estimado. Este impuesto mínimo no limita a las autoridades en sus facultades de determinación de los ingresos efectivamente obtenidos por el contribuyente. Este impuesto mínimo puede ser refutado por la compañía en caso de que demuestre de manera objetiva que realmente le es imposible obtener los ingresos que darían lugar a dicho impuesto. Este régimen especial no es aplicable a las empresas que se encuentren en su primer ejercicio de actividades, a las que se encuentren sujetas a un proceso de quiebra o empresas listadas en la bolsa.

## Ingresos exentos

Los intereses derivados de bonos públicos emitidos con anterioridad al 20 de septiembre de 1986 quedan exentos del ISR corporativo.

## Deducciones

Como regla general, los costos y gastos serán deducibles sólo si son estrictamente indispensables para la generación de ingresos (salvo en casos especiales, como son los donativos o las aportaciones de seguridad social).

Los intereses pagados son deducibles hasta un porcentaje equivalente al ingreso bruto gravable entre el ingreso bruto total (incluyendo ingresos exentos y gravados). Para efectos de determinar el porcentaje mencionado, los dividendos provenientes del extranjero y los intereses son completamente incluidos en la base, incluso cuando sean total o parcialmente exentos. Se establece una limitación adicional para los intereses pagados a compañías afiliadas no residentes, mismos que serán deducibles cuando se encuentren

pactados a tasas de mercado, cumpliendo con el principio de plena competencia (principio de *arm's length*).

Las regalías pagadas por patentes, uso de marcas, asistencia técnica y derechos similares son completamente deducibles. En el caso de pagos efectuados a partes relacionadas, únicamente serán deducibles en la medida que cumplan con el principio de *arm's length*.

Los dividendos pagados no se consideran deducibles para efectos del ISR.

Todos los gastos relacionados con vehículos que no se utilicen exclusivamente en la realización de las actividades propias de la empresa serán deducibles únicamente en un 50%. Se establecen limitaciones adicionales para la depreciación de dichos bienes.

Los gastos en entretenimiento son deducibles en una tercera parte de su monto. Dichos gastos incluyen obsequios, atenciones, conferencias y seminarios.

Los impuestos indirectos que se paguen, incluyendo la parte del IVA que no se considere acreditable, serán deducibles de la base del impuesto. El impuesto regional a las actividades productivas se considera como un gasto no deducible.

### **Valuación de inventarios**

Los inventarios generalmente son valuados al valor menor entre su costo de adquisición y su valor de mercado. Las empresas pueden adoptar cualquier sistema para la valuación de sus inventarios, en el entendido de que no puede resultar una valuación inferior a la que arroje el método UEPS. Las compañías que utilicen para fines contables el método de PEPS para valuar sus inventarios, pueden utilizar este método también para fines fiscales.

### **Depreciación y amortización**

La depreciación de bienes tangibles se permite bajo el método de línea recta. La depreciación se calcula aplicando tasas de deducción establecidas por el Ministerio de Finanzas al monto original de la inversión que se realizó en dichos bienes. Los terrenos no son sujetos a depreciación.

Los bienes tangibles cuyo costo sea inferior a 516.46 euros pueden ser totalmente deducidos en el ejercicio en que se adquieren.

La deducción de inversiones puede incrementarse si los activos son utilizados de manera intensiva, en relación con el uso normal que se presente en la

industria de que se trate. El incremento se determina en proporción al uso intensivo que se da a los bienes (depreciación intensiva). También existen mecanismos para determinar una depreciación acelerada.

Si la depreciación tomada en un ejercicio es inferior a la máxima permitida, por utilizar tasas menores, la diferencia será deducible en los ejercicios siguientes.

La depreciación de los vehículos que no se utilicen exclusivamente para realizar las actividades de la compañía, se permite únicamente en un 50%.

Los costos incurridos en la adquisición de derechos sobre patentes y asistencia técnica serán deducibles anualmente en una tercera parte de sus montos. Los costos incurridos en la adquisición de marcas y crédito mercantil serán deducibles a una tasa del 10%. En el caso del crédito mercantil, únicamente será deducible cuando se encuentre registrado en el balance de las empresas.

### **Reservas y provisiones**

Una reserva de hasta un 0.5% del saldo al final del ejercicio de las cuentas por cobrar derivadas de la realización de las actividades de la empresa (no cubiertas por un seguro) serán deducibles, hasta el monto en que la provisión alcance el 5%. Las pérdidas derivadas de cuentas incobrables, siempre que exista una evidente imposibilidad práctica de cobro, el deudor se encuentre en quiebra o concurso mercantil, son deducibles (en la parte que no hubieran sido cubiertas por la reserva).

Puede tomarse una provisión sobre el monto de las pérdidas netas resultantes de la valuación de activos y pasivos denominados en moneda extranjera, tomando en cuenta el tipo de cambio registrado al cierre del ejercicio fiscal.

Algunas leyes particulares eventualmente permiten la creación de reservas para fines específicos, mismas que son gravadas al momento en que se distribuyen los recursos a los accionistas.

## Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas de activos utilizados en la actividad de las compañías deben formar parte de los ingresos gravados, siempre que deriven de enajenación o de la indemnización por pérdida o daños de los mismos. Si el bien ha sido poseído por el contribuyente por un período de al menos 3 años, las ganancias de capital pueden ser incluidas, de manera opcional, en su totalidad en el ejercicio en que se enajenan o en dos parcialidades iguales en el ejercicio fiscal en que se enajenen y los siguientes, siempre que el período de deducción no exceda de cuatro ejercicios.

Las ganancias y pérdidas de capital derivadas de la enajenación de vehículos automotrices que se consideren parcialmente deducibles, serán consideradas en la base del impuesto en la misma proporción que sean deducibles los bienes.

Las enajenaciones de acciones, bonos y valores similares pueden generar ganancias de capital si son clasificadas en el activo de las compañías como un activo financiero. En caso contrario, se consideran como un ingreso acumulable ordinario.

## Pérdidas

Las pérdidas fiscales pueden ser amortizadas en los 5 ejercicios siguientes. Si se obtienen pérdidas en los 3 primeros años de operación de la empresa, éstas pueden ser amortizadas sin límite alguno. Las pérdidas no pueden ser amortizadas contra utilidades de ejercicios anteriores.

Las pérdidas no podrán amortizarse cuando se presente alguna de las circunstancias siguientes:

- La mayoría de los derechos de voto de la compañía (acciones, partes sociales, etc.) sean transferidos.
- En el ejercicio en que ocurra la transacción o en los dos anteriores o los dos posteriores, la actividad preponderante de la compañía se hubiera cambiado a la actividad que dio origen a la pérdida.

La limitación anterior no aplicará si la participación se debe a una reestructuración corporativa dentro de un grupo de empresas, siempre que la empresa que genere las pérdidas haya tenido en el ejercicio anterior a la transferencia al menos 10 empleados y generado un monto de ingresos brutos y costos incurridos en los mismos superiores al 40% del promedio de los dos ejercicios anteriores.

No existe un tratamiento especial aplicable a las pérdidas de capital, forman parte de la base gravable del ISR. Existe el requisito de notificar a las autoridades respecto de pérdidas de capital que sean superiores a 5 millones de euros. En caso de omitir dicha notificación, las pérdidas serán no deducibles para el contribuyente.

### Tasas impositivas

La tasa corporativa del ISR para el ejercicio de 2003 es del 34% (anteriormente se aplicaba una tasa del 36%).

Las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de una negociación que hubiera sido propiedad del contribuyente por un período mínimo de 3 años, tienen la opción de ser gravadas por un impuesto sustituto del 19%, en lugar de ser gravadas por el ISR. Lo mismo aplica para ganancias derivadas de la enajenación de participación calificada en compañías controladas o afiliadas si la participación fue clasificada como activo financiero no circulante en los últimos tres balances generales de la empresa. La participación será calificada si el vendedor posee al menos 20% del poder de voto (10% en el caso de compañías listadas). El impuesto sustituto del 19% también aplica para ganancias de capital derivadas de la enajenación de participación calificada en ofertas públicas, sin importar que un sólo comprador obtenga o no una participación calificada.

Los dividendos pagados por compañías residentes a otras compañías residentes no serán sujetos a retención alguna. El mismo tratamiento se aplica a los pagos por regalías.

Los intereses recibidos por una compañía residente están sujetos a una retención a diversas tasas, dependiendo del tipo de interés del que se trate. Todas las retenciones sobre pagos efectuados a compañías residentes se consideran anticipos a cuenta del impuesto anual, y por lo mismo, acreditables contra el impuesto causado en el ejercicio.

Las tasa de retención sobre intereses son las siguientes:

- 0% para intereses de bonos emitidos por el Estado de Italia, así como por bancos italianos y compañías listadas en la bolsa italiana con un vencimiento de al menos 18 meses.
- 12.5% para intereses de otro tipo de bonos con un vencimiento de al menos 18 meses, siempre que la tasa de interés no exceda de la tasa oficial de interés del Banco de Italia (TUS), incrementada en un 66.66%, así como para los intereses sobre préstamos.

- 27% para intereses sobre otros bonos con un vencimiento de al menos 18 meses, así como a los generados por cuentas o depósitos en bancos u oficinas postales.

### **Administración del impuesto**

El ejercicio fiscal para fines del ISR coincide con el ejercicio contable de la compañía, mismo que será determinado por alguna ley en ciertos casos. Si el ejercicio contable no está determinado por alguna disposición legal o es superior a 2 años, el ejercicio fiscal será igual al año calendario.

El sistema está basado en el método de auto aplicación de las disposiciones. Las compañías deben presentar su declaración anual del ISR dentro de los 10 meses siguientes al cierre del ejercicio, siendo obligatoria la presentación a través de medios electrónicos para las compañías residentes.

El ISR se pagará normalmente mediante dos anticipos a lo largo del año, basados en el impuesto pagado en el ejercicio anterior, debiéndose pagar el saldo a cargo al momento de presentar la declaración anual del ISR. Cualquier saldo a favor puede ser acreditado o sujeto a devolución.

### **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Italia aplica un sistema de IVA bajo el que quedan gravadas las enajenaciones de bienes y la prestación de servicios, así como la importación de bienes.

### **Sujetos del impuesto**

Las personas físicas y las corporaciones quedan sujetas al impuesto cuando realizan actividades empresariales o profesionales (incluidas actividades artísticas). Los importadores son sujetos del impuesto independientemente de su tipo de actividad.

### **Operaciones gravadas**

El IVA se causa a todos los niveles de enajenación de bienes y servicios que se realicen en Italia y sobre las adquisiciones provenientes de otros Estados miembros de la Unión Europea (UE). El IVA también se causa sobre las importaciones de bienes provenientes de otros Estados no miembros de la UE.

## Base del impuesto

La base gravable para efectos del IVA es la contraprestación recibida por los bienes o servicios. Para la importación de bienes, el valor gravable es el valor en aduanas de las mercancías adicionado por los gravámenes que genere la propia importación. El IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios (IVA acreditable) se disminuirá del IVA trasladado por el contribuyente (IVA por pagar), por lo que el impuesto sólo se causa sobre el valor agregado.

## Exenciones

Las exenciones más importantes incluyen a los servicios financieros, seguros y reaseguros, actividades relativas a acciones, bonos y otras obligaciones, así como los servicios médicos. Al realizar actividades exentas de IVA, el contribuyente no tiene derecho al acreditamiento del impuesto pagado por los bienes y servicios relacionadas con dichos actos exentos.

También se aplica la tasa del 0% a la exportación de bienes, ciertas enajenaciones relacionadas con el transporte internacional de bienes, por vía aérea o marítima y determinados servicios relacionados con la transportación de bienes y personas. A diferencia de los actos exentos, los actos gravados a la tasa del 0% sí mantienen el derecho a acreditar el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios relacionados con dichas actividades.

## Tasas del impuesto

La tasa general es del 20%. En determinados casos se aplican tasas reducidas del 10% y 4%, así como la tasa aplicable al 0% antes comentada.

## Personas no residentes

El IVA grava a todas las personas que lleven a cabo actos gravados dentro de Italia, independientemente de su residencia. Las personas no residentes que no tengan un establecimiento permanente en Italia pueden nombrar a un representante para ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones en materia de IVA.

Las personas residentes de otros países de la UE pueden ejercer directamente sus derechos y cumplir sus obligaciones en Italia, sin necesidad de nombrar representantes. Presentando una declaración a las autoridades competentes, en la que se indiquen ciertos datos informativos, misma que deberá entregarse antes de realizar cualquier acto gravado, las autoridades asignarán un número de IVA a las personas no residentes (registro). El régimen mencionado se hace extensivo a las personas residentes en un Estado no miembro de la UE con el

cual Italia tenga celebrado un acuerdo de asistencia mutua con respecto a impuestos indirectos.

Las personas gravadas por el IVA que sean residentes de Estados ajenos a la UE pueden solicitar la devolución del impuesto sólo si su país de residencia otorga un tratamiento similar a las personas residentes en Italia que realicen actos gravados.

## **b. Imposición a las Personas Físicas**

Las personas físicas están sujetas a un Impuesto Sobre la Renta, así como a un impuesto regional sobre actividades productivas, esto último en el caso de que la persona física realice actividades empresariales o profesionales. También causan aportaciones de seguridad social.

### **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

#### **Sujetos del impuesto**

Las personas físicas residentes en Italia están sujetas al ISR sobre su renta mundial. Las personas no residentes son gravadas sobre los ingresos que obtengan de fuente italiana.

Las personas físicas residentes son aquéllas que por la mayor parte del ejercicio:

- Se encuentren registradas en el Registro Civil Italiano.
- Tengan una residencia o domicilio en Italia (de acuerdo con el Código Civil Italiano).

La residencia, para efectos fiscales, es el lugar habitual en el que una persona reside, mientras que domicilio es el lugar en que la persona física ha establecido su principal centro de actividades e intereses. Una persona nacida en Italia se considera residente italiano si emigra a un país considerado como paraíso fiscal, incluso si su nombre es removido del Registro Civil italiano. Esta presunción acepta prueba en contrario, quedando la carga de la prueba al contribuyente, quien deberá comprobar que su actual residencia se encuentra fuera de Italia. Para estos propósitos el Ministerio de Finanzas ha publicado una lista de países que se consideran como paraísos fiscales.

Los cónyuges son gravados por separado sobre sus ingresos individuales. Además, cada cónyuge queda gravado sobre el 50% de los ingresos derivados de bienes que se encuentren en propiedad común y sobre la mitad del ingreso que perciban los hijos que sean menores de edad.

Los ingresos derivados de sociedades de personas (*partnerships*) residentes en Italia se atribuyen a cada socio en la proporción en la que participe en las utilidades.

### Objeto del impuesto

Las personas físicas residentes en Italia son sujetas del ISR sobre su renta mundial, misma que puede clasificarse bajo alguna(s) de las siguientes categorías:

- Ingresos derivados de la propiedad de bienes inmuebles.
- Ingresos por inversiones.
- Ingresos por servicios personales subordinados (empleados).
- Ingresos por el desarrollo de actividades profesionales.
- Ingresos por el desarrollo de actividades empresariales.
- Ingresos diversos a los incluidos en los demás capítulos.

El ingreso acumulable total se calcula sumando el ingreso neto de cada una de las categorías anteriores, sólo las pérdidas obtenidas en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales pueden ser amortizadas. Los ingresos exentos y los ingresos sujetos a una retención definitiva no se consideran para la integración de la base anual del impuesto. Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor, así como los generados en la transferencia o condonación de deudas son sujetos al impuesto sustituto, mismo que se impone en lugar del ISR.

Los pagos efectuados por la terminación de una relación laboral y las ganancias de capital provenientes de la enajenación de una negociación pueden ser gravados en forma separada, a opción del contribuyente. En estos casos se aplica una tasa efectiva de impuesto.

## Ingresos exentos

Los siguientes ingresos percibidos por personas físicas residentes quedan exentos del ISR:

- Algunos pagos o premios derivados de una relación laboral.
- Algunos beneficios en especie derivados de una relación laboral.
- Algunas ganancias de capital derivadas de bienes inmuebles.

## Reforma fiscal de 2003

Como parte de la reforma fiscal para el ejercicio 2003, las tasas de impuestos y los segmentos de ingresos han sido revisados y los anteriores créditos de impuestos para los sueldos, pensiones e ingresos profesionales han sido modificados con deducciones sobre los ingresos (los llamados "áreas no gravadas"). Las deducciones existentes se mantuvieron pero los créditos de impuestos se redujeron. Las nuevas reglas tienen vigencia a partir del 1 de enero de 2003. Sin embargo, por el ejercicio de 2003 los contribuyentes podrán aplicar las disposiciones vigentes para 2002, en caso de que sean más favorables.

Para los propósitos de este estudio, únicamente se analizará las disposiciones relacionadas con los ingresos obtenidos por la realización de actividades empresariales y profesionales.

## Ingresos obtenidos por actividades empresariales y profesionales

En el caso de las actividades profesionales, el ingreso gravable es la diferencia entre los honorarios recibidos y los gastos relativos, incluyendo:

- Gastos por hospedaje, alimentación y entretenimiento (hasta un 2% de los ingresos percibidos en el ejercicio).
- Depreciación de los activos fijos que se utilicen para el desarrollo de las actividades profesionales. La depreciación de los vehículos que por la mayor parte del ejercicio no se hubieran utilizado exclusivamente para las actividades profesionales sólo será deducible en un 50% de su costo.

El ingreso obtenido por actividades empresariales se grava generalmente por tasas de impuesto progresivas. Las personas físicas que realicen dichas actividades pueden beneficiarse por el régimen de impuesto dual, donde la porción del ingreso por actividades empresariales que se considera como derivado del incremento en el capital aportado para la realización del negocio se grava por separado a la tasa del 19%. Cabe aclarar que dicho ingreso es tomado en cuenta en la determinación de la tasa marginal de impuesto aplicable a los demás ingresos del contribuyente, de conformidad con la tarifa. Este beneficio aplica únicamente a los incrementos de capital realizados hasta el 30 de junio de 2001.

### **Ganancias de capital**

Las ganancias de capital obtenidas en la realización de actividades empresariales o profesionales son gravadas como ingresos ordinarios de dichas categorías.

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de una negociación poseída por más de 5 ejercicios se grava por separado de los demás ingresos. El impuesto se calcula aplicando una tasa efectiva de impuesto al monto recibido por la negociación. Si la negociación únicamente fue propiedad del contribuyente por un período de 3 ejercicios, las ganancias de capital obtenidas por su enajenación pueden ser sujetas a un impuesto sustituto del 19%, a elección del contribuyente.

Una exención total aplica en el caso de que una negociación sea transferida, incluso a título gratuito, a un familiar o con motivo de una herencia.

### **Pérdidas**

Las pérdidas generadas por actividades empresariales o profesionales pueden ser acreditadas contra otros ingresos acumulables del ejercicio o contra las utilidades obtenidas por actividades empresariales durante los 5 ejercicios posteriores. Las pérdidas incurridas en los 3 primeros ejercicios de actividad pueden ser amortizadas sin límite de tiempo.

Otro tipo de pérdidas no pueden ser deducidas o amortizadas de ninguna manera.

## Tasas de impuestos

Las tasas de impuestos para el ejercicio de 2003 van de 23% a 45% determinadas por una tarifa progresiva. Dichas tasas se incrementan por un cargo regional adicional que varía entre 0.9% y 1.4%, dependiendo de la región. También pueden incrementarse por un cargo adicional local que va del 0% al 0.5%, dependiendo del municipio.

Los ingresos derivados de actividades empresariales o profesionales quedan sujetos a una retención, que se considera acreditable contra el impuesto anual. Las retenciones se calcularán a las tasas ordinarias de impuesto correspondientes a los segmentos de la tarifa (ajustados al período por el que se calcula el impuesto).

Los honorarios profesionales pagados por compañías son sujetos a una retención que se calcula a la tasa del 20%.

## Administración del impuesto

Para las personas físicas el ejercicio fiscal coincide con el año calendario.

Los contribuyentes que obtienen ingresos superiores a ciertos límites deben declarar su impuesto anual entre el 1 de mayo y el 31 de julio del ejercicio siguiente al que se declara (31 de octubre para declaraciones por medios electrónicos).

En principio, se utiliza el método de auto-aplicación de las disposiciones fiscales. La oficina de impuestos está autorizada a realizar determinaciones para aquellos contribuyentes que no hubieran declarado sus ingresos o cuyo ingreso declarado no sea determinado conforme a las disposiciones legales. En dichos casos, las autoridades estimarán un ingreso a los contribuyentes basándose en la información que tengan disponible.

Las personas físicas deben enterar dos anticipos a cuenta del impuesto anual durante el ejercicio fiscal. El saldo a cargo que refleje la declaración anual deberá enterarse a más tardar el 20 de junio del año siguiente al que se declara. Cualquier saldo de impuestos a favor que resulte es sujeto de devolución.

## Estímulos fiscales

### Depreciación acelerada

Puede aplicarse una depreciación acelerada para activos tangibles en el ejercicio en que comienzan a utilizarse o en los dos ejercicios siguientes. La depreciación ordinaria puede incrementarse en dos ocasiones. La Ley de Sociedades requiere que la depreciación acelerada se registre como depreciación únicamente hasta el monto correspondiente a la depreciación contable. Para efectos fiscales, se puede crear una reserva especial para depreciación acelerada. Si los activos adquiridos han sido usados por otra persona, la depreciación acelerada es permitida únicamente en el ejercicio en que se inicia su utilización.

### Régimen dual de ISR (DIT)

Una tasa reducida de impuesto del 19% aplica a la parte de las utilidades equivalentes al promedio de rendimiento de las inversiones nuevas de capital calificadas. El estímulo DIT es aplicable únicamente respecto a inversiones en capital efectuadas hasta el 30 de junio de 2001. Este estímulo será eliminado a partir del 1 de enero de 2004.

### Promoción del empleo

Los empleadores que contraten personal calificado de planta entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2006 tendrán derecho a un crédito de impuestos de 100 euros por cada nuevo empleado que contraten (400 euros en ciertas áreas de depresión). Se considera como personal calificado:

- Personas de menos de 25 años.
- No haya tenido empleo por un período indefinido durante los 24 meses anteriores.
- Personas discapacitadas.

El período para determinar el incremento se estableció entre el 1 de agosto de 2001 y julio de 2002. El crédito de impuestos se otorgó, a requerimiento de los contribuyentes, con ciertos límites presupuestarios.

## **Creación de reservas libres de impuestos**

Las reservas libres de impuestos incluidas en el balance general del ejercicio fiscal que incluyera la fecha del 31 de diciembre de 2002 pueden ser sujetas al impuesto sustituto del 19%. El impuesto sustituto se causa sobre los rendimientos gravados del ejercicio. Las reservas gravadas de esta manera no formarán parte de la base del ISR.

## **Estímulos otorgados a nuevos negocios**

Las personas físicas que inicien un nuevo negocio o actividad profesional pueden optar por ser sujetos a un impuesto sustituto del 10% (cuando sus ingresos por servicios profesionales no excedan de 30,987.41 euros y los derivados de actividades empresariales no pasen de 61,974.83 euros). El estímulo puede aplicarse por los tres primeros años de operación. Las personas físicas que se encuentren desarrollando actividades en pequeña escala (con ingresos no superiores a 25,822.84 euros) pueden optar por un impuesto sustituto del 15%. En este último caso no aplica ninguna limitación sobre el tiempo de aplicación del estímulo.

Las pérdidas derivadas de un pequeño negocio o actividad profesional podrán ser deducidas de los ingresos acumulables totales del ejercicio, pero únicamente en el mismo ejercicio en que se genere dicha pérdida. El término pequeño negocio se refiere a una empresa con ingresos anuales inferiores a 185,924.48 euros (servicios) o 516,456.90 euros (otras actividades).

## **Estímulos fiscales o tratamientos especiales para las PyMEs**

### **Régimen de flujo de efectivo**

Existe la posibilidad de aplicar un método simplificado para el cálculo del impuesto sobre una base de entradas y salidas de efectivo, en lugar de tomar en cuenta la base de devengado.

### **Promoción de empleo para PyMEs (1998-2000)**

Se introdujo la posibilidad de tomar un crédito de impuestos para las PyMEs que contrataron a nuevos empleados entre el 1 de octubre de 1997 y el 31 de diciembre de 2000, con contrato por tiempo indefinido. El estímulo consistía en la posibilidad de acreditar 10 millones de liras por el primer empleado nuevo y 8 millones de liras por cada uno de los trabajadores subsecuentes, sin exceder de 60 millones de liras en los 3 años siguientes a partir de la primera contratación. El crédito fue aplicable a partir del ejercicio 1998 y hasta el ejercicio 2000.

Posteriormente, la Ley Financiera para 1999 introdujo la nueva posibilidad de acreditamiento para las PyMEs que contrataran nuevos empleados entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2001. El monto del crédito fue de 1 millón de liras por cada empleado contratado en 1999 y de 3 millones por cada nueva contratación realizada a partir del 1 de enero de 2000.

Respecto de los créditos antes mencionados, a los contribuyentes se les permitió aprovecharlos en los ejercicios posteriores y también se dio la posibilidad de acreditarlos contra el IVA.

### **PyMEs ubicadas en regiones fronterizas**

Las PyMEs que se encuentren ubicadas en regiones fronterizas y se dediquen a actividades de minería, manufactura, telecomunicaciones, generación y distribución de energía eléctrica, construcción u otros servicios de tecnología e información, tendrán derecho a un crédito de impuestos. Este estímulo se determina aplicando al monto total de gastos realizados en construcción de nuevas plantas, extensiones, modernizaciones, adaptaciones, reactivaciones y movimientos, ciertos porcentajes establecidos según el tamaño de la empresa: 15% para pequeñas empresas y 7.5% para empresas medianas.

## Cuadro Comparativo

País	Ventajas	Desventajas
<b>España</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contabilidad simplificada para las PyMEs.</li> <li>▪ Tasa reducida del 30% para pequeños negocios.</li> <li>▪ Crédito de impuestos para PyMEs dedicadas al comercio electrónico.</li> <li>▪ Deducción de la tasa por reinversión de utilidades.</li> </ul>	
<b>Italia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cálculo simplificado del impuesto con base en flujos de efectivo.</li> <li>▪ Acreditamiento de impuestos para PyMEs que contraten nuevos empleados.</li> <li>▪ Acreditamiento de impuestos para PyMEs en zonas fronterizas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Limitación en el monto de donativos deducibles.</li> <li>▪ Periodo máximo de amortización de pérdidas fiscales: 5 años.</li> <li>▪ Multa por omisión de impuestos del 120% al 240%.</li> </ul>
<b>Irlanda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tasa del ISR de 12.5%.</li> <li>▪ Exención para ingresos por patentes de investigaciones realizadas en Irlanda.</li> <li>▪ Ganancias de capital gravadas a tasa reducida con ciertos requisitos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ El 90 % del impuesto anual debe ser enterado un mes antes del cierre de cada ejercicio.</li> </ul>
<b>Chile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Régimen especial de ISR con base en unidades tributarias.</li> <li>▪ Régimen especial de ISR para el inicio de actividades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pagos provisionales de impuesto el día 12 de cada mes.</li> </ul>

## 2.3 Desarrollo de PyMEs

A continuación se presenta la opinión de expertos internacionales sobre el impacto que han tenido los estímulos fiscales otorgados a las PyMEs.

### ESPAÑA

#### **Cuestionario para conocer y evaluar los estímulos fiscales otorgados a las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs)**

*Se pide responder a todas las preguntas por cada uno de los estímulos fiscales listados.*

- 1. Tenemos conocimiento de los siguientes estímulos fiscales que se aplican a las PyMEs, ¿Podría indicarnos si son correctos y continúan en vigor, o si existen diferencias respecto a nuestra apreciación?**

Créditos de inversión y deducciones.

Crédito por inversiones relativo a exportaciones.

Créditos por realización de investigación y desarrollo o innovaciones tecnológicas.

Créditos por costos de personal.

Crédito por activos culturales.

Crédito ambiental.

Reinversión de ganancias de capital.

Deducción de inversiones extranjeras.

Ingresos provenientes de Ceuta y Melilla.

Compañías tenedoras.

Compañías fleteras.

Régimen especial para la zona de las Islas Canarias.

País Vasco.

- 2. ¿Cuál es el efecto que tuvo sobre la recaudación de este tipo de empresas?**
- 3. ¿Estas medidas incentivaron la actividad de las PyMEs o propiciaron la creación de nuevas empresas?**
- 4. ¿Los apoyos fiscales fueron decisivos o no fueron tan relevantes en comparación con otro tipo de apoyos (financiamiento, comercio exterior, etc.)?**
- 5. ¿Cuál es la evolución esperada para estos estímulos o regímenes especiales (continúa, desaparece, se modifica, etc.)?**

## Respuesta al cuestionario sobre los estímulos otorgados a las pequeñas y medianas empresas

**Documento realizado por: Marta García Mandaloniz**

Como bien se desprende del listado que ustedes han elaborado son abundantes los estímulos fiscales que en España se aplican a aquellos empresarios que tributan bien por el Impuesto sobre Sociedades (IS), o bien por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

En los últimos años la legislación tributaria española está siendo sometida a constantes y periódicas modificaciones o revisiones, fundamentalmente, con el fin último de incorporar nuevas medidas fiscales que estimulen la actividad económico-empresarial.

Créditos de impuestos o deducciones en la cuota hay, en efecto, en los campos que ustedes enumeran. Destacan especialmente las siguientes de deducciones:

- Inversiones en materia medioambiental: las inversiones en elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material, destinadas a la protección del medio ambiente, darán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10%, en el caso de que estas inversiones estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental. Las cantidades no deducidas en el ejercicio podrán deducirse en los cinco ejercicios siguientes.
- Actividades de investigación y desarrollo: se permite la deducción por gastos en I+D realizados en el exterior, siempre y cuando la actividad principal de I+D se realice en España y los gastos en el exterior no superasen el 25% del importe total invertido. Se permite la deducción del 10% por inversiones en activos, excepto inmuebles, dedicados a I+D e innovación tecnológica. Las cantidades no deducidas en el ejercicio podrán deducirse en los diez ejercicios siguientes.
- Innovación tecnológica: es posible la deducción de los siguientes gastos de innovación tecnológica: un 15% de los gastos en proyectos de innovación concertados con universidades y centros de investigación, un 10% de los gastos en diseño industrial e ingeniería en procesos de producción, un 10% de los gastos de adquisición de patentes, licencias y diseños, con un límite de cincuenta millones de pesetas, un 10% de los gastos de certificación de normas de calidad, un 10% por inversiones en activos, excepto en inmuebles. El límite por la totalidad de las deducciones es del 45% de la cuota del impuesto.

- Incentivos a la internacionalización: se deduce en la base imponible del impuesto el importe total de la inversión realizada en el exterior, con el límite del 25% de la base imponible, difiriéndose la cantidad deducida en los cuatro ejercicios siguientes.
- Contribuciones a planes de pensiones: se establece una deducción en la cuota íntegra del 10% de las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social a favor de los trabajadores.
- Reinversión de ganancias de capital: se crea una deducción en la cuota por reinversión de los beneficios extraordinarios, del 17% de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales del inmovilizado, que se hubiesen poseído durante al menos un año, así como de los valores representativos de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital de las mismas. La reinversión debe realizarse en bienes de la misma naturaleza que los transmitidos.

Excepto este último beneficio fiscal por reinversión de ganancias de capital, que sólo es para aquellos empresarios que tributan a través del IRPF, todos los demás son para la generalidad de los empresarios, hagan su tributación por el IS o el IRPF.

Los estímulos fiscales citados se acompañan de un entramado de medidas fiscales específicas para las empresas de reducida dimensión. Desde el 1 de enero de 2002 se consideran, a efectos fiscales, empresas de reducida dimensión a aquellas empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior no supere los cinco millones de euros.

Pensando en estas pequeñas y medianas empresas se han ido creando estímulos fiscales específicos, tales como la promoción de inversiones en capital-riesgo, o las inversiones en actividades relacionadas con internet y el comercio electrónico (deducción del 10% del importe de gastos e inversiones, incluido la formación del personal, destinados al acceso a internet, la presencia en internet, el comercio electrónico y la incorporación de las nuevas tecnologías a los procesos empresariales), de las que ustedes tienen conocimiento. Junto a ellas, se han ideado para las PyMEs un cuadro específico de medidas fiscales.

Así, por ejemplo, las PyMEs que tributan por el sistema de estimación objetiva o por módulos del IRPF no tienen que computar en el módulo de personal asalariado, para el cálculo de los rendimientos a declarar, durante dos años, a los trabajadores con los que concierten nuevos contratos indefinidos iniciales. Este mismo tratamiento fiscal se da a los trabajadores temporales cuyos

contratos se convierten en indefinidos. Asimismo, se establece una tabla muy simplificada y unos coeficientes que en el caso de aumento de plantilla respecto al ejercicio anterior, permiten una amortización acelerada. Por otra parte, las PyMEs que tributan en el IRPF por estimación directa tienen a su disposición una nueva modalidad de estimación directa simplificada, con la que podrán deducir los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad, podrán aplicar tablas simplificadas de amortización y obtener una deducción del 5% para gastos de difícil justificación.

Las PyMEs que, en cambio, tributan en el IS tienen a su disposición un tipo de gravamen del 30% sobre los primeros 90151, 82 euros de base imponible, y pueden aplicar al inmovilizado inmaterial el mismo sistema de amortización acelerada que el previsto para el inmovilizado material.

Todos estos estímulos fiscales están siendo muy bien acogidos por las empresas, sobre todo, por las más pequeñas, que han aprovechado para emprender nuevos proyectos de inversión. Consciente de ello, el Gobierno español propuso el pasado 21 de abril de 2003, en un conjunto de medidas económicas, una nueva iniciativa tendente a ampliar el concepto fiscal de "PyMEs" hasta aquellas empresas que tengan un límite de facturación de seis millones de euros, en vez de los cinco millones que rigen en la actualidad. Se desea con esta propuesta que aproximadamente un 1% más -según cálculos de la Memoria de la Administración Tributaria del año 2000 del Ministerio de Economía y Hacienda- de las empresas españolas puedan beneficiarse (ya se benefician el 97% del total de empresas) del régimen tributario especial que existe para las empresas de reducida dimensión.

Los estímulos fiscales no afectan sólo a las empresas ya constituidas sino que, además, el Gobierno español ha puesto en marcha recientemente un régimen fiscal favorable para todos aquellos emprendedores que quieran constituir una pequeña nueva empresa con forma jurídico-societaria de Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE). Para ellas se reservan los siguientes beneficios fiscales, a modo de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias:

- Aplazamiento, previa solicitud y sin aportación de garantías, de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) durante el primer año impositivo.
- Aplazamiento, previa solicitud y sin aportación de garantías, de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades (IS) durante los dos primeros años impositivos.
- Aplazamiento o fraccionamiento, previa solicitud y sin o con garantías, de las cantidades derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) devengadas en el primer año desde la constitución.

Todos estos aplazamientos o fraccionamientos devengarán un interés de demora. A los estímulos fiscales anteriores se suma la exención de la obligación de efectuar los pagos fraccionados del IS en los dos primeros períodos impositivos.

Estas medidas para las nuevas empresas de pequeño tamaño se complementan con una deducción (con una base máxima de nueve mil euros y un porcentaje del 15%) en el IRPF por la denominada "cuenta ahorro-empresa" para las cantidades depositadas en una entidad de crédito que se apliquen a la constitución de una SLNE, siempre que se cumplan estas cuatro condiciones:

- Mantenimiento de la actividad económica en que consista el objeto social.
- Uno o más locales destinados exclusivamente a la gestión de la actividad.
- Un empleado laboral a tiempo completo.
- Y permanencia en el patrimonio de la sociedad de los activos en los que se hubiera materializado el saldo de la cuenta.

Con estos datos se puede observar una clara tendencia o evolución creciente a la hora de desarrollar estímulos fiscales. Ahora bien, la Administración Pública española sabe que únicamente con incentivos en materia fiscal no se reactiva el tejido productivo. Los problemas de las PyMEs no son, en muchas ocasiones, problemas fiscales; como así lo han venido confirmando distintos estudios elaborados en el ámbito español y europeo.

Es cierto que en el año 1984, según datos de la *International Small Business Survey*, los impuestos constituían el primer problema al que tenían que enfrentarse las empresas europeas de limitado tamaño; situándose tras ellos la inflación, en segundo lugar, y las dificultades financieras, junto con los intereses, en tercer lugar. Pero, en 1993, según datos del Instituto de la Mediana y Pequeña Empresa Industrial (IMPI), en España ocupaba el primer puesto del *ranking* de problemas la falta de capacidad empresarial; después los problemas técnicos, las lagunas en la información y en la capacidad técnica; y, en tercer lugar, los problemas financieros, junto con los problemas locacionales. El Sexto Informe del Observatorio Europeo para las PyME (año 2000) hizo especial mención a una encuesta realizada a empresas europeas en 1999 donde apareció el acceso a la financiación como la principal limitación para el desarrollo de las PyMEs en países como Dinamarca, Grecia, Italia, Noruega, el Reino Unido, Suecia o España.

Son es esos otros problemas en los que se debe hacer un mayor esfuerzo por parte de las autoridades públicas españolas y comunitarias. Se ha de proseguir e intensificar la línea ya iniciada de favorecer el acceso de las PyMEs a los mercados internacionales, la implantación de las nuevas tecnologías y, sobre todo, la configuración de nuevas vías de financiación propia y ajena.

Por lo que se refiere al último aspecto, se está haciendo especial énfasis en crear nuevos instrumentos financieros públicos y privados para las pequeñas empresas. Entre los instrumentos financieros públicos destacan no sólo las subvenciones, sino también las ayudas públicas en forma de préstamos privilegiados, de garantías o de participación en el capital. Entre los instrumentos financieros privados se ha establecido en el Mercado Financiero español un sistema de préstamos participativos, garantía recíproca, titulización de activos, inversión de las Instituciones de Inversión Colectiva en valores no cotizados, capital-riesgo y Segundos y Nuevos Mercados bursátiles.

Todos estos instrumentos financieros son los que, en unión con los estímulos fiscales, están ayudando poco a poco a la creación y supervivencia de las pequeñas empresas. Aún así, la mortalidad de las PyMEs españolas sigue siendo elevada y las dificultades por las que atraviesan son numerosas.

## CHILE

### “Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal chileno”

Documento realizado por: **Sandra Benedetto**

#### De la tributación simplificada

De conformidad con lo dispuesto por la Ley de la Renta, los contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en la Primera Categoría y que deban declarar su renta efectiva según la contabilidad completa, pueden acogerse a un sistema de tributación simplificada, que consiste en que los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional se pagarán sobre los retiros en dinero o en especie que efectúen los socios, sin considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas (artículo 14 bis de la Ley de la Renta).

Para tal efecto, los contribuyentes deben tener un promedio anual de ingresos por ventas, servicios u otras actividades de su giro que no exceda de 3,000 Unidades Tributarias Mensuales (UTM), en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos anteriores al que ingresen al régimen optativo. Tratándose de los contribuyentes que inicien actividades, deben tener un capital inicial inferior o igual a 200 UTM vigentes en el mes en que ingresen al régimen simplificado.

Por su parte, los contribuyentes acogidos al régimen simplificado que en los tres últimos ejercicios comerciales móviles que tengan un promedio anual de ventas, servicios u otros ingresos de su giro superior a 3,000 UTM, deben volver obligatoriamente al régimen tributario que les corresponde. Lo mismo se aplica a los contribuyentes que ingresaron al régimen simplificado al momento de iniciar actividades, si en alguno de los tres primeros ejercicios comerciales siguientes o en el conjunto de estos tres ejercicios o en los tres ejercicios móviles siguientes, sus ingresos anuales superen el equivalente a 3,000 UTM.

#### Régimen aplicable a las PyMEs

En el régimen fiscal chileno no existen mecanismos especiales de incentivo tributario, sin embargo hay medidas generales que logran ese objetivo. P.e., no se cubre el impuesto de timbres y estampillas cuando se trata de la recaptación de una deuda (impuesto que se aplica con una tasa de 1,608% sobre el monto de la operación de crédito de dinero contenida en el documento). Esta medida si bien no está expresamente orientada a las PyMEs, las beneficia directamente. Asimismo, se creó el Fondo de Garantía Estatal

(FOGAPE) con el fin de lograr una mayor flexibilización bancaria para facilitar el acceso al crédito a las PyMEs, pero que no es una medida tributaria.

Desde el punto de vista administrativo, se introdujo un programa especial de regularización de la situación tributaria para las PyMEs, de tal forma que el Servicio de Impuestos Interno (SII) ha revisado las anotaciones antiguas que mantienen algunos contribuyentes y que les producen restricciones tributarias o en el timbraje de documentos, con el propósito de crear un mecanismo que facilite a estos contribuyentes regularizar su situación y poder operar normalmente sin ningún tipo de restricción.

A la fecha, se han venido discutiendo una serie de medidas aplicables a las PyMEs, sin embargo, no se ha adoptado ninguna de ellas, vgr., subsidios especiales cuando se contrata mano de obra cuyo salario es inferior a cierto monto, la eliminación de la tasa de interés máximo convencional (para facilitar el préstamo a las pequeñas y medianas empresas por parte de los bancos); descontar de la base impositiva las provisiones que hagan los bancos debido a los préstamos a las PyMEs; fortalecer la asociatividad en el sector y destinar una mayor cantidad de recursos a PROCHILE.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) y la Cámara de Comercio de Santiago (CCS) diseñaron un programa de normalización y de facilitación tributaria para las PyMEs que favorece a 140.535 contribuyentes de los segmentos micro, pequeña y mediana empresas y personas naturales. Dicho programa denominado Regularización de Situaciones Tributarias Pendientes, apunta a facilitar la reinserción en la red tributaria a contribuyentes que tienen restricciones en el timbraje de documentos, debido a incumplimientos tributarios administrativos incurridos en el pasado. El programa fue elaborado en conjunto con la Cámara de Comercio de Santiago y se extenderá hasta el 19 de diciembre de 2003.

## Antecedentes del Programa

Para resguardar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, el SII interactúa con éstos a través de diversas actuaciones. En términos gruesos estas actuaciones se pueden agrupar en dos categorías: (1) las vinculadas a asistir a los contribuyentes respecto de estas obligaciones tributarias, con el fin de maximizar el cumplimiento voluntario y (2) las vinculadas a controlar que los contribuyentes cumplen con dichas obligaciones, con el fin de minimizar el incumplimiento tributario.

Para llevar a cabo este segundo grupo de actuaciones, el Servicio realiza diversos planes de fiscalización, dentro de los cuales la Operación Renta y la Operación IVA son del tipo denominado planes masivos de fiscalización.

Cuando a través de la Operación Renta y la Operación IVA, el Servicio detecta inconsistencias en las declaraciones de estos impuestos, procede a notificar a los contribuyentes para que vengan a aclarar dichas inconsistencias. Si los contribuyentes no responden a esta citación y no concurren a resolver y/o aclarar las inconsistencias detectadas, se le genera una situación tributaria pendiente que queda registrada en las bases de datos del Servicio.

Los sistemas del Servicio registran hoy tres tipos de anotaciones que reflejan situaciones tributarias pendientes vinculadas a la Operación Renta y la Operación IVA, las que generan los siguientes grupos:

**Grupo A:** Contribuyentes Inconcurrentes a Notificaciones de Operación Renta.

**Grupo B:** Contribuyentes Inconcurrentes a Notificaciones de Operación IVA.

**Grupo C:** Contribuyentes Representantes o Socios de Sociedades con situaciones tributarias pendientes tipo A y B.

En la actualidad, hay un número importante de contribuyentes que no han concurrido a las unidades del SII a aclararlas y arrastran estas anotaciones de incumplimiento por varios años.

El mantener estas anotaciones sin resolver, implica que el Servicio debe tomar prevenciones en determinadas actuaciones y trámites del contribuyente para evitar que continúe con su conducta de incumplimiento. Ejemplo de un trámite recurrente que resulta limitado es el timbraje de documentos tributarios, el cual se restringe en volumen mientras el contribuyente no resuelva su situación pendiente.

## Objetivos del Programa

El objetivo fundamental del programa es que aquellos contribuyentes que tienen situaciones tributarias pendientes con el SII puedan normalizar su funcionamiento, reincorporándose a una operación más formal y ordenando su negocio desde el punto de vista del cumplimiento tributario.

Para lograr lo anterior, se implementó una eliminación temporal de las anotaciones tipo A, B y C a los contribuyentes que las registren, de manera que las restricciones sobre determinadas actuaciones ante el Servicio se levanten y se permita a estos contribuyentes reinsertarse en la red tributaria por la vía de otorgarle, por ejemplo, autorización de timbraje de documentos menos restrictiva.

## Política a aplicar por segmento

Sobre la base de la antigüedad que registran las anotaciones tipo A, B y C de cada contribuyente favorecido por este programa, se distinguen dos segmentos y la política a aplicar.

### **Segmento 1.**

A los contribuyentes con anotaciones de los grupos A, B y C, cuya antigüedad sea anterior al 1° de enero de 2000, se les borrarán dichas anotaciones y se les liberará de las restricciones de timbraje, dentro de ciertos límites en cuanto al volumen. Su cumplimiento tributario en los períodos corrientes será monitoreado permanentemente y, al cabo de un año, se reevaluará su comportamiento tributario y se procederá a liberar sin restricciones sus actuaciones tributarias, especialmente las vinculadas al timbraje de documentos tributarios, si dicho comportamiento está al día.

### **Segmento 2.**

A los contribuyentes con anotaciones de los tipos A, B y C, cuya antigüedad esté entre el 1° de enero de 2000 y el 30 de junio de 2002, se les borrarán temporalmente aquellas por un plazo de 6 meses, lapso en que deberán regularizar su situación tributaria pendiente. Durante este período serán liberados de las restricciones de timbraje, dentro de ciertos límites de volumen, los cuales se irán ampliando en la medida que resuelvan sus situaciones pendientes en el plazo señalado. Si dentro de este plazo no regularizan su situación tributaria pendiente, se les restituirán las anotaciones que tenían con anterioridad a este programa.

El número de contribuyentes favorecidos con este programa se muestra en el siguiente cuadro:

Situación del Contribuyente	Cantidad	%
Segmento 1	47.360	33,7%
Segmento 2	93.175	66,3%
<b>Total</b>	<b>140.535</b>	

### Asistencia al Contribuyente para la implantación del Programa

Este programa dispone de un sistema de información que permite a los contribuyentes clarificar y resolver definitivamente las causas que explican sus anotaciones y de esta forma reiniciar su actividad en forma regular. Dicho sistema fue establecido bajo el concepto de que deben facilitarse los trámites tributarios a las micro, pequeñas y medianas empresas, lo mismo que a las personas naturales beneficiadas por el programa.

La obtención de la información sobre la situación en particular que afecta a cada interesado —lo mismo que de otras pendientes con el SII y la forma de resolverlas— se realizará mediante consulta en [www.sii.cl](http://www.sii.cl) en la opción “Consulta Situación Tributaria”. También se acordó que la Cámara de Comercio de Santiago habilitará un servicio telefónico en el número 600-600-0909, donde se proporcionarán detalles al respecto.

Los contribuyentes deben resolver sus situaciones personales en las Unidades Territoriales del SII que correspondan a su domicilio, debiendo concurrir la persona, representante legal o persona habilitada con poder notarial.

La Cámara de Comercio de Santiago, con apoyo del SII, llevará a cabo una campaña comunicacional dirigida al grupo de contribuyentes objetivo beneficiado.

A continuación se presenta un cuadro que enlista algunos países de América, Europa y Asia donde existieron reformas fiscales para las PyMEs.

País	Características Reform	Impacto	Focos de	Bibliografía
Core	a) Reducción impositiva PYMES b) Deducciones de inicio negocio 50%.	a) Mayor número de PYMES que los ingresos reales, debilitando el recaudatorio. Sin embargo, el privado asignado a PYMES considerablemente. b) Trato preferencial de empresas a PYMES en procesos de insumos.	a) Falta de instrumentos de la	*Gregory G, Harvie C y Lee H Korean SMEs in the Wake of Financial Crisis: Strategies, and Performance in a Global University of Wollongong, Economics, Working Paper
Estado Unido *	a) Reducción impositiva	a) Número de empresarios creció. b) Menores tasas de impuesto al están fuertemente asociadas a un crecimiento de las PYMES en aquel país. c) La esperada alza en la sucedió	a) Actividad empresarial permanecer asalariado. b) Precio del Ocio reducirse. c) EU un mayoritariamente formal. d) La Progresividad del sistema empresa e) Estructura de incentivos en empresa	*Fairlie, Robert y Meyer, Bruce Trends in Self Employment Among and Black Men: 1910-1990. Bureau for Economic Research Cambridge, MA. *Carroll R, Holtz D, Rider M, (2000). Personal Income Taxes Growth of Small Firms. National of Economic Research Paper, MA. *Issues in Corporate Tax Akimasa Okada (1998). NLI Institute, Working Paper
Japó	a) Reducción PYMES b) Crédito a la inversión investigación y tecnológico c) Impuesto a retenciones empresas familiares	a) Hay indicio de que la reforma fortaleció la posición de las PYME en el comercio	a) Combate a evasión b) Mejoramiento del Administración Tributaria c) Aplicación de tecnologías el seguimiento financiero PYME	*Dalsgaard y Kawagoe (2000). System in Japan: A Need Comprehensive Reform. Department Working Papers OECD. *Organization for Economic and Development, OECD. Medium Enterprises Outlook",
UK	a) Reducción empresas en	a) Fragmentación de las grandes empresas con el fin de hacerlas pasar por pequeñas y disfrutar de mayores beneficios fiscales	a) Implementación políticas	*Organization for Economic and Development, OECD. Medium Enterprises Outlook", 2002 *Morgan E. J. (1987). The UK Tax Reform and Business Decisions, Managerial and Economics, Vol. 8, No. 2, pp.

País	Características de la Reforma	Impactos	Focos de Atención	Bibliografía
Alemania	a) Reducción impositiva corporativa b) Reducción de la Progresividad del sistema c) Manejo de tasa uniforme d) Creación de políticas anti-evasión. e) Se establece el 100% de exención en dividendos y ganancias de capital	a) Uno de los objetivos de la reforma era conformar un sistema fiscal más competitivo. Como resultado se ha dado un incremento de la Inversión Extranjera Directa. b) Las empresas alemanas gozan de una mayor flexibilidad en su estructura accionaria	a) Existen fuertes problemas legales y de competencia desleal al interior de la reforma ya que la Comunidad Europea se ha quejado de que esta va en contra de sus objetivos.	*Organization for Economic Cooperation and Development, OECD. "Small and Medium Enterprises Outlook", 2002
Bélgica	a) Reducción tributaria a PYMES de poco más de 6 puntos porcentuales ubicando la tasa en 33% b) Se establecen exenciones a las reservas destinadas a inversión.	a) En general la reforma no ha modificado la recaudación tributaria. Esta se mantiene constante. b) Es importante mencionar que la reforma no buscaba aumentar la recaudación sino impulsar la competitividad de las PYMES.	a) No se identificaron puntos relevantes.	*Organization for Economic Cooperation and Development, OECD. "Small and Medium Enterprises Outlook", 2002. * "The Belgian Tax Reform" in The Flanders Business Newsletter, Government of Belgium. *Belgium Lowers Corporate Tax Rates, Publication of the Embassy of Belgium in Washington, 2002
Canada	a) Las PYMES reciben un crédito en dividendos. Además las ganancias de capital están sujetas a una reducción en la tasa tributaria. b) En general se implementó una política reductiva donde la reducción fue paulatina durante 5 años.	a) Fortalecimiento de la competitividad de las PYMES, sin embargo, se redujo la recaudación.	a) Impacto poco neutral sobre la recaudación, lo que generó una disminución de la misma. b) Futuras adecuaciones deben disminuir los créditos en investigación, además de eliminar la deductibilidad de los impuestos al capital. c) Es necesario construir mecanismos que amplíen la base tributaria.	*Thomas A. Wilson, The Fraser Institute: "Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity", Octubre 2001. *Organization for Economic Cooperation and Development, OECD. "Small and Medium Enterprises Outlook", 2002. *Mintz, Jack M. (2001) Most Favoured Nations: Building a Framework for Smart Economic Policy. Toronto, C.D. Howe Institute.