



**“EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.
POLÍTICA TRIBUTARIA DE LA DECADA DE LOS
NOVENTA.”**

TESINA QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LIC. EN ECONOMÍA

PRESENTA:
SUSAN CORINA ESLAVA JUAREZ

CON LA ASESORIA DE:
LIC. FERNANDO AZPEITIA SÁNCHEZ

SEPTIEMBRE DE 2003

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO 1

MARCO CONCEPTUAL

1.1 Definición de impuesto.....	Pág. 1
1.2. Clasificación de los impuestos.....	Pág. 3
1.3. Elementos del impuesto.....	Pág. 7
1.4. Fines de los impuestos.....	Pág. 7
1.5. Efectos de los impuestos.....	Pág. 9

CAPITULO 2

MARCO HISTORICO

2.1. El sistema tributario colonial en México.....	Pág. 11
2.2. Sistema impositivo de la independencia hasta la revolución.....	Pág. 14
2.3. El sistema impositivo después de la revolución.....	Pág. 16

CAPITULO 3

SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

3.1. Política fiscal.....	Pág. 22
3.2. Los ingresos del gobierno.....	Pág. 23

3.3. Estructura del sistema impositivo actual mexicano.....	Pág. 27
3.4. El sistema impositivo mexicano de la década de los noventa.....	Pág. 28
3.4.1. Características.....	Pág. 29
3.4.2. Marco jurídico.....	Pág. 32
3.4.2.1. Principios constitucionales.....	Pág. 32
3.4.2.2. Principios jurídicos ordinarios.....	Pág. 33
3.5. Ingresos tributarios.....	Pág. 34
3.5.1. Recaudación del Impuesto Sobre la Renta.....	Pág. 36
3.5.2. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado.....	Pág. 43
3.5.3. Recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	Pág. 47
3.5.4. Recaudación del Impuesto al Activo.....	Pág. 49
3.5.5. Recaudación de otros impuestos.....	Pág. 50
3.6. Debilidad fiscal.....	Pág. 52

CONCLUSIONES

ANEXO

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

Uno de los elementos más importantes dentro del sistema económico es sin duda la política tributaria, la cual tiene como principales objetivos lograr recursos suficientes para las necesidades del gasto del país, así como fomentar el crecimiento económico. Sin embargo, en los últimos años se ha visto que el sistema tributario mexicano se ha afectado por diversos problemas principalmente en lo referente a su grado de eficiencia y equidad.

En la actualidad se reconoce la importancia que tiene el sistema tributario para el desarrollo económico del país. Sin embargo a pesar de que es bien conocida la urgente necesidad de una reforma al sistema tributario ésta solo se ha quedado en las discusiones vanas. La urgencia de una reforma tributaria estriba en que los ingresos públicos han sido insuficientes para las necesidades del gasto de la nación, incluso países con el mismo grado de desarrollo de México muestran cargas fiscales mucho mayores. Es por ello que el país requiere una reforma estructural tendiente a incrementar de manera sustantiva los ingresos. Es importante mencionar que México tiene una distribución del ingreso excesivamente concentrada, producto de las recurrentes crisis económicas en las que se ha visto envuelto el país, por lo cual es muy importante no afectar con una mayor imposición a los contribuyentes de menores ingresos.

Mucho se ha discutido sobre la importancia que debería tener la política de ingresos a fin de lograr una mejor distribución del ingreso, en lo personal considero que es de suma importancia ya que ésta puede actuar en dos ámbitos, en el primero se pone de manifiesto que una adecuada estructura tributaria que logrará obtener ingresos suficientes sin afecta a

los estratos de la población de menores ingresos, esto es procurando una imposición progresiva; y en segundo lugar, es pertinente lograr ingresos suficientes para aplicarlos mediante una política de gastos a los sectores que más lo necesitan.

Así, el presente trabajo analiza la evolución del sistema impositivo mexicano durante la década de los noventa, considerando cuáles han sido los niveles de ingreso obtenidos y los mecanismos utilizados para ello, pretendiendo con ello analizar las principales fallas en las que se ha incurrido y principalmente sobre quiénes ha recaído dicha carga.

Para ello este trabajo se ha dividido en tres capítulos. El primer capítulo tiene por objetivo brindar los elementos conceptuales mínimos necesarios para comprender qué son los impuestos, sus objetivos su clasificación, sus alcances en el sistema económico, etcétera.

El segundo capítulo, es una síntesis sobre la evolución histórica del sistema impositivo mexicano; siendo una de las premisas utilizadas en este capítulo es que éste ha sido históricamente ineficiente dada su compleja estructura, lo cual ha incidido para lograr una baja recaudación tributaria.

En el tercer capítulo y el más importante, se analizan los elementos de mayor relevancia del sistema impositivo mexicano para posteriormente hacer el estudio de los ingresos del gobierno y principalmente los ingresos tributarios. Después se hace el análisis comparativos de mucha importancia para lograr colocar a México en un contexto internacional. Finalmente se analiza la verdadera distribución de los impuestos en México.

CAPITULO 1

MARCO CONCEPTUAL

El Estado para promover el desarrollo económico utiliza un instrumento que es de gran importancia: *los impuestos*, a través de los cuales se puede influir en los niveles de asignación de los ingresos entre la población, esto mediante los diferentes niveles de tributación entre los estados, a través del gasto social el cual esta directamente ligado con los niveles de recaudación logrados.

Por tal motivo es de gran importancia establecer los elementos teóricos necesarios para comprender de mejor manera a los impuestos y su papel en la actualidad.

1.1. Definición de impuesto

Los impuestos son la parte más importante de los ingresos públicos¹, pero cabe aclarar que no es lo mismo que contribución, pues esta ultima es una parte importante de los ingresos públicos que incluye aportaciones de particulares como pago de servicios públicos, multas, etcétera. Los impuestos son parte de las contribuciones².

Existen diversas definiciones sobre los impuestos, entre las principales se encuentran:

Código Fiscal de la Federación:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de

¹ Son todas aquellas percepciones del Estado tanto en efectivo, en especie o en servicio.

² Rosas Aniceto, Roberto Santillán. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. Escuela Nacional de Economía. p. 43.

hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas por las aportaciones de seguridad pública, contribuciones de mejoras, derechos y aportaciones de seguridad social”.

Eherberg:

“Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.³

Vitti de Marco:

“El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.⁴

Luigi Cossa:

“El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.⁵

Así, podemos decir que: los impuestos son recursos que los ciudadanos de una nación otorgan al sector público por diversas vías para financiar el gasto público, los cuales sirven para diferentes fines, siendo uno de los más importantes para el caso de

³ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. p. 33.

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

México, la redistribución del ingreso a través de diversas vías como por ejemplo, a través de los programas de desarrollo social.

1.2. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se clasifican fundamentalmente de dos maneras: en directos e indirectos; también puede ser por cuota.⁶

§ *Impuestos directos*. Son los impuestos que gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan de forma directa al sujeto del impuesto, este tipo de impuestos no son trasladables. Estos impuestos pueden clasificarse a su vez en: *i)* personales, que son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos; *ii)* reales, son aquellos que recaen sobre las cosa objeto de gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como objeto y los que gravan a las cosas.

§ *Impuestos indirectos*. Son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto su principal característica es que son trasladables hasta el consumidos final. Estos impuestos pueden ser de dos tipos: ⁷ *i)* Multifacéticos, los cuales gravan todas las etapas del proceso de compra-venta; y *ii)* Monofacéticos, los cuales gravan solamente una etapa del proceso, estos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuesto al valor agregado.

⁶ *Ibid.* p. 43.

⁷ Arriaga Conchas, Enrique. Finanzas públicas de México. IPN. p. 99

CUADRO 1-1

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS

CLASIFICACIÓN	VENTAJAS	DESVENTAJAS
IMPUESTOS DIRECTOS	- Aseguran al Estado una cierta renta conocida y manejada de antemano. - También se puede aplicar una mejor política de redistribución del ingreso. - Así como en tiempos de crisis, los ingresos por este tipo de impuestos decrecen aunque en menor medida que los impuestos indirectos.	- Son muy sensibles a los contribuyentes. - Son poco elásticos, y por lo tanto aumentan muy poco en épocas de prosperidad. - Son poco productivos. - Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector social.
IMPUESTOS INDIRECTOS	- Son poco perceptibles. - Se confunden con el precio de venta. - Gravan a todo el sector poblacional, aún extranjeros. - Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir el bien para no pagar el impuesto, aunque hay que tener presente que existen los bienes de primera necesidad.	- Recaen más sobre las clases pobres. - No tienen la misma fuerza que los directos en tiempo de crisis, crean déficit agravando aún más la crisis. - Los gastos de recaudación son más elevados.

FUENTE: Elaboración propia.

EJEMPLOS

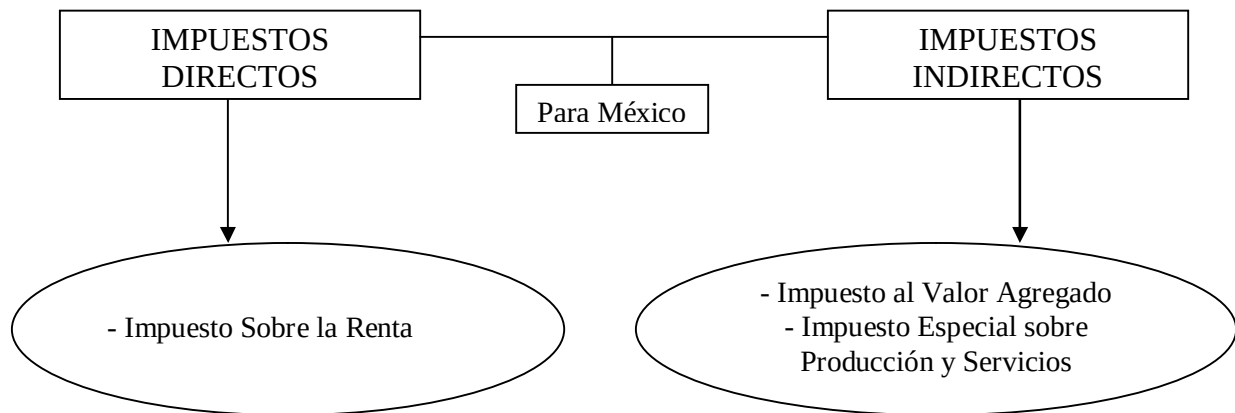
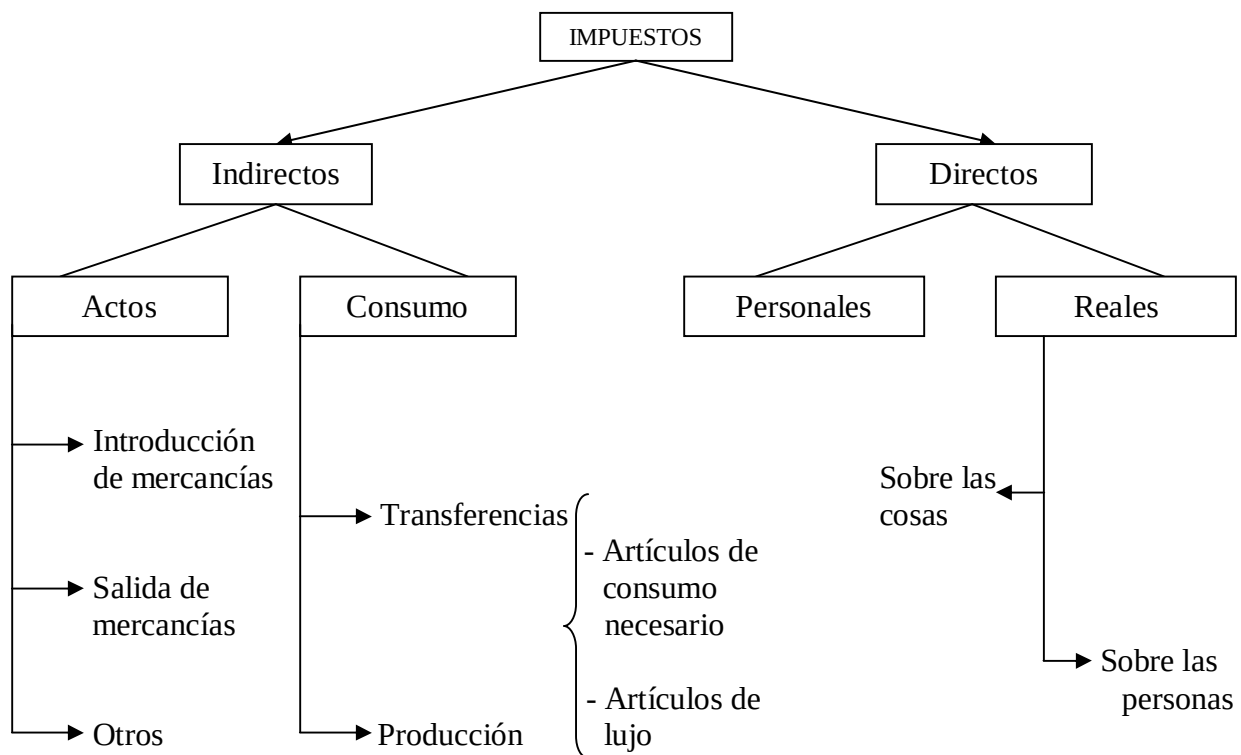


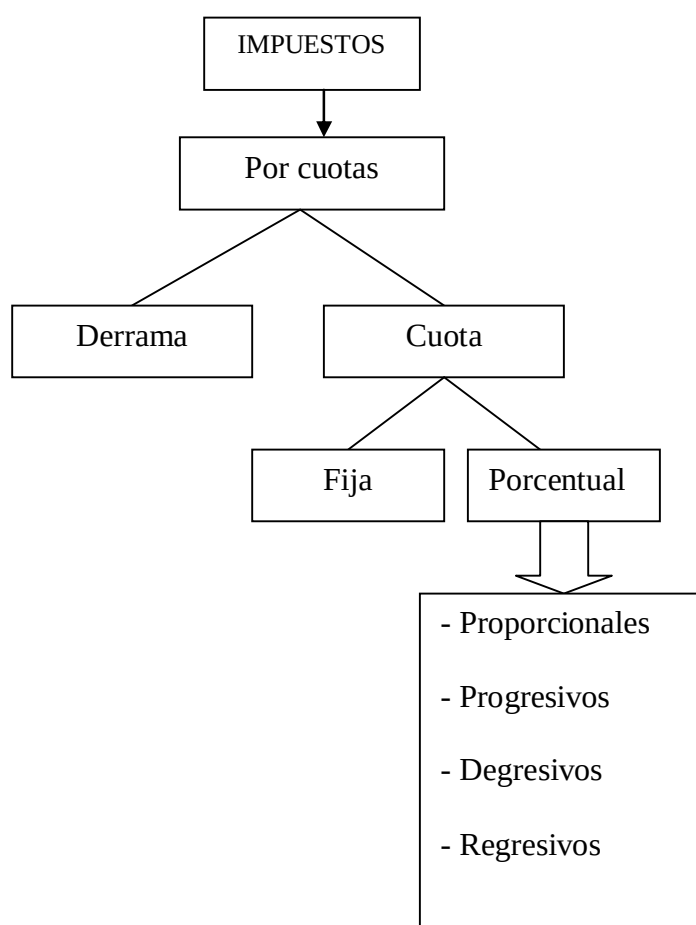
FIGURA 1-1
CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS



FUENTE: Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas públicas mexicanas.

También existe la clasificación por cuota, la cual se constituye estableciendo una cantidad monetaria por el bien o servicio, pudiendo ser fija o porcentual, estos últimos pueden ser de varios tipos: proporcionales, progresivos, degresivos y regresivos; y son de gran importancia determinar cual de ellos se va a utilizar ya que esto determinará los resultados en la política fiscal y en la distribución del ingreso.⁸

FIGURA 1-2
CLASIFICACIÓN POR CUOTA



FUENTE: Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas públicas mexicanas.

⁸ Flores Zavala, Ernesto, *op. Cit.*, p. 68.

1.3. Elementos del impuesto

Los elementos más importantes del impuesto son:

Sujeto. Éste puede ser de dos tipos: sujeto activo, que es aquel que tiene el derecho de exigir el pago al tributo (para México son la Federación, los Estados y los municipios); y sujeto pasivo, que son todas las personas físicas y morales que tienen la obligación de pagar los impuestos en los términos establecidos por las leyes.

Objeto. Es la actividad o cosas que la ley señala como el motivo de gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.

Fuente. Se refiere al monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos.

Base. Es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto.

Unidad. Es la parte proporcional, específica o monetaria que se considera de acuerdo a la ley para fijar el monto del impuesto.

Cuota. Es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa.

1.4. Fines de los impuestos

Los impuestos son esenciales para el sistema económico de un país pues a través de éstos se pueden alcanzar diversos objetivos. Evidentemente los impuestos tienen como primer fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio fiscal

de sus facultades. Sin embargo los impuestos constituyen una fuerza económica muy grande, que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para fortalecer el de aquellas que se consideran benéficas.

Anteriormente, los impuestos servían solamente para que el gobierno se hiciera llegar recursos, pero en la actualidad ya existen varios fines como:⁹

- Ø *Redistribución del ingreso*: Uno de los fines fundamentales de un sistema impositivo es lograr redistribuir los ingresos a favor de un sector o grupo social; esto se alcanza cuando se logran reducir todos aquellos efectos negativos que generan los mercados en la economía.
- Ø *Mejorar la eficiencia económica*. Otro fin fundamental para el sistema impositivo es lograr la eficiencia económica, lo cual se puede lograr corrigiendo ciertas fallas del mercado, como por ejemplo las externalidades.
- Ø *Proteccionistas*. Los impuestos pueden tener también fines proteccionistas a fin de proteger a algún sector específico de la nación.
- Ø *De fomento y desarrollo económico*. Los impuestos también tienen un papel importante en el desarrollo económico de un país o de alguna región en particular; lo cual se logra a través de los recursos que se hace llegar el gobierno para fomentar algún sector económico en particular.
- Ø *Fiscales y extrafiscales*. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el sector público necesita para cubrir las necesidades financieras; y los fines extrafiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etcétera.

⁹ Ayala Espino, José. El sector público de la economía mexicana. UNAM. p. 223

1.5. Efectos de los impuestos

El que se paguen los impuestos produce una serie de efectos dentro del campo económico que son muy difíciles de prever. Sin embargo, los principales efectos que se producen son los siguientes:

i) La repercusión

La repercusión del impuesto es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son: la persecución, la traslación y la incidencia. La persecución es la caída del impuesto sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo. La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas y la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, el que ve afectada su economía por el impacto del impuesto. La repercusión puede o no presentarse dependiendo del tipo de impuesto.

ii) La difusión

Este efecto se presenta después de presentarse la repercusión. Se caracteriza por que la persona que debe pagar el impuesto va a ver reducida su capacidad adquisitiva en la misma proporción del impuesto pagado, lo cual provoca que este individuo disminuya su capacidad de demanda, provocando una disminución en el ingreso de los proveedores los que tendrán que disminuir al mismo tiempo sus compras y afectar a otros, así el impuesto afectara a una serie de personas que no se vinculan directamente con el pago del impuesto. A este fenómeno se le llama difusión del impuesto.

Este fenómeno a diferencia de la repercusión, siempre se presenta, aunque es claro que afecta más al consumo de bienes de lujo que a los bienes de consumo necesarios.

iii) La utilización del desgravamiento

Este se presenta cuando por la supresión del impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; éste fenómeno se da porque así como hay la tendencia a hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

iv) La absorción

Puede suceder que al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga; por este motivo procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados, o bien consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, etcétera.

v) Evasión

La evasión es principalmente el evitar el pago del impuesto. La evasión puede ser de dos tipos: legal e ilegal; la primera consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, mientras la segunda es cuando para evitar el pago del impuesto se realizan actos violentos de las normas legales.

La evasión fiscal se puede dar por muchas razones, entre las principales se encuentran: a) ignorancia sobre los fines de los impuestos; b) servicios públicos prestados en forma defectuosa e ineficiente; c) por la falta de una contraprestación por los impuestos que se pagan; y d) muchas veces se piensa que el pago de los impuestos sirve para el enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos.

CAPITULO 2

MARCO HISTORICO

Aun cuando en la época contemporánea se habla de propuestas de reforma fiscal como si fueran un nuevo suceso, conviene hacer un esfuerzo por ubicarlas en su perspectiva histórica, situándolas en su contexto político, económico y social. Aquí se sintetizan algunos de los puntos sobresalientes, en las que se resumen las principales características y cambios en la estructura fiscal del México colonial, independiente y después de la Revolución.

2.1. El sistema tributario colonial en México

Antes de la colonia la forma impositiva estuvo representada por el tributo, los cuales eran de dos tipos: ordinarios y extraordinarios. Los ordinarios podían ser religiosos, es decir, prestaciones para el sostenimiento del culto; o civiles, que eran prestaciones para caciques, alcaldes y gobernantes. Los extraordinarios se destinaban principalmente para las necesidades colectivas transitorias y para obras públicas.¹⁰ Estos tributos eran pagados en su mayor parte por las clases inferiores, los cuales servían para sostener a las clases dirigentes.

El tributo consistía en prestaciones materiales, las cuales dependían de la actividad a la que se dedicara el individuo, y prestaciones personales tales como servicios o trabajo. Estas tenían carácter fundamentalmente colectivo y eran otorgados principalmente por los labradores. Entre los principales productos que los labradores daban en tributo se encontraban el maíz, frijol, cacao, algodón y otros productos de la tierra, además de frutos, peces y otros animales.

¹⁰ Miranda, José. El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI. El Colegio de México. p. 14.

Un elemento importante es que entre los indígenas nunca existió un sistema tributario uniforme, ya que no siempre se pedían cantidades iguales, así también entre comunidades eran diferentes las cantidades exigidas.

Al llegar la conquista española el sistema de tributación no sufrió grandes modificaciones, más bien se fue acomodando a las normas europeas en forma gradual, de tal modo que durante el siglo XVI éste seguiría manteniendo sus principales características consistiendo en prestaciones materiales y servicios, así como conservando los plazos indígenas de ochenta días, medio año, etcétera.¹¹

Fue después del siglo XVI cuando comenzó la construcción del sistema impositivo del México colonial, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes (el azteca y el español) a los que se agregaron elementos originales. De los aztecas, por ejemplo, se tomaron los tributos y se incorporaron a la real hacienda colonial desde el principio. Del sistema fiscal existente en España se tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la iglesia. A su vez, en la Nueva España se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores.

La recaudación colonial más antigua es el tributo, que era recogido de todos los jefes de familia en los pueblos de indios. Una segunda fuente tradicional de ingresos para la administración colonial provenía de la recaudación de impuestos mineros, siendo el más importante el diezmo minero, gravamen de 10 por ciento levantado sobre toda la producción de plata registrada en el virreinato. Desde el siglo XVI, estos impuestos recaían directamente sobre la producción minera.

¹¹ *Ibid.* p. 39

Otros ingresos importantes fueron aquellos basados en el comercio, conocidos como alcabalas y pulques. Debe tenerse en cuenta que las alcabalas fueron un instrumento fiscal europeo introducido en Hispanoamérica, y operaba en forma casi idéntica a sus contrapartes en España y Francia. De hecho, la antiquísima alcabala es el equivalente a nuestro impuesto muy contemporáneo, el Impuesto al Valor Agregado, lo cual sugiere que aun en los sistemas fiscales modernos se constata el legado de una curiosa mezcla de lo antiguo y lo nuevo en materia impositiva.

Durante la época de la conquista se establecieron nuevos tributos, siendo éstos de dos tipos: a) directos y; b) indirectos.

Entre los impuestos indirectos, uno que destacaba es el de la alcabala, ésta se aplicó a partir del año de 1571 y se prolongó hasta los primeros años de vida independiente de México; aún después de la Revolución de 1910-17 persistían prácticas alcabalatorias por el tránsito de mercancías entre Estados de la Federación.

La alcabala era una renta real que se cobraba sobre el valor de todas las cosas, muebles, inmuebles y bienes que se vendían o permutaban, es decir, era un impuesto que gravaba todas las transacciones mercantiles y que era trasladable hasta el comprador final, por tal motivo se considero un impuesto indirecto.

Entre los bienes que debían pagar alcabala se encontraban todas las ventas o trueques, no importa si se trata de primera venta, segunda, tercera, etcétera, todas y cada una de ellas debía pagarla. Esto es importante pues era realmente injusto para las clases sociales más pobres. Sin embargo, a partir de 1571 se comienzan a otorgar privilegios sobre ciertos artículos de consumo masivos, tales como maíz u otros granos y semillas, así como todas aquellas mercancías cuyo valor global fuera inferior a ciertas cantidades. Para el resto de los bienes si se pagaba alcabala, siendo ésta por

lo general de seis por ciento. A partir del ocho de octubre de 1780 la tasa general por concepto de alcabala se elevó al ocho por ciento.

La alcabala era un pago obligatorio para todo tipo de personas, sin embargo, también existían ciertas excepciones, como lo eran las viudas y huérfanos que trabajaban para su propio sostenimiento.

2.2. Sistema impositivo de la independencia hasta la revolución

Después de que México lograra su independencia se presentaron diversas transformaciones en la política fiscal, aunque el sistema hacendatario fue muy similar al de la Nueva España.

En la segunda mitad del siglo XVIII se llevó a cabo un importante proceso de modernización estatal, conocido como la era de las reformas borbónicas. Se reformó una gran parte de la administración del imperio español en los planos administrativo, fiscal y militar. La más llamativa innovación tributaria borbónica fue el establecimiento del monopolio del tabaco en Nueva España en 1767, convirtiéndose hacia finales del período colonial en la fuente más importante de ingresos de la real hacienda virreinal, la cual proporcionaba casi el 30 por ciento de sus ingresos brutos.

Tanto la contabilidad como la recaudación mejoraron notablemente a partir de las reformas borbónicas, pero también es cierto que el incremento fiscal provocó crecientes protestas. Al concluir el período colonial, la administración virreinal obtenía montos muy altos de recursos fiscales, pero con costos altos para una sociedad en la cual la distribución del ingreso era extremadamente desigual.

El estallido de los movimientos revolucionarios en varias regiones del México central en 1810 llevó rápidamente a una profunda crisis fiscal en el virreinato. La administración fiscal colonial, que había operado como un sistema bien integrado de

24 tesorerías regionales, comenzó a fracturarse. Esas mismas tesorerías servirían de base para las nuevas tesorerías de los diferentes Estados de la temprana República Mexicana. El nuevo marco institucional de la reforma fiscal de la nación, ahora independiente, fue ratificado por la Constitución federalista de 1824 y estableció una nueva jurisdicción política, similar a la de la vecina república de los Estados Unidos, por lo que el Gobierno Federal de México simpatizaba con los gobiernos estatales locales, cada uno con sus respectivos recursos impositivos.

Cierto es que México vivió un periodo de gran desorden político, económico y social en sus primeros años de vida independiente, lo cual ocasionó un gran desorden fiscal. En 1846 el presidente Valentín Gómez Farías emitió un decreto por el cual ordenó eliminar las alcabalas, debido a que estas tenían un efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. A partir de la promulgación de la Constitución de 1857 se estableció en el artículo 124 la supresión de las alcabalas.

Entre las principales acciones fiscales realizadas en este periodo se encuentra que: se abolieron las tarifas que encarecieron los artículos extranjeros y se eliminaron los gravámenes sobre exportaciones que dañaban a la producción nacional, supresión de los impuestos a la minería y establecimiento de un impuesto único sobre utilidades mineras.

Una de las personas que abogaron por un sistema fiscal más justo fue Ricardo Flores Magón, quien hacía hincapié en que existía una terrible desigualdad entre capital y trabajo, y que ésta era fomentada por el sistema fiscal vigente, por lo cual se requería gravar al capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza. Por tal motivo, durante el gobierno del presidente Plutarco Elías Calles se dio el primer paso en este sentido al adoptar el impuesto sobre la renta.

La Constitución Política de 1917 representó la síntesis política de la Revolución, al adoptar un tipo de Estado intervencionista, preocupado por las causas populares y sociales. Pero a pesar de ello todavía existieron problemas, ya que el nuevo sistema fiscal no fue muy adecuado, pues mantenía aspectos del sistema porfirista y sobre todo gravaba de igual manera a sujetos con diferentes capacidades de economía.¹²

No obstante su rápida ratificación, la nueva estructura fiscal federalista probó ser fuente de conflicto y controversia durante medio siglo. Un primer aspecto contradictorio del marco institucional mexicano en la década de 1820 fue la superposición de un modelo federalista estadounidense sobre el viejo sistema de gobierno español colonial, que se había caracterizado por un alto grado de centralismo, pero con un amplio y diverso número de gravámenes directos e indirectos. El nuevo sistema hacendario se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el Gobierno Federal dependía sobre todo de las aduanas (impuestos a las importaciones), mientras que los gobiernos de los Estados dependían sobre todo de las alcabalas, aunque también se establecieron otros impuestos como los peajes.

2.3. El sistema impositivo después de la revolución

A pesar de que México contó con diferentes impuestos a través de los años, el sistema tributario no había logrado llenar las expectativas del país y seguía siendo insuficiente, aunque se modernizó en gran medida a lo largo del siglo XX. Durante este se han presentado distintas modificaciones a las reformas tributarias con el fin de adecuarlas a las necesidades del país.

De las reformas que se realizaron durante el periodo de 1917 a 1940 dirigidas a la industria destacan las siguientes:

¹² Resendiz Muñoz, Eduardo. Política e impuesto, visión histórica. Miguel Ángel Porrua. p. 32-33.

CUADRO 2-1
IMPUESTOS A LA INDUSTRIA DURANTE 1917-1940

IMPUESTOS	CREADOS	DESAPARECIDOS	VIGENTES
Impuestos específicos	22	11	11
Petróleo (1917)	9	2	7
Energía Eléctrica (1917, 1932, 1934)	3	2	1
Azúcar (1927, 1931, 1934, 1938)	4	3	1
Cerillos y fósforos (1917, 1931)	2	1	1
Producción de sal (1925, 1934)	2	1	1
Bebidas gaseosas (1924, 1931)	2	2	0
Impuestos generales	3	0	3
Impuesto sobre la renta (1924)	1	0	1
10% adicional (1924)	1	0	1
Superprovecho	1	0	1

FUENTE: Armando Servin. Evolución técnica del sistema impositivo federal.

Durante este periodo se crearon gravámenes de tipo general y específicos, fundamentándose en la productividad, sin embargo algunos se crearon sin razón específicas.

Los impuestos específicos solamente afectaron unas cuantas industrias como la del petróleo, azúcar, energía eléctrica, etcétera. Entre los progresos en éste periodo se encuentran la supresión de los impuestos a la industria de hilados y tejidos y de bebidas gaseosas.

Durante el mismo periodo se presentaron diversas modificaciones en lo que respecta al comercio como se observa a continuación.

CUADRO 2-2
IMPUESTOS AL COMERCIO DURANTE 1917-1940

IMPUESTO	CREADOS	DESAPARECIDOS	VIGENTES
Impuestos generales	10	3	7
A los derechos de importación (1920, 1920, 1926)	3	1	2
A los derechos de exportación (1920, 1926, 1929)	3	2	1
12% sobre valor aforo (1938)	1	0	1
Impuesto sobre la renta (1924)	1	0	1
Superprovecho (1940)	1	0	1
10% adicional (1924)	1	0	1
Impuestos específicos	8	5	3
Avisos y anuncios (1917)	1	1	0
Importaciones, bebidas y perfumes (1921, 1925)	2	2	0
10% sobre entradas brutas de la Lotería Nacional (1923)	1	1	0
Expendios de bebidas alcohólicas (1933)	1	0	1
Radiodifusoras (1933)	1	0	1
Compraventa de alcoholes (1937)	1	1	0
Consumo de algodón (1938)	1	0	1

FUENTE: Armando Servín. Evolución técnica del sistema impositivo federal.

En cuanto a la agricultura, antes de 1917 no existían impuestos relevantes, pero después de este año hasta 1940 la situación cambio y fue la siguiente:

CUADRO 2-3
IMPUESTOS A LA AGRICULTURA DURANTE 1917-1940

IMPUESTO	CREADOS	DESAPARECIDOS	VIGENTES
Impuestos generales	2	0	2
Impuesto sobre la renta (1924)	1	0	1
Superprovecho (1940)	1	0	1
Impuestos específicos	7	4	3
Madera y bosques (1925)	1	0	1
Guano, nitratos, etcétera. (1925)	1	1	0
Exportación e henequén (1930)	1	0	1
Fertilizante (1930)	1	1	0
Henequén (1931, 1938)	2	2	0
Exportaciones forestales (1936)	1	0	1

FUENTE: Armando Servín. Evolución técnica del sistema impositivo federal.

Durante la década de 1940 y 1950 se vieron ciertos indicios de que el sistema impositivo mexicano presentaba problemas, fundamentalmente porque los ingresos tributarios eran muy bajos, de hecho se encontraban muy por de bajo del nivel de otros países de similar desarrollo.

En el periodo de 1944 a 1948 la captación por ingresos ordinarios con respecto al ingreso nacional fue del 6.6 por ciento. Sin embargo, durante este periodo el factor común fue el estancamiento de los ingresos tributarios respecto a los ingresos totales. Por tal motivo se hizo necesario que se realizaran diversas reformas fiscales durante 1948 a 1949 con el fin de lograr mayor progresividad y equidad al sistema fiscal. Las reformas que se observaron fueron: la sustitución del impuesto al timbre por el de ingresos mercantiles, se modifico el impuesto sobre la renta, se creo el impuesto sobre

utilidades excedentes y de la sobre tasa adicional del 15 por ciento sobre exportaciones.

Como resultado de lo anterior se logró que en 1952 los ingresos per capita del gobierno federal fueron de 182 pesos, sin embargo para el año siguiente estos se redujeron a 159 pesos.¹³

En este periodo el 78 por ciento de los impuestos eran indirectos, mientras el resto correspondía a los directos, lo cual nos expresa la poca equidad que existía en la estructura fiscal, ya que las personas con menores ingresos eran los que tenían la mayor carga de los impuestos.

Durante 1955-1972, el sistema tributario pretendió ajustarse al periodo de industrialización del país, por tal motivo se sustituyeron gran cantidad de impuestos sobre la producción y ventas por un impuesto sobre ingresos mercantiles, se modificó el Impuesto Sobre la Renta estableciendo cierto gravamen de acuerdo al ingreso total, sin importar su fuente, además se establecieron regímenes especiales sobre ciertos sectores.

Entre los principales cambios que se realizaron en el periodo de 1972 a 1977, fueron la intención de querer perfeccionar la integración de la base del Impuesto Sobre la Renta empresarial así como la elevación de la tasa del Impuesto Sobre la Renta personal, gravando un 50 por ciento los ingresos anuales superiores a 150 mil pesos, además se elevó la tasa del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, se incrementó la tasa que afecta a los ingresos de Petróleos Mexicanos y se creó un nuevo impuesto para el consumo de la gasolina, así mismo se elevaron las tasas de los impuestos especiales.¹⁴

¹³ Martínez Navarrete, Ifigenia. Política fiscal de México. UNAM. p. 42.

¹⁴ Tello, Carlos. La política económica en México 1970-1976. Siglo XXI. p. 201.

Para los cinco años posteriores se realizaron nuevas reformas tributarias, con el objetivo de combatir los efectos distributivos adversos de la inflación.

Podemos considerar que las principales reformas de esta época fueron:¹⁵

§ IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

- o Revisión del esquema impositivo para corregir en el impuesto sobre la renta de personas físicas los efectos de la inflación y algunos de sus sesgos regresivos pertenecientes a la reforma anterior.
- o Revisión de los impuestos sobre ganancias de capital, reconociendo su carácter no recuperable y gravando sólo su impacto sobre el ingreso permanente. De igual forma, se ajustaron el valor y las reinversiones en activos para tener en consideración los aumentos generales en precios.

§ IMPUESTO SOBRE VENTAS:

- o Introducción del Impuesto al Valor Agregado y eliminación del Impuesto sobre Ventas.

¹⁵ *Ibid.* p. 205.

CAPITULO 3

EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

El sistema impositivo que se presenta en el país tiene una gran variedad de aspectos, tanto en lo que se refiere en su composición como respecto a sus características. A continuación se presentan los elementos del sistema impositivo mexicano que ayuden a comprender la década de los noventa.

3.1. Política Fiscal

Uno de los instrumentos más importantes con que cuenta el gobierno para incidir en la actividad económica es sin duda el de la Política Fiscal. A través de ella el gobierno puede realizar una mejor asignación de los recursos, coadyuvar a mejorar la distribución del ingreso, contribuir al logro de un mayor producto, y conseguir una menor inflación. Principalmente la política fiscal la integran el ingreso y gasto público. Aunque anteriormente se subrayaba más la parte de la política tributaria (ingresos) dentro de la política fiscal, en los últimos años a raíz de la incorporación de mayores fundamentos económicos, ha tomado también una gran relevancia la parte del gasto. La forma como financie el Estado, y como distribuye su gasto en la economía, son aspectos relevantes de la política fiscal que reflejan el rumbo que tomará la política económica del país.

Así podemos decir que: una de las herramientas más importantes del Estado para cumplir con sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la *política fiscal*, definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir para cumplir los objetivos generales de la política económica.

La política fiscal para lograr su fin propone diversos objetivos como son:

CUADRO 3-1

OBJETIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL
1- Instrumento de desarrollo para crear el ahorro público suficiente para incentivar el nivel de inversión pública nacional.
2- Absorber de la economía privada los ingresos suficientes para hacer frente a sus necesidades de gasto.
3- Estabilidad de la economía, a través del control de precios, del control financiero, para crear las condiciones necesarias para el desarrollo económico.
4- Redistribución del ingreso.

FUENTE: Elaboración Propia.

La política fiscal debe valerse de distinto instrumentos para lograr sus objetivos, y estos pueden ser: la política tributaria, la política de gasto público, la política de endeudamiento y la política financiera.

Por tal motivo, la política tributaria es de gran importancia, y para México aun más ya que esta puede servir para fines distributivos así como para mejorar la eficiencia económica.

3.2. Los ingresos del gobierno

Como ya se mencionó la política fiscal es aquella que diseña las medidas e instrumentos necesarios para hacer llegar los ingresos al gobierno. Para facilitar la tarea los ingresos se clasifican de diversas formas. Una forma de clasificar los ingresos del sector público es en dos grupos principalmente: ordinarios y extraordinarios.¹⁶

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, p. 54-56.

Los *ordinarios* son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en el presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios; es decir, son aquellos que se constituyen una fuente normal y periódica de recursos fiscales del sector público y se encuentran establecidos en un presupuesto. Mientras los *extraordinarios* son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que le obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en caso de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etcétera; es decir, se obtienen de manera excepcional.

CUADRO 3-2

LOS INGRESOS ORDINARIOS	LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS
• Los impuestos • Los derechos • Los productos, llamados también rentas ordinarias, patrimoniales o de derecho privado • Los aprovechamientos	• Impuestos extraordinarios • Derechos extraordinarios • Contribuciones • Empréstitos • Emisión de moneda • Expropiación • Servicios personales

FUENTE: Elaboración propia.

También se permite la clasificación de ingresos tributarios y no tributarios, los cuales permiten conocer indicadores de carga fiscal. Los *ingresos tributarios*, tienen como característica básica la obligatoriedad para los contribuyentes y están representados fundamentalmente en impuestos. Por otro lado, *los ingresos no tributarios* son aquellos ingresos que capta el gobierno Federal por concepto de Derechos, Aprovechamientos y Contribuciones de Mejoras, así como los recursos que obtienen los Organismos y Empresas bajo control directo presupuestario.

CUADRO 3-3

INGRESOS TRIBUTARIOS	INGRESOS NO TRIBUTARIOS
• Impuestos sobre la renta • Impuesto al Valor agregado • Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios • Importaciones • Bienes y Servicios Suntuarios • Otros	• Contribución de Mejoras • Derechos • Hidrocarburos • Aprovechamientos • Productos • Otros

FUENTE: Elaboración propia.

Los ingresos tributarios y no tributarios comprenden la mayor parte de los ingresos totales del Gobierno Federal, en caso de que éstos resulten insuficientes es cuando se tiene que recurrir a los ingresos extraordinarios, siendo éstos en su mayor parte deuda pública nacional o extranjera. Los ingresos tributarios se ubican dentro del rubro de ingresos ordinarios corrientes. El análisis de este trabajo se concentra fundamentalmente en éstos últimos debido a que éstos forman la parte más importante de los ingresos de sector público.

Por último se puede tomar la clasificación por ingresos petroleros y por los no petroleros, esto permitirá conocer la razón en que los ingresos que capta la hacienda federal por la venta de productos petroleros representa alrededor de la tercera parte de los ingresos presupuestarios totales. Los *ingresos petroleros* comprenden los impuestos tributarios (impuestos) asociados al sector; los derechos por hidrocarburos, así como los ingresos propios de Petróleos Mexicanos. Por su parte, los *ingresos no petroleros* consideran los ingresos obtenidos por fuentes distintas del petróleo a través de Impuestos, Derechos, Productos, Aprovechamientos y Contribuciones de Mejoras, así como los que obtienen los Organismos y Empresas bajo control directo presupuestario, diferentes de PEMEX.

Los ingresos públicos se constituyen no solo por los impuestos, como ya se mencionó, además de estos también existen:

- Ø Aportaciones a la Seguridad Social. “Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”.¹⁷
- Ø Contribuciones de Mejoras. “Son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas”.¹⁸
- Ø Derechos. “Son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.¹⁹
- Ø Productos. “Son las contraprestaciones por el servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado”.²⁰
- Ø Aprovechamientos. “Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.²¹

¹⁷ Código Fiscal de la Federación, artículo 2. Fracción II.

¹⁸ *Ibid.* Artículo 2. Fracción III.

¹⁹ *Ibid.* Artículo 2. Fracción IV.

²⁰ *Ibid.* Artículo 3.

²¹ *Ibid.*

3.3. Estructura del sistema impositivo actual mexicano

El gobierno recauda toda una serie de impuestos los cuales se constituyen como los ingresos del gobierno, estos se obtienen utilizando un conjunto de instrumentos jurídicos que obligan a los particulares su contribución a los gastos públicos, como se verá mas adelante.

El sistema impositivo se sustenta principalmente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues ésta es la que funda los lineamientos bajo los cuales se organiza la nación. Así la Constitución es la que da la facultad de cobrar impuestos. Aunque el documento que establece la política de ingresos del gobierno, es la propia Ley de Ingresos de la Federación.

El sistema impositivo mexicano actual establece impuestos en función de la autoridad que los establece el cual se rige a partir de un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en donde los tres niveles de gobierno existentes definen los rubros de ingresos necesarios para atender la necesidad de gasto; así los impuestos pueden ser de tres tipos: federales, estatales y municipales.

En cuanto a los ingresos federales son éstos los que más ingresos otorgan al sector público. En los últimos años los Estados y municipios han perdido la capacidad de cobrar impuestos, siendo dependientes en gran parte de los ingresos que la federación les otorga por la vía de las participaciones federales. De ahí que en los últimos años los impuestos de tipo federal hayan llegado a representar más del 90 por ciento de todos los impuestos recaudados.²²

Actualmente los impuestos que recaudan los tres niveles de gobierno son:

²² Colmenares, David. Retos del federalismo fiscal mexicano. Revista Comercio Exterior, Bancomext. México, volumen 49, núm. 5, mayo de 1999. p. 415-418.

CUADRO 3-4

IMPUESTOS FEDERALES	IMPUESTOS ESTATALES	IMPUESTOS MUNICIPALES
- Impuesto Sobre la Renta - Impuesto al Valor Agregado - Impuesto Especial sobre Producción y Servicios - Impuesto al Activo - Impuesto Especial sobre Automóviles nuevos - Impuesto sobre tenencia y uso de vehículos	- Impuesto sobre Nómina - Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles - Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos (con antigüedad mayor a 10 años) - Impuesto sobre alojamiento en Hoteles - Impuesto sobre Loterías - Impuesto sobre transferencias de propiedad	- Predial - Impuesto sobre traslación de dominio y otras operaciones con bienes inmuebles - Impuesto sobre fraccionamientos - Impuesto sobre anuncios en la vía Pública - Impuesto sobre vehículos de propulsión sin motor - Impuesto sobre juegos permitidos, espectáculos públicos, aparatos mecánicos accionados por monedas o fichas - Impuesto sobre uso de agua de pozos artesanos - Impuesto sobre actualización de horario extraordinario a establecimientos que realicen actividades comerciales

FUENTE: Elaboración propia.

3.4. El sistema impositivo mexicano de la década de los noventas

En los últimos veinte años, el sistema fiscal mexicano ha sido objeto de una transformación orientada a conformar una estructura tributaria moderna. Sin embargo persisten problemas que no se han podido resolver, y otros simplemente se han agravado. No obstante se han hecho diversos esfuerzos.

3.4.1. Características

Cierto es que el sistema impositivo mexicano en los últimos años no ha logrado dar cumplimiento a sus objetivos fundamentales. Sin embargo, si se ha convertido en una de las mayores complicaciones para la sociedad, debido a que la carga tributaria resulta insuficiente para las necesidades de gasto de la nación.

Durante los años noventas hasta la actualidad se han presentado diversos problemas en nuestro sistema impositivo, como por ejemplo, los bajos niveles de recaudación, excesiva dependencia hacia las transferencias federales por parte de las entidades federativas, altos índices de evasión fiscal, etcétera; lo cual ha impedido lograr niveles de gasto público que puedan combatir la pobreza, y para impulsar sectores económicos que son fundamentales para el país.

La recaudación por ingresos tributarios descendió de 10.17 por ciento del PIB en 1980, a 8.71 por ciento en 1997. Países de Centro y Sudamérica, que hasta hace siete u ocho años presentaban una carga fiscal inferior a la nuestra, hoy nos superan ampliamente. Esta debilidad de nuestra estructura fiscal le impone una excesiva dependencia de otros rubros de ingresos, particularmente los petroleros.²³

Con la finalidad de llevar a cabo los objetivos que se propone el sistema impositivo, durante la década de los noventa se realizaron diversas reformas administrativas para hacer más eficiente el sistema tributario en México donde destacan las siguientes:

²³ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Página web <http://www.shcp.gob.mx/eofp/index.html>

CUADRO 3-5
PRINCIPALES REFORMAS

AÑO	REFORMA	RESULTADO
1990	Se crean sistemas más modernos de fiscalización y auditoria.	Disminuir la evasión fiscal.
1991	Reformas al IVA.	Disminuir IVA en 10%. Se exentan alimentos.
1995	- Reformas al IVA. - Se introduce el impuesto el impuesto negativo a la renta. Exención del impuesto al activo a empresas con ingresos menores a 7 mmp y se introduce la tasa de 2% al 1.8%.	- Se aumenta el IVA a 15%, se mantiene la exención a alimentos. Se exime el pago del ISAN. - Bonificación fiscal de hasta 3% para los trabajadores que reciben entre 2 y 4 salarios mínimos.
1997	Se crea y entra en operación el Sistema de Administración Tributaria.	Modernización del sistema tributario. Se restablece el ISAN.
1998	Se fortalece el programa de simplificación administrativa.	Se reducen trámites hasta en 33%. Se crea el régimen para pequeños contribuyentes con actividad empresarial.
1999	Se crea la figura legal del delito de fraude fiscal y se considera como grave. También se reduce la tasa del ISR de 35% a 32%.	Combatir la evasión, el fraude y la información.

FUENTE: Ayala Espino, José. Instituciones para... Op.cit.

En los últimos años se han realizado diversas modificaciones al sistema impositivo que han tenido como fundamento lograr una mayor eficiencia en la recaudación de los impuestos, para lo cual se han hecho ciertas modificaciones con la finalidad de lograr simplificar el pago de estos. Uno de los principales cambios ha sido la creación del Servicio de Administración Tributaria. Además surgió la necesidad de crear los primeros mecanismos de reforma a fin de lograr una mayor neutralidad y equidad,

así como la armonización del sistema fiscal con el de los principales socios comerciales, el fortalecimiento de los ingresos fiscales a través de la ampliación de la base gravable, y el control de la evasión.²⁴ No obstante lo anterior, los resultados no han sido los esperados. En términos generales han sido muy pocos los avances a pesar de las medidas tomadas, por lo que resulta necesario realizar una reforma que implique la transformación de nuestro sistema fiscal.

No podemos dejar a un lado los resultados que se han presentado en lo que a eficiencia tributaria se refiere, aunque en cuestión de recaudación no existan grandes cambios. Es claro que en la actualidad existen severos problemas en el cobro de impuestos, resaltando con claridad el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, que en términos porcentuales son los que más recaudan como proporción del PIB. Los problemas con estos impuestos son los registros de la gran evasión fiscal.

Para el año 2002, México se encontró bajo la siguiente situación:

TABLA 3.1

Costo de administración tributaria para México.	0.96 por ciento
México, recaudación tributaria total como porcentaje del PIB.	11.9 por ciento
OCDE, promedio de recaudación tributaria total como porcentaje del PIB.	26. 3 por ciento
Canadá, recaudación tributaria como porcentaje del PIB	28.2 por ciento
Estados Unidos recaudación tributaria como porcentaje del PIB.	20 por ciento
Brasil recaudación tributaria como porcentaje del PIB.	17.8 por ciento

Sin embargo, en este mismo año México se encontró entre los ocho países con menor costo como proporción de los ingresos tributarios. El gasto presupuestario del Servicio de Administración Tributaria (SAT) con respecto a los ingresos tributarios disminuyó de 1.29 a 1.19 por ciento, incluyendo el gasto aduanero. En México 20 millones pagan impuestos vía retenciones y sólo 3 millones lo hacen por su cuenta.

²⁴ Meade, Dionisio. La reforma fiscal: un debate político. p. 31.

De acuerdo con el Banco de México, los tratamientos de excepción y regímenes especiales integrados al sistema tributario, además de restarle neutralidad, equidad y simplicidad, han propiciado una importante pérdida recaudatoria de 5.3 por ciento del PIB.²⁵

Por tal motivo la evasión fiscal es uno de los mayores problemas para el sistema impositivo. La baja carga tributaria se fundamenta en la ineficiente administración que se tiene de los Impuesto al Valor Agregado y Sobre la Renta. En cuanto al primero se observa que solamente se recauda el 3 por ciento en proporción al PIB mientras que el promedio de la OCDE es de 10 por ciento y el Promedio de América Latina es de 6 por ciento.²⁶

3.4.2. Marco jurídico

El marco jurídico establece las normas fundamentales bajo las cuales se rige el sistema tributario, de ahí la importancia de analizarlo y comprenderlo. El marco jurídico de los impuestos es el que se encuentra establecido en la legislación de un país. Puede clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios.²⁷ Los primeros son aquellos que están establecidos en la Constitución; los segundos son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado.

3.4.2.1. Principios constitucionales

Los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo esta la ley fundamental del país, a

²⁵ Página Web. www.elnorte.com/negocios/articulo/329216. “Registra Hacienda costo fiscal de 1%”. Cd. de México, 17 julio 2003

²⁶ Ayala Espino, José. Instituciones para mejorar el desarrollo. UNAM. p. 173

²⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, p. 153-154

ellos debe sujetarse toda actividad tributaria del Estado. En términos fiscales los artículos más importantes de la Constitución son:

CUADRO 3-6

ARTÍCULO	CARACTERÍSTICA
27	Determina quienes son los sujetos y objetos de la tributación.
31	Establece que: “Los mexicanos están obligados a contribuir de acuerdo a lo establecido por las leyes para los gastos públicos...”
40	Este artículo da facultades a los estados para regirse de la manera más conveniente sin ir contra la Constitución.
42	Determina a quienes se les considera como integrantes de la nación, esto es de importancia para establecer el cobro del impuesto.
73	Establece las facultades que tiene el Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
74	Este artículo faculta a la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.
115	Los estados adoptaran, la forma de gobierno republicano, representativo popular, dando facultades para administrar libremente su hacienda. Además establece que los ingresos de los municipios provendrán de los servicios públicos a su cargo.
131	Faculta a la Federación para gravar las mercancías que se exportan e importan.

FUENTE: Elaboración propia, con base en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.4.2.2. Principios jurídicos ordinarios

Son llamados así por que aun cuando no tienen la fijeza de los establecidos por la Constitución, si rigen todo lo relativo a los elementos esenciales, antes mencionados, de los impuestos.²⁸

²⁸ *Ibid.* p. 165-166

En nuestro derecho positivo, podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias: la Ley de Ingresos, las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

La ley de ingresos de la Federación, expedida por el Congreso de la Unión cada año, la cual contienen una enumeración de los ingresos que puede percibir la misma Federación dentro de cada ejercicio fiscal.

Las disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos son: las leyes, reglamentos, circulares y las demás disposiciones que las aclaren y precisen. Como por ejemplo: ley de Coordinación Fiscal, ley de Comercio Exterior, ley Aduanera, ley del Servicio de Administración Tributaria, ley del Impuesto sobre la Renta, ley del Impuesto al Valor Agregado, ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ley del Impuesto al Activo, ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos, etcétera.

El Código Fiscal de la Federación, es el que contiene en sus normas de derecho positivo los más avanzados principios de las ciencias de las finanzas en, materia tributaria.²⁹ Este Código establece los lineamientos bajo los cuales se fundamenta la tributación en México. Entre los elementos más importantes se encuentran la obligación de todas las personas físicas y morales para contribuir con los gastos públicos de acuerdo con las leyes fiscales.

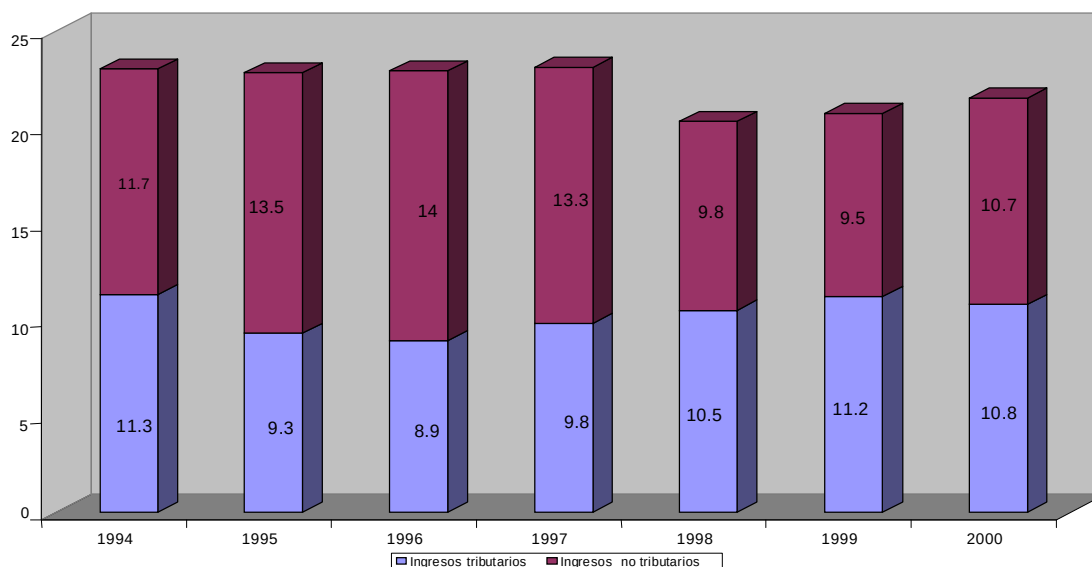
3.5. Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios son los ingresos más importantes para la Federación, ya que éstos han representado en promedio entre 1990 y 2000 más del 65 por ciento del total de los ingresos del gobierno federal. Entre los ingresos más importantes se

²⁹ El primer Código Fiscal de la Federación fue expedido el 30 de diciembre de 1938.

encuentran el ISR y el IVA, ya que ambos contribuyen con el 50 por ciento de la recaudación total para el año 2000.

GRAFICA 3-1
INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL (% DEL PIB)



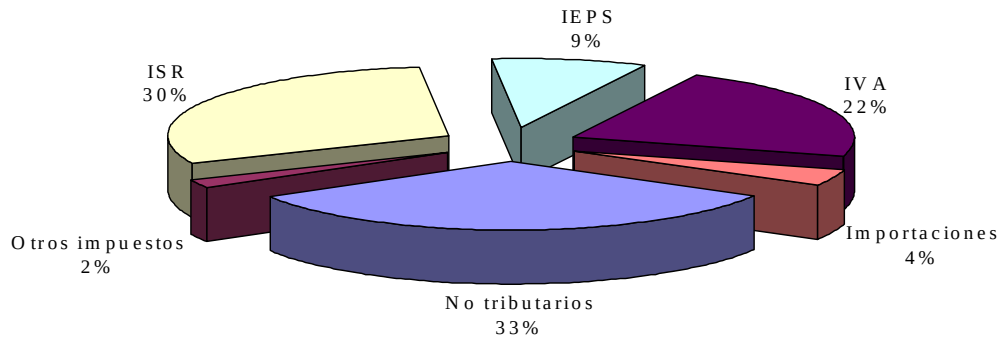
FUENTE: Banxico. Series históricas.

Sin embargo, aunque en cifras son los impuestos que más contribuyen, la realidad es que ambos presentan severas deficiencias que repercuten negativamente en su recaudación, ya que por evasión fiscal y exenciones se dejan de percibir más de 5 puntos porcentuales del PIB.

En segundo lugar se encuentran los ingresos no tributarios que para el año 2000 aportaron el 33 por ciento de la recaudación total.³⁰ Sin embargo, estos dependen en su mayoría de los derechos sobre el petróleo, ya que éstos aportan el 75 por ciento del total de los ingresos no tributarios.

³⁰ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Página web www.shcp.gob.mx.

GRAFICA 3-2
INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL EN 2000



FUENTE: Elaboración propia con base en datos de la SHCP.

Considerando el ingreso tributario del gobierno para el periodo 1990-2000 en millones de pesos fue el siguiente:

TABLA 3-2
RECAUDACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

AÑO	MILLONES DE PESOS
1990	467,794.800
1991	613,463.400
1992	737,675.400
1993	854,908.700
1994	911,528.700
1995	984,366.300
1996	1,275,241.500
1997	1,744,344.900
1998	2,197,143.300
1999	2,770,239.000
2000	3,389,445.700

FUENTE: Banco de México. Series históricas. Finanzas públicas. Ingresos presupuestales del sector público.

3.5.1. Recaudación del Impuesto Sobre la Renta

El ISR es sin duda el impuesto más importante en México debido a que en la actualidad proporciona más del 40 por ciento de los ingresos tributarios totales. El

ISR puede ser de dos tipos: *personal o empresarial*. En ambos casos se a buscado de diversos modos inducir al pago del impuesto por parte del contribuyente.

Para tal fin, se han hecho reducciones a las tasas buscando no afectar la recaudación y tener un desequilibrio fiscal, por tal motivo se ha ampliado la base tributaria, para lo cual se implementaron medidas tendientes a reducir tanto la elusión como la evasión, aunque en los hechos estas medidas han resultado poco eficaces dado que los niveles de evasión y elusión siguen siendo muy altos.

El *ISR empresarial* grava las utilidades de las empresas y su base se determina mediante la deducción de todos los gastos de operación sobre el ingreso acumulado. El nivel en la tasa máxima marginal en el ISR empresarial se redujo del 42 por ciento en 1986 a 34 por ciento en 1996, situación que mantuvo hasta diciembre de 2001. Esta reducción ha tenido como principal fundamento el fomento en los niveles de inversión, sin embargo en la actualidad todavía existen regímenes especiales, estímulos, tratamientos preferenciales y esquemas que han impedido un auténtico incremento en la recaudación.

TABLA 3-3
TASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS EMPRESAS EN MÉXICO

AÑO	TASAS DEL ISR
1986	42
1987	40.6
1988	39.2
1989	37
1990	36
1991	35
1992	35
1993	34.75
1994-1995	34

FUENTE: CEPAL. “Logros y retos de las finanzas públicas en México”

A partir de 1987 la base gravable se ajusta en términos al criterio Haig-Simon, según el cual se establece la diferencia entre los ingresos y egresos corrientes, y se suma la variación neta en el valor de los activos.³¹

Uno de los principales problemas en la actualidad es que existen muy pocas empresas que pagan impuestos, de un universo de más de dos millones de empresas registradas a escala nacional (INEGI) solamente 500 mil contribuyen con el pago de este impuesto, el resto a través de diversas acciones de evasión o elusión no lo pagan o en su caso son empresas que no registran ingresos y consecuentemente no pagan el impuesto. Por lo tanto, se estima que el nivel de evasión se sitúe en aproximadamente el 35 por ciento de la recaudación.

Lo anterior ha dado origen a que el ISR empresarial represente aproximadamente el 2.6 por ciento del PIB, lo cual significa que se recauda aproximadamente el 0.08 por ciento del PIB por cada punto de la tasa.³²

Esto ha significado que aproximadamente 8 mil empresas contribuyan con más de 65 por ciento de la recaudación total del ISR empresarial. Sin embargo para el resto de las empresas de menor tamaño su aportación a la recaudación es mucho menos debido a que existe una legislación muy difícil de entender y a que están sujetos a pocas regulaciones, lo cual favorece que incurran en la evasión o elusión fiscal.³³

La recaudación del ISR empresarial muestra un promedio cercano al internacional, incluso resultando superior a varios países industrializados, sin embargo esto se debe a que en México se incluye en el ISR de las empresas las contribuciones de las personas físicas dedicadas a actividades empresariales y la recaudación

³¹ Bours, Eduardo. Hacia una reforma fiscal integral.

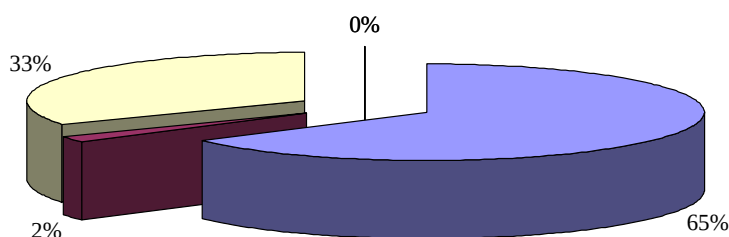
³² López Tijerina, José Gildardo. Propuesta de reforma fiscal. UNAM. p. 51.

³³ *Ibid.* p. 53.

correspondiente a los ingresos por intereses de las personas físicas, lo cual en las otras naciones no se incluyen.³⁴

GRAFICA 3-3
CONTRIBUCIÓN POR NIVEL DE INGRESOS ANUALES(1996)
PERSONAS MORALES

De \$5 000, 001 en adelante	65%
de \$1 000, 000 a \$5, 000, 000	2%
De \$0 a \$50, 000	33%
De \$500, 001 a \$1, 000, 000	0%
De \$50, 001a \$500, 000	0%



FUENTE: Elaboración propia con base en datos de la SHCP.

TABLA 3-4
RECAUDACIÓN DEL ISR EMPRESARIAL 1998

PAÍS	RECAUDACIÓN/PIB %
México	2.6
Argentina	1.3
Canadá	2.3
Alemania	0.4
Francia	1.8
España	1.4
Promedio internacional	2.9

FUENTE: Ayala Espino. *Instituciones para...* Op. cit.

³⁴ Guerra Ford. La estructura fiscal mexicana en el contexto internacional. p. 39.

En el ámbito internacional, el ISR empresarial es uno de los países que más recauda con respecto al PIB, comparándolo con países con similar nivel de crecimiento y desarrollo. Se recauda 2.6 por ciento con respecto al PIB para 1998 y el promedio internacional fue de 2.9 con respecto del PIB para el mismo año.

El *ISR personal* establece gravámenes sobre las personas físicas por concepto de salario, honorarios, arrendamiento, enajenación de bienes, intereses y por actividades empresariales sobre sus ingresos, aplicándose tasas progresivas desde 3 hasta 35 por ciento.

TABLA 3-5
TASA IMPOSITIVA PROMEDIO INGRESO PERSONAL

INGRESO ANUAL (DÓLARES)	1988	1989	1990	1991a	1992b	1993c	1994d
1671	1.8	0.78	0.78	0	0	-2.71	-11.31
2000	3.15	2.24	2.17	0	0	-1.96	-8.17
3000	6.54	5.14	5.02	1	1.57	0.33	-2.38
5000	13.01	10.28	9.81	5.11	5.58	4.76	3.93
6500	16.86	14.26	13.83	7.52	7.66	6.74	6.52
10000	23.21	22.24	21.06	15.65	13.5	12.23	11.86
20000	33.76	32.69	28.03	24.4	20.33	19.48	19.23
30000	36.9	35.15	29.42	26.15	22.04	21.37	21.17
40000	41.81	38.85	31.52	29.4	25.75	24.99	24.77
100000	46.72	39.87	33.61	32.76	31.29	30.91	30.8

FUENTE: CEPAL. "Logros y retos de las finanzas públicas en México."

a- Incluye el subsidio fiscal y el ajuste trimestral por inflación. b- Incluye el efecto de aplicar 75 por ciento del subsidio fiscal. c- Incluye el efecto de aplicar el 75 por ciento del subsidio fiscal y el efecto del nuevo crédito fiscal en el último trimestre del año. d- Incluye el efecto del subsidio fiscal aplicando una tarifa del impuesto con 75 por ciento del subsidio y el efecto del nuevo crédito fiscal y su ajuste por la inflación.

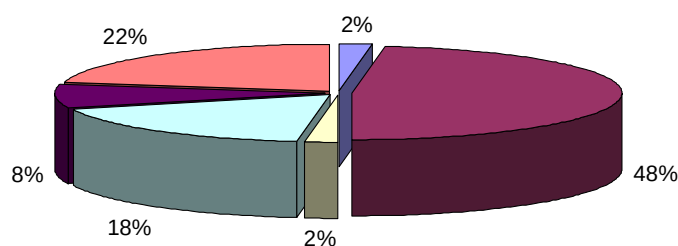
Las reformas en los últimos años han tendido a hacer de este un impuesto más regresivo, para lo cual se han reducido el número de rangos de la tarifa del impuesto, pasando de 12 a comienzos de la década de los noventa a sólo 8 para 1996. Además de ellos se han exentado del pago del impuesto todas aquellas personas cuyos

ingresos sean iguales o menores a tres salarios mínimos, proporcionándoles subsidios y créditos fiscales. Lo anterior ha provocado que más de 10 millones de personas estén exentas del pago del impuesto.

La desigualdad en el nivel de ingresos, así como los altos niveles de evasión y elusión fiscal han hecho que la eficiencia en la recaudación del ISR personal sea apenas 0.13, cuando el promedio internacional es de poco más del doble siendo este de 0.24.³⁵

GRÁFICA 3-4
CONTRIBUCIONES POR NIVEL DE INGRESOS 1996
PERSONAS FISICAS

De \$0 a \$189	2%
De \$190 a \$1,890	2%
De \$1,891 a \$18,904	48%
De \$18,905 a \$37,807	18%
De \$37,808 a \$189,036	22%
De \$189,037 en adelante	8%



FUENTE: Elaboración propia con base en datos de la SHCP.

En los últimos años, el patrón de contribuyentes es muy bajo, ascendiendo solamente a 5.5 millones de personas, cuando la Población Económicamente Activa es de 34 millones.³⁶

³⁵ Ayala Espino, José. *Instituciones para el...* p. 177

³⁶ Bours, Eduardo. *Op. cit.* p. 13

De acuerdo al nivel de ingresos, las personas que adoptan más a la recaudación por concepto de ISR personal son aquellas de ingresos medio, debido a la estructura progresiva del impuesto y a que un gran número de personas se encuentran en este rango, lo cual significa que es necesario darle mayor progresividad al impuesto para que recaiga más sobre las personas con mayores ingresos.

Existe una baja eficiencia en el pago de este impuesto debido a que solamente entre el 20 y el 30 por ciento de los contribuyentes lo paga. Y en el ámbito internacional este impuesto se observa de la siguiente manera:

TABLA 3-6
EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL ISR PERSONAL

PAÍS	TASA MEDIA %	RECAUDACIÓN PIB %	EFFECTIVIDAD
México	19.0	1.7	0.1
Estados Unidos	25.9	8.6	0.3
Alemania	23.0	8.3	0.4
Canadá	26.5	4.6	0.2
Francia	17.9	6.0	0.3
España	43.0	6.6	0.2
Promedio internacional	27.3	4.8	0.2

FUENTE: Ayala Espino. *Instituciones para...* Op. cit.

Es de gran importancia observar la evolución del ISR en general; es decir, tanto personal como empresarial, durante el periodo de 1990 a 2000. El impuesto ISR, se ha caracterizado por que en la década e los noventa, se a constituido como el impuesto que más se recauda en México siendo este de entre el 40 y el 50 por ciento aproximadamente; es decir, con el ISR se ha logrado recaudar más de la mitad de los ingresos tributarios del gobierno. Obsérvese la tabla 3-7:

TABLA 3-7
ISR RECAUDADO EN LA DECADA DE LOS NOVENTAS
(%) DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

AÑO	ISR / ING. TRIB. (%)
1990	45.59
1991	45.64
1992	51.70
1993	53.23
1994	53.03
1995	50.03
1996	46.49
1997	48.60
1998	49.28
1999	50.27
2000	49.91

FUENTE: Elaboración propia con base en datos del Banco de México.

3.5.3. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado

El IVA es actualmente uno de los impuestos más importantes que se aplican en México. Su tasa general ha variado en los últimos años, sin embargo en la actualidad es de 15 por ciento. Además existen otras tasas como la fronteriza (10 por ciento), la tasa cero para bienes de primera necesidad y la exenta.

De acuerdo a la forma de recaudación actual del IVA éste grava cada una de las etapas del proceso productivo: compra de materias primas, transformación, venta de mayoreo, distribución y venta final, de tan forma cada incremento en el precio refleja el valor agregado en dicha etapa.³⁷

³⁷ Martínez Navarrete, Ifigenia. Hacia una reforma fiscal integral. (Cambiar la forma de cobrar el IVA para aumentar la recaudación).

CUADRO 3-7

EVOLUCIÓN DE LAS TASAS APLICABLES AL IVA.

EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA DE TASAS DEL IVA DE 1980 A 2000

TASAS/ BIENES Y SERVICIOS	1980	1981-1982	1983-1987	1988-1991	1992-1994	1995-2000
Tasa general	10	10	15	15	10	15
Tasa fronteriza	6	6	6	6	10	10
Tasa bienes y servicio de lujo	-	-	20	20	-	-
Alimentos básicos	0	0	0	0	0	0
Alimentos procesados	10	0	R	0	0	0
Servicios médicos	X	X	X	X	X	X
Medicinas	10	10	R	0	0	0
Educación	X	X	X	X	X	X
Casa habitación	X	X	X	X	X	X
Libros	X	X	X	X	X	X
Periódicos y revistas	X	X	X	X	X	X
Servicios de esparcimiento	X	X	X	X	X	X
Servicios financieros	X	X	X	X	X	X
Agricultura (insumos y servicios del sector agropecuario)	0	0	0	0	0	0

FUENTE: SHCP, distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público, por deciles de ingresos de las familias.

X- representa los bienes y servicios exentos del pago de impuesto.

0- representa los bienes y servicios gravados con tasa cero.

R- representa los bienes y servicios gravados con tasa reducida.

Una de las principales características de este impuesto es el tratamiento preferencial que hace a una gran cantidad de actividades y bienes, que en muchos casos son justificables pero que en otros no lo son. En un principio el IVA se implementó en México por su gran potencialidad recaudatoria y su simplicidad administrativa, sin embargo debido a la gran cantidad de tratamientos preferenciales que otorga este impuesto ha mostrado una gran ineficiencia en su nivel de recaudación, lo cual ha originado que a pesar de ser uno de los impuestos de mayor peso recaudatorio en el

ámbito nacional su nivel como proporción del PIB sea muy bajo, situándose en promedio en 3 por ciento en los últimos años. De esta forma sólo se ha logrado gravar el 55 por ciento del consumo, cuando en otras naciones de similar desarrollo se grava por lo menos el 65 por ciento.³⁸ Además de esto el cumplimiento del IVA es de solo el 65 por ciento, debido entre otras razones a que en la mayoría de las ocasiones no se pide comprobante de registro del IVA a los proveedores, evadiendo de esta forma su pago.³⁹

En el cuadro 3-7 se puede apreciar que en la actualidad existe un amplio número de exenciones, esto sin duda afecta el nivel de recaudación efectivamente lograda, debido a que permite evadir de diversas formas el impuesto. Mediante un esquema de este tipo resulta difícil lograr un adecuado nivel de recaudación, debido a que las empresas en muchos casos tratarán de no pagar el impuesto argumentando que sus ventas corresponden a productos con tasas cero o exentos, fomentando de esta forma la evasión del impuesto.

Por lo tanto lo que se requiere es eliminar todas aquellas exenciones que no son necesarias, a fin de lograr una mayor eficiencia en el IVA, sin embargo esto no debe ser argumento para eliminar todo tipo de exenciones ya que ello afectaría seriamente a las clases de menores ingresos.

Este impuesto en el ámbito internacional en cuanto a la eficiencia recaudatoria se observa de la siguiente manera:

³⁸ Elizondo, Carlos. La fragilidad tributaria del Estado mexicano: una explicación política, p. 22.

³⁹ García Sainz, Ricardo. *Op. cit.*

TABLA 3-8
EFICIENCIA RECAUDATORIA DEL IVA

PAÍS	TASA GENERAL DE IVA	RECAUDACIÓN/PIB	EFFECTIVIDAD
México	15.0	3.2	0.21
Luxemburgo	15.0	5.4	0.36
Alemania	15.0	3.7	0.25
Suiza	6.5	3.4	0.52
Canadá	7.0	2.8	0.40
Guatemala	10.0	2.8	0.28
Nueva Zelanda	12.5	6.5	0.52

FUENTE: Ayala Espino. *Instituciones para...* Op.cit.

Es interesante notar que este impuesto es el segundo más importante para México pues durante la década de los noventa es un porcentaje considerable de la recaudación de los ingresos tributarios, como en la siguiente tabla se observa.

TABLA 3-9
IVA RECAUDADO EN LA DECADA DE LOS NOVENTAS
(%) DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

AÑO	IVA / ING. TRIB. (%)
1990	35.09
1991	34.66
1992	26.12
1993	25.48
1994	27.75
1995	31.90
1996	35.50
1997	35.14
1998	35.23
1999	34.81
2000	35.94

FUENTE: Elaboración propia con base en datos del Banco de México.

3.5.4. Recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Este impuesto existe desde 1980 y obedece a la modernización del sistema tributario. Aunque su implantación se debe a la corrección de conductas socialmente negativas, la verdad es que son importantes los recursos que se obtienen de éste, sobre todo porque la elasticidad de los productos a los que se aplica es muy baja, por lo que en muchos casos se aplican tasas muy altas.

Éste se considera como el tercer impuesto en importancia en el país. Durante la década de los noventa representó aproximadamente el 10 por ciento de los ingresos del gobierno federal, y el 15 por ciento de los ingresos tributarios.

El IEPS es un impuesto que se establece como un gravamen a la producción, sin embargo en los hechos el consumidor absorbe totalmente el impuesto. Se supone que los recursos obtenidos por IEPS se destinan en su totalidad a atender problemas asociados con el consumo de los productos gravados, como por ejemplo gasto en salud o investigación, combate a la contaminación, etcétera.⁴⁰

Aunque pareciera fácil gravar estos artículos debido a su elasticidad, no debe abusarse en su aplicación, ya que esto podría fomentar el contrabando y consumo de artículos de origen dudoso.

El IEPS esta compuesto fundamentalmente por cuatro rubros:

1. Gasolina y diesel.
2. Bebidas alcohólicas.
3. Cervezas y bebidas refrescantes.
4. Tabacos labrados.

⁴⁰ López Tijerina, José Gildardo. *Op. cit.* p. 63.

De éstos el más importante es sin duda el impuesto sobre gasolina y diesel, ya que éstos aportan por contribuciones más del 77 por ciento del total del IEPS. En segundo lugar se encuentra el rubro de cervezas y bebidas refrescantes, por el cual se obtiene el 8.9 por ciento de la recaudación de IEPS, y por último tabacos labrados y bebidas alcohólicas por los que se recauda 7.1 y 5.4 por ciento aproximadamente. (LIF 2002).

La recaudación del IEPS en el periodo 1990-2000 ha sido irregular, variando desde 5.52 por ciento de los ingresos tributarios en 1991 hasta 3.90-3.99 por ciento en 1999. En términos reales ha mostrando un incremento de más de 7 mil millones de pesos (año base 1994).

TABLA 3-10
IEPS RECAUDADO EN LA DECADA DE LOS NOVENTAS
(%) DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

AÑO	IEPS / ING. TRIB. (%)
1990	8.26
1991	5.52
1992	4.55
1993	4.29
1994	4.09
1995	4.59
1996	4.43
1997	3.79
1998	3.81
1999	3.90
2000	3.99

FUENTE: Elaboración propia con base en datos del Banco de México.

La tabla anterior verifica, que de los impuestos este es el tercero en importancia para el país. La disminución del porcentaje respecto a los ingresos tributarios es debido no a que este impuesto disminuya su captación, sino a que los ingresos del gobierno van siendo cada vez mayores y los principales impuestos ISR e IVA, van recaudando mayor porcentaje de los mismos.

3.5.5. Recaudación del Impuesto al Activo

El Impuesto al Activo (IMPAC) se implantó en México a partir de 1989, su base incorpora el valor real de los activos fijos, los inventarios y algunos activos financieros. Inicialmente se aplicó la tasa de 2 por ciento sobre las utilidades con un rendimiento real sobre el capital de 6 por ciento, sin embargo ésta se redujo a 1.8 por ciento debido a las presiones del sector empresarial.

Este impuesto recauda muy poco en relación con otros impuestos, en promedio se recauda 0.26 por ciento como proporción del PIB. A partir de 1995 las pequeñas y medianas empresas se encuentran exentas del pago de este impuesto, cuando sus ingresos sean menores a montos determinados cada año (para 1997 fue de 7 millones de pesos al año).

A diferencia de otros impuestos, el IMPAC es un impuesto mínimo que se cobra a las empresas aunque éstas reporten pérdidas, sobre todo por que muchas empresas se valen de muchos medios para lograr evadir el impuesto, ya sea legal o ilegalmente.

De acuerdo a la forma de recaudación de este tipo de impuesto se puede estimar cuáles serán los montos recaudados por empresas por concepto de ISR, por lo tanto este impuesto representa una forma mediante la cual se puede controlar la actividad de las empresas, y en cierta forma evitar la evasión fiscal.

Se han hecho esfuerzos por lograr incrementar la base de contribuyentes de este impuesto, de manera que a la fecha existen registradas más de 6 millones de empresas, esto ha permitido incrementar los ingresos por este rubro.⁴¹

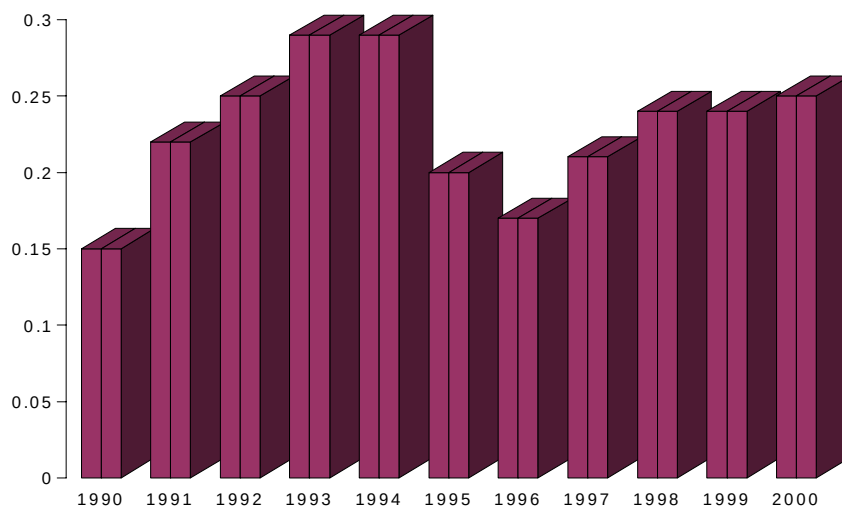
⁴¹ Ayala Espino, José. El sector público de... Op. cit. p. 271

3.5.6. Recaudación de otros impuestos

Existen otros impuestos que aunque su recaudación es poca a comparación de los principales impuesto del país, no son menos importantes. Por ejemplo:

Impuestos sobre automóviles. Hay dos tipos, el impuesto sobre automóviles nuevos y la tenencia o uso de vehículos. La recaudación de ambos impuestos como porcentaje del PIB ha mostrado un comportamiento irregular en razón de los vaivenes de la producción automotriz y del parque vehicular.

GRAFICA 3-5
RECAUDACIÓN DE ISAN Y TENENCIA
(% DEL PIB)



FUENTE: López Tijerina. *Op. cit.*

Como se observa en la grafica 3-5 el nivel de recaudación por ambos impuestos, ha mostrado un incremento de 0.08 por ciento del PIB a partir de 1996, sin embargo también se puede apreciar que ambos tipos de impuestos son muy sensibles al desempeño de la economía nacional, ya que con la crisis de 1994 su nivel de recaudación cayó hasta 0.17 por ciento del PIB.

Estos otros impuestos son considerados importantes, pero en cuanto a la recaudación total respecto a los ingresos tributarios se observa en la tabla siguiente:

TABLA 3-11
OTROS IMPUESTOS RECAUDADOS EN LA DÉCADA DE LOS NOVENTAS
(%) DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

AÑO	OTROS / ING. TRIB. (%)
1990	3.02
1991	4.09
1992	6.64
1993	7.43
1994	6.42
1995	6.50
1996	6.54
1997	6.20
1998	5.70
1999	5.06
2000	4.22

FUENTE: Elaboración propia con base en datos del Banco de México.

NOTA: No se incluye el impuesto a las importaciones.

Impuesto al comercio exterior. Los ingresos al comercio exterior pueden ser sobre las importaciones o las exportaciones, sin embargo las políticas de fomento a las industrias de exportación han logrado eliminar estos últimos.

Los ingresos a las exportaciones en la década de los noventa a mostrado una drástica disminución, en parte por la disminución de aranceles por los diversos tratados de libre comercio celebrados con otras naciones. Los ingresos por impuestos sobre importaciones han sido de gran importancia, sin embargo se ha notado una ligera disminución en su participación en los ingresos tributarios ya que estos han pasado de 8.04 por ciento en 1990 a 5.94 por ciento para el año 2000, su punto máximo en dicho periodo fue en 1992 en donde se logró una participación de 10.99 por ciento.⁴²

⁴² Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Página web www.shcp.gob.mx

TABLA 3-12
IMPUESTO A LA IMPORTACIÓN RECAUDADO EN LA DECADA DE LOS NOVENTAS
(%) DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

AÑO	IMP. M / ING. TRIB. (%)
1990	8.04
1991	10.10
1992	10.99
1993	9.57
1994	8.71
1995	6.97
1996	7.04
1997	6.28
1998	5.98
1999	5.96
2000	5.94

FUENTE: Elaboración propia con base en datos del Banco de México.

3.5.1. Debilidad fiscal

Uno de los mayores problemas del sistema tributario mexicano es su gran debilidad fiscal, ya que en promedio la carga fiscal de los últimos años contando únicamente los ingresos tributarios se encuentran en alrededor del 11 por ciento, esto a pesar de que se han realizado esfuerzos por hacer más eficaz y simple al sistema. El nivel de gasto por habitante entre 1988 y 1998 cayó de 11 mil a 6 mil pesos, de tal forma que en los últimos años la recaudación tributaria ha sido insuficiente para cubrir el gasto social. Algunos datos demuestran lo anterior, la recaudación neta federal del ISR, IVA, IEPS e ingresos no petroleros fue apenas suficiente para cubrir 74.5 centavos de cada peso asignado a educación, seguridad social y salud. Los ingresos por concepto de IVA solo alcanzaron para financiar el 56.9 por ciento del gasto en educación, seguridad social y salud. Los ingresos tributarios netos de participaciones federales alcanzaron a financiar solo el 67 por ciento del gasto programable del gobierno federal.⁴³

⁴³ García Sainz, Ricardo. Reforma fiscal integral para fortalecer los ingresos públicos. p. 43.

Además la debilidad fiscal se puede explicar en gran medida por la estructura de la población, ya que una gran parte de ésta es de escasos recursos y los servicios públicos con los que cuenta son de muy mala calidad, además de que no paga impuestos debido a que generalmente labora en el sector informal. Esto generalmente es un gran problema ya que a medida que un país sea más pobre más dificultad habrá para extraer recursos del sector privado. Además en México la clase media generalmente se encuentra excesivamente gravada, ya que paga impuestos de ISR, IVA, IEPS, etcétera, y los servicios públicos por los que paga son de muy mala calidad. Y por último existe una clase con altos ingresos que tiene amplias posibilidades de evadir la mayor parte de los gravámenes y en la medida de lo posible se provee de servicios privados tales como educación, seguridad, salud, etcétera.⁴⁴

Lo antes expuesto nos sirve para ver que existe un gran reto frente a la reforma fiscal, ya que no se trata simplemente de gravar más, sino que se deben considerar aspectos como lo son: una mayor transparencia en el uso de los ingresos públicos, una mayor eficiencia en el gasto, respeto al contribuyente, etcétera. En el caso en que se lograran estos objetivos sería posible que el contribuyente pudiera considerar a la política fiscal como un excelente medio para generar riqueza y para su mejor distribución.

⁴⁴ *Ibid.*

CONCLUSIONES

Es común que las naciones en desarrollo cuenten con políticas tributarias deficientes, cuyas principales características son una baja carga fiscal, altos costos administrativos, alta evasión fiscal, estructuras tributarias estrictas, grabación excesiva al factor trabajo, impuestos inflacionarios, etcétera; lo cual contribuye desfavorablemente en los niveles de ingresos obtenidos, como es el caso de México.

Desgraciadamente tanto el poder Legislativo como el Ejecutivo han visto el incremento en la carga fiscal y al saneamiento fiscal como un fin y no simplemente como un medio para lograr los objetivos de política económica en el mediano y largo plazo.

En la actualidad se le considera al sistema tributario simplemente como un medio para obtener más recursos económicos; sin embargo no se ve la gran importancia que tiene dentro del conjunto de la economía como mecanismo que impulse el desarrollo económico.

Lo que se vive actualmente es la urgencia por realizar una reforma fiscal, que logre impulsar al país y que a la vez sirva para lograr objetivos fundamentales como por ejemplo la distribución del ingreso. En todos los sectores de la sociedad se ve la necesidad por impulsar la reforma fiscal y en vez de ello se ha visto cómo cada año se realizan ciertas modificaciones a las distintas leyes fiscales que han sido totalmente insuficientes para lograr mayores recursos económicos.

En este contexto, el objetivo básico de una reforma fiscal integral debe ser, sin duda, el de recuperar la capacidad recaudatoria del sistema

impositivo y reducir la dependencia que hoy tienen las finanzas públicas de los ingresos petroleros. Asimismo, debe buscar una composición entre impuestos que promuevan un mayor ahorro e inversión. Finalmente, pero no menos importante, la reforma integral debe perseguir el objetivo de mejorar la equidad, lo que comprendería la introducción de mecanismos compensatorios para aquellos grupos de menores recursos cuyos ingresos se viesen afectados, así como homologar tratamientos entre contribuyentes que hoy dan lugar a asimetrías.

En nuestro país no existen sectores sociales lo suficientemente capaces de afrontar los costos de una reforma fiscal eficiente, cuya naturaleza y alcance dotan al sector público mexicano de una mayor fortaleza financiera para enfrentar con éxito los fenómenos del desarrollo económico.

Los resultados de política tributaria han demostrado que las reformas realizadas en los últimos años han estado encaminadas fundamentalmente a lograr una mayor neutralidad y eficiencia del sistema tributario, dejando de lado el propósito de lograr mayores ingresos y por ende reduciendo los niveles de gasto, afectando de esta forma a la población más pobre.

No es sencillo, el incremento de los ingresos tributarios debe tener en consideración el combate a la evasión y elusión fiscal, así como el combate a la economía informal; este tipo de prácticas han propiciado bajos niveles recaudatorios. Además de esto, el uso de exenciones fiscales y tratamientos preferenciales han contribuido a una gran ineficiencia administrativa en los impuestos, por tal motivo sería necesario eliminar ciertas exenciones a fin de hacer más fácil el pago del impuesto.

Además de estos elementos esenciales que se tienen que modificar para hacer del sistema impositivo un sistema eficiente y eficaz, y que además cumpla con los objetivos establecidos cada año por la política fiscal, existen otro tipo de problemas que hacen que los tramites tanto operativos como administrativos sean de algún modo molestos. Debe considerarse que los tramites para el pago de los impuestos es en ocasiones un poco difíciles y para lograr un avance tendrían que simplificarse; para que los individuos, posibles contribuyentes puedan realizar sus pagos de manera rápida y puedan incorporarse a la base gravable con mayor facilidad y no se tenga que lidiar con tramites burocráticos innecesarios.

ANEXO

ANEXO 1

INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO DE LA DECADA DE LOS NOVENTA

ü Ingresos tributarios y no tributarios en términos porcentuales, respecto a los ingresos totales del gobierno.

INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO. (TERMINOS PORCENTUALES %)			
AÑO	INGRESO TRIBUTARIO	INGRESO NO TRIBUTARIO	INGRESO TOTAL
1990	67.69	32.31	100.00
1991	69.91	30.09	100.00
1992	71.56	28.44	100.00
1993	74.70	25.30	100.00
1994	76.29	23.71	100.00
1995	64.51	35.49	100.00
1996	60.11	39.89	100.00
1997	61.85	38.15	100.00
1998	73.65	26.35	100.00
1999	77.12	20.84	100.00
2000	67.38	32.62	100.00

FUENTE: Elaboración propia con base en los datos del Banco de México. Series históricas. Finanzas Públicas.

ANEXO 2

INGRESOS TRIBUTARIOS DE LA DECADA DE LOS NOVENTA

ü Ingresos tributarios: Impuestos en millones de pesos.

FINANZAS PUBLICAS. INGRESOS PRESUPUESTALES DEL SECTOR PÚBLICO. INGRESOS TRIBUTARIOS. (MILLONES DE PESOS)						
AÑO	INGRESOS TRIBUTARIOS	ISR	IVA	IEPS	IMPORTACIÓN	OTROS
1990	467,794.8	213,247.4	164,154.0	38,656.1	37,624.7	14,112.4
1991	613,463.4	279,975.0	212,607.8	33,873.3	61,945.9	25,061.6
1992	737,675.4	381,375.3	192,645.1	33,563.4	81,092.4	48,999.2
1993	854,908.7	455,038.3	217,856.8	36,694.8	81,796.0	63,522.6
1994	911,528.7	483,368.7	252,974.3	37,311.5	79,358.6	58,515.5
1995	984,366.3	492,523.3	314,039.5	45,154.9	68,627.2	64,020.3
1996	1,275,241.5	592,839.7	452,744.6	56,461.1	89,827.6	83,370.5
1997	1,744,344.9	847,711.0	612,922.9	66,080.0	109,553.8	108,077.5
1998	2,197,143.3	1,082,668.6	774,009.9	83,694.0	131,444.3	125,326.6
1999	2,770,239.0	1,392,682.1	964,441.5	107,988.7	165,039.5	140,086.9
2000	3,389,445.7	1,691,571.1	1,218,248.4	135,143.4	201,377.6	143,105.1

FUENTE: Elaboración propia con base en los datos del Banco de México. Series históricas. Finanzas Públicas.

ü Impuestos como porcentaje de los ingresos tributarios.

FINANZAS PUBLICAS. INGRESOS PRESUPUESTALES DEL SECTOR PÚBLICO. INGRESOS TRIBUTARIOS. (TERMINOS PORCENTUALES %)						
AÑO	INGRESOS TRIBUTARIOS	ISR	IVA	IEPS	IMPORTACIÓN	OTROS
1990	100.00	45.59	35.09	8.26	8.04	3.02
1991	100.00	45.64	34.66	5.52	10.10	4.09
1992	100.00	51.70	26.12	4.55	10.99	6.64
1993	100.00	53.23	25.48	4.29	9.57	7.43
1994	100.00	53.03	27.75	4.09	8.71	6.42
1995	100.00	50.03	31.90	4.59	6.97	6.50
1996	100.00	46.49	35.50	4.43	7.04	6.54
1997	100.00	48.60	35.14	3.79	6.28	6.20
1998	100.00	49.28	35.23	3.81	5.98	5.70
1999	100.00	50.27	34.81	3.90	5.96	5.06
2000	100.00	49.91	35.94	3.99	5.94	4.22

FUENTE: Elaboración propia con base en los datos del Banco de México. Series históricas. Finanzas Públicas.

ANEXO 3

CALENDARIO TRIMESTRAL DE INGRESOS 2003

ü Calendario en millones de pesos para el 2003.

CALENDARIO TRIMESTRAL DE INGRESOS 2003					
(MILLONES DE PESOS)					
	I Trimestre	II Trimestre	III Trimestre	IV Trimestre	TOTAL ANUAL
TOTAL	381,806.6	373,772.2	354,503.2	363,475.0	1,473,557.0
Ingresos del Gobierno					
Federal	294,342.6	272,896.0	243,826.9	250,936.0	1,062,001.5
ISR	104,298.2	95,521.6	83,816.3	80,811.2	364,447.3
IVA	58,687.2	57,594.4	56,093.9	52,778.8	225,154.3
IEPS	33,033.5	36,772.3	38,909.3	39,697.1	148,412.2
Importación	5,718.1	6,085.9	6,387.2	7,347.5	25,538.7
Otros Impuestos	10,724.6	6,872.0	4,445.0	4,715.4	26,757.0
Derechos	60,982.4	48,655.1	45,144.0	44,063.5	198,845.0
Aprovechamientos	19,772.3	19,889.4	7,951.6	19,963.1	67,576.4
Otros	1,126.3	1,505.3	1,079.6	1,559.4	5,270.6
Ingresos de Organismos y Empresas					
PEMEX	63,840.4	76,080.8	85,584.6	87,144.5	312,650.3
CFE	25,352.3	38,444.5	42,919.9	45,410.3	152,127.0
	29,034.6	28,235.1	32,893.7	31,347.7	121,511.1
Aportaciones a la Seguridad Social					
	23,623.6	24,795.4	25,091.7	25,394.5	98,905.2

FUENTE: Diario Oficial de la Federación, 31 de enero de 2003. SHCP.

ü Calendario en términos porcentuales para el 2003.

CALENDARIO TRIMESTRAL DE INGRESOS 2003					
(TERMINOS PORCENTUALES %)					
	I Trimestre	II Trimestre	III Trimestre	IV Trimestre	TOTAL ANUAL
TOTAL	25.91	25.37	24.06	24.67	100.00
Ingresos del Gobierno					
Federal	27.72	25.70	22.96	23.63	100.00
ISR	28.62	26.21	23.00	22.17	100.00
IVA	26.07	25.58	24.91	23.44	100.00
IEPS	22.26	24.78	26.22	26.75	100.00
Importación	22.39	23.83	25.01	28.77	100.00
Otros Impuestos	40.08	25.68	16.61	17.62	100.00
Derechos	30.67	24.47	22.70	22.16	100.00
Aprovechamientos	29.26	29.43	11.77	29.54	100.00
Otros	21.37	28.56	20.48	29.59	100.00
Ingresos de Organismos y Empresas					
Empresas	20.42	24.33	27.37	27.87	100.00
PEMEX	16.67	25.27	28.21	29.85	100.00
CFE	23.89	23.24	27.07	25.80	100.00
Aportaciones a la Seguridad Social					
Seguridad Social	23.89	25.07	25.37	25.68	100.00

FUENTE: Diario Oficial de la Federación, 31 de enero de 2003. SHCP.

BIBLIOGRAFÍA

- ü Rosas Aniceto, Roberto Santillán. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. Escuela Nacional de Economía, México D. F. 1962.
 - ü Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa S.A. México D. F. 1977.
 - ü Arriaga Conchas, Enrique. Finanzas públicas de México. IPN. México, 1996.
 - ü Ayala Espino, José. El sector público de la economía mexicana. Facultad de Economía, UNAM. 1999.
 - ü Ayala Espino, José. Instituciones para mejorar el desarrollo. (borrador). UNAM. México D. F.
 - ü Miranda, José. El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI. El Colegio de México, 1980.
 - ü Resendiz Muñoz, Eduardo. Política e impuesto, visión histórica. Miguel Ángel Porrúa. México 1989.
 - ü Servin, Armando. Evolución técnica del sistema impositivo federal. FCE. 1er. Edición. México D. F. 1984.
 - ü Martínez Navarrete, Ifigenia. Política fiscal de México. UNAM. México D. F. 1964.
 - ü Tello, Carlos. La política económica en México 1970-1976. Siglo XXI. México, D. F. 1993.
 - ü Aspe Armella, Pedro. El camino mexicano de la transformación económica. FCE, 2ª. Edición. México, D. F. 1993.
 - ü Solís, Leopoldo. Intento de reforma económica en México. Ed. El Colegio Nacional. México, D. F. 1988.
 - ü Clavijo, Fernando. Reformas económicas en México 1982-1999. El Trimestre Económico. Primera edición. FCE. México, D. F. 2000.
 - ü Assael, Hector. Ensayos de política fiscal. Ed. Grafica Panamericana S. De R. L. Primera Edición. México, D. F. 1983.
-

-
- ü Astudillo Moya, Marcela. El federalismo y la coordinación impositiva en México. UNAM. México, D. F. 1999.
 - ü Anguiano Equihua, Roberto. Las finanzas del sector público en México. Textos universitarios. UNAM. México, D. F. 1968.
 - ü López Tijerina, José Gildardo. Propuesta de reforma fiscal. Serie de Cuadernos de investigación, núm. 5. UNAM. México, D. F. 2000.
 - ü Meade, Dionisio. La reforma fiscal: un debate político. Revista Mercado de Valores, año 59, núm. 7. Nacional Financiera. México. 1999. p. 31.
 - ü García Sainz, Ricardo. Reforma fiscal integral para fortalecer los ingresos públicos. Revista Mercado de Valores, año 59, núm. 7. Nacional Financiera. México, julio de 1999.
 - ü Bours, Eduardo. Hacia una reforma fiscal integral. Revista Mercado de Valores, año 59, núm. 7. Nacional Financiera. México, julio de 1999.
 - ü Colmenares, David. Retos del federalismo fiscal mexicano. Revista Comercio Exterior, Bancomext. México, volumen 49, núm. 5, mayo de 1999.
 - ü Martínez Navarrete, Ifigenia. Hacia una reforma fiscal integral. (Cambiar la forma de cobrar el IVA para aumentar la recaudación). En revista El economista mexicano. Núm. 1. Colegio Nacional de Economistas. México, D. F. 2000.
 - ü Elizondo, Carlos. La fragilidad tributaria del Estado mexicano: una explicación política. Revista Mercado de Valores, año 59, núm. 7. Nacional Financiera. México, julio de 1999.
 - ü Guerra Ford. La estructura fiscal mexicana en el contexto internacional. Revista Económica Informal, núm.297. México 2001. p. 39.
 - ü CEPAL. “Logros y retos de las finanzas públicas en México”. Santiago de Chile, 1998.
 - ü Código Fiscal de la Federación. Ed. ECA, S.A. de C.V. México, D. F., Edición 2002.
-