

20  
94



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ECONOMIA

ANALISIS ECONOMICO DE LA TRIBUTACION  
INDIRECTA EN MEXICO  
—El impuesto al valor agregado

**Tesis Profesional**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN ECONOMIA

P R E S E N T A

MANUEL ROJO CERVANTES

MEXICO, D. F.

1986



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

# TESIS CON FALLA DE ORIGEN

**ANALISIS ECONOMICO DE LA TRIBUTACION  
INDIRECTA EN MEXICO**

-el impuesto al valor agregado-

PAG.

INTRODUCCION.....	5
<b>1. ASPECTOS GENERALES.</b>	
1.1. Características de la política tributaria....	9
1.2. Importancia económica.....	13
1.3. Como mecanismo para redistribuir la riqueza..	17
1.4. Como creador de recursos para el autofinancia - miento del estado. ....	23
<b>2. DESARROLLO HISTORICO DE LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN MEXICO.</b>	
2.1. Evolución.....	34
2.2. Estructura impositiva: imposición directa e in- directa.....	68
2.3. Recaudación tributaria.....	74
2.4. Indicadores tributarios: carga, elasticidad y - flexibilidad.....	78
<b>3. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.</b>	
3.1. Papel sellado.....	92
3.2. Impuesto al timbre.....	96
3.3. Impuesto sobre ingresos mercantiles.....	107
<b>4. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A.)</b>	
4.1. Antecedentes.....	119
4.2. Características: ventajas y desventajas.....	125
4.3. Operación en algunos países.....	129
4.4. Análisis global del I.V.A. en la política tribu taria.....	139

**5. EL I. V. A. EN MEXICO.**

5.1. Ventajas sobre el I.S.I.M.....	142
5.2. Estrategia para su implantación.....	145
5.3. Obstáculos a los que se enfrenta.....	152
5.4. Sus aportaciones.....	156
5.5. El I.V.A. y la política económica.....	182

CONCLUSIONES.....	201
-------------------	-----

Bibliografía.....	205
-------------------	-----

## INTRODUCCION.

Cuando se pretende hacer un análisis de la Política Fiscal en México y principalmente del Sistema Tributario, tal motivo se considera de interés al tratar de afrontar la tarea de hacer un estudio evolutivo de la imposición indirecta, así como su impacto que conlleva su intervención dentro de la economía mexicana.

Para esto se avoco la tarea de hacer una revisión del material con el que se pudiera contar para esta investigación, se procedió a consultar material bibliográfico o de hemeroteca, presentándose serios problemas porque no se contaba con estudios o tratados que nos permitieran de una manera sistemática fundamentarla con cifras congruentes, por este motivo de ante mano hacemos este señalamiento, no como objetos de disculpa, sino como una manifestación de las carencias que se adolece en el sistema de información clasificada con que se cuenta.

Por otra parte, dicha información sobre el tema no se encontraba en específico, por lo que se tenía que rastrear, ya que se presentaba asociado o en comparación con la imposición directa o de manera global. Para efectos en el que habíamos encasillado el tema, tanto en tiempo como en características, fué necesario hacer una buena labor de investigación.

De esta manera consideramos que este análisis reviste singular importancia, ya que en la revisión que se efectuó en la Facultad de Economía, no se encontró ninguna tesis parecida, por lo que manifestamos que se cumple mínimamente con los objetivos trazados en lo referente a incrementar acervo bibliográfico de la Facultad de Economía.

Se pretende poner en evidencia de análisis las características de este tipo de impuesto en relación a los que le precedieron o comparativamente con otros países; pero no se trata de hacer un mero intento de ponderación, sino un análisis constructivamente crítico, en que los aspectos positivos de una legislación se manifiesten o sirvan de referencia para otros, de esta manera nos unimos en la medida en que exista aceptación de la validez de la crítica, lo cual origina que se puede emprender la corrección de los conceptos que aparezcan como negativos, dicho de otra manera que atiendan a los intereses de las mayorías.

Metodológicamente, es necesario que todo impuesto deba ser analizado desde diferentes puntos de vista, pero aún así no es posible afrontarlos simultáneamente desde todos ellos. Por este motivo el trabajo se limitará a examinar los impuestos generales al consumo, caso específico el del Impuesto al Valor Agregado, desde el punto de vista de su eficacia operativa, hasta las reformas de mediados de 1984. Y tener datos de referencia en cifras hasta 1983, que es cuando se termina este estudio.

Esto se manifiesta en un señalamiento de que un sistema impositivo, debe de estar en constante actualización que le permita adecuarse a los intereses de la evolución de la economía. Ya que por ser un factor importante dentro del financiamiento de la economía, ya sea como promotor de financiamiento o de distribución del ingreso, factores importantes en el desarrollo armónico de una sociedad con características mixtas como la Mexicana. Por este motivo cuando se habla de recursos sanos para el autofinanciamiento del Estado, es necesario hacer un análisis sobre que tipo de impuestos se debe de dar priori

dad para que no afecte los principios de proporcionalidad, -- que debe de manifestarse en la buena aplicación de un impuesto.

Cuando hablamos de impuestos indirectos, debemos de tomar en cuenta hacia quienes va dirigido, así como su importancia dentro del desarrollo de la economía, el grado de operatividad -- ya sea en la forma de recaudación, o como mecanismo para evitar la evasión del mismo que representa una verdadera sangría para el sistema también por ser un impuesto al consumo que actúa en forma indiscriminada en su aplicación al público, este último siempre paga el impuesto, y por el otro lado el comerciante en algunos casos o "jinetean" el monto del impuesto o se queda con él. En sí estos son de una manera global los tópicos que se analizarán a lo largo de esta investigación.

En lo referente a la evolución histórica de la estructura impositiva indirecta, el objeto es señalar el marco en el cuál se ha desarrollado el sistema, desde sus aspectos más primitivos, cuando se analiza desde la economía azteca, pasando por las diferentes etapas de la historia mexicana; como la Colonia, Epoca de Independencia, Porfirismo y Posrevolucionaria.

En esta última se hace un análisis comparativo entre el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) y el del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que entro en vigor el 1º de enero de -- 1980.

Se le da también énfasis a los antecedentes de la implantación del IVA, en México como es el caso de su operatividad en otros países, y la forma de como se implantó un proceso por medio de una Reforma Fiscal o la implantación del IVA como sistema que le permitiera a la economía allegarse de recursos

y tratar de demostrar sus bondades, que le permitieron implementarse como un sistema moderno que contribuya al desarrollo de una sociedad.

Es necesario, hacer mención que al momento de su aplicación - la economía se veía inmersa en un proceso de crisis, que influyó que este impuesto no pudiera demostrar los alcances que tiene, como sería en una economía desarrollada, como serían las tasas más bajas que del 15% en la actualidad o pasar a -- ser un factor inflacionario dentro de la economía, como se señala en el texto de esta tesis.

### 1.1. CARACTERISTICAS DE LA POLITICA TRIBUTARIA.

La política fiscal adquiere en la actualidad una importancia preponderante dentro de la actividad económica en general, ya que su intervención viene a ser estratégica para la consecución de los objetivos del desarrollo donde conviven el Sector Público y Privado, cada uno en sus campos bien delimitados, se le ha denominado Sistema de Economía Mixta, que es donde los particulares pueden concurrir al mercado de capital y obtener los beneficios que su manejo legítimo les otorga.

En lo referente al Sector Público, la política fiscal viene a ser un medio idóneo para proporcionarle al Estado los recursos que requiere para la preservación, progreso y consolidación de la economía nacional teniendo como sus principales objetivos los siguientes conceptos:

- a). Una tasa alta de crecimiento en la ocupación y el ingreso.
- b). La función de productor de bienes y servicios públicos.
- c). Una mejor distribución del ingreso.
- d). Fomentar el desarrollo económico.

Estos importantes factores que se ennumeran deben tener -

una coordinación que permita atender de manera inmediata las prioridades asociadas al cambio estructural y tratar de solucionar los problemas coyunturales.

De estos puntos básicos de la política fiscal; la política tributaria viene a ser el principal apoyo para el financiamiento de las operaciones del Sector Público y su principal objetivo que es el de proporcionar al Estado - los recursos suficientes para fortalecer su capacidad de financiamiento, además de mejorar el operativo de recaudación, de tal manera que la política tributaria pueda - adaptarse a las constantes reformas que se han generado - dentro de la realidad nacional, teniendo como objetivo - la revisión permanente de los sistemas de financiamiento público utilizando, para ésto, dicha política que debe - constituirse en el eje principal de la estrategia fiscal para el funcionamiento del Sector Público; y optimizando así la relación recaudación-producto nacional, a fin de poder influir sobre la estructura de la economía.

De esta manera el Sistema Impositivo puede coadyuvar en la corrección de deficiencias estructurales en las relaciones económicas contribuyendo así, al fortalecimiento de la Hacienda Pública del país.

Debe tomarse en cuenta que los impuestos tienen como finalidad la de facilitar al Estado los métodos de financiamiento que impidan efectos inflacionarios que tienden a reducir, el grado de dependencia de los recursos externos que nos conducen al endeudamiento interno y externo del Sector Público, coadyuvando con ésto a la seguridad del sistema económico y evitando así crear distorsiones en las decisiones económicas que violen los principios básicos de la tributación, provocando una carga fiscal -

excesiva, o bien originando un costo administrativo muy elevado que no compense los elementos significativos en el monto de lo recaudado.

Los impuestos para tener un alto grado de funcionalidad deben de tener las siguientes características: Estar bien concebidos, bien expresados y bien administrados, así como ajustarse a los principios de proporcionalidad y equidad en la distribución de las cargas fiscales que han de cumplirse de tal manera que el sistema tributario en su conjunto no contradiga, sino reafirme el principio de progresividad.

Este principio de tributación progresiva, cumple uno de los principales objetivos y metas para el desarrollo social, que es la de gravar a los sectores que concentran y obtienen los ingresos que provienen de posiciones privilegiadas y si se procediera a gravar el capital se tendría una mayor recaudación, aumentando así la relación impuesto-producto nacional que nos permitiría cumplir con una de las principales funciones extra-fiscales de los impuestos que es: Redistribuir el Ingreso Nacional y sufragar las necesidades colectivas surgidas del propio desarrollo del país.

Para ésto, una de las necesidades imperiosas para que este proceso impositivo pueda sobrevivir y consolidarse es el de adoptar un proceso evolutivo permanente, en el que se adapte y confluyan las medidas fiscales en concomitancia de otras de carácter político, administrativo y económico, traduciéndose así en una Reforma Fiscal, que contenga los elementos suficientes para permitir una simbiosis social de los diferentes estratos de la sociedad, sin es-

torbar la acción del sector público y privado en materia impositiva.

La política tributaria, no siempre persigue fines recaudatorios, sino que, en relación de los demás instrumentos de la política económica pretenden también satisfacer otro tipo de objetivos, debiendo tomar en cuenta que los impuestos deben facilitar el camino del desarrollo y no entorpecerlo, porque, los impuestos aunque constituyen importante medio de la política fiscal no son ninguna panacea en la solución de los problemas económicos del país, donde la riqueza y la oportunidad de trabajo están desigualmente repartidos.

De esta manera la política impositiva puede tener diferentes formas de actuar, así como puede guiar los hábitos de consumo, zonas que el sector público considere necesiten subsidios fiscales, como pueden ser la de fomentar en franjas fronterizas, la industria y el comercio por medio de incentivos fiscales, también promoviendo la productividad en el uso de la tierra y coadyuvar con las actividades agropecuarias.

Otra de las características es que puede servir como agente racionalizador de los patrones de consumo, ya que puede fomentar el uso o consumo de algunos artículos de primera necesidad, así como de desviar al consumo de los que atentan contra la sociedad, clases necesitadas o cuando sean de carácter suntuario.

Debemos señalar que cualquier época y especialmente en condiciones de coyuntura, la política impositiva debe constituirse como ya dijimos en el eje principal de la es --

trategia de financiamiento del sector público y estar en posibilidad de coordinar los medios que estén a su alcance a fin de que el sistema se financie de una manera más sana y equitativa, como sería con los recursos impositivos.

## 1.2. IMPORTANCIA ECONOMICA.

Para poder apreciar la importancia de los ingresos vía impuestos del sector público, basta con referirse a su función principal que ha sido de financiar el gasto público, actividad que al desglosarse se convierte en un agente redistribuidor y generador de servicios sociales, así como la de brindar una mayor protección y bienestar social de la población mediante una distribución más equitativa del Ingreso Nacional, ya que son indispensables para procurar un desarrollo económico acelerado, que a su vez contribuya a transferir recursos de un estrato de población de mayores ingresos hacia las grandes mayorías que en este caso tienen bajos niveles de vida; disfrutando de los beneficios que le brinda la creación de una infraestructura erigida por el sector público.

A este respecto debemos señalar que dicha infraestructura debe de ser capaz de generar incrementos de la productividad y el ingreso; ya que, como responsabilidad del sector público es indispensable contar con los recursos necesarios para lograrlos, es necesario que estos recursos deban de ser provenientes en su mayoría de la tributación de los ingresos propios de los organismos públicos, que tienen como objetivo el de la formación de capital a través de un mayor grado de financiamiento público

y establecer una especie de multiplicador que permita una acertada intervención Estatal.

Como ya enumeramos antes, la solución debería de ser interna puesto que de lo que se trata es de crear y canalizar los ingresos y el ahorro nacional hacia sectores prioritarios, pero tradicionalmente y de acuerdo a la realidad del país y debido a la escasez de capital, se tiene que recurrir a recursos del extranjero, que además de -- agrandar la deuda externa provoca una dependencia con el país inversionista o el organismo internacional que otorga el crédito.

Así la política impositiva se convierte en uno de los instrumentos esenciales dentro de un proceso de desarrollo económico, ya que el manejo de los impuestos como captadores de recursos del sector público y privado que tienen como fin el de aumentar el ahorro público, canalizándolo a la formación de capital, principalmente en lo referente a obras de infraestructura apoyada por medio de una política impositiva progresiva que promueva la desconcentración del ingreso vía impuestos; sin obstruir el ahorro -- privado, que se desvía en algunos casos a las importaciones superflúas con la consecuente sangría de divisas, o propiciar la fuga de capitales al exterior, como sucedía cuando se deja en manos del sector privado, el control de cambios y los mecanismos para crearse una infraestructura que le permita evadir impuestos, y hacer remesas al exterior o canalizar su ahorro interno hacia el extranjero, -- con lo que acentúa más el desequilibrio interno, pasando a ser éste, uno de los factores importantes en la devaluación de nuestra moneda. Que además de provocar una dependencia con el extranjero, ha generado efectos inflacionarios difíciles de controlar en contra del sector de la po

blación de ingresos fijos o semi-fijos, que (cautivos) pasa a ser el de las grandes mayorías desposeídas.

El sector privado como no se le puede satisfacer con un impuesto que le agrada, ha forzado al Sector Público, como es el caso de México a que sea uno de los países con una de las tasas más bajas, impositivamente hablando, en promedio es el 17% <sup>1/</sup>, mientras que en los Estados Unidos de Norteamérica es del 26% o en algunos países de Europa va de un 26 a un 35%, que representa un 40% en relación con el Producto Interno Bruto, originando que se presenten aspectos estructurales que son determinados en el desarrollo de su estructura económica, que les permite mayores oportunidades de desarrollo económico y social.

Los bajos esfuerzos tributarios en países en desarrollo significan, sin embargo que en su interés por expandir -- sus formas de financiamiento, deben de seleccionar sus diferentes tipos de ingresos en relación a sus efectos; y presentarse el conflicto el cuál se manifiesta cuando se pone en disyuntiva entre alicientes y mayores ingresos, o se inclinan por el impuesto al consumo, que a los gravámenes, a los ingresos y utilidades a través de una tributación directa y progresiva que no se traslada añadiéndole a esto la falacia de los poseedores del capital que, se les lesiona más el incentivo a ahorrar e invertir además que las autoridades hacendarias, encuentran una mayor presión y resistencia política de parte de la siempre bien organizada clase empresarial, situación que no se presenta con las clases desprotegidas que no saben exigir sus derechos.

---

<sup>1/</sup> S.H.C.P. Dirección General de Política de Ingresos, dato de 1980.

Se deduce por lo tanto, que el empleo masivo de gravámenes al consumo, cuyo uso debería de ser limitado por ser regresivo es el que más se utiliza y que va en detrimento a --- las clases necesitadas y un grave quebranto para el mercado interno. Ya que se grava al consumidor, el pequeño y mediano capital, y a estos últimos que son los niveles a los que pasa a afectar, porque son los que hacen una serie de transacciones comerciales para la elaboración de sus -- productos en los cuales están en desventaja con los grandes productores que tienen una integración vertical y no tienen necesidad de pagar impuestos en las distintas etapas de la producción.

Para alcanzar el desarrollo económico, debe de tener como requisito la formación de capital que hace necesario que exista un mercado interno para hacer que la demanda potencial, se transforme en efectiva, es decir un mercado que sea capaz de absorber el precio remunerativo de la totalidad de los bienes y servicios producidos. Esto originaría un mercado donde se obtendrían más oportunidades y generaría mayores expectativas de expansión para el desarrollo, lo que provocaría una tendencia a la inversión productiva, cerrando así el ciclo económico.

De esta manera, la Política Fiscal genera mayores ingresos, mayor distribución; también se puede convertir en conductor del consumo, como es el caso de los gravámenes a los artículos de lujo con altas tasas adicionales, con lo que se frenan demandas innecesarias.

O en lo que respecta a otras medidas como son las ayudas y facilidades fiscales a las empresas industriales, promover el desarrollo nacional como es el caso de las importacio -

nes que se regula por medio de la gravación o desgravación de algunos productos, ya sea para fomentar su uso o desalentarlo, en el primer caso, con una política de sustitución de importaciones de artículos suntuarios o no productivos que originan que este dispendio afecte a la canalización de la inversión a Sectores Productivos; trayendo como consecuencia el endeudamiento tanto externo como interno lanzando al mercado cada vez mayor cantidad de circulante que no se ve avalado por aumentos importantes en la producción, originando así impactos inflacionarios en la economía.

### 1.3. COMO MECANISMO PARA DISTRIBUIR LA RIQUEZA.

Uno de los objetivos fundamentales de la política fiscal como instrumento de desarrollo es crear y captar los recursos del Sector Estatal y Privado, a fin de generar un ahorro público suficiente que sea canalizado a la formación de capital principalmente vía gasto hacia los sectores más productivos de la economía.

Para ésto, la política tributaria como agente distribuidor de la riqueza tiene que implementar una serie de medidas en su estructura operativa que en el momento de ser gravado algún tipo de impuesto, éste sea de carácter progresivo para que erogue más quien obtiene mayores ingresos y aplicar un sacrificio fiscal en lo correspondiente a las clases más necesitadas, ésta en sí es una manera de evitar la concentración de la riqueza, como es el caso del Ingreso sobre la Renta que en el año de 1982, estableció una nueva desgravación de los estratos bajos y medios de la tarifa de las personas físicas.

Se estima que el sacrificio fiscal ascenderá a 17 mil millones de pesos, lo cuál significa una reducción del 15%

de la carga impositiva de los contribuyentes con ingresos de una a tres veces el salario mínimo, reducción que equivale a un aumento de 2% de sus remuneraciones, o como en lo referente a las franjas fronterizas y zonas libres que contaban con un régimen especial impositivo del cobro del IVA, con una tasa del 6% que operaba hasta 1981, medida que dejó de tener vigencia, a partir de 1982 al aplicarse le la tasa general del 10% <sup>2/</sup>.

Referente a las medidas gubernamentales vía deducción fiscal más importantes, usadas para reducir la desigualdad del ingreso, han sido los programas de bienestar social, como es el caso de la creación del INFONAVIT, que construye viviendas de carácter social, o el del IMSS, SSA e ISSSTE, que son los encargados de impartir los servicios médicos a sus derechohabientes, educación y el mantenimiento del ingreso por medio de la seguridad social, éstas son las diferentes maneras de distribuir el ingreso, por parte del Estado que canaliza los ingresos provenientes de la imposición vía gasto hacia inversiones de interés social.

Para ampliar lo anterior sería bueno recordar algunas características determinantes en un país en proceso de desarrollo, como es el caso de México que pueda modificar por medio de la política fiscal sus patrones de desarrollo.

En primer lugar en una economía como la nuestra en la que una gran parte de la población se encuentra destinada a actividades poco productivas como la agricultura, sector-

---

<sup>2/</sup> Comercio Exterior, Revista Vol. 32.3 México, Marzo de 1982, pág. 234.

poco tecnificado que absorbe un poco más del 50% de la mano de obra, esto por un lado y por otro un creciente desempleo y sub-empleo en otras actividades ligadas a los servicios, para resolver el problema de esta gran masa de la población poco productiva, parece ser que la solución no se encuentra en este tipo de actividades de subsistencia que no cuenta con los incentivos de tipo financiero o la creación de una infraestructura que les permita reducir las tasas de desempleo. Este es un ejemplo en donde la inversión bien canalizada tiene efectos distributivos y de esta manera la política y el sistema tributario combinados con el gasto público, pueden contribuir a la solución parcial del problema que se enuncia, si se gravan con impuestos progresivos los sectores de la población de altos ingresos y se destinan los recursos obtenidos al formato de actividades que proporcionen un empleo productivo.

En los países en vías de desarrollo como México, se ha desarrollado una serie de controversias referentes a la naturaleza de la distribución del ingreso. Como es el caso del argumento, de ¿qué es más aconsejable? una distribución que grave en forma progresiva el ingreso global y el patrimonio acumulado o lo referente a una distribución desigual a fin de fomentar el ahorro privado que es necesario, para hacer posible el incremento de la inversión y evitar la fuga de ésta.

Este último argumento se encuentra desacreditado desde que se conoce que la decisión de invertir ésta en general desvinculado de la formación previa del ahorro, y lo único que provoca es la formación de pequeños élités con grandes ingresos y la formación creciente de masas depauperadas,

con ésto nos demuestra que es imperativo la creación de una reforma fiscal que determine primordialmente el incremento del excedente económico real y que no tenga el efecto reductor del ingreso de las clases desprotegidas.

Sin embargo, es preciso medir con cierto cuidado el efecto que la política tributaria puede tener como agente redistribuidor del ingreso en congruencia con todos los instrumentos de la política económica en una forma compatible para un desarrollo más rápido.

"Una tributación más progresiva sobre el ingreso y -- las diversas formas de impuesto al patrimonio y al -- gasto privado suntuario, no reduce en realidad la desigualdad de los ingresos personales antes del pago -- del impuesto. Estos pueden surgir generándose con la misma disparidad que antes, como resultado de la estructura agraria, comercial e industrial del país. -- Lo único que haría el impuesto sería redistribuir el -- ingreso a través del gasto del sector público y ésto -- sólo en el caso de que la composición del gasto fuera tal que se acentuaron en él los egresos que representarán servicios ( o producción de bienes), que signifiquen un aumento del consumo real y del bienestar de los sectores de bajos ingresos". <sup>3/</sup>

De esta manera es necesario darle un uso racional y equitativo a la tributación progresiva porque podría llegar a mermar los incentivos a la inversión privada; y la falta de expansión de ésta, al retrasar la absorción de los incrementos de la fuerza de trabajo, lo que podría signifi-

<sup>3/</sup> Urquidi Víctor L. Ensayo de Política Fiscal, la Política Fiscal en el Desarrollo Económico de América Latina, Lectura No. 2, Fondo de Cultura Económica 1973, México.

car un ajuste muy lento de la distribución del ingreso. - Pero ésto en sí, viene a ser una falacia como ya lo enumeramos antes para demostrar ésto, sólo basta manejar algunos indicadores tributarios sobre impuestos directos e indirectos en otros países y en México los cuales tienen cargas impositivas mayores y no han disminuido los niveles de recaudación ni su propensión a invertir.

De esta manera haremos un análisis sobre la distribución del ingreso vía impuesto para lo cual es necesario hacer un señalamiento en el sentido del acentuado énfasis que han prestado las autoridades Hacendarias en señalar que el sistema impositivo Mexicano es progresivo, pero en las estadísticas fiscales nos arrojan otra realidad donde se comprueba que en estudios comparativos se puede demostrar todo lo contrario, con ésto se deduce que, México es una de las naciones que menos ingresos tributarios obtiene en el mundo, por ejemplo: México tiene 19.33% con respecto al P.I.B. En comparación con Suecia que recibe 53.30% -- respecto al P.I.B., cabe hacer la aclaración que es el -- más alto a nivel mundial, países intermedios como Francia con 39.67 Estados Unidos con 30.19% <sup>4/</sup>.

Estos son los resultados de un análisis global de los ingresos procesados de lo general a lo particular, en promedio si lo desglosaremos de acuerdo al tipo de recaudación vemos que con respecto a los directos, el Impuesto sobre la Renta es de 6.2 y en lo relativo a la imposición el -- gasto vía importaciones es de 4.1 haciendo la comparación con los mismos países podemos observar que en Estados Unidos es de 11.6 para los directos y de 0.3 para los indirectos; en el caso de Suecia representan el 73 por ciento

---

4/ S.H.C.P. Dirección General de Políticas de Ingresos; Indicadores Tributarios 1981.

en los directos y para los indirectos tienen una tasa cero <sup>5/</sup> estas cifras corresponden al año de 1978.

Siguiendo con el análisis comparativo podemos observar -- que la impositión indirecta en los países citados con características de desarrollo, es menor que la existente en México, ya que, aunque la recaudación por concepto del Impuesto sobre el Ingreso es mayor en relación con la tasa correspondiente al gasto, la diferencia existente entre -- ambos es de sólo 2.1 puntos respecto al P.I.B., estas cifras fueron relativamente parecidas hasta 1980, cuando es aplicado el Impuesto al Valor Agregado (IVA) originando -- para ésto, que se empezará a disparar el monto de la recaudación de los impuestos indirectos destacando la recaudación por concepto del IVA.

Se deduce que México es una de las naciones que menos ingresos tributarios obtiene en el mundo, y no sólo eso, si no que el cobro de impuesto se dirige hacia los impuestos indirectos que son los que gravan indiscriminadamente a -- todas las clases sociales.

Todo lo cuál hace evidente, que el Sistema no tiene la posibilidad de cobrar tributos a los grupos que obtienen la mayor parte de los recursos que se producen en la economía mexicana, porque no existe una reforma impositiva integral en los impuestos --el de la Renta sobre todo-- se traslada casi en su totalidad, sobre todo en parte que intenta gravar a las capas con ingresos más elevados y con mayores recursos patrimoniales, así en la actualidad y a partir de la década de los 60' y 70' se ha agudizado, aun que se diga lo contrario, y se apliquen desgravamientos o sea sacrificios fiscales; volviendo a la cuestión de los-

---

<sup>5/</sup> S.H.C.P. Dirección General de Política de Ingresos Indicadores Tributarios 1981.

gravámenes directos se tiene cierta perplejidad al ver las estadísticas fiscales pese al hecho de que el 54% de sus ingresos tributarios provengan del Impuesto sobre la Renta, lo cual contrasta notablemente con lo bajo del esfuerzo tributario para distribuir el ingreso, porque si analizamos dicho Impuesto sobre la Renta, cuya tralación es evidente porque como ya ennumeramos antes, no toca las altas utilidades y demás ingresos del capital volviéndose una vez más un gravámen que va a dar los precios de los artículos y servicios de consumo popular. Y aquella parte del tributo que no se traslada, es pagado por los causantes cautivos, que influye en su poder de compra y disminución en su demanda de bienes y servicios.

Examinando la experiencia a este respecto deducimos que existe una estructura tributaria, sobre todo en la época actual, un notable interés a mantener la misma organización y se aprecia una clara tendencia a mantener el sistema impositivo con carácter regresivo como es el caso de la mayor importancia de los impuestos indirectos, a partir del establecimiento del Impuesto al Valor Agregado que ha tenido mayor recaudación con respecto a los impuestos directos, éstos últimos serían los más idóneos, vía una reforma tributaria que permitiera una verdadera distribución del ingreso.

#### 1.4. COMO CREADOR DE RECURSOS PARA EL AUTOFINANCIAMIENTO DEL ESTADO.

El Estado Mexicano de acuerdo a la economía mixta en lo que se desarrolla cada vez, se ve obligado a convertirse en un enorme centro productor de servicios, cuyos mecanismos deben estar asentados por exigencias del bien común bajo los principios de eficiencia de la administración pública.

ca y para que ésto pase a ser una realidad, es necesario - que el Estado se allegue los medios financieros para atender el costo de producción de tales servicios.

Es importante que la política fiscal esté encauzada a la - búsqueda de metas socialmente convenientes, por lo que la sola activación de la política de ingresos del Estado no - sería trascendente, si no va acompañado de una coordina -- ción que se tenga con los demás instrumentos de producción. Sin pretender que todos estos elementos se constituyan en - vasos comunicantes, serían sin duda importante que existie - ra mayor fluidez en el aprovechamiento de los ahorros gene - radores en el sector público, con el fin de que los secto - res de la producción que componen a éste, no tengan la ne - cesidad de recurrir al exceso de endeudamiento interno y - externo.

De las diversas formas de financiamiento la del endeuda -- miento externo es el más negativo debido a que aprieta los nudos dependientistas y como en la actualidad, el disparo - de la deuda externa tiene un costo económico y político -- que afecta los intereses supremos del país, por estos moti - vos resulta impostergable diseñar una política coherente - que nos permita tener acceso a dinero sano, producido por - los miembros de la sociedad en una manera equitativa.

En la práctica diseñar una política impositiva coherente - con el bienestar popular, implica revisar los resultados - de los impuestos en vigor, mejorar o perfeccionar los que - tengan características adecuadas; suprimir los gravámenes - inconvenientes y buscar fuentes y tipos de impuestos que - fortalezcan en conjunto los principios de suficiencia, jus - ticia, elasticidad y equidad al sistema económico.

Para ésto es necesario que la estructura tributaria, para ser eficaz requiere de adaptarse a su perspectiva histórica y en su evolución presente así como a la idiosincracia de sus habitantes, todas estas variables que se deben tomar en cuenta, cuando se habla de la política impositiva como instrumento dirigido a acelerar el sistema tributario, para ello, la buena técnica fiscal y administrativa necesita aunarse al buen criterio político para que una reforma fiscal, no pase a ser algo más que un ejercicio mental.

En vista de las consideraciones anteriores, una política tributaria para el desarrollo puede proyectarse considerando los siguientes puntos:

- a). Restringiendo el consumo superflúo o suntuario, con el fin de reducir una de las presiones inflacionarias de mayor impacto.
- b). Transfiriendo recursos del sector privado del Estado, para hacer posible la inversión pública.
- c). Modificando las normas y formas de la inversión privada.
- d). Disminuyendo la concentración del ingreso, ya que toda persona debe ser gravada en la medida que sea necesario para que contribuya, de acuerdo a su capacidad de pago, para tratar de llegar a una alta tasa de crecimiento económico.
- e). Canalizar la mayor parte del excedente económico a las áreas Gubernamentales, considerando que la expe-

riencia obtenida en los países subdesarrollados, nos demuestra que el estímulo a la inversión privada no puede proveer un método adecuado para llegar a una alta tasa de crecimiento económico.

- f). La elasticidad del sistema impositivo, deberá ser -- muy alta para responder a cualquier incremento en -- los ingresos.
- g). Desalentar las inversiones en bienes inmuebles, que tengan característica poco productiva y favorecer, -- en cambio, la inversión privada generadora de em --- pleos.
- h). Gravar los bienes y servicios que el sector público- proporciona, asignándole tasas en función de sus cos\_ tos y las necesidades de incremento de su producción.

Después de señalar los anteriores puntos como instrumen - tos de desarrollo de una economía, nos hace pensar en la - elaboración y aplicación de políticas que coadyuven al lo - gro de los objetivos señalados, sobre la base de que el - desarrollo económico debe lograrse con recursos propios, - es decir, el Estado debe de ser el creador de sus propios recursos y los derivados del comercio con el exterior y - sólo recurrir al crédito externo, en una forma complemen - taria y de una manera racional.

Para esto es necesario señalar los ámbitos en los que se - desarrolla la política fiscal y tributaria; los objetivos que pretenden son: Cuidar la estabilidad de la economía, lograr la asiganción eficiente de recursos y propiciar -- una mejor distribución del ingreso.

De esta manera el Gobierno Federal debe seleccionar los métodos de financiamiento que impida efectos inflacionarios en la economía, y buscar una estabilidad del sistema económico.

El Gobierno realiza la asignación de recursos que provoca incrementos sucesivos en la capacidad productiva del país, es decir, crear un ahorro público suficiente para hacer frente al volumen de inversión pública prevista, esto sin estorbar la acción del sector privado y propiciar una mejor distribución del ingreso, gravando progresivamente a los sectores de la población con mayores ingresos y encauzando al gasto público hacia actividades estratégicas; para el incremento de la producción y mejoramiento del nivel de la población.

El diseño de la Política Fiscal, debe de considerar la posibilidad de armonizar las tres funciones básicas antes mencionadas, pues la experiencia ha demostrado que si se inclinan hacia alguna en especial, nos conduciría a una estabilidad que provocaría una defectuosa asignación del gasto público o agravar la injusta distribución del ingreso.

Haremos un pequeño análisis del comportamiento de los recursos generados por el Estado, en los últimos tres sexenios en los que se observa el inclinamiento de una de esas funciones. Durante los sexenios de 1958-1964 y 1964-1970, las autoridades Hacendarias pusieron especial interés a encaminar los ingresos del Estado hacia una estabilidad de la economía que trajo como consecuencia el desarrollo de grandes obras de infraestructura, con el objeto de facilitar y propiciar inversiones supelementalmente estratégicas y en la que se descuidaba la distribución del ingreso.

En los sexenios de 1970-1976 y 1976-1982, se procedió con una política similar conducente a crear una infraestructura a la que se le dió singular énfasis. A el crecimiento - desproporcionado de los servicios y la burocracia como mecanismo para crear empleos, con el objeto de lograr una mejor distribución del ingreso, dejando en segundo plano, la estabilidad económica generando con esto, excesos de endeudamiento externo y una inflación galopante. Con estos ejemplos; se pretende destacar la importancia de cuidar el desarrollo equilibrado de las funciones de la política impositiva. Todo esto quiere decir, que un uso racional de los instrumentos de Política Fiscal, requieren de análisis previo respecto a los objetivos que se pretenden; a fin de determinar un impacto económico y social.

Existe una marcada dependencia hacia la obtención de recursos financieros, a través de la deuda pública, posponiendo la posibilidad de aumentar los recursos fiscales provenientes del excedente económico o ahorro interno, en base de un sistema impositivo realmente progresivo, que impida una situación que se ha agravado con la realización de proyectos, planes de inversión o bienestar social cuyo impacto en la economía, ha sido de resultados dudosos.

La estructura impositiva actual persigue fundamentalmente elevar los niveles de recaudación, avanzando en forma muy leve hacia una mejor distribución del ingreso, pues con las adecuaciones registradas, se ha tratado de gravar el consumo suntuario y frenar demandas innecesarias. Sin embargo, los ingresos derivados del capital y las utilidades han permanecido prácticamente inalteradas, salvo en lo que se refiere a las desgravaciones realizadas a los -

ingresos del trabajo, a los que perciben el salario mínimo.

De todos modos el sistema sigue siendo regresivo en la medida en que se apoya en impuestos, a los ingresos del trabajo ( ver capítulo 1.3., en donde se habla de los montos de distribución).

Debemos hacer notar que la política impositiva ha sido enfocada en forma simplista, aumentando progresivamente la tasa del impuesto sobre la renta a un porcentaje relativamente pequeño de causantes. Que son los que ha llamado -causantes cautivos, que se encuentran en desventaja frente a un amplio sector de personas físicas, que no reciben sus ingresos a través de un salario y que por lo mismo no les retienen sus impuestos, pero al empleado asalariado -no le queda escapatoria, ya sea que preste sus servicios en el sector privado o en el gubernamental, debido a que le es retenido su impuesto en su pago quincenal.

Otro punto bien importante, por el cuál se evaden ingresos correspondientes al Estado, es la de las empresas relativamente grandes, empezando por la exención substancial de impuestos que disfrutan, así como que cuentan con la asesoría administrativa suficiente, como para evitar, -trasladar o evadir los impuestos correspondientes y por lo general suele cumplir sus obligaciones con el fisco, -debido a que el aparato fiscal ejerce un control más efectivo sobre ellos, que en todo caso sobre pequeños o medianos empresarios.

No obstante, el punto elegido ha sido que los ingresos sobre productos del capital de las grandes empresas o tenedores de acciones anónimas, pueden evitar ser gravados --

progresiva y acumulativa, en tanto que los ingresos por producto de trabajo, siempre lo son. A ésta situación del causante cautivo, se agrega el hecho de que la inflación actúa como un aumento de impuesto sobre sus ingresos reales.

Como ya enumeramos anteriormente, la carga fiscal en México sigue siendo de las menores en el mundo, aún si se le compara con países cuyas características son similares y obviamente más bajas, respecto a países altamente industrializados que tienen un porcentaje en promedio del 35%, esta comparación resulta desventajosa, aún con países cuyas economías son parecidas al nuestro que actualmente representa al 20% del PIB en promedio en la década de los 80's.

Como resultado de esta situación la salida indicada, sería una Reforma Fiscal como ya se ha comentado, pero también es necesario, reflexionar sobre otras medidas de control fiscal, como es el caso de evitar el despilfarro, apegándose a los programas de ejecución del gasto, apoyada por una eficiente estructura administrativa, que coordine, supervise y tenga un seguimiento de la aplicación del gasto.

También se hace necesario considerar la aplicación de los subsidios y exenciones, ya que se debe pugnar porque su uso sea racional y justificado o sea que los resultados lleguen a las capas sociales más necesitadas, que es el objetivo que se busca.

Si estos resultados no se logra, no tiene sentido continuar con tal sacrificio fiscal y seguir enriqueciendo a los que se quedan con la mayor parte del botín.

Uno de los impuestos que respaldaba la baja carga tributaria era que el gasto público debía financiarse lo menos posible con recursos provenientes del sector privado, para que este estuviera en condiciones de promover un alto nivel de ahorro y de inversión que garantizará el dinamismo del crecimiento en el mediano y largo plazo. Sin embargo, estos sectores no han capitalizado con la velocidad esperada, y en cambio han mostrado una alta propensión a consumir, que se observa en la demanda creciente de bienes suntuarios que incluyen artículos importados, viajes e inversiones en el extranjero, gastos crecientes en servicios, este tipo de actividades ha generado dos tipos de deformaciones: una sobre la inversión y la producción que obedece a la demanda de estos grupos, al aumentar los bienes de consumo superfluos y la generación de una estructura que proporcione estos satisfactores y la otra sobre la balanza de pagos, eliminando ambas desviaciones de capital que debería destinarse a la elaboración de materias primas y bienes productivos. Estos y otros factores han propiciado el endeudamiento externo y el creciente déficit de la balanza comercial, aumentándose en una forma acelerada.

Lo anterior lleva a considerar que en un aumento en la carga tributaria, para crear recursos para el financiamiento del Estado, constituye la única salida o conducción de que dicho incremento provenga de las capas que poseen los recursos y la riqueza del país, contribuyendo con ingresos sanos y con esto evitar la dependencia económica. Se habla de un temor por el alza de la carga tributaria que podría atenuarse substancialmente, si acepta esta clase privilegiada que en una etapa de crisis económica como la actual, disminuir sus gastos innecesarios, márgenes de ganancia y canalizarlos hacia el ahorro.

"Dentro de este contexto, cabe señalar el problema de la fuga de capitales", en fenómeno que no es producido por la elevación del tributo, más bien puede imputarse a la posibilidad de una devaluación o una presunta inseguridad pública. Estos conceptos pueden o no tener validez, ya que en una economía de libre empresa, la posibilidad de ahorrar y la decisión para invertir pueden no ser totalmente paralelas <sup>6/</sup>.

Así podemos citar que entre los problemas técnicos que afectan a la tributación mexicana, en primer término tenemos una carencia de una estructura global que enlace a los gravámenes, dándoles coherencia y evitando con esto que se descuiden todas las fuentes de ingreso, tomando en cuenta la equidad y la capacidad de pago de los contribuyentes; en segundo lugar sería el atraso en los mecanismos de aplicación y recaudación que impide obtener los ingresos adecuados, ya que se ha tomado al impuesto sobre la renta, como una ayuda que ha venido subsidiando en gran medida los ingresos por ganancia de capital, aunando a esto, si se atribuye al gran poder de negociación ante el Estado de los que sustentan el gran capital, en comparación de los demás grupos interesados que no cuentan con una organización, poder u oportunidad de expresar su opinión y hacerla valer; en tercer lugar tenemos el impuesto suprimido que fué el de "herencias y legados", que por sus características debería de ser reimplantado de nuevo principalmente por la etapa de crisis por falta de recursos y contar con un impuesto que tuviera productividad, y por muchos otros aspectos, en el que sobresale la equidad y sobre todo el control de las grandes fortunas que permi

---

6/ Retchkiman K. Benjamin. Política Fiscal Mexicana. Textos Universitarios UNAM. México 1979.

tirfa actuar a los demás impuestos en las áreas que les -  
 compitiera, por la relación que existe entre si" <sup>7/</sup>.

Como conclusión tenemos que el nivel de carga tributaria, es uno de los más bajos del mundo. Por lo que calificamos al sistema impositivo Mexicano con un alto índice de retraso en comparación al resto de la economía, como son las actividades agropecuarias, financieras e industriales, debería estar en el grupo de países cuyo ingreso tributario gubernamental fluctúa entre el 25% a 30% del P.N.B., - lo que representaría aproximadamente una tercera parte -- más de lo que se obtiene en la actualidad 22.8% dato de - 1981; esto se basa en la importancia de los tres sectores antes mencionados con relación al PIB. Este atraso puede deberse a que dicha estructura tributaria, pese a haber - tenido una evolución histórica en cuanto a cambios y re - formas, estas no se han encaminado hacia una transforma - ción a fondo de dicha estructura, por lo que hasta la fe - cha, la economía del país se considera dispareja, impi - diendo con esto llegar a un desarrollo económico integral y reducir la brecha de la concentración del ingreso, me - diante una estructura tributaria, progresiva y equitativa.

---

<sup>7/</sup> Retchkiman K. Benjamín. Política Fiscal Mexicana. Textos --  
 Universitarios UNAM. México 1979.

## 2.1 EVOLUCION.

### LA CONQUISTA Y LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DURANTE LA COLONIA.

España con un atraso técnico-económico evidente y esperando recibir beneficios inmediatos por la conquista de sus nuevas colonias; no se encontraba en condiciones de imponer un desarrollo acelerado, que pudiera transformar de una manera inmediata dicha sociedad, ya que no contaba con los mecanismos necesarios para implantar una estructura tributaria que le permitiera allegarse de recursos necesarios para el desarrollo de sus nuevas colonias, así como para el fortalecimiento de su economía en la península. De esta manera el proceso destructivo fué lento y accidentado.

Esto originó que la antigua economía indígena tuviera que coexistir con la española, gracias a las características de las comunidades indígenas donde prevalecieron sus modos de producción, como es el caso de sus formas de organización y dominio, así como los mecanismos para su autosuficiencia, etc., ya que, la única economía que podía producir a corto plazo era la indígena y que se caracterizaba por su modo de producción despótico tributario, motivo por el cuál fué adoptado inmediatamente, mientras encontraban nuevas alternativas de explotación.

De esta manera, una vez establecido el modo de producción y las formas de organización social, se procedió a establecer las condiciones de explotación colonial que se impri -

mían al trabajo y a la tributación originando con esto que fuera mayor a la existente en España y a la que prevalecía en la economía indígena. Por esta razón consideramos que - este modo de producción se cataloga como de feudal tardío - en su versión colonial, con otros componentes de importancia, como son el gran poder de la corona y su enérgica intervención en los diversos aspectos de la sociedad, combi-nándolos con los inicios de un mercantilismo avanzado dentro de las condiciones de rígida imposición colonial.

Bajo estas características España adoptó dos tipos de medidas que nos permiten interpretar la situación existente en esa época: La primera se refiere a la acumulación y explotación de metales monetarios y la otra a la protección de la economía española mediante la prohibición de ciertos artículos manufacturados que solamente podían producir en la península, hecho que significaba un obstáculo al desenvolvimiento económico de la colonia, que no podía utilizar -- sus propios recursos en actividades de productividad o en procesos más elevados de especialización, fomentando con - esto las importaciones, las que a su vez eran absorbidas y sustituidas por un aparato productivo de otras entidades, - ya que España no estaba en condiciones de exportar capital y tecnología a sus dominios.

De acuerdo a este tipo de políticas de carácter mercanti - lista. otro de los principales factores que condujeron a - España al retraso económico, fueron los altos impuestos pa - ra poder sostener su economía de guerra, el favoritismo en el otorgamiento de los puestos públicos que se utilizaban - como canogías y el deterioro de la capacidad administrati - va en la Nueva España.

La etapa a la que nos referimos surge y alcanza su mayor auge en la encomienda, órgano que operaba como mecanismo de recompensa para los Jefes Militares que conquistaron a México, de donde obtenían diferentes tipos de tributo: Así por ejemplo a mediados de la década de 1530, había treinta encomiendas tan sólo en el Valle de México, que comprendía 180 000 tributarios indígenas a los que se les exigía el 30% de su producto agro-artesanal o también podía ser en especie o trabajo. <sup>8/</sup>

Bajo estas características el Gobierno Español, se regía bajo ciertos sistemas que transmitía a la Nueva España, considerando sus posiciones americanas como nuevos reinos o repúblicas tributarias; su objetivo era la de conservar la estructura tributaria y la soberanía en las tierras conquistadas. En lo que se refiere a las propiedades de los indios, éstos fueron considerados como concesiones de la Corona de las Comunidades.

Con el paso del tiempo la casta conquistadora fué obteniendo importancia y poder y así paulatinamente se apoderaron de gran parte de las fuentes de la riqueza, como es el caso de las minas, tierras y empresas con características españolas, que presionaban cada vez más la corona a la que solamente le pagaban los impuestos y a la que cada vez proporcionaba "prestámos con mayores ventajas que el tributo indiano al mismo tiempo, bajo el impacto de la despoblación, la vieja estructura tributaria declinaba, la corona no dejó de defender a las comunidades indígenas pero fué cediendo a la presión de los colonizadores en la medida en que ésta se traducía en ingresos fiscales y consolidación del poder real" <sup>9/</sup>.

---

<sup>8/</sup> Gibson Charles. Los Aztecas bajo el dominio Español (1519-1810). México 1961. P. 66

<sup>9/</sup> Semo Enrique. Historia del Capitalismo en México. Los Orígenes (1521-1763). P. 68

La política adoptada por la Corona en lo que corresponde a la división de clases sociales, convirtió a la sociedad colonial en dos sectores separados.

La República de los Indios y la República de los Españoles dentro de estos dos grupos existían diferencias, tanto en lo económico como en lo social, y siempre subordinados directamente a la Corona. Originando con estas medidas que se orillarían las comunidades indígenas que se dedicarían exclusivamente a la agricultura, la intención de la Corona era la de concentrar a los indígenas en los poblados donde pudiera tener un dominio económico y político conocido como Leyes de Burgos, éstas Leyes le permitieron, la aplicación en la comunidad de un nuevo sistema tributario originando así, la aparición de instituciones hacendarias. Tal es el caso de las cajas de la comunidad cuyos fondos se -- formaban con el producto de explotaciones colectivas y donaciones que servían de garantía para el pago del tributo y la satisfacción de las necesidades de asistencia social.

Así también, la formulación de la cofradía que se constituía de un fondo colectivo de animales y tierras que funcionaban en base a las contribuciones de sus miembros y a los réditos de sus propiedades; dicho fondo se destinaba para el funcionamiento de sus celebraciones religiosas que eran muchas. 10/ La cofradía tenía muchos funcionarios, posición que era fuente de prestigio y autoridad.

La Corona seguía protegiendo a la comunidad, para que de esta forma pudiera apoderarse de la producción excedente o tributo, relación existente que permitía una explotación de la comunidad por el dño Iglesia-Corona.

---

10/ De la Torre Villar Ernesto. Las Cofradías y la propiedad territorial en Michoacán. Vol. IV. P. 410. 1967.

Este mecanismo subsistió, por lo que los defensores de la corona tenían como único objetivo de acuerdo al sistema mercantilista imperante, el atesoramiento que les permitía convertirse en explotadores de comunidades, no de individuos, ya que exigían tributo tanto a los indígenas como a los colonizadores, instituyendo así, una estructura despótica tributaria.

El Estado como dueño de la tierra y del poder imponía sus condiciones como eran el de la renta, de la tierra y el cobro del tributo creando así una serie de características, que situaban a la colonia bajo un sistema feudal de la corona, por lo tanto la comunidad empezó a manifestar un descenso en su tasa tributaria, debido a que los costos de recaudación eran demasiado altos, por lo que fue necesario que encaminará sus intereses hacia los privados de donde podían obtener buenos ingresos.

Pero existía una discrepancia entre los intereses de los colonos y el de la corona, pues las dos perseguían los mismos objetivos: apoderarse del tributo de los indígenas, los primeros codiciaban el Derecho Señorial de cobrar tributo, como los ingresos que estos proporcionaban, argumentando ellos que los indios tenían poca capacidad tributaria y que el producto se recogía en mercancías que en la mayoría de los casos no podía ser enviada a España.

Los encomendadores proponían que la casa real cediera sus derechos tributarias y que les permitiera gravar a las empresas españolas. 11/

---

11/ Miranda José. El Tributo Indígena en la Nueva España durante el siglo XVI. P. 33.

Pero con las múltiples presiones a que fué sometida la corona por los colonos que amenazaban con abandonar las --- tierras recién conquistadas, se procedió al inicio de la - distribución de encomiendas que otorgaba a los favorecidos el derecho temporal de cobrar tributo. De esta manera podemos diferenciar dos tipos de tributos: el tributo a personas privadas (encomenderos) y el tributo del virrey a la corona.

Para la recaudación que hacían los encomenderos se basaba un mecanismo de transferencia del producto excedente de -- las comunidades hacia las empresas españolas, podemos de - cir que este es el impuesto privado, que la recaudación -- del tributo real formó un gran aparato burocrático, representado por la Contaduría Real de Tributos, y que era parte de la caja de México que utilizaba a los alcaldes mayores y corregidores, que actuaban como agentes fiscales, -- los que a su vez eran los encargados de recaudar los pagos en efectivo, que hacían directamente con ellos. En cambio el tributo en especie seguía una trayectoria más compleja -- debido a que la corona sólo era útil si era cambiado por dinero en efectivo, haciéndose por medio de subastas públicas, entregando posteriormente a la Iglesia el diezmo --- correspondiente. A partir de la segunda audiencia en 1530 se reglamenta el monto de los tributos, adaptándose las tarifas de acuerdo a la capacidad de pago de las comunidades.

Entre 1557 y 1563 se inició una reestructuración, definiendo quién era la persona sujeta a tributo: un varón casado, era un tributario completo y un medio tributario era un -- adulto indígena soltero o viudo, así se estableció una cuota tributaria uniforme y se regularizó la fecha de entrega del tributo.

En 1600 el indio fué eximido del pago de la alcabala, uno de los impuestos más gravosos que pesaba sobre los españoles, pero a la vez se les asignó el tributo que volvía a ser una carga que arrastraban desde sus ancestros.

El paso paulatino del tributo al dinero (1634) tuvo doble efecto, por un lado obligó al comunero a trabajar en las empresas de los españoles y promovió la integración de la comunidad a la economía del mercado. Debido a que el indígena para obtener dinero debía de concurrir al mercado como vendedor de mercancías o fuerza de trabajo.

Haciendo un análisis que abarca del siglo XVI a principios del XVIII, el valor del tributo real bajó en forma drástica todo esto a causa de la inmisericorde explotación a que fueron sometidas las comunidades indígenas, ocasionando en una alarmante reducción de la población, porque hacia 1770 había alcanzado el monto nominal del siglo XVI. <sup>12/</sup>

En el siglo XVI, el tributo era el ingreso principal de la corona, todavía a principios del siglo XVIII jugaba un papel muy importante, constituyendo del 15% al 17% de los ingresos de la Hacienda Real, pero a mediados del siglo XVIII, las cosas comenzaron a cambiar; el monto del tributo real aumentaba, pero su importancia relativa directa disminuía. <sup>13/</sup>

En esta etapa es cuando empieza a manifestarse la metamorfosis tributo-impuestos con características más avanzadas, porque así empezaba a gravar el producto, como es el caso

---

<sup>12/</sup> Defonseca Fabián y Urrutia Carlos. Historia General de la Real Hacienda. P. 429

<sup>13/</sup> Ibid. P. 450

del estanco del tabaco, la alcabala y los derechos sobre productos de las minas, los ingresos por este concepto fueron creciendo mucho más aprisa de manera que el tributo llegó a representar menos del 5% del ingreso fiscal total de la corona a fines del siglo XVIII.

Igualmente, la importación de funcionarios españoles para dirigir el gobierno y la administración fué una medida que extremo el descontento con los criollos, relegando a segundo lugar a los representantes de las corporaciones tradicionales.

De esta manera la sustitución de tributo como fuente principal del ingreso fiscal para la comunidad Estado e Iglesia fué tomado con pasividad por la casa real, ya que por otro lado los impuestos a las empresas españolas y los estancos reales les empezaba a dejar mayores ingresos. Así se fué creando una estructura tributaria más compleja adaptando características existentes en España. La aplicación de los impuestos indirectos en la Colonia se inician como una necesidad de la corona de agregarse ingresos adicionales y como una forma de control burocrático para las diferentes actividades como: las comerciales y de carácter público. Así hace su debut en La Nueva España con el nombre de "Ramo de Papel Sellado" y bajo este rubro empieza a funcionar en el año de 1638 durante el gobierno de Felipe IV, haciéndose un uso semejante al existente en España de esta Real Cédula, pero con algunos cambios que se elaboraron de acuerdo a las necesidades de la Nueva España, como es el caso de la Ley 18, título 23, libro 8o. de la recopilación de las Indias; en donde se estipulaba que en la Real Cédula no se podía redactar ninguna escritura, instrumento público o despacho a menos que fuera papel sellado; esta era la-

del estanco del tabaco, la alcabala y los derechos sobre productos de las minas, los ingresos por este concepto fueron creciendo mucho más aprisa de manera que el tributo llegó a representar menos del 5% del ingreso fiscal total de la corona a fines del siglo XVIII.

Igualmente, la importación de funcionarios españoles para dirigir el gobierno y la administración fué una medida que extremo el descontento con los criollos, relegando a segundo lugar a los representantes de las corporaciones tradicionales.

De esta manera la sustitución de tributo como fuente principal del ingreso fiscal para la comunidad Estado Iglesia fué tomado con pasividad por la casa real, ya que por otro lado los impuestos a las empresas españolas y los estancos reales les empezaba a dejar mayores ingresos. Así se fué creando una estructura tributaria más compleja adaptando características existentes en España. La aplicación de los impuestos indirectos en la Colonia se inician como una necesidad de la corona de agregarse ingresos adicionales y como una forma de control burocrático para las diferentes actividades como: las comerciales y de carácter público. Así hace su debut en La Nueva España con el nombre de "Ramo de Papel Sellado" y bajo este rubro empieza a funcionar en el año de 1638 durante el gobierno de Felipe IV, haciéndose un uso semejante al existente en España de esta Real Cédula, pero con algunos cambios que se elaboraron de acuerdo a las necesidades de la Nueva España, como es el caso de la Ley 18, título 23, libro 8o. de la recopilación de las Indias; en donde se estipulaba que en la Real Cédula no se podía redactar ninguna escritura, instrumento público o despacho a menos que fuera papel sellado; esta era la-

forma de darle validez a todos los escritos públicos y oficiales para realizar cualquier tipo de actividad, sino se hacia ese tipo de papel. 14/

Esta primera manifestación impositiva adolecía del dinamismo de un impuesto moderno, por lo que, a lo largo del virreynato sufrió pocos cambios, respondiendo a la poca actividad, ya que gravaba escritorios públicos y despachos, así como las escasas exigencias de obras públicas hacia el gobierno, ya que gran parte de las obras estaban a cargo del clero, como era el caso de la construcción de escuelas, caminos, fundar comunidades, trazar las obras hidráulicas.

En sí el papel de la Iglesia también era el de recaudar impuestos, como era el caso del diezmo, confirmaciones, registros de recién nacidos y defunciones, que eran actividades que le correspondían al Virreynato. Esta situación prevaleció a lo largo de toda la etapa colonial, sufriendo una anarquía en la etapa de Independencia, ya que cada gobierno que se instauraba aplicaba una serie de impuestos para hacerse de recursos dentro de una economía de guerra.

Este crecimiento de la economía novohispana por medio de la reorganización de todo el ramo llamado Real Hacienda (ingresos y egresos). Con un sistema técnico y administrativo más riguroso que pasó a administrar por encima del Virrey y Superintendente General, terminándose con la práctica de "arrendador" a manos de particulares el cobro de impuestos y otras tareas administrativas quienes compraban el cargo y lo desempeñaban sin cobrar suel

---

14/ Yáñez Ruíz Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1958.

do pero se aprovechaban del mismo para hacer todo tipo de negocios particulares.

Otra cosa que llevó a esta reforma del Sistema Impositivo, fué acompañado por la reorganización de los estancos o monopolios de la explotación de un producto que el estado reservaba para sí.

Esta reforma vino a manifestar un aumento considerable, como ejemplo citaremos algunas cifras: El monopolio del tabaco que casi no aportaba nada en 1760 produjo 7'825,000 pesos en 1772. El ingreso por concepto del derecho de alcabala pasó de 1'488,690 pesos en 1775 a 2'360,252 pesos en 1779, a casi tres millones. A fines del siglo el tributo que pagaban los indios creció de 546,000 promedio en la década de 1760 a 955,813 pesos en 1779. El valor de lo colectado por concepto del diezmo pasó de 13'349,147 promedio anual en el decenio de 1770 a 1779 a 18,354.071 pesos en 1778 a 1789. <sup>15/</sup>

De acuerdo a estas cifras, los incrementos mayores se dieron en el sector de impuestos, estancos y producción destinada al consumo exterior, que era hacia donde estaban orientadas estas reformas y beneficios. Estas reformas además de convertir a la Nueva España en el primer productor de plata en el mundo y en el sostén de la economía española desencadenaron una serie de consecuencias internas que afectaron el destino de la colonia, como es el resquebrajamiento de la estructura de la antes unida oligarquía colonial; puesto que los principales afectados fueron las corporaciones más poderosas (Iglesia y encomiendas).

---

<sup>15/</sup> Semo Enrique. Historia del Capitalismo en México los Orígenes I. 1521-1763.

Aunque se trataron de implementar una serie de medidas que atenuará la situación predominante en la Nueva España, se expidió una real orden del 26 de mayo de 1810, en la cuál se exceptúa a los indios del pago de las contribuciones -- que tenían asignadas y a su vez se ordenaba al mismo tiempo que, para que no se perjudique a los gobernadores o alcaldes privándolos del porcentaje que percibían sobre recaudaciones, se les pagase esas participaciones con cargo a otros ramos, así mismo se ordena que los intendentes, gobernadores o corregidores informen sobre los demás gravámenes y contribuciones que pesaban sobre los indios tales como: medio real de hospital y ministros, para que reduzca o se derogue.

#### ETAPA DE INDEPENDENCIA

El movimiento de independencia iniciada por Miguel Hidalgo, determinó que las autoridades de la Península expidieran el decreto del 15 de octubre del mismo año, que pretendía atenuar las tensiones existentes, en el que se proclama la igualdad entre peninsulares y los naturales de los dominios españoles, sancionando así el derecho de los segundos a ocupar cualquier cargo; con eso se pretendió nulificar uno de los principales elementos de descontento, pues hasta entonces los altos cargos y dignidades de los dominios españoles, estaban reservados para los primeros. <sup>16/</sup>

En 1812 se sanciona la Constitución Española de Cádiz, que pretende instaurar para España un régimen democrático donde se aprobaba el repartimiento entre las provincias de los ingresos tributarios.

---

<sup>16/</sup> Instituto de Administración Pública. Revista de Administración Pública No. 11, Enero - Marzo 1959. Pág. 26. México, - D. F.

En 1821 son los primeros actos hacendarios de México Independiente pero bajo contexto imperial, donde es creada la Secretaría de Hacienda. Las disposiciones hacendarias empiezan de inmediato por decreto del 22 de noviembre, se su primen los siguientes impuestos y derechos:

- 1.- 1% de diezmo y real de señoreaje.
- 2.- El derecho a ocho maravedieses por marco de plata, por la afinación de las pastas sujetos a este proceso.
- 3.- Los 26 maravedieses a cada marco de las pastas mixtas.
- 4.- El derecho de cuatro ochavas en piezas de plata y el de media en las piezas de oro.
- 5.- Se suprimen todos los derechos a las pastas de oro y plata, y a la moneda, que les fuerán impuestas durante la revolución. 17/

Otro tipo de disposiciones hacendarias que se procedieron a implementar, para tratar de estabilizar la situación económica en 1822, se reglamenta la traslación de dinero a los puertos, se modifican los derechos sobre vinos y aguardientes, aumentándose las tasas para los extranjeros y disminuyéndose para los nacionales, se sanciona la libertad para extraer capitales al extranjero el 22 de marzo y se autoriza al gobierno para que abra un crédito entre las potencias extranjeras de 25 a 30 millones de pesos, para lo cual se faculta al gobierno a hipotecar la generalidad de las rentas de la Nación, el 25 de junio del mismo año. 18/

Como se puede observar las dos últimas disposiciones tendrían serias consecuencias y repercusiones, por ser los --

17/ Ibid. Pág. 27.

18/ Ibid. Pág. 28.

primeros inicios de deuda externa en la vida independiente del país, así como un control de capitales extranjeros.

En el lapso comprendido de octubre de 1822 a marzo de 1823, se desarrollaron los acontecimientos que terminan con el Imperio de Iturbide, el Congreso reunido nuevamente, decreta la instalación del Supremo Poder Ejecutivo, integrado por Nicolás Bravo, Guadalupe Victoria Y Pedro Celestino Negrete con presidencia rotativa; en 1823 se establece la creación de la Tesorería de la Federación en donde entrarían todos los ingresos provenientes de la renta de los estados, los empréstitos y donativos, en general todos los egresos provenientes del Estado.

Se reglamentó la existencia de cuatro clases de Papel Sellado que tenía diferentes usos, se estableció como obligatorio para hacer constar en dicho papel toda clase de actos, documentos y contratos celebrados tanto a nivel particular como estatal con cuatro tipos de papel sellado, aquí se encuentran ya los primeros intentos de cuotas progresivas. 19/

En el decreto de 1835 se ordenó que los Estados, contribuyeran a los gastos de la federación con el 25% del total de las rentas públicas.

Con la Revolución de Ayutla que derrocó a la dictadura de Santa Ana, la cuál se consolidó en 1855, con el gobierno del General Juan Álvarez, llegó a la Secretaría de Hacienda, Guillermo Prieto, dictando una serie de medidas siendo la principal la que derogaba todas las consignaciones de fondos especiales y en la que de nuevo pasaba a cargo de la Tesorería el Ramo de Papel Sellado.

Los gobiernos mexicanos habían considerado siempre que el impuesto, era el único ingreso que podía sanear sus finanzas. Por ello, su preocupación fundamental se orientaba hacia todo tipo de medidas fiscales, que pudieran allegar los ingresos para ampliar su presupuesto. Lejos de aumentar sus ingresos por la promulgación de nuevas leyes y decretos fiscales, siempre era una costosa decepción que sólo lograba ganarse poderosos adversarios y volver más complicado y deficiente el Sistema Fiscal.

El sistema fiscal mexicano seguía teniendo casi las mismas características al de la Epoca de la Colonia, a la que solamente se iban agregando sin ningún orden toda clase de medidas, como era el caso de que, para proteger "La industria nacional y procurarse de ingresos, los gobiernos Mexicanos habían creído siempre conveniente afectar a los productos extranjeros con numerosos y pesados derechos de importación. Además de los problemas ya mencionados, estas cargas fiscales tenían un resultado totalmente opuesto al previsto. Los elevados derechos impuestos a los artículos extranjeros no evitaban la competencia a los artículos nacionales, favoreciendo en cambio al contrabando que sustrajían fuertes ingresos a los gobiernos." 20/

Pero no sólo era aplicado arbitrariamente la legislación fiscal, sino también a falta de una eficaz organización administrativa, en muchos casos no se aplicaba y el rendimiento de la multitud de impuestos era una mera ilusión. Como era el caso de los impuestos a la propiedad, que no obstante que su importancia representaba en realidad un ingreso ridículo para el Tesoro Federal.

La anarquía fiscal se había agravado, debido a los cambios constantes de el gobierno. El cuál era víctima en todo momento de intereses diversos que se refleja en las luchas - ideológicas, que sostenían los partidos políticos. Las divergencias eran a este respecto tan profundas, que la cuestión fiscal no se excluía de ese proceso y llegó a influir directamente en todo el marco de la lucha política.

Debemos recordar que las aduanas eran de hecho las únicas fuentes de ingresos que tenía el Gobierno Mexicano y podían ser marítimas o interiores, estas últimas controlaban la circulación interna de las mercancías entre una provincia y otra; tanto a nivel federal como local, convirtiéndose así, en una de las pocas entidades productoras para el financiamiento gubernamental, ya que la deuda exterior de México, no tenía más garantías que los ingresos de las Aduanas Marítimas.

Después de tratar de enmarcar las características con las que se inicia la vida independiente en materia tributaria, podemos observar que uno de los medios de recaudación fiscal más importante era el papel sellado. Se estima que subsistió a las luchas internas de esa época, por su antigüedad burocrática, la cuál fué evolucionando de acuerdo a las adecuaciones que se iban incorporando al paso del tiempo.

#### LEYES DE REFORMA

En el período 1841 a 1845, se implantaron una serie de reformas con la creación de nuevos impuestos con la finalidad de allegarse fondos para sostener una economía de guerra por el problema de la lucha contra Estados Unidos, por la anexión de Texas a ese país.

El 25 de junio de 1856, bajo la titularidad de Manuel Payano tiene lugar uno de los actos más trascendentes del Gobierno Liberal; que consistía en la publicación del decreto de la desamortización de las fincas rústicas y urbanas que administraban como propietarios las corporaciones civiles y eclesiásticas de la República. <sup>21/</sup> Pese a los esfuerzos del clero, para el mes de diciembre de 1857 se había desamortizado bienes por valor de 25 millones de pesos, de ahí en adelante la Iglesia perdió el poder económico y político.

También en este mismo año se ordena el establecimiento de un Departamento para la impresión de sellos, éstos siguen una serie de disposiciones de tipo administrativo.

En 1861 bajo la administración del Presidente Juárez, se promulgo el decreto de suspensión de pagos que provoca el rompimiento de las negociaciones con las tres potencias que habían venido a reclamar sus adeudos, la situación económica se agrava, razón por la que el gobierno se ve en la necesidad de reducir los gastos que no sean para la defensa y a su vez se complementaron una serie de medidas hacendarias, como eran que los impuestos se deberían de cobrar en el lugar del consumo y no en el de la extracción, que cesan las facultades extraordinarias concedidas a los Gobernadores de los Estados, se termina con los cobros de alcabalas y se publica una lista de los productos que quedan libre de ella.

El 9 de febrero del año de 1863, se expide la ley que establece el derecho del timbre que causará sobre vales, pagarés y en general sobre toda obligación de pago, sobre las-

---

<sup>21/</sup> López Cámara Francisco. La Estructura Económica y Social de México en la Epoca de la Reforma. Pág. 40.

escrituras públicas y privadas con o sin hipoteca; el mismo día se expide el reglamento correspondiente en la fracción 2a., establece las seis clases de timbres que son: -- 100, 10, 5, 4, 1 peso, 4 y 2 reales; este impuesto tenía como finalidad el de incrementar los ingresos del erario -- sin producir obstáculos al desarrollo económico, otro de sus objetivos era el de sustituir a las alcabalas, papel sellado y la contribución federal; las primeras se eliminarían en cuanto se implantará el nuevo impuesto, lo cuál sucedió hasta 1871, donde se sustituyó el uso de papel sellado por el del timbre que era de dos tipos:

- 1.- Para documentos y libros
- 2.- Para la contribución federal

## LOS CIENTIFICOS

### EL PORFIRISMO.

Se inicia con una rebelión que triunfa sobre el gobierno -- legítimamente establecido el 1º de enero de 1876, tomando posesión como presidente provisional de la República a fines del mismo año, realizando después de unas elecciones -- imparciales en la que es nombrado Presidente Constitucional por primera vez, heredándole el poder en el siguiente cuatrienio 1880-1884, a Manuel González, en este período a partir de 1884 y hasta que triunfa la revolución no dejaría el poder, por lo tanto, la Secretaría de Hacienda, ya no tendría grandes cambios en su estructura fundamental, -- aunque en materia de sus funciones se introducían continuas reformas, que tenían como único fin hacerse de ingresos.

En el largo período que enumeramos anteriormente la economía mexicana experimenta un crecimiento inusitado, ya se abren las puertas al capital extranjero, se inicia la contratación de ferrocarriles, la agricultura y ganadería, adquieren un gran desarrollo, aumentan las importaciones y exportaciones, la planta industrial se desarrollaba a grandes pasos, se lleva una política de construcciones de grandes obras públicas, se requiere la inversión de grandes capitales que se conseguían tanto internamente como externamente.

Para esto se imponía una política hacendaria, como ya mencionamos antes, que no tuviera grandes cambios pero sí, -- que fuera lo suficiente elástica para no afectar el capital y el poder solventar los gastos ya enumerados.

Hablaremos de las dos corrientes que prevalecieron en materia hacendaria, en este período, la época de Matías Romero y José Ives Limantour. El primero se le considera precursor del Impuesto Sobre la Renta, ya que propugnaba por la recaudación fiscal hacia los impuestos directos que serían más equitativos y producirían más recursos al erario que los que estaban en vigor, se inclinaba por establecer una sola contribución directa general, sobre la propiedad y el capital mobiliario que aumentaría sus rendimientos en la proporción que crecerá el valor de éstos y el de sus frutos.

Para Limantour, el equilibrio presupuestal fué su meta primordial. ya que lo tomaba como condición para las dependencias y servicios del estado y tuviera resultados positivos, esto lo logro porque Matías Romero, le había dejado la mesa puesta en lo referente a legislación y recaudación fis-

cal logrando supervit presupuestal en esa época, originando con esto la supresión de los alcabalas que pudo realizarse gracias a que se habría creado previamente una estructura tributaria cada vez más eficiente: el impuesto al timbre y a las exportaciones e importaciones, estas dos últimas representaban la mayoría de los ingresos del erario.

Por otra parte, mientras Matías Romero propugnó los impuestos directos, Limantour lo hizo por los indirectos, los cuales lejos de combatir la injusta distribución de la riqueza la facilita y la aumenta, así podemos citar un párrafo de los interlocutores de la época Limantouriana.

"Los pobres forman la gran mayoría y ellos son los que pagan con la totalidad del impuesto indirecto; ellos carecen de propiedades y de rentas, pero tienen sus dos manos que les aseguran su trabajo y esto en economía política se llama capital, porque produce y en el sistema financiero constituye una materia que puede gravarse, porque es la fuente principal de la riqueza privada." 22/

Así podemos deducir que la política porfirista no tenía objetivos de desarrollo económico y con tendencias sociales.

Sino que trataba a toda costa preservar los privilegios de la clase dominante, tanto nacional como extranjera, que era en la que se cimentaba su sostén.

---

22/ Iturriaga de la Fuente José. La Revolución Hacendaria. Sep. Setenta 282, cita de Armando Servín González.- Nuestra Política Tributaria de 1869 a 1911, en el Trimestre Vol. VII. No. 4. 1940. PP. 425-462.

## REVOLUCION MEXICANA 1910 - 1924

En la época revolucionaria, la Secretaría de Hacienda sufrió infinidad de alteraciones y reformas en el orden fiscal y bancario; esta serie de movimientos se desarrollaron bajo una economía de guerra, reflejándose con esto en las necesidades de recursos que necesitaron los diferentes gobiernos que ocuparon el poder en este período, los cuales no pudieron implementar cambios sustanciales los que prevalecieron en gran parte conservando la estructura Porfirista.

En esta etapa se le dió prioridad y extensión al impuesto del timbre que abarcaba muchas actividades comerciales e industriales, se gravó entre otras el consumo del teléfono, luz eléctrica, anuncios, se empieza a gravar el petróleo y sus derivados, los capitales administrados por instituciones de beneficencia privada, la propiedad rústica y la matanza de ganado.

Este impuesto recibió muchas críticas, no sólo por lo contradictorio y confuso de sus disposiciones por lo que el Congreso Constituyente de 1917, se procuró separar los ramos principales en que estaba integrado este impuesto, para evitar la duplicidad en el pago de este y determinar sus alcances, para esto se estableció una distinción entre impuestos del timbre propiamente dichos sobre actas, documentos y contratos e impuestos que se deberían pagar por medio del "Timbre".

Estas críticas que se vertieron sobre la estructura tributaria en México, tuvieron como respuesta que el mismo año

de 1917, por invitación del Presidente Venustiano Carranza, "Vino a México a realizar un estudio sobre la estructura tributaria nacional el profesor de Columbia Henry A. D. -- Chandley, en su trabajo, entre muchas recomendaciones todas ellas entendibles, se habla de la implantación del impuesto al ingreso personal, de la supresión de la gran mayoría de los tributos en uso, para descansar en unas cuantas tasas de amplia base y de la eliminación de la contribución federal -una sobre-tasa, sobre todos los impuestos estatales - porque acentúa la regresividad tributaria y se trata de un sistema totalmente inaplicable en los países - avanzados, de suprimir, cuando menos, la pesada carga sobre los artículos de consumo necesario, para gravar utilidades y patrimonios". 23/

En esta etapa y en base a la carta de 1917, se sentaron -- los inicios para el surgimiento y desarrollo del capitalismo de Estado Nacionalista, que intervendría para el fortalecimiento de una economía mixta, orientada hacia la independencia con respecto al dominio de empresas extranjeras.

Podemos resumir esta etapa como la continuación del sistema hacendario de la dictadura, pero con la salvedad de que a partir de la constitución de 1917, empezaba a germinar - ideas y un nuevo sistema político y económico que le permitiría a la economía mexicana empezar el despegue de lo que fué un largo período de dictadura a uno que, como todo cambio se vio inverso en el desorden que conlleva toda revolución, pero que por medio de la instauración de un sistema-constitucionalista, se legitima el nacimiento de el Estado Moderno que prevalece hasta nuestros días.

---

23/ Retchkiman Kirk Benjamín. Problemas del Desarrollo. No. 33. Pág. 146. Testimonio, La Sobre Tasa del 15 por ciento del-Distrito Federal.

## LAS TRES CONVENCIONES NACIONALES FISCALES

En materia fiscal se exigía una mejor integración para su propia administración y en virtud de ello, fué a finales de 1923, cuando se creó una serie de modificaciones con el objeto de adaptar los impuestos a las necesidades nacionales y los progresos en materia económica y así se expidió la ley de ingresos de la federación para 1924, donde se creaba y formalizaba el impuesto sobre la renta, que sería la cuna de las primeras manifestaciones de gravar al ingreso personal, lo cuál tiene una repercusión obligada sobre el ingreso del timbre, ya que gravaba una pequeña parte de la renta personal, a través de varias gravámenes, por lo que al expedirse la ley del impuesto sobre la renta, desaparecieron estos de la ley del timbre para formar parte del otro sistema.

Al implantarse el impuesto sobre la renta empezó a absorber las actividades de los impuestos del timbre, principalmente en lo referente a la compra-venta del menudeo, dejándolo reducido a funciones de carácter complementario.

Por otra parte, en esa época se celebraba la primera Convención Nacional Fiscal en 1925, que tendía a delimitar las fuentes de ingreso de la Federación y las referentes a los Estados con la consiguiente repercusión en los impuestos generales que existían dentro de la Ley del Timbre. En sí estos son los primeros intentos para tratar de implantar y modernizar el sistema federalista, que se encontraba estancado hasta esa época, en esta reunión no rindieron los frutos esperados y se prosiguió haciendo una serie de cambios sin mucha importancia hacendaria.

Por lo tanto, el impuesto del timbre continuaba perdiendo importancia en los años subsecuentes originando con esto, la creación de nuevos impuestos especiales que gravaban bebidas alcohólicas y elaborados, pasajes, rifas, loterías, etc.

La Segunda Convención Nacional Fiscal 1933, tuvo los mismos resultados que la primera. Ya que los acuerdos a los que se llegaron como era el caso de la unificación de la industria y el comercio, no se llevaron a la práctica y se dejó abandonado totalmente el estado de las mismas; aún cuando desde el punto de vista teórico, las condiciones a las que se arribó, hubieran ayudado en gran forma a resolver el problema de la múltiple concurrencia impositiva.

Es pertinente hacer notar la política iniciada por el Presidente Lázaro Cárdenas, a fines de los 30', en la que da un nuevo giro a los hechos que pudieron caracterizar una política fiscal de alcances generales. Ya que el período 1926 -- 1947, se había caracterizado por la preocupación de los gobiernos para lograr el equilibrio presupuestal mediante la reforma de sus estructuras impositivas, en la que se había logrado un alza considerable en recaudación pasando de 385.2 millones a 2054.7 millones de pesos, en ésta etapa la reforma más sobresaliente fué en 1940, la llamada Ley de Industrias Nuevas y Necesarias.

En 1945 la más importante de las modificaciones es la del Impuesto Sobre la Renta, cambiándose el impuesto sobre dividendos, por el de ganancias distribuibles.

Por último en 1947, tuvo lugar la Tercera Convención Nacional Fiscal, en cuyo temario a desarrollar se incluían varios asuntos de importancia, de entre los cuales podemos mencio -

nar los siguientes:

- 1.- Reestructuración, análisis, proporción y proyección - de la imposición Federal, local y Municipal, dándole atribuciones necesarias en recaudación y administración a los Estados.
- 2.- Que el rendimiento del mismo se repartiera entre los Estados y Municipios.
- 3.- Estructuración de un Plan Nacional de Arbitrios y bases de determinación dentro de él, de los elementos - constitutivos de los sistemas hacendarios de la Federación, Estados y Municipios.
- 4.- Que acabará con las juntas calificadoras y la posibilidad de modificar las declaraciones de los causantes.
- 5.- Análisis del sistema constitucional vigente en materia tributaria y reformas que sería necesario incluir dentro de la Constitución Mexicana, para asegurar la correcta organización de las Haciendas Federales y Locales.

De esta manera otro de los resultados de la Tercera Convención Nacional Fiscal en diciembre de 1947, se expidió la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles y la Ley que reforma la Ley General del Timbre, restringiéndola en su aplicación, solo a los contratos, actas y documentos no mercantiles señalados en la misma, y más tarde a la compra-venta y arrendamiento de inmuebles, así como los recibos que de ellos emanan.

En lo referente a la creación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, apareció la posibilidad de subsistir los múltiples-

impuestos que la Federación, los Estados y Municipios, mantenían sobre el comercio y la industria, por un impuesto general sobre ventas al consumo; estas nuevas adecuaciones las podemos ennumerar de la siguiente manera:

- 1.- Liberar a la industria de gravámenes que necesariamente forma parte del costo de la producción, con lo cual a la vez que se tiende a reducir dicho costo evita, a lo menos en su fase primaria la piramidación del impuesto.
- 2.- El impuesto sobre ventas al consumo, es suficiente y elástico.
- 3.- Que este impuesto se estableciera con la expresa intención de hacerlo recaer directamente en los consumos individuales, lo cual conduciría a gravar las operaciones, cuando el comprador tuviera el propósito de consumirla y no de revenderla, por lo mismo, recaería sólo en el consumo final.
- 4.- Se expreso que este impuesto sólo pasaría por la industria y el comercio sin cubrirlo directamente el gravamen, sino que vendría a recaer directamente sobre el consumidor, la industria y el comercio causarían el impuesto que les es propio, o sea aquel que afecta los ingresos netos o utilidades. Para los comerciantes e industriales sólo pagarían el impuesto sobre la renta y los consumidores sería el de las ventas.
- 5.- La cuota era de 33 al millar, compuesto por 18 al millar para la Federación y el 15 al millar para el Dis

trito Federal y para el Estado que aceptará el establecer este gravamen en sustitución de sus impuestos locales,

En esta época cuando empieza a tener importancia el impuesto sobre Ingresos Mercantiles, pero el que tenía la primicia -- era el impuesto de la importación, ya que en 1939 representaba 21% de los ingresos totales. Y para 1949 ya sólo representaba el 12% y para 1956 el 11%; esto nos demuestra claramente el cambio de la estructura impositiva que ha sufrido el sistema fiscal mexicano.

A partir de la segunda guerra mundial, en la que no obstante que México tenía capacidad para importar en lo que necesitará, esta permaneció ociosa, ya que el principal abastecedor nuestro no estaba en condiciones de surtirlo la mercancía -- que estábamos demandando. Lo anterior, trajo como consecuencia la adopción de la estrategia de sustitución de importaciones, en esa década destacando así, el manejo de los aranceles como instrumento de recaudación. A partir de la Tercera Convención Nacional Fiscal, de esta forma, los impuestos al comercio exterior se empiezan a usar más con la finalidad de fomento, que la de recaudación; como ejemplo de éste proceso podemos citar a la Ley de Empresas Nuevas y Necesarias, en donde se estimulaban el proceso de industrialización nacional o extranjero otorgando exenciones o incentivos.

De esta manera a partir del año 1954, la política de estímulos a la industrialización, se basó en un sistema proteccionista de la planta nacional, vía aumento en la tasa general de aranceles y del uso más intensivo de los permisos de exportación a satisfactores de origen industrial.

## DESARROLLO ESTABILIZADOR

Conforme avanzaba el desarrollo industrial se empezaba a percibir que dicho proceso no arrojaba los resultados esperados, confirmándose con esto que el proteccionismo económico mal implementado, en lugar de fortalecer la planta productiva, a la larga reduce la producción y crea un mercado cautivo, en donde la empresa empieza a operar ineficientemente sin tener que utilizar su capacidad total y estancarse tecnológicamente.

De esta manera se produce a altos costos y precios, lo que no sólo frena la posibilidad de exportación de productos manufactureros, sino que obstaculiza las exportaciones primarias al elevar los costos de los bienes agrícolas que utilizan insumos industriales.

Estos sacrificios fiscales empiezan a gestar el endeudamiento externo como fuente de financiamiento pasando a ser del 50% de la inversión pública, en este período de fines de los años 60' - 70's.

En los años 60's dentro del proceso de sustitución de importaciones se tuvo un auge que asociado al nacimiento de una burguesía industrial fuerte, que facilitaba la creación de nuevas industrias y que se dirigía a la apertura de la economía al comercio exterior y la modernización económica haciendo de los años 60's y a mediados de los 70's, un período de desarrollo sostenido con un promedio del 6% en el crecimiento del PIB.

Se implementaba un sistema cuyo objetivo principal, era el de estimular el proceso de industrialización por medio de un pro

teccionismo económico mal implementado que pretendía racionalizar el aparato productivo nacional, por medio de una protección arancelaria que muchas veces no estaba justificada, sino que al ser permanente y actuar junto con los permisos de importación, le creaba a la industria un mercado "Cautivo", en donde la empresa podía operar ineficientemente sin tener que utilizar su capacidad existente y tecnología adecuada, de esta manera se produce a altos costos y precios, los que no sólo frenan las posibilidades de exportación de manufacturas primarias y secundarias al elevarse los costos de los bienes agrícolas que utilizan insumos industriales y perder competitividad en los mercados internacionales, originando así los primeros síntomas del letargo en que entraría la economía mexicana.

Esta situación a su vez, se veía afectada por la situación internacional en la que se desenvolvía la economía, afectando con esto las esperanzas para una mayor recaudación, originando así un gravámen de importancia decreciente, por las menores cuotas efectivas de los impuestos, como resultado de las variaciones en las importaciones y exportaciones, así como del tipo de cambio de nuestra moneda, respecto al dólar.

Por otro lado, el impuesto a las importaciones tiene un mercado ascendente como consecuencia del crecimiento del aparato productivo y la necesidad de importar materias primas, bienes de capital y de consumo, desviando con esto, los propósitos por los que fué implantado el modelo de sustitución de importaciones, originando con esto sólo más dependencia y proteccionismo a la planta productiva y por lo tanto una menor captación de recursos tributarios reales.

Esto hace que en esa etapa, los impuestos pasen a formar par

te importante de la estructura tributaria, así con la reforma de 1962, se dió el paso más importante de globalización de los ingresos personales al introducir una tasa complementaria sobre Ingresos acumulados, la cuál sería el antecedente inmediato para que en 1965, al cambiarse la Ley del Impuesto sobre la Renta; se orientará en mayor medida hacia uno de tipo global, con derecho a deducciones y exclusiones para las personas físicas.

En lo referente al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en 1971, surge la tasa del 10% para los bienes de consumo suntuario en 1973, la tasa del 4% sustituye a la anterior que era del 3%; en 1974 nacen las tasas especiales del 5%, 15 y 30%, estos estaban en relación al satisfactor que se obtenía.

#### DESARROLLO COMPARTIDO

Así a partir de los setentas, al agotarse el modelo de Desarrollo Estabilizador se implanta una nueva estrategia denominada del Desarrollo Compartido. En esta nueva etapa (1970 - 1976), se pretendía evitar la concentración del ingreso, la especulación y el desequilibrio social generado por la inflación, los Gobiernos Federales y Estatales, establecieron una serie de apoyos e incentivos fiscales con el fin de estimular al productor, pretendiendo cumplir ambiciosos objetivos nacionales; Incrementar el empleo como el medio para elevar el nivel de vida de la población, sacar del subdesarrollo a las zonas marginadas, tratar de establecer una infraestructura agraria y de fomento a la agro-industria, creación de tecnología propia, etc.

Durante este período, la necesidad de captar mayores recursos financieros, significó un gran esfuerzo que hubo que basarse en una serie de adecuaciones fiscales como las ya enumeradas anteriormente, referentes a su distribución entre las diferentes estratos de la estructura tributaria, se tenía ya aproximadamente de la siguiente manera: De la tasa general de 1.8% para la Federación y de 1.2% para el D. F. y Estados coordinados, el aumento de la tasa del 3% al 4% del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), se dividieron de la siguiente manera: 60% a los estados y municipios y en 40% a la Federación. Así del total recaudado correspondería el 55% a la Federación y el 45% a los gobiernos estatales, los que a su vez transfirieron en 20% a los municipios.

A pesar de ello, los efectos inflacionarios incontenibles hicieron insuficientes tales recursos para financiar la inversión, por lo que se recurrió a un excesivo endeudamiento externo; aunando a esto, podemos observar que una reforma tributaria anunciada, pasó a formar parte de un proceso gradual, ya que fué adecuada a la realidad económica-social de la economía y que perseguía fines a veces no recaudatorios, o progresivos del sistema impositivo, aunando a esto la crisis devaluatoria de 1976, en donde el Estado tiene que jugar un papel preponderante para nivelar los ingresos descompensados de los estratos de altos ingresos, hacia los de bajos ingresos que son los más representativos de la Sociedad Nacional.

#### ALIANZA PARA LA PRODUCCION

Para el sexenio 1976-1982, se pretendía implantar un nuevo modelo de desarrollo económico y social que desde el punto-

de vista de sus objetivos, se debía considerar como de vital importancia, la participación de las mayorías en los frutos de crecimiento económico, en el proceso de bienestar social, educación, vivienda, salud, seguridad social, desarrollo económico, etc. Por lo que se le designó bajo el nombre de --- Alianza Popular y Democrática para la Producción, como un programa en el que unificaba las acciones de todas las fuerzas económicas y sociales del país, en su afán de cumplir -- con uno de sus objetivos, como eran las metas del crecimiento del producto interno bruto de 5%, denominada etapa de recuperación fijada para 1976 y 1978, la cuál fué rebasada -- pues, de tenerse 2.1% en 1976 a 3.3% en 1977 y a 7.3% en -- 1978. 24/

En lo referente a los precios, aunque ascendieron, no tuvieron un crecimiento mayor del 17%, cifra inferior a la registrada en los dos años anteriores. Se pretendió que para ese sexenio aminorar las presiones inflacionarias y reducir el volumen del déficit del sector público, crecer en un mínimo de 6.5% en el PIB y bajar en términos relativos el endeudamiento externo.

Como consecuencia del impulso alcanzado en la primera etapa, sobrevino lo que se le llamó fase de consolidación que se -- caracterizó por un alza de 8% de PIB en 1979 y de más de 7% -- en 1980, en tanto que la ocupación ascendió a más de 4% al -- año, es decir, por encima del crecimiento demográfico.

Para los dos últimos años del sexenio se implementó una reforma económica, bajo la conceptualización de un Proyecto Nacional, expresado en el Plan Global de Desarrollo 1980-1982.

---

24/ Secretaría de Programación y Presupuesto. Información Económica y Social Básica. Vól. I. No. 3. Oct. de 1977.

Así como implementar tácticas de acción de programas específicos como eran el Sistema Alimentario Mexicano y el Programa de Productos Básicos, entre otros.

Con estos procedimientos que se implementaron, se proponía canalizar los recursos económicos para la creación de infraestructura básica, ampliar la capacidad instalada de la industria estratégica, en particular la petrolera que fué en la que se fincó el desarrollo de las demás ramas productivas.

Dentro de esta estrategia la economía resiente las presiones inflacionarias, ya que para 1979 los precios al consumidor han subido un 18.2%, es de creerse que la política del gasto gubernamental, de desarrollar algunos sectores productivos y descuidar otros, redundo en el aumento de los precios antes señalados.

El déficit de la balanza comercial, era para el año de 1979 de 4'856 millones de dólares, esto redundo negativamente debido a la gran expansión que había manifestado la industria. Dicha expansión se creó tan rápidamente que no se reflejó en una respuesta en la creación de una infraestructura que le permitiera proveer partes y equipos a dicha industria, obligando a tener que importar.

Así en 1981, se había reducido el gasto presupuestal en un 4% y a pesar de los esfuerzos realizados para detener la inflación en materia de precios y salarios. A principios de 1982, en el último año López Portillista, la situación se torno más peligrosa, ya que la crisis se había detenido levemente gracias a la acción gubernamental por medio del Sis

tema Alimentario Mexicano y en un año meteorológicamente bueno permitió un pequeño respiro, seguía existiendo un cuello de botella en los transportes, la inflación con manifestaciones implacables seguía avanzando a un paso aproximado del 30%. Agregándole una deuda externa del Sector Público de 50,000 millones de dólares y la Privada alrededor de 15,000 millones; incluyéndole una caída de los ingresos del petróleo. Pero todavía habría de aumentar un desplome turístico, con un saldo para ese año de 260 millones de dólares.

(Apareció un fenómeno que no se tenía previsto, que llevó a México al receso de 1981, originando con esto múltiples acontecimientos financieros por motivo de la devaluación, que se presentó en febrero de ese año).

En lo referente al comportamiento del régimen fiscal en este período, se vió sujeto a una serie de reformas que trataron de modernizar el sistema tributario, que constituyera la herramienta más apta, a fin de contar con la capacidad de maniobra que le permita cumplir con sus funciones, pero por otro lado afecto significativamente a los ingresos provenientes de los impuestos sobre productos de trabajo, lo que ocasionó que en los años 1977-1978, por primera vez en la historia del país, estos ingresos superarán en términos absolutos a los provenientes de las empresas causantes mayores ante esta situación, se introdujeron modificaciones con el objeto de apoyar el ingreso familiar de las clases populares, se implantaron deducciones generales al salario mínimo y se hicieron desgravaciones, cuyo costo fiscal en el período 1977-1978 fueron de 3,000 millones de pesos, en lo referente a la tasa especial del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, fué del 7% en 1977, de 18,000 mi

llones para 1979 y de 10,000 millones para 1980. Con esta recaudación se evitó que el proceso inflacionario aumentara la carga fiscal de la clase trabajadora.

Con la implantación del Impuesto al Valor Agregado, a partir de 1980, se empezó a gestar un cambio trascendente en la estructura tributaria por sus consecuencias de tipo económico, porque aunque se aseguraba que no debía de ser inflacionario, pasa a demostrar todo lo contrario, por otro lado se empezaron a disparar los impuestos indirectos en relación a los directos (ver capítulo 1.3.), lo que ocasiona que el sistema impositivo al empezar a recaudar más conceptos de impuestos indirectos, se empezó a convertir en un sistema regresivo, ya que para 1983 era mayor este tipo de impuesto en una relación de 48% - 62%, contribuyendo para esto la elevación y diversificación de las tasas de 10%, 15% y 20%; motivo por el cuál se eleva el monto de lo recaudado.

## 2.2. ESTRUCTURA IMPOSITIVA.- IMPOSICION DIRECTA E INDIRECTA.

Para entender un poco más explícitamente la clasificación económica de los ingresos Gubernamentales, los podríamos enumerar desde su forma inicial como son los ingresos corrientes y de capital hasta los más específicos como son los Impuestos Directos e Indirectos, respectivamente.

De acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, es la disposición de carácter general que expide el Congreso de la Unión, para establecer los ingresos que el Gobierno Federal tiene derecho a percibir en cada ejercicio fiscal. Los cuales deben de ser aportados por los causantes o contribuyentes y son aquellos que no implican disminución en los activos correspondientes al Subsector Gobierno, o dicho de otra manera son todos aquellos renglones de ingresos que se han identificado como impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De acuerdo a la ley anteriormente citada los ingresos de capital, son los provenientes de la disminución de los activos físicos o financieros de las entidades gubernamentales, y están representados por el producto de las ventas de inmuebles, títulos y valores, o las recuperaciones de créditos concedidos con anterioridad a entidades públicas o privadas, mediante las cuales la entidad gubernamental entrega documentos a sus deudores, o sea que se deshace de activos. financieros.

Así de esta manera, los ingresos corrientes a su vez se subdividen en Ingresos Tributarios e Ingresos no Tributarios.- Los primeros son todos aquellos impuestos que afectan al in

greso; Recursos Naturales, Producción y Comercio, al gasto o la propiedad de las personas que son sujetos legales de dichos impuestos; referente a los segundos son los considerados dentro de los derechos, productos y aprovechamientos sobre transferencias y por ingresos provenientes de servicios, uso o explotación de los bienes públicos, rezagos y recargos y multas, etc.

#### IMPOSICION DIRECTA.

Este tipo de recaudación, es aquella en que el Estado por medio de su legislación localiza o alcanza al contribuyente, sin tener un proceso de intermediación entre el pagador y el fisco y son aquellas que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; también se pueden perseguir según lista nominativa de causantes. Se le conceptúa como la forma más apropiada para obtener ingresos y el que obedece más a la capacidad de pago de las personas, y tiene hasta cierto punto una manera más " sutil " de distorsionar las relaciones económicas, trabajo, ahorro, inversión, además de tratarse de impuestos no trasladables que tienden a la progresividad y cuyos principios básicos son la equidad y la generalidad.

También es necesario conocer la base, en el caso de ingreso personal se trata además de conocer el ingreso neto, al que se llega considerando las entradas brutas, a las que se les resta los gastos realizados para obtener el ingreso ganado, menos impuestos producto del trabajo, además son importantes las exclusiones o deducciones como es el caso de: los servicios médicos (ISSSTE, IMSS) o de la vivienda social (INFONAVIT).

Podríamos enumerar algunas ventajas - cualidades e inconvenientes de los impuestos directos:

- 1.- Aseguran al Estado una renta fija, que conocen con anticipación, la cuál puede contar con esos ingresos de antemano para proyectar con seguridad sus presupuestos. Esto se debe que el legislador sabe que tiene a sus causantes cautivos, conociendo su capacidad de rendimiento del impuesto.
- 2.- Por un lado, hace posible la realización de la justicia fiscal, porque conoce al contribuyente y es posible establecer exenciones para determinado grupo de clase social, como es el caso del impuesto sobre la renta que paulatinamente se ha ido desgravando.
- 3.- Este tipo de impuesto, en etapas de coyuntura económica tiene mayor estabilidad, ya que se puede programar por anticipado, ya que no decrece el monto de su rendimiento.

Ahora analizaremos los inconvenientes que presentan este tipo de impuestos.

#### IMPUESTO SICOLOGICO.

Es muy sensible a los contribuyentes porque el sujeto pagador del impuesto sabe perfectamente donde, cuando, como y cuanto tiene que pagar y conoce claramente, que por aquel pago no recibe contraprestación alguna.

### TIENE UN CRECIMIENTO CUANTITATIVO.

Como los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, por lo general cuando se trata de montos muy altos, provoca reacciones de inconformidad y protesta, así como una tendencia a evadir el impuesto. Por otra parte las formas más generales de determinarlo son: por declaraciones de causantes, por determinación administrativa.

### SON POCO ELASTICAS.

Como es el caso del Impuesto sobre la Renta, que solamente se incrementa si suben los ingresos de la persona gravada, los otros impuestos como es el caso de la propiedad rústica y urbana, no refleja de inmediato un aumento de los ingresos, sino hasta que se revalua la propiedad gravada, ya que no es posible realizar este tipo de mecanismos anualmente, sino cada cierto tiempo más amplio.

Este tipo de impuesto se presta a la arbitrariedad y el soborno por parte de los agentes federales, porque la apreciación y cálculo, esta sujeta a cierto margen discrecional que se presta como ya enumeramos a una actitud arbitraria de los agentes que aplican este impuesto.

Estos impuestos dejan sin gravar a un sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, extranjero de paso, sujetos que realizan algún negocio y obtienen ingresos en un tiempo inferior a la declaración como causantes.

## IMPOSICION INDIRECTA.

Son todos aquellos impuestos en que el Estado grava al contribuyente por recuperación y son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto aislado o accidental, el Estado no convoca al contribuyente y se aplica indiscriminadamente en la acción de compra-venta, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

En México, la imposición indirecta en relación con los impuestos directos ha estado en desventaja en lo referente a los ingresos tributarios; aunque originalmente sus finalidades eran la de aumentar los ingresos fiscales y obtener una mayor fuente de recaudación, para lo cuál se han realizado una serie de reformas que fueron desde la implantación de la base, elevación de tasas o cuotas, hasta la implantación de nuevos gravámenes.

Este tipo de política, ha traído como consecuencia que el incremento de la carga tributaria, haya caído fundamentalmente sobre la producción y las ventas, esto es, indiscriminadamente sobre los consumidores, debido a la irracionalidad del sistema y de la piramidación que grava las diferentes transacciones realizadas durante el proceso productivo, caso el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Esta carga incide a lo largo del ciclo de producción, sobre la materia prima, sobre la producción manufacturera, sobre la venta de primera mano, sobre el consumo final, debido a que estos cargos no son neutros respecto a las condiciones de competencia, ya que se da el caso, de que las mercancías idénticas, similares lleguen al consumidor final, gravados-

en forma dispar, según haya incidido sobre cada una de ellas el impuesto.

Por otra parte, a través del tiempo la estructura de la imposición indirecta, no se han adecuado a las condiciones imperantes, haciendo de ello un instrumento dentro de la política fiscal anacrónica, en virtud de que algunos impuestos, ya no cumplen con lo cometido, para el cual fueron creados y otros, resultan bastante costosos en su administración.

### 2.3. RECAUDACION TRIBUTARIA.

Es tarea del Estado contar con un mecanismo dentro del que se permita diagnosticar, por medio de los indicadores tributarios, las adecuaciones, montos y previsión de la política impositiva, ante los cambios experimentados en el nivel del ingreso nacional.

Para ésto los técnicos de planificación económica hacen posible la proyección de las variables, dentro de la política fiscal, haciendo una estimación del ingreso anticipando la evolución futura de los recursos tributarios, coadyuvan a una posible compatibilización entre los requerimientos financieros y las exigencias de un plan económico.

Calcular los ingresos no es tarea fácil, ya que se tiene que tomar en cuenta la composición económica, política, social e institucional determinada por el Estado. Para esto es necesario, conocer la estructura y las modificaciones que introduce la política fiscal al Sector Público, ya que a través de la recaudación tributaria, el fisco transfiere recursos desde el Sector Privado al Público, produciendo así modificaciones en la manera de distribuir el producto y haciendo con esto una reasignación en el uso de los factores de la producción.

La tarea de realizar la previsión de los ingresos presupuestarios, requiere el conocimiento de la estructura del financiamiento. Se debe estudiar primero la estructura del Sector Público en sus tres ordenes: Federación, Estado y Municipio, después de esto se debe delimitar los recur -

sos específicos de cada nivel, teniendo en cuenta las limitaciones constitucionales y de tipo administrativo, la determinación del tipo de fuentes de financiamiento, ya que existen desigualdades muy notorias en la distribución geográfica de la renta y riqueza.

Una vez conocida la estructura macroeconómica del financiamiento, se debe de estudiar la naturaleza económica de los recursos, primero veremos lo que es la materia impositiva, entendiendo este como el presupuesto establecido para tipificar o designar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria en general.

Para esto pretendemos que el sistema impositivo, se finque en los impuestos directos y que estos se caractericen por ser progresivos y dejar a los indirectos a segundo término, para que los primeros pasen a ser el pilar básico de la recaudación por las características y principios que rigen la estructura impositiva, por lo tanto, nos referimos a los requisitos que debe de llenar un impuesto para que este en condiciones de operar en una forma eficiente y eficaz.

1.- "Principio de Progresividad.- Esta basado en el principio de tributación progresiva, que hace cumplir una de las funciones extrafiscales de los impuestos, que es la redistribución del ingreso nacional, vía inversión del gobierno.

Por lo tanto, los impuestos en conjunto deberán ser en función de la capacidad económica de pago de los ciudadanos."

2.- "Principio de Conveniencia Económica.- Significa que los impuestos deban de establecerse, considerando -

su efecto sobre los incentivos a trabajar, invertir, ahorrar y crear actividades que lleven implícitos -- riesgos y que sean necesarios para el progreso económico."

Como los impuestos en si, significan una sustracción a la corriente del producto y del ingreso nacional, - debe de evitarse una exagerada progresividad que le- sione los incentivos económicos y que impida el esta- blecimiento de nuevas fuentes de ocupación del ingre- so.

3.- "Principios de Suficiencia.- Significa que los impues- tos, junto con otros ingresos ordinarios, basten pa- ra asegurar el equilibrio presupuestal de manera que cuando se obtenga un déficit, este sea el resultado- de una previsión deliberada, es decir, es una medida de política fiscal y no el producto de una deficien- cia crónica de los ingresos."

4.- "Principio de Eficiencia.- En la administración signi- fica que el manejo de los impuestos por parte de la- autoridad fiscal, ha de lograr los objetivos busca- dos, porque la mejor de las Leyes puede desvirtuarse en su aplicación y producir un efecto totalmente con- trario a lo que se persigue." 25/

Después de haber enumerado los principios en los que se debe basar la política impositiva, solamente pretendemos delimitar los ámbitos de acción y sus limitantes, así como saber -

los modos de operación y tendencias. Por lo que se procederá a analizar y tratar de determinar el comportamiento de -- los impuestos indirectos y su participación en la economía, -- determinando con esto, el carácter del impuesto, ya sea que -- fuere de tipo progresivo o regresivo, así como determinar -- sus montos, según aumenta la riqueza y los ingresos.

## 2.4 INDICADORES TRIBUTARIOS.

### 2.4.1. CARGA FISCAL.

Dentro de una economía en vías de desarrollo como es la Mexicana, en donde una gran parte de la población se dedica a actividades que aborben gran cantidad de mano de obra y son poco productivas, resulta impostergable el desplazamiento de la mano de obra hacia actividades más productivas. La política Fiscal y el sistema tributario combinados con el gasto público pueden contribuir a la solución de algunos problemas que se presentan por causa de la difícil creación de fuentes de financiamiento, que permitirá de esta manera encauzar a la recaudación tributaria hacia los ámbitos de un sistema progresivo, como a los sectores de la población de altos ingresos.

De esta manera, es necesario implementar un sistema que le permita al Estado afrontar los problemas de coyuntura y transición que sufrió la estructura impositiva en la década de los 70's, en donde predominaron los impuestos directos y ahora se va pasando a una situación evolutiva en la que los impuestos indirectos tienden a tener una mayor importancia, esta tendencia se va encaminando a propiciar un detrimento a los ingresos de la sociedad en general, ya que este tipo de impuestos afecta en general a la población, sin distinguir montos de ingresos que en este caso, viene a ser el termómetro que determina donde debe de situarse al contribuyente en los estratos sociales.

Nuestra estructura tributaria dista mucho de apegarse a lo antes señalado, ya que solamente haciendo un poco de historia observamos que los impuestos indirectos; de los que esta-

aceptado que son inequitativos, porque influyen en los precios que paga el consumidor al adquirir un producto y que inciden sin tener en cuenta el monto de sus ingresos y por lo tanto en su capacidad de compra y esto se ha venido representando de la siguiente manera en relación al ingreso del Gobierno Federal, ya que del 56% de impuestos indirectos -- que representaba en 1939, en comparación con sólo un 7% del Impuesto Sobre la Renta (ISR) bajó a 35% en comparación al 21% en 1949, siguiendo a un 33% en 1956 contra 27% de ISR. -- Este comportamiento se conservo sin mucha variación y solamente fueron creciendo en importancia de recaudación.

Brincándonos un poco en la serie histórica vemos que la tasa de crecimiento de la recaudación para 1973, se tenía -- 44.9% para los directos y 24.2% para los indirectos, las cifras se conservaron sin muchos variantes a la alta o a la baja, ya que para 1977 se registraba 41.5% para los directos y 23.7% indirectos, para 1980 se tenía de nuevo un alza para los directos, ya que presentaban el 64.0% y el 42.2% -- indirectos, ha partir de la implantación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una tasa del 10% en comparación de -- 4% que cobraba el ISIM, se empezó a ver los resultados en -- lo referente a recaudación con un aumento paulativo de los -- ingresos indirectos, en 1981 se tenía 44.2% para los indirectos y 45% para la renta; como ya enumeramos anteriormente se empieza a observar una tendencia al alza de los im -- puestos indirectos, ya que para 1982 la recaudación directa significa el 39.8% y la indirecta 78.3%. 26/

Situación en 1983: de acuerdo a lo pronosticado de subir la recaudación tributaria, incrementándose en un 90% en relación al año anterior, ahora veremos su desglose, los impues

tos indirectos sumarán en 1983, un billón 159 mil millones de pesos, con los cuales se aumentará en términos nominales en 166% en relación al año anterior, cuando la captación gubernamental fué de 435 mil 690 millones de pesos. <sup>27/</sup>

En contraparte siguen las cifras oficiales, la recaudación por el Impuesto Sobre la Renta tendrá para 1983, el 31.1% y los impuestos indirectos serán del 62.1% en ese año. <sup>28/</sup> La baja en la tasa de crecimiento entre 1982 y 1983, se debió a la contracción de la demanda.

De lo anterior, se puede concluir que la carga tributaria efectivamente es baja en nuestro país, por lo que, en ese campo existen amplios márgenes en donde el Estado puede hacer uso de la política fiscal con objeto de allegarse mayores fondos, para poder financiar un programa más completo de fomento económico, así como lograr que paulatinamente la política de tributación se base en el principio de que debe de aportar más el que más posee, lo que puede lograrse en base del establecimiento de un impuesto directo y progresivo.

Para esto es necesario que la Implantación de una Reforma Impositiva integral que afecte a la acumulación de capital global, entendiéndolo como el uso masivo de impuestos directos y la reducción substancial de los impuestos indirectos que gravan bienes de consumo indispensable y segundo término conseguir como ya lo enumeramos antes, que se tribute en forma altamente progresiva quienes reciben los altos ingresos en los estratos de la sociedad.

Para esto es necesario, darle una división por tipo de in -

<sup>27/</sup> Uno Más Uno.- Diario domingo 27 de Febrero 1983.

<sup>28/</sup> S.H.C.P. Dirección General de Política de Ingresos. (ver cuadro).

greso lo cuál lo haremos en tres grandes grupos, de una manera sencilla que serían alto, medio y bajo.

El llamado sector alto es el que se le podría aplicar un impuesto a los ingresos personales, no a la persona física, - es decir, gravar el ingreso o utilidades, sociedades y al patrimonio global del individuo, estos tres tipos de impuestos de hecho forman parte del impuesto sobre la renta, pero sobre los cuales es necesario transformar, como es el caso de las acciones al portador, sociedades anónimas, un control más efectivo sobre la propiedad en general, diversas fuentes de ingreso, promover una publicidad por parte del Estado para sensibilizar el pago de impuestos y las declaraciones de ingresos hechos por los causantes, también sería necesario regresar al impuesto derogado en 1962, que era el que gravaba a las Herencias, Legados y Donaciones, ya que este impuesto vendría a ser un igualador de oportunidades entre generaciones, ya que se podrían cobrar impuestos que no habían sido liquidados como debían serlo, otros impuestos que no se deben de dejar al margen, son el de los especiales al consumo suntuario, ya que estas forman parte de un excesivo gasto dispensioso.

En lo referente al sector mediano que pasa a ser con el sector bajo, el de los más agredidos en las diferentes adecuaciones fiscales, que se han implementado a lo largo de su historia, como es el caso del impuesto sobre la renta, en el que al momento de su aplicación pasa a ser equiparado con los grupos altos, tocándole con esto la peor parte a la hora de las modificaciones. "De hecho en la técnica fiscal moderna, se tiene sumo cuidado para que los ingresos "medianos" sean tratados con consideración, para no lesionar la capacidad y deseo de trabajar y producir de estos grupos; -

por otra parte se trata de cautivos -como los ingresos bajos- por lo que la retención en la fuente hacen que gocen de pocas deducciones, excenciones, exclusiones -a las que tampoco pueden recurrir por razones de la estructura de su ingreso-, grvándose de hecho su ingreso bruto." 29/

Debemos de tomar en cuenta que la clase media, es una de las mayores productoras de impuestos, ya que es una clase con las mismas características de consumo que la clase alta, esto solamente en lo referente a los impuestos, ya que se aplicará - un impuesto más alto a todas aquellas adquisiciones consideradas como bienes no salariales y que concierten en artículos y servicios que en todo caso no utiliza la clase baja, por eso es esencial un estudio determinado para hacer una diferenciación entre el uso o compra de un satisfactor para que no sea nociva a determinada clase. Por otro lado, el lo relativo al impuesto sobre la renta el pago es similar al de la clase alta, ya que paga lo mismo el que obtiene ingresos de un millón de pesos, que el que gana tres, diez o más millones, cuando - el poder adquisitivo y la posición dentro de la tabla de ingresos, no tiene comparación. Este sector medio resulta bastante averiado por los efectos inflacionarios que se manifiestan en la economía actual en una forma galopante, por lo que es necesario, aplicar un impuesto al ingreso personal que tome en cuenta los ingresos provenientes de una actividad en -- que se percibe un sueldo o en que dichas percepciones no sean suficientes, dada la actividad de cada contribuyente para tener saldos supervitarios y realizar una clara diferenciación entre un ingreso bruto y otro neto, para que no vaya a ir en detrimento del ingreso real de cada persona.

Para el sector de los ingresos bajos debería ser tratado con un régimen especial de tributación, es decir que fuera el que menos carga tributaria incidiera en este estrato, esto signi-

ficaría que no se gravarán las mercancías y servicios considerados como indispensables y que los salarios, hasta cierto nivel no sufriera ninguna clase de descuentos ni deducciones, esto implicaría un sacrificio fiscal desgravando al ingreso en lo referente a salarios mínimos; Política que se ha aplicado a partir de 1980 a la fecha con un ajuste de 18%, tanto en la tarifa como en la deducción general por salario mínimo.

Por otra parte, seguiremos haciendo incapié señalando uno de los defectos del que adolece la recaudación tributaria, que es la falta de congruencia entre las reformas y adecuaciones con la realidad económica que vive el país, ya que mientras no se grave adecuadamente la riqueza y los altos ingresos -- los recursos que obtenga el Estado, nunca estarán de acuerdo con la realidad económica y con las cada vez mayores necesidades de brindar por parte del Estado, servicios y obras públicas, obligando con esto a recurrir a empréstitos o emisiones monetarias para cubrir los crecientes déficit, que por su monto cada día se vuelven menos manejables.

Existen varios factores que han propiciado que crezca en forma acelerada el endeudamiento externo, originando con esto, -- que de continuar con esta tendencia se llegue al punto en -- que solamente los pagos de intereses de los préstamos recibidos limiten la capacidad de operación por parte del Estado, -- propiciando con esto, el agravamiento del déficit tanto presupuestal como en balanza de pagos, así como importación de maquinaria y equipo suficiente para continuar con un crecimiento armónico de la economía. Asimismo puede llegar a un monto en que nos condicione dependientemente en los ámbitos económicos y políticos con el consecuente deterioro de la autodeterminación de la nación.

## 2.4. INDICADORES TRIBUTARIOS: CARGA, ELASTICIDAD Y FLEXIBILIDAD.

### 2.4.2. ELASTICIDAD.

Con la implantación de una Reforma Impositiva que tenga como objetivo primordial el del aumento en lo recaudado, permitiendo la obtención de mayores ingresos del Sector Público. Esto con llevaría a lograr que el sistema impositivo en su conjunto tuviera una mayor elasticidad frente a las variaciones del ingreso nacional.

De esta manera la elasticidad nos expresa en que proporción aumenta o disminuye el total de impuestos como resultado de un aumento en su recaudación, o en su caso la disminución en el ingreso nacional.

Esto implica necesariamente que para efectos de su medición, es necesario señalar que deben aislarse aquellas variaciones de los rendimientos tributarios provocados por razones ajenas a las variaciones del ingreso. Dicho de otra manera podemos definir como elasticidad tributaria, a la relación o cambios porcentuales de los ingresos tributarios y los cambios porcentuales en el nivel del ingreso nacional, eliminando el efecto de otras variables exógenas que podrían afectar o incrementar el ritmo de crecimiento de las recaudaciones caso más común, es el de la creación de nuevos tributos, incrementos en las tasas recaudatorias algún tipo de modificación en el régimen de exenciones, su presión de impuestos, etc.; estas son algunas de las variables exógenas que hablabamos.

El coeficiente que mide la elasticidad se define, a través de la siguiente relación:

$$E = \frac{\frac{\Delta T}{\Delta Y}}{Y} = \frac{\Delta T}{\Delta Y} \cdot \frac{Y}{T} \text{ en que:}$$

E = Elasticidad

T = Rendimientos tributarios nominales

$\Delta T$  = Incremento de los rendimientos en un período determinado

Y = Ingreso Nacional Nominal

$\Delta Y$  = Incremento del Ingreso Nacional Nominal 30/

Una vez conocidas las variables que intervienen en el proceso, pueden definirse tres situaciones:

- 1.- Cuando el coeficiente de elasticidad es positivo la tasa de elasticidad es mayor que cero, es estabilizante dicho de otra manera, cuando la variación porcentual del ingreso es de cada período.
- 2.- Cuando la elasticidad es cero o igual a la unidad, se refiere a que la variación porcentual de la tasa de rendimientos tributarios sea igual a la tasa de crecimiento de los ingresos.
- 3.- Cuando se manifiesta un incremento en la tasa de crecimiento del ingreso nacional nominal, en comparación a la recaudación tributaria decreciente dará origen a un sistema tributario inelástico.

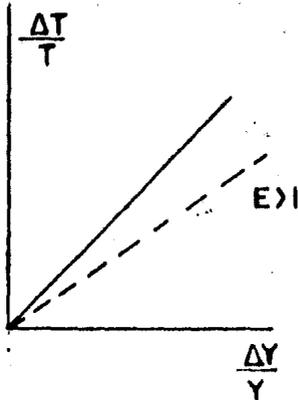
Graficaremos las distintas situaciones antes descritas en

---

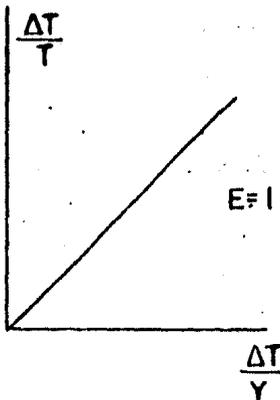
30/ Isabel Figueroa - Ensayos de Política Fiscal Selección de Héctor Assael No. 2. Fondo de Cultura Económica. México, D. F. 1975.

las siguientes ilustraciones <sup>31/</sup>

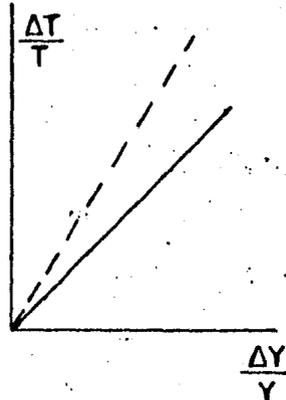
CASO 1



CASO 2



CASO 3



Cuando hace un análisis de la política tributaria podemos observar que si el coeficiente de elasticidad sufre algún cambio en el ingreso producido por aumentos reales en la producción con un consecuente aumento en la recaudación tributaria, así como a las variaciones en el nivel de precios, en la mayoría de los casos estos efectos no están interrelacionados y su incidencia en la elasticidad tributaria global puede obedecer a otros factores de la economía.

Debemos señalar que la elasticidad del sistema tributario en su conjunto, es una resultante de los coeficientes de elasticidad de cada uno de los elementos que intervienen en la recaudación y su importancia relativa con respecto al total.

<sup>31/</sup> Isabel Figueroa - Ensayos de Política Fiscal de Héctor Assael No. 2 - Fondo de Cultura Económica. México 1975 - Pág. 257.

Factores que inciden en la elasticidad de recaudación, y esta se manifiesta de acuerdo a la estructura legal del impuesto como pueden ser la base, exenciones, estructura, tipos de tasas, etc.; en si son todos aquellos elementos que intervienen en el ejercicio de la recaudación que en un momento dado influyen en la capacidad de respuestas de la recaudación ante los cambios o variaciones en el ingreso, podemos ennumerar algunos factores:

- 1.- Cuando el lapso de tiempo que media entre lo determinado por la ley y el cobro en efectivo del impuesto, este hecho es de suma importancia, ya en una economía con características inflacionarias, producen serios cambios no anticipados en el nivel de precios originando con esto una disminución en el valor real de la recaudación, esto va aunado en el mismo sentido la demora o incumplimiento por parte de los contribuyentes.
- 2.- En lo referente a los impuestos específicos (por unidad de medida), que vienen a ser algunos impuestos a la producción son menos elásticos que los Ad-Valorem, ya que se establecen mediante una tasa proporcional o alicuota sobre la base disponible. Por lo tanto los impuestos que gravan por unidad de producto, el consumo no responderá ante cambios en el ingreso nominal. Al aumentar los precios, sin cambios en el ingreso real por lo tanto permanecerán constantes los ingresos del gravamen y la carga real tendrá un comportamiento negativo.
- 3.- Cuando los impuestos gravan bienes y servicios o al consumo, cuya demanda es elástica ante cambios en el ingreso y los precios producirá una recaudación creciente como es el caso de los impuestos indirectos.

4.- Influye en la elasticidad en forma positiva la estructura de tasas progresivas, como sería al ingreso personal o global y por lo tanto en un aumento a los ingresos.

A continuación se presenta un cuadro estadístico en donde se observa el comportamiento de la elasticidad de los ingresos respecto al PIB.

ELASTICIDAD RESPECTO AL PIB DE LA RECAUDACION BRUTA DEL GOBIERNO FEDERAL POR FRACCIONES DE LA LEY DE INGRESOS 1971 - 1980. 32/

CONCEPTO	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Ingresos Tributarios	1.175	1.659	1.335	1.470	1.707	0.992	1.135	1.153	1.215	1.675
Renta	1.113	1.864	1.158	1.262	1.633	1.407	1.137	1.441	1.020	1.105
Impuestos Indirectos	2.613	1.939	2.124	1.748	1.935	0.584	1.088	0.830	0.987	0.783
Ingresos Mercantiles	1.475	0.909	6.402	1.642	1.135	1.082	0.918	1.045	1.403	---
Valor Agregado	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

### 2.4.3. FLEXIBILIDAD.

Cuando hablamos de flexibilidad de la Política impositiva, es necesario hacer una serie de divisiones a dicho sistema, porque cada tipo de impuesto obedece a un cálculo y específico diferente, porque para saber cuales son los montos recaudados en un período, o en su caso las tendencias a los que se tiene que apegarse dentro de una economía que esta impuesta a los vaivenes de las fuerzas que la conforman.

En vista de esto, es necesario pasar a estudiar algunas -- técnicas estadísticas que deberán interpretarse como instrumentos auxiliares al método de evaluación directa.

Cuando hablamos de la necesidad de tener recursos flexibles nos estamos refiriendo, a que bajo las circunstancias económicas que privan dentro de la Economía Mexicana, no es suficiente que los recursos sean estables, sino que deben ser adecuados a las crecientes necesidades vía gasto de la creación de servicios, infraestructura productiva etc., que son una serie de requerimientos financieros que debemos de establecer en un límite de tiempo.

De esta manera una forma de evaluar el grado de respuesta -- de los recursos ante necesidades de desarrollo, situaciones de características inflacionarias o de tipo devaluatorio -- consistentes en una relación con el comportamiento del producto total. Así de esta manera podemos vincular el concepto de flexibilidad en relación al aumento de la recaudación impositiva frente al aumento del Ingreso Nacional, cuando -- las disposiciones legales relativas a la base, tasa, permaneces sin variación, por este motivo se habla de una respuesta automática de la recaudación.

Dicho de otra manera el coeficiente de flexibilidad se relaciona al incremento absoluto experimentado, por los rendimientos tributarios ante el aumento absoluto del ingreso nacional.- El cuál lo podemos expresar a través de la relación:

$$F = \frac{\Delta T}{\Delta Y}$$

en que

$\Delta T$  = incremento de los rendimientos tributarios

$\Delta Y$  = incremento del ingreso nacional <sup>33/</sup>

Este concepto surgió como necesidad de contribuir a tratar de estabilizar la economía mediante la acción presupuestaria, en la que se pretende racionalizar el gasto público, encaminándolo hacia inversiones productivas y que promuevan el desarrollo y un aumento en la función redistributiva del Estado, la elasticidad de demanda de servicios públicos frente al aumento del ingreso percapita, la tendencia a la concentración urbana de la población como convención del desarrollo, etc; en esas circunstancias no es suficiente que los recursos sean estables, sino que deben de ser adecuados a los crecientes requerimientos financieros, así como el origen de los ingresos. De ese modo cuando el coeficiente de flexibilidad disminuye a medida que el ingreso nacional aumenta, se dice que el sistema tributario es inflexible; si el coeficiente permanece constante, el sistema tributario tiene una flexibilidad neutra y si aumenta se dice que es flexible.

En sí lo que nos demuestra el análisis de los ingresos promedio de este indicador, es que nos permita apreciar cuál es la tendencia a las variaciones de los rendimientos tribu

---

<sup>33/</sup> Boccia Angel - Apuntes Programa del Sector Público  
OEA, Washington. D.C. 1980

butarios en función del ritmo de crecimiento del ingreso - nacional.

De modo similar le corresponde lo mismo a la elasticidad, - ya que son dos conceptos interrelacionados entre sí, y los resultados de uno influyen en el otro.

### 3. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

#### 3.1 PAPEL SELLADO

Entre los impuestos Federales existentes, uno de los más antiguos y que más cambios ha tenido, porque habiéndose creado para un determinado ramo paulatinamente se fué ampliando hasta llegar al caso de que, con el nombre de Impuesto del Timbre, se cobraban toda clase de Impuestos - Especiales.

Los inicios del papel sellado se remontan hacia el año de 1638 con Felipe IV, en real cédula fechada en Madrid el 28 de diciembre, ordenó que a partir del 1º de enero de 1640, se implantará en la Nueva España a semejanza del que existía en España. Pero con algunos cambios que se adecuaron para su operación en la Nueva España, como es el caso de la Ley, 18 Títulos, 23 Libros, 8o. de la Recopilación de los Indios. 34/

En la cuál se estipulaba que no se podía redactar ninguna escritura, instrumento público o despachado, no conferir derechos a menos de que fuera en Papel Sellado. Esta era la forma de darle validez a todos los escritos públicos y oficiales para poder realizar cualquier tipo de actividad, sino se hacía en ese papel.

El ramo se dividía en cuatro tipos de sellos cuyos precios fluctuaban de 24 reales a un cuartillo, según la clase. 35/

34/ YANEZ RUIZ MANUEL.- El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización Política, S.H.C.P. México 1958.

35/ Ibid.

El primero era para los despachos de gracia y mercedes que se hicieran.

El Segundo para primer pliego de todos los instrumentos, - escrituras, testimonios, y contratos de cualquier clase.

El Tercero para Diligencias Judiciales.

El Cuarto para despachos de pobres de Solemnidad y de Indios.

Este tipo de sistema impositivo que perdura en la etapa colonial, se conservó con pocas variantes a como fué creado y trasladado desde la península, ya que adolecía de faltas tanto en su aplicación como para su cobro, ya que los montos por concepto de recaudación eran mínimos, por el exceso de burocratismo que le impedía que tuviera una mayor -- agilidad y aumentos en su recaudación, también cabe señalar el sistema de concesiones a que era sometido por los -- integrantes de la clase dominante virreynal, que manejaban a su arbitrio la fuente impositiva en general, con lo que originaban que este tipo de impuesto fuera lento, y que se prestará a la evasión en gran escala.

## ETAPA DE INDEPENDENCIA.

Durante la guerra por la independencia el desorden provocado por los mismos, difícilmente podría haberse realizado algo en materia tributaria, que obligaba que, se siguieran -- utilizando los mismo anárquicos impuestos coloniales que es -- taban fincados en la estructura tributaria azteca y colo -- nial, todo aquello contribuía como ya dijimos antes a gra -- var el consumo y las clases desposeídas en esa época.

Fué hasta después de la Independencia cuando en una relati -- va calma, se procedió a reglamentar de acuerdo al Congreso -- de 1823 el uso del Papel Sellado y posteriormente en 1836 -- se usó en todo documento dirigido a las autoridades, en -- cualquier anuncio e en libros de contabilidad de los comer -- cios.

En 1856 se dictó la Ley que se considera el antecedente in -- mediato a la Ley del Timbre, estableciendo cinco clases de -- Papel Sellado. <sup>36/</sup>

El primero para despacho con cinco tipos, cuyos precios -- eran de \$2.00 a \$20.00 pesos, según la importancia y cuantía -- de la operación.

El segundo de actuaciones, con tres clases cuyos precios -- fluctuaba entre 6 centavos y \$1.00 peso.

El tercero, especial para Aduanas, costaba \$2.00 pesos.

36/ SIERRA J. CARLOS, MARTINEZ VARA ROGELIO.- El Papel Sellado y la Ley del Timbre. S.H.C.P. 1972.

El cuarto para Libranza, tenía dos tipos: uno costaba 20 - centavos y el otro \$1.00 peso, se usaba de acuerdo con el valor de la libranza.

El quinto para todo tipo de cuentas, facturas y recibos, - tenía seis tipos que costaban 6 centavos a 8.00 pesos.

En 1861 se implantó como contribución federal en un 25% -- adicional de cada entero que se hiciera, por cualquier título en las Oficinas Federales de Recaudación en el Distrito Federal y Territorios, en las particulares de los Estados e inclusive en las Municipales, este pago se hacía en Papel Sellado de \$5.00, 1.00 y un real.

## 3.2

## IMPUESTO AL TIMBRE

Con el Gobierno del Presidente Benito Juárez, pasó a ser definitivo dentro de las realizaciones que se implementaron - en materia política, económica y social, ya que durante su mandato, se originó una serie de Leyes y medidas fiscales - para reestructurar la administración hacendaria, creándose sistemas que evolucionaron a la estructura que había prevalecido desde la colonia. Acabando también con el poderío socioeconómico que sustentaba la iglesia, que se encargaba del cobro de algunos rubros, como era el caso de los nacimientos, defunciones, casorios, que pasarón a ser de carácter civil y ser recaudados por las autoridades hacendarias.

Dentro de esta reforma fiscal podemos citar la participación de los Secretarios de Hacienda, como Lerdo de Tejada, Guillermo Prieto, José Higinio Núñez y Matías Romero. De esta forma se lograron introducir una serie de reformas que propiciaron la implantación de la Ley del Timbre.

Como antecedente debemos hacer el siguiente señalamiento respecto a esta Ley, que fué promulgada el 9 de febrero de 1863 durante el gobierno de Benito Juárez en lucha, porque el territorio se encontraba ocupado en manos del invasor francés, en donde se expidió el decreto que estableció el derecho de timbre, en proporción 1% pagadero sobre el valor de todas las escrituras públicas o privadas sin hipoteca y en general de toda obligación de pago, incluso los documentos provenientes del extranjero y los que se hallarén en vías de cobro judicial, que se expedían en las oficinas de papel sellado.

Sería hasta después de la intervención francesa, en el período de Matías Romero, en el decreto del 31 de diciembre de 1871, cuando se implanta formalmente el impuesto de la Ley del Timbre.

Ya estando en el poder no sólo acordó que siguiera vigente, sino que expidió una nueva, en la que incluía nuevos rubros impositivos y suprimió otros.

La Ley del Timbre en 1893, se nota una tecnificación y simplificación en el sistema de pago. Con la creación de la renta anterior y la expedición de timbres especiales, se dividió en la siguiente clase de timbres: Los comunes que eran los destinados exclusivamente a mercancías gravadas con este impuesto, y los de contribución federal.

Se demilitaron las funciones en donde sólo el Gobierno Federal podría emitir timbres y amplió en 95 artículos de concesión, e incluyó un capítulo de penas para evitar la evasión fiscal.

La Ley del Timbre de 1906 siendo secretario de Hacienda Limatour, señalaba : " Que el impuesto se causaba en las actas, contratos y documentos especificados en la ley; todos los actos y contratos sujetos al impuesto deberían extenderse por escrito, a fin de cancelar en ellos las estampillas: la emisión de ésta facultad era exclusiva del Poder Federal y ninguna entidad federativa o corporación podría emitirlas ni cobrar por medio de ellas impuesto o prestación alguna." <sup>37/</sup>

<sup>37/</sup> Sierra J. Carlos, Martínez Vara Rogelio. El Papel Sellado y la Ley del Timbre 1877-1921. S.H.C.P. México 1972.

Las estampillas serían de tres clases, la primera, Contribución Federal; la segunda, Renta General y la tercera, Impuestos y Derechos Especiales, en el artículo 215, por primera vez se determinó al sujeto deudor del Crédito Fiscal, es decir, el timbre desempeñó una doble función enunciada desde sus inicios; era una forma de pago y al mismo tiempo un medio de comprobación del crédito cubierto, por tal motivo el timbre fiscal se extendió a otras gravámenes específicos, a los que esta Ley llamó impuestos Indirectos.

El ambiente político bajo el cuál nació dicha Ley, se auguraron una serie de dificultades tanto económicas como políticas. Por lo tanto, dicha disposición se limitó a sustituir el papel sellado, dejando para después extender el impuesto a otros artículos dando tiempo a que se estabilizará la situación, teniendo planeado aumentar gradualmente la carga impositiva para después.

La Ley del Timbre estaba dividida en dos clases: para Documentos y Libros y las de contribución federal, en la primera señalaron nueve clases de valores de un centavo hasta diez pesos; y la segunda eran estampillas de mayor dimensión, en cinco clases y con valores de un centavo a cinco pesos; con este impuesto se empezó a gravar actividades que escapaban indudablemente al impuesto al papel sellado, tales como la fabricación y envasamiento de bebidas alcohólicas, rifas, sorteos, los portes y pasajes, las actividades profesionales, la fabricación de tabaco, etc.

Se esperaba que con la " Ley del Timbre ", produciría en la práctica un aumento del 25% al 30%, en recaudación a la vez que moderará los gravámenes para el contribuyente cuando hubiere pasado algún tiempo de su observancia, haciendo con -

currir el pago del impuesto, todas las ramas del comercio y de la riqueza nacional. 38/

El contribuyente que siempre ha sido renuente al cambio y - de que todo impuesto antiguo es bueno, ocasionaba una serie de operaciones, que tuvieron como consecuencia, la renuncia de Matías Romero y la división del grupo liberal y por lo - tanto el debilitamiento del Presidente Juárez. Así cuando - la revolución de Tuxtepec, acaudillada por Porfirio Díaz, - triunfa, éste asciende a la presidencia del país, enarbolando la abolición de la Ley del Timbre.

---

38/ Sierra J. Carlos, Martínez Vara Rogelio.- El Papel Sellado y la Ley del Timbre 1871-1921. S.H.C.P. México 1972. P. 31.

## CRISIS DE LAS FINANZAS PUBLICAS

Después del período 1900-1911 que se caracterizó por un espíritu de equilibrio que había sido sostenido tiempo atrás por Porfirio Díaz.

Con el advenimiento de la Revolución en el período 1912 --- 1925, sólo constituye un reflejo de graves perturbaciones sociales, cuyas repercusiones en el orden hacendario, se -- tradujeron a un estado permanente de desorganización económico y social dentro de las finanzas públicas.

Tratándose de los ingresos públicos los renglones correspondientes a impuestos dejaron de tener gran significado, algunas veces porque estaban paralizadas o por la entrada de -- tropas vencedoras o algunas veces venían acompañadas por la fuga de recaudadores de rentas, así como la de los fondos -- públicos, padrones, registros fiscales, etc.

Este período se caracterizó por la existencia generalizada de déficit presupuestal, por una ausencia de cuentas públicas, en la mayor parte de las Entidades Federativas y por -- una desorganización general de las técnicas impositivas y -- administrativas.

El gobierno de la revolución siguió dictando medidas en torno al timbre, entre las que podemos mencionar el reglamento sobre bebidas fermentadas en 1916, reglamento para el cobro del impuesto del timbre, sobre la producción nacional de petróleo, tanto crudo como refinado en 1917.

Esta Ley adolecía de graves defectos de carácter técnico, - que dificultaba su aplicación, principalmente por la cons - tante pugna entre las autoridades fiscales y los causantes, que a toda costa trataban de desprestigiarla y eludir su - pago.

Esta anarquía en el ramo fiscal, obligó al gobierno en el - poder, hacer sólo una serie de disposiciones que se encarga - ron de ampliar el Impuesto del Timbre, que gravaban con es - te nombre toda clase de actividades comerciales e industria - les.

A partir del Congreso Constituyente de 1917, la Ley del Tim - bre duramente censurado por su ineficiencia y se procuró se - parar del impuesto, las ramas principales de tributación. - Al principio se estableció un impuesto sobre los terrenos - petrolíferos y los contratos sobre esta materia que tuvie - ron por objeto el arrendamiento de terrenos para la exporta - ción de carburos.

Posteriormente en 1919 se establece el impuesto sobre venta de licores, alcohol y aguardientes y demás bebidas al 1% so - bre las ventas.

En el año de 1921 se expide la Ley que establece un impues - to Federal, sobre el importe de los premios o aproximacio - nes que se obtengan de las loterías y rifas y en 1922 esta - blece el Impuesto Federal sobre la propiedad raíz rústica y urbana.

1924, cuando hace su presentación el Impuesto Sobre la Ren - ta, se inicia un nuevo sistema impositivo que viene a reper - cutir sobre "La Ley del Timbre", suprimiéndose aquellos --

gravámenes que pesan sobre actos que han entrado bajo dominio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. A medida por la mayor comprensión de este impuesto, por parte de los contribuyentes como por su perfeccionamiento técnico, el aumento de su rendimiento le permitía continuar con esta derogación de los impuestos, pertenecientes al régimen del timbre, como recientemente se decretó en la compra-venta de menudeo, hasta dejarlos reducidos estrictamente a sus funciones de carácter complementario. <sup>39/</sup>

Así al nacer el Impuesto Sobre la Renta, se apuntó como necesario la desaparición de la multitud de Impuestos de Timbre, que en esa época existían en la República más de 100 impuestos indirectos, ya que cada estado, establecía su propio sistema de tributación, el Gobierno Federal mantiene el suyo y los objetos del impuesto son los mismos, por lo que se pretendía asignarle características de complementario, se tenía el propósito de que al aumentar cobertura de las cédulas I, II y III, se suprimiera el Impuesto del Timbre, que gravaba las operaciones de compra-venta al por mayor.

Mientras se pretendía aplicar esta resolución, se trataba de mejorar este impuesto de las fallas que adolecía. Ya que sólo aumentaba proporcionalmente con mayor volumen de las operaciones y por lo general, el margen de utilidades crece con este mayor volumen y como la capacidad de pago aumenta progresivamente con las utilidades, esto originaba que los causantes de bajos recursos, estuvieran en desventaja.

Esta falta de funcionalidad fué la razón por la cuál se fueron segregando diferentes gravámenes con la denominación

<sup>39/</sup> Sierra J. Carlos, Martínez Vara Rogelio. El Papel Sellado y la Ley del Timbre. S.H.C.P. México 1972.

de Impuestos especiales, empezaron a gravar en forma autónoma algunos aspectos específicos de dichas actividades económicas. Estas medidas vinieron a beneficiar al enorme y complicado aparato tributario por la gran cantidad de atribuciones que había acumulado la Ley del Timbre.

#### PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL

Por otra parte con la Primera Convención Nacional Fiscal -- (1925), en la que la Secretaría de Hacienda convoca a una reunión Nacional con la participación de todas las Entidades Federativas, llegaron a las siguientes conclusiones: -- "Un buen Sistema Tributario para cada uno de los Estados; -- Semejanza entre las diversas legislaciones hacendarias de la República, unidad y cohesión entre los diversos sistemas y supresión hasta donde sea posible, de las trabas al comercio, a la industria y en general a todas las actividades -- económicas, por medio de un Sistema Fiscal adecuado." <sup>40/</sup>

La Ley General del Timbre del 23 de diciembre de 1931, vino a reducir considerablemente la cantidad de fracciones, ya que la Ley anterior había consignado 102 y ahora se reducían a sólo 57 fracciones en la tarifa.

Si bien se despoja de algunas fracciones, esta nueva Ley tuvo tres aspectos nuevos: Los contratos para suministro de fuerza eléctrica, de teléfonos, de aguas, de pavimentación, de gas y calefacción; El concepto de juegos, en el que se gravaban los ingresos brutos por apuestas y finalmente el registro de títulos profesionales.

<sup>40/</sup> Sevín Armando.- Las Finanzas Públicas Locales Durante los Últimos Cincuenta Años, México 1956. Pág. 26.

## SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL

Posteriormente el timbre siguió perdiendo importancia, ante el empuje de otros sistemas impositivos, e impuestos especiales. La Segunda Convención Nacional Fiscal que se lleva a cabo en el año de 1933, bajo el gobierno del General Plutarco Elías Calles, en la que se estudiaron los impuestos sobre la propiedad territorial, concurrencia Fiscal y Reformas constitucionales.

En lo referente a los impuestos indirectos, se detectaron los siguientes principales problemas:

- 1.- Encarece notablemente los precios de toda clase de mercancías, pero principalmente los consumos necesarios.
- 2.- Crea obstáculos que dificultan las transacciones comerciales y el desarrollo de la Industria.
- 3.- No satisface los principios de equidad.
- 4.- "Eleva los gastos de administración, ya sea por la multiplicidad de impuestos y duplicidad de gravámenes." <sup>41/</sup>

---

<sup>41/</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Segunda Convención Nacional Fiscal. Memoria Tomo I. Pág. 177.

## TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL

Debemos de hacer una aclaración que la 1a. y 2a. Convención Nacional Fiscal, la mayoría de las disposiciones adoptadas no se llevaron a la práctica y se dejó abandonado totalmente el resultado de las mismas, aún cuando desde el punto de vistas teóricas las conclusiones a las que se llegaron habiendo ayudado a resolver el problema de las múltiples concurrencias impositivas.

Por último en 1947, tuvo lugar la tercera Convención Nacional y Fiscal, en cuyo temario incluía a varios asuntos de suma importancia para tratar de introducir una serie de reformas y alcances entre los que podemos mencionar los siguientes:

- 1.- Análisis y protecciones de la Imposición Fiscal, Local y Municipal, los aspectos de Impuestos concurrentes entre la Federación y los Estados, impuestos concurrentes entre los Estados y sus municipios, impuestos exclusivos de los Estados y Municipios.
- 2.- Estructuración de un Plan Nacional de Arbitrios y Bases.
- 3.- Análisis del Sistema Constitucional vigente en materia Tributaria y Reformas que sería necesario incluir dentro de la Constitución Mexicana, para asegurar la correcta organización de las Haciendas Federales y Locales.

En lo referente a los Impuestos indirectos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, propuso que los Estados promulgarán un impuesto uniforme que tuviera las siguientes características: La primera se estableció, con la intención de hacerlos recaer directamente en los consumos individuales, lo cual conduciría a gravar las operaciones, cuando el comprador tuviera el propósito de consumirla y no de revenderla, por lo mismo recaería sólo en el consumo final; La segunda se definió cuales serían los impuestos que gravarían la Industria y el Comercio, la siguiente sería la que gravaría el consumidor mediante el impuesto que le corresponde a cada uno; se determinó que la Industria y el Comercio no cubrirían directamente el gravamen, sino que vendría a recaer directamente sobre el consumidor, mediante el impuesto al que se hace acreedor y que son aquellos que afectan los ingresos netos o utilidades, en tanto que los comerciantes e industriales sólo pagarían el Impuesto sobre la Renta Federal y que los consumidores pagarían el impuesto sobre ventas al consumo local.

De las conclusiones mencionadas anteriormente, se comprenden que lo que trataban, era de implantar un impuesto al consumo que podría consistir en una o varias etapas, pero siempre haciéndolo recaer en el consumidor final, para que el intercambio de mercancías entre comerciantes e industriales estuviera gravado con el fin de evitar la piramidación del impuesto, es decir, tratar de evitar un impuesto en cascada.

De estas conclusiones nació el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

## 3.3.

IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

El resultado práctico de la citada Tercera Convención Nacional Fiscal, fué la promulgación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles del 30 de diciembre de 1947, para entrar en vigor en enero de 1948, cuyas características siguen según el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1947 nos dice:

- 1.- La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), derogaban los siguientes impuestos que se causaban hasta el 31 de diciembre de 1947, Distrito Federal: Impuesto sobre actividades Mercantiles e Industriales, Impuesto sobre Artículos de Lujo; Federación: Impuesto del Timbre, sobre operaciones de compra-venta mercantil, que en términos generales se causaba a razón del 1.5% sobre el precio; Impuesto del Timbre sobre actos, documentos y contratos; 10% adicional de los Impuestos del Timbre antes mencionados.
- 2.- "El objeto del Impuesto se refería a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios obtenidos por los comerciantes e industriales. La tasa del impuesto consistía en una tasa global del 3.3%, de la cuál la Federación percibía el 1.8% y el Distrito Federal el 1.5% las ventas de productos de primera necesidad y medicinales tenía cuotas diferenciales o se eximían por completo para los casos específicos en la propia Ley".
- 3.- En lo que se refiera a la parte administrativa, conviene anotar lo siguiente: Los causantes presenta --

rían primero una solicitud de empadronamiento y después cada mes formularía declaraciones mensuales de los ingresos obtenidos en el mes anterior con indicaciones del monto del impuesto a pagar, según cálculos hechos por el propio causante.

- 4.- Sobre los ingresos por la prestación de servicios, considerando como tales el importe total que percibiera la persona que diera el servicio sin deducción alguna, ni de costo de la mercancía empleada para prestar el servicio, ni de salario, ni de otros conceptos de gasto.
- 5.- Sobre los ingresos por comisiones, consignaciones, --agencias de turismo, representaciones, distribuciones; sin deducción alguna, ni por gastos en la realización de la Comisión, consignación, ni por cualquier otro --concepto o motivo de gasto.
- 6.- El comerciante sería el sujeto del impuesto, sólo en el sentido de que los ingresos procedentes de la venta serían la medida para aplicarlo. Su obligación --propia consistiría en retener el importe del impuesto y entregarlo al fisco, pero sin afectar sus ingresos propios a los costos de ventas, dentro de lo posible, para lo cual haría los ajustes convenientes en los --precios de venta de los diferentes artículos que constituyan su negocio.
- 7.- La venta de artículos sujetos a impuesto de carácter especial no se incluirían en lo general del impuesto sobre ventas; sino que, hecha una cuidadosa selección

de productos, éstos se gravarían siguiendo un tratamiento fiscal adecuado a su naturaleza y otorgándoles, dentro del plan general impositivo un carácter de complementarios.

8.- Quedaría exceptuadas las ventas de mayoreo o para-reventa.

9.- La tarifa del impuesto debería ser proporcional y de cuotas bajas hasta donde fuera posible, a efecto de no gravar excesivamente los artículos de mayor consumo y con este nuevo impuesto se termina con todos los precedentes de sistemas caducos de legislación fiscal, como era el caso de las juntas calificadoras; con la posibilidad de modificar las declaraciones de los causantes sospechosos de defraudador al fisco. De esta manera se les aseguraba a los contribuyentes que sólo pagarían los impuestos sobre las bases que ellos mismos hayan establecido en sus declaraciones y que no tendrán gastos adicionales para el cumplimiento de sus requisitos. 42/

La Secretaría de Hacienda, podrá celebrar con los Estados de la República convenios de coordinación fiscal (1953), en lo que corresponde al ISIM a condición de que no mantenga en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos de los autorizados en el artículo 81 de esta Ley y el convenio respectivo en el que se establece la cuota federal del 18 y 12 para las entidades o territorios que se quieran adherir al Sistema Federal.

Por otra parte, el artículo 54 admite la posibilidad del Estado y municipios para establecer impuestos especiales propios, siempre que no se apliquen la tasa local de 12 - al millar y no se estorbe el desarrollo de un mecanismo - coordinado.

El Estado puede o no administrar la recaudación del im -- puesto: puede o no establecer impuestos especiales sobre determinadas actividades en forma suplementaria, es decir, en tanto que las empresas privadas locales gravadas con - la cuota federal del 1.8% no lo estén con la cuota adicional del 1.2%.

Se puede observar que las Entidades Federativas tenían todas las facilidades para elegir el sistema de coordina -- ción que más convenga a sus intereses fiscales.

Los resultados de este nuevo impuesto y la coordinación - se tiene lo siguiente: La Federación venía obteniendo -- con los impuestos del timbre, unos \$80 millones de ingresos anuales. (1947)

Con la adopción del nuevo sistema en el año de 1948 produjo 180 millones; en 1950, 318 millones.

Con la adopción del Sistema Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, paso a ser benefica a las economías - locales donde cualquiera que sea el punto de vista que se considere (mayor elasticidad, suficiencia y equidad en -- las técnicas impositivas y mayores ventajas en el control del impuesto mediante la mecanización del sistema). Hasta el mes de febrero de 1951, sólo siete entidades federativas de los 32 existentes, habían sido las únicas en --

coordinarse al sistema federal del impuesto sobre Ingresos Mercantiles. <sup>43/</sup>

Consiste en la ignorancia de los gobiernos locales para conocer el nivel de su capacidad económica y por lo mismo, - las posibilidades óptimas dentro de las cuales puede obtener recursos fiscales, ya que no es posible una coordinación impositiva en una economía local estancada, porque no conoce sus mejores posibilidades para provocar un aumento en su potencial económico y por consiguiente el rendimiento de sus impuestos.

Otro de los inconvenientes en la recaudación del ISIM, es el referente al problema de la piramidación, que afecta en forma diferente a los artículos de diversa naturaleza, de acuerdo con el número de transacciones de que son objeto - en el proceso distributivo, ya que entre más transacciones que se realicen, esta se irá acumulando y así la tasa de - 1.8% se convierte en otra varias veces mayor al llegar al consumidor final. "De acuerdo con algunos estudios que se han hecho, los artículos que se mencionan a continuación - tienen aproximadamente los siguientes gravámenes: 8.75% -- vestidos e indumentarias; bebidas 8.33%; alimentos 7.15%; - muebles de hogar y negocios 6.49%; materias y materiales - para construcción 6.49%; mercancía en general 6.75%; materias primas 5.55% y servicio 1.8%.<sup>44/</sup>

Como se puede observar en la tabla anterior, la carga fiscal para vestidos e indumentarias que es la que más sufre de intermediarios y en el caso de los servicios, debido a-

<sup>43/</sup> Servín Armando. Las Finanzas Públicas Locales durante los Últimos Cincuenta Años. México 1956. S.H.C.P.

<sup>44/</sup> S.H.C.P. Departamento de Estudios Económicos de la Dirección de Estudios Hacendarios. 1959.

que son objeto de una sola transacción, es uno de los que tienen la tasa más baja.

De esta manera la carga fiscal promedio para todos los artículos que se han mencionado es de 6.69%, que si se compara con la que existe para los impuestos sobre las ventas en otros países, no es tan alta. Esto aunado a la modalidad de los convenios con los causantes que pagan cuota fija, que consistía que los ingresos no fueran superiores a los \$200,000.00 anuales, por lo que este impuesto tenga una tasa muy baja y se preste la evasión fiscal.

Otra de las causas que ocasionaron la evasión en este tipo de impuestos, es el elevado número de causantes y sobre todo en la escasa educación fiscal de éstos, que en ocasiones no declaran sus ingresos en forma correcta.

Entre las reformas fiscales en el año de 1964, por lo que respecta al ISIM, para su mayor administración y control se creó el Registro Federal de Causantes, también se creó la Dirección General de Impuestos a Causantes Menores, -- que tenía a su cargo el control del Impuesto Sobre la Renta y el ISIM. Para lo cuál fué adoptado un sistema para el establecimiento de cuotas fijas, en función de los ingresos y utilidades estimadas, que sirven de base para ambos impuestos y que facilitan a los contribuyentes de bajos ingresos el cumplimiento de sus obligaciones.

En lo referente a los convenios de coordinación fiscal entre los estados y la Federación y hasta la fecha de las derogaciones del Impuesto, 18 entidades federativas se -- han coordinado con la Federación para el cobro de dicho -- grávamen y automáticamente han derogado todos los impuestos locales que tenían establecidos y el resto de los Es-

tados no han hecho aún, por lo que conservan su propia legislación impositiva en lo que respecta a actividades industriales y mercantiles, aunque en cierta forma, las Leyes locales siguen los lineamientos generales, en cuanto a los elementos esenciales del impuesto y sistemas de recaudación, declaraciones, registros y obligaciones, que se contienen en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles e inclusive muchos de dichos estados, tienen propiamente su Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

De esta manera para efectos de contabilización y comportamiento de las tasas del ISIM, hasta la implantación del Impuesto al Valor Agregado, podemos observar que los impuestos se dividieron en dos tipos de cuotas. Estas tasas se dividen en tasas generales, que son del 1.8% y la del 4% y en tasas especiales del impuesto que son del 5%, 7%, 10%, 15% y 30%.

El impuesto sobre Ingresos Mercantiles grava los ingresos que se obtengan:

- a) Por Enajenación de Bienes
- b) Por Arrendamiento de Bienes
- c) Por Prestación de Servicios
- d) Por Comisiones y Mediaciones Mercantiles
- e) Por Ventas con Reserva de Dominio

Es sujeto de este impuesto la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por la Ley de Ingresos Mercantiles.

La tasa general del impuesto, es la del 4%, y se aplica sobre el monto total de los ingresos gravables, con las excepciones que la misma Ley señala y que son las siguientes:

- La tasa del 1.8% se aplica cuando el comprador o usuario del servicio forma parte del Gobierno Federal.
- La tasa del 5% se aplica sobre los ingresos derivados de la enajenación o venta de automóviles nuevos, cuyo precio de venta no exceda de \$135,000.00.
- Se aplica la tasa del 7% sobre los ingresos de restaurantes con venta de bebidas alcohólicas, servicios de restaurante a domicilio y alquiler de salones para fiestas y banquetes.
- Se gravan con el 10% los ingresos derivados de la enajenación o venta de automóviles con valor mayor de \$135,000.00 y hasta \$175,000.00; encendedores, cosméticos, lociones, perfumes, extractos de perfumes, lámparas, candiles con precio superior a \$1,500.00, esquíes, artículos para pesca, boliche, buceo, muebles de madera fina, aparatos fotográficos, cinematográficos, rasuradoras eléctricas, secadoras de cabello, artículos de uso doméstico, cortadora de pasto eléctrico o de motor y artículos de porcelana.
- La tasa del 15% se aplica sobre los ingresos derivados de la enajenación o venta de automóviles nuevos cuyo valor sea mayor de \$175,000.00 y menor de \$200,000.00, cabarets o centros nocturnos con venta de bebida alcohólica, con baile o variedad, accesorios para automóvil, motocicletas, lanchas, veleros deportivos de fabricación-

nacional, artículos de cristal cortado, de plomo, de roca, artículos de joyería, relojes con precio superior a \$2,000.00 y manufacturas hechas con metales preciosos.

- La tasa del 30% se aplica sobre los ingresos derivados por la venta de enajenación, o de la prestación de los servicios siguientes: automóviles nuevos con valor mayor a \$200,000.00, yates, veleros y lanchas deportivas no fabricadas en el país, aviones y avionetas nuevas, prendas de vestir de piel y de seda natural, artículos de jade, coral, marfil y ámbar, armas de fuego, artículos deportivos para polo, golf, equitación y automovilismo, equipos y accesorios para albercas y servicios de televisión por cable.

De acuerdo a la Ley de Ingresos Mercantiles, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebra convenios con los Estados de la República, en los que se otorga una participación del 45% de lo que se recauda por concepto de este impuesto.

De acuerdo a dichos convenios, la entidad federativa podrá tener también la responsabilidad de administrar el impuesto y los municipios de los estados coordinados, tendrán derecho a recibir como mínimo, el 20% de la participación de este impuesto. Sin embargo, la vigilancia del exacto cumplimiento de la ley, así como el padrón fiscal general de la república y el control del impuesto, compete directamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. <sup>45/</sup>

## IMPUESTOS ESPECIALES

Se refiere a los impuestos que gravan a la producción y consumo de determinados artículos, que se hacen acreedores de un gravamen especial o complementario de los impuestos generales al gasto y son también, como estos, trasladables. Los criterios para fundamentar su establecimiento son diversos; en términos generales se debe a una política para obtener mayores recursos gravados en forma particular, la extracción, producción y comercio de algunos bienes y servicios industriales, que se consideren de interés tanto desde el punto de vista fiscal como económico y socialmente; con este mismo criterio también se gravan el uso y tenencia de algunos bienes y la prestación de algunos servicios.

El sujeto legal del impuesto es solamente el retenedor y consumidor fiscal, o sea el pagador. Aún cuando se liquidan solamente en una etapa de la producción y distribución de la piramidación, ya que, cuando se realiza esta operación fiscal, viene a ser una de las últimas etapas de la piramidación fiscal, aunado a está en algunos casos se empalma sobre los Ingresos Mercantiles.

Cabe señalar que con los impuestos especiales se persigueno solamente finalidad fiscal, sino también en algunos casos objetivos de carácter extrafiscal. Entre los primeros se encuentran aquellos establecidos con el criterio de gravar con una cuota más alta que la del impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como es el caso de artículos considerados

como superfluos o de lujo o como nocivos a la persona y a la sociedad. Tal es el caso de los impuestos sobre bebidas alcohólicas y sobre tabacos labrados.

En lo que corresponde a los criterios extrafiscales de -- los impuestos especiales en México, se pueden observar en el caso de los gravámenes que fueron establecidos originalmente con fines específicos buscado el objetivo, como el beneficio social o incremento de la producción de un artículo o subsidiar algún producto. En este caso se encuentran el impuesto sobre consumo de gasolina, cuyo producto estaba destinado a liberar o pagar los bonos emitidos por el Gobierno Federal; también parte de los impuestos sobre aguamiel y pulque que se destina a integrar los fondos del patronato del Valle del Mezquital. En el caso del azúcar se trata de controlar la distribución mediante la concesión de un subsidio equivalente al 90%, cuando -- los productores se asocian a la Unión de Productores de Azúcar.

Por la diversidad de criterios, características y rendimientos de los impuestos especiales en México, así como la cantidad de estos, es difícil de llevar un control específico sobre su impacto en la economía.

## EFFECTOS ECONOMICOS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

En virtud de la tasa impositiva tan baja, la evasión y la mala información fiscal, tiene como resultado que este impuesto no llega siquiera a representar el 1.0% del producto nacional bruto, por lo que viene a contribuir, asimismo con una pequeña proporción del gasto nacional. Los efectos económicos del impuesto son muy leves sobre el consumo y no afecta mucho en el alza de los precios, salvo en aquellos artículos cuyo número de transacciones acumuladas originaron la piramidación.

Otro de los efectos generales que produce este tipo de impuestos, es que viene a perjudicar a las empresas pequeñas que no tienen su producción integrada. La discriminación a que se hace referencia, se origina en virtud de que, las empresas integradas verticalmente no son objeto del impuesto de las diversas transacciones que hacen con el producto hasta llegar a su venta al menudeo, lo que ocurre con empresas medianas y pequeñas que tienen que comprar y vender a otros, los productos que son objeto de comercio.

#### 4.1 ANTECEDENTES.

Ahora trataremos de hacer un análisis de los orígenes del I.V.A. en México, cuando estuvo a punto de ser aceptado en el anteproyecto de la Ley, en la que se establecía el Impuesto Federal sobre Ingresos, el cuál se dió a conocer en noviembre de 1968, esperándose que fuera enviada por el Poder Ejecutivo al Congreso, en el período ordinario de sesiones a celebrarse en 1969, lo que haría que México fuera probablemente el octavo país que aceptará un gravamen que tuviera como base el Valor Agregado y el séptimo que lo instaurara y lo pusiera a funcionar.

El anteproyecto mexicano estableció como objeto del gravamen la entrega de toda clase de bienes (tangibles e intangibles), con carácter traslativo de dominio o para aprovechamiento temporal, así como prestación de servicios; el sujeto del impuesto es quien recibe los bienes o servicios incluyendo expresamente a la Federación y los Estados, el Distrito Federal y Territorios Federales, Municipios, Instituciones y Asociaciones de beneficencia privada y las Sociedades Cooperativas, él o las personas físicas o morales que hacen entrega al prestar los servicios tienen la responsabilidad solidaria para el pago del tributo. <sup>46/</sup> La

<sup>46/</sup> Retchkiman Benjamín. Política Fiscal en México. Editorial U.N.A.M. 1977. México.

base del gravamen considera cinco diferentes conceptos que son:

- 1.- Bienes Muebles - Mercaderías.
- 2.- Mercaderías importadas con todos los costos que implica un transporte.
- 3.- Bienes Inmuebles.
- 4.- El valor de los derechos en el - aprovechamiento temporal de bienes, y
- 5.- Servicios.

Las exenciones básicas favorecen a los productos agropecuarios (agricultura, ganadería y silvicultura), de caza y pesca, cuando no hayan sido industrializadas ni transformadas, a las exportaciones; a los artículos de consumo popular (tortillas, pan, harina, masa, etc.), a la energía eléctrica, - al gas, los libros, los periódicos, las acciones y valores, los servicios bancarios y de otras instituciones similares; el arrendamiento de bienes inmuebles, las loterías, rifas y otros renglones.

Parecía ser que el temor de que el Valor Agregado al sustituir al impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no produjera - las suficientes entradas, esto fué lo que hizo a los autores del anteproyecto mexicano que aquí se considera, incluir aspectos tributarios que claramente no responden a la que se debe entenderse por un gravamen a las ventas -de bienes o servicios-, los ejemplos manifiestan de lo anterior - que son el cobro -dentro del Valor Agregado- del 1% de las listas de raya, la gravación de los gastos por viajes al ex

tranjero y otros actos que eran cubiertos por la ya derogada "Ley del Timbre".

Esta actitud se debe a que estructuralmente no existe ninguna relación de un impuesto con otro en el Sistema Tributario Mexicano, principalmente en la larga cadena de gravámenes al consumo, por lo que, cuando se habla de un nuevo impuesto, se trata de que abarque además una constelación de otros tributos que por alguna razón no se cobra; pero resulta que el Valor Agregado presenta una problemática que hay que resolver con todo cuidado, ya que puede convertirse en incomprensible; sí, como en el caso nuestro, se agregan "ingredientes" que eliminan lo que constituye la bondad del impuesto, a su proyección principal de gravar las ventas sin piramidizar el tributo.

En sus inicios la Ley del IVA, presenta una sed insaciable de gravarle todo, por lo que debe suponerse que se intentaba usar al impuesto del Valor Agregado, como si fuera un impuesto a la producción, pero las exenciones de -- muestran lo contrario.

Cabe hacer notar que el impuesto general sobre ingresos puede afectar el nivel general de precios, pues no se registra ninguna experiencia, en que los cambios tributarios provoquen bajas en dichos precios, salvo en los casos en que existan procesos depresivos en la economía y -- aún entonces sólo se acepta que los altos impuestos indirectos contribuyan a acentuar el problema. Lo impuesto, -- que proyecta la flexibilidad de la estructura de precios -- al alza, ha sido mencionado por los autores especializados (todo esto en una economía de mercado); es más, la -- tendencia actual en el mundo es alcista, como lo prueban --

la economía internacional y los procesos inflacionarios, - que han determinado graves problemas a la estabilidad monetaria mundial.

Con respecto a las tasas especiales y su efecto relativo - sobre grupos particulares de bienes, seguramente la intención del legislador fué que dichos bienes reflejen los aumentos de que se proyectan en el nuevo impuesto.

Sin embargo, en la economía Mexicana existen dos aspectos, uno de ellos se refiere a los artículos gravados con impuestos especiales y el otro de los bienes que de acuerdo con la "Ley de Atribuciones del Ejecutivo en Materia Económica", tiene precio tope o controlado. En el primer caso ha dicho la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que las mercancías o servicios que contribuyen por medio de gravámenes específicos y que quedan dentro del impuesto sobre egresos, serán liberados del pago especial, no así los no señalados en la nueva Ley, que pagarán ambos tributos.

El segundo caso, muy especial de la economía mexicana, es el de los precios -tope en el que se engloba un número bastante importante de artículos de diversos tipos-, que han sido considerados de consumo popular o de primera necesidad, se debe señalar que en ninguno de los países en las que se encuentra en vigor el Impuesto sobre el Valor Agregado, existan artículos con precios controlados, puesto que una de las características para efectos del buen funcionamiento del gravamen "Es un adecuado sistema de libre competencia".

A este respecto, es prudente tomar en cuenta que las afirmaciones anteriores, en ningún momento intenta calificar -

si daría mejores resultados la existencia de un impuesto sobre el Valor Agregado para efecto de los precios, que su control oficial por el Estado; si hubiera que hacer alguna declaración, obviamente sería contraria a cualquier posibilidad, de que el tributo causará efectos equivalentes a lo que significa en control de precios y no deja de ser determinante traer a colación la existencia del subdesarrollo con todas sus consecuencias económicas, como es la no existencia del "adecuado sistema de libre competencia". Por otra parte y en relación con el comercio exterior, se desea que tanto la producción como los propios alcancen sus niveles sin medios artificiales, para que en últimas instancias mantengan condiciones competitivas, ya sea nacionales e internacionales.

Queda por considerar, además del aumento general de precios y del impacto del impuesto sobre los precios relativos de grupos de productos, el problema de la coordinación fiscal, ya que es necesario, recordar que el 3% del gravámen sobre ingresos mercantiles divide entre la Federación y los estados que se habían coordinado, como resultado del acuerdo a que se llegó en la Tercera Convención Nacional Fiscal (1947), para derogar el tributo del timbre federal y las exacciones a la industria y comercio aplicadas por los estados. La posibilidad de coordinación de las entidades estatales con respecto al nuevo impuesto sobre egresos, puede no ser del todo positiva, pues la decisión unilateral de la Federación de cambiar el gravámen sin consultar previamente, o sin un acta formal como sería llevar a cabo, otra reunión de alcance nacional, parece restarle autoridad moral para reclamar que los estados se coordinen.

Ahora bien, la nueva situación puede tener tres aspectos :

- 1.- Que haya coordinación, con la que la tasa subirá a 8.33%.
- 2.- Que los Estados conserven el impuesto de ingresos mercantiles con la cuota actual de 1.2%.
- 3.- Que las entidades Estatales deroguen también ingresos mercantiles y no se coordinen, elevando sus tasas al nivel existente antes de 1948 - año en que entro en vigor la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles -, la que aumentará el porcentaje a pagar por los causantes.

En los dos últimos casos hay que considerar también los problemas contables, de control y de presentación de la documentación necesaria para liquidar los impuestos, sin dejar de señalar la problemática federalista de México.

#### 4.2 CARACTERISTICAS: VENTAJAS Y DESVENTAJAS

En este inciso se pretende hacer un análisis global de las características y variables que pudiera tener este impuesto dentro de una economía, que se ve inmersa en los vaivenes de factores internos y externos que la obliga a realizar el doble de esfuerzo, que le permite adecuar de una manera óptima y sin lesionar a la mayoría de la población de cualquier adecuación o implantación de un impuesto.

Principiaremos enumerando a uno de los principales problemas que aqueja a la mayoría de las economías; que es el alza de los precios como resultado de los factores inflacionarios, motivo por el que algunos países se habían abstenido de la implantación del gravámen, aunque se le reconocen posibilidades importantes, porque se aseguraba que este impuesto solamente tenía buenos resultados en países que tuvieran una infraestructura adelantada en materia de imposición. Se le reconocen grandes cualidades como un impuesto que permite tener altas tasas de recaudación, enumeramos algunos:

- Sus entradas son tan estables como un tributo sobre la renta, las cuales pagan sus contribuciones sin tomar en cuenta sus utilidades.
- No se piramidiza como los gravámenes generales a las ventas, como es el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles.

- No se penaliza la eficiencia y producción, como podría ser el caso de un impuesto a la renta.
- Es el medio más formal de gravar a las ventas.
- Teóricamente se comporta como un impuesto neutral dentro de una economía.

Las ventajas del Valor Agregado (IVA), pueden considerarse como argumentos para no ampliar el gravamen sobre la renta. Y que este pase a absorber algunas de las características que tienen otros impuestos (Impuestos Especiales), o para que no se le pase a considerar como recurso básico en la constelación tributaria, ya que es más fácil aplicar un impuesto al consumo que al capital, porque este último cuenta con los mecanismos ideológicos más adecuados para persuadir una reforma fiscal. Por lo que respecta a la neutralidad económica, los defensores del impuesto señalan que: no discrimina frente a las innovaciones tecnológicas que reducen el uso de la mano de obra, y tampoco favorece a la maquinaria en contra de los obreros, como lo haría un tributo sobre la renta.

En relación a la imposición a las ventas y la afirmación de que el IVA, constituye el mejor medio de realizarlo, esto se basa en el argumento de que las empresas deben contribuir a financiar el gasto del Gobierno, en relación al uso que hace del mercado y de las otras facilidades que le otorga la sociedad organizada, afirmación que no toma en cuenta la traslación a los precios de estos gravámenes.

En contrapartida a lo dicho anteriormente, algunos de los críticos al impuesto sobre el valor agregado, son proyec-

ciones que tienden a favorecer el uso del gravamen sobre las ventas de las empresas y en general a señalar las desventajas que tiene la tributación a las ventas:

- No toma en cuenta los estratos económicos como es la capacidad de pago del causante.
- Es pesado para los "negocios pequeños".
- Castiga a los causantes cautivos, discrimina en favor de las industrias altamente mecanizadas, no es neutral y puede promover desempleo tecnológico.
- Puede ser inflacionario en una economía que no cuenta con los suficientes mecanismos de control de precios.
- Tiene dificultad en los mecanismos de su recaudación.
- El impuesto es inequitativo, inadecuado y está lleno de exenciones, deducciones y complejidades en su cobro y entrega al herario público.
- Es regresivo porque opera sobre el consumo y no afecta al gran capital.

Haciendo un análisis de los puntos anteriores podemos deducir que entre la discusión entre los impuestos a las ventas y los tributos sobre la renta, es que los gravámenes al consumo no ofrecen ninguna posibilidad de ajuste y no toman en cuenta las circunstancias del causante, ya que operan indiscriminadamente sobre la población. Respecto a las pequeñas empresas que usan relativamente poca maquinaria o a los negocios de escaso capital, los cuales tienen

que hacer una serie de transacciones comerciales para la integración del artículo que producen, originando con esto la piramidación del gravamen. De lo anterior resulta que si una empresa tiene los medios para integrarse verticalmente, tendrá mayores ventajas que las que lo hacen horizontalmente en la aplicación del IVA. Referente a la neutralidad resulta que si el valor agregado favorece la capitalización o mejor dicho a negociaciones con un alto nivel de tecnología que origine con esto el desempleo, pues aún dependiendo del tratamiento que la ley otorgue a las inversiones en activo-fijo, la tendencia será reemplazar la mano de obra por la adquisición de maquinaria avanzada, que conducirá inexorablemente dentro de una economía de mercado, en donde los mecanismos de la producción y venta de artículos de consumo no contengan características sociales que son los objetivos que persigue un buen impuesto.

#### 4.3. OPERACION EN ALGUNOS PAISES.

##### EXPERIENCIA DE FRANCIA, JAPON, ESTADOS UNIDOS Y ALEMANIA FEDERAL.

Inicialmente el Impuesto sobre el Valor Agregado fué usado en Francia, pero la literatura fiscal señala al profesor -- Thomas S. Adams como el primero que lo propuso ante la National Tax Association, en una de sus juntas anuales. Posteriormente fué llevada ante él en los Estados Unidos en dos ocasiones 1921-1932 y recomendada por la Broking Intitution a nivel estatal en Alabama, sin embargo, se aprobó en los Estados Unidos de Michigan en 1953, pero como resultado de sus estudios y no con intenciones de experimentar con nuevas gravámenes, sino como una transacción para evitar el -- uso de otros tributos que los grupos interesados -- los industriales -- consideraban más lesivo a sus intereses.

##### F R A N C I A .

El establecimiento del impuesto al valor agregado en Francia, fué resultado de una evolución lógica que se inició en 1920, con un grávamen general a las ventas y que luego se complicó en 1925, con un intento de eliminar la discriminación causada por el Impuesto -cascada en contra de las empresas no integradas verticalmente, -- agregando tasas únicas sobre cierto tipo de bienes. Esto determina la existencia de diversos impuestos con diferentes tasas, creando complicaciones y dificultades que llevaron a que la fórmula -- ción del antecedente inmediato del tributo sobre el valor agregado, es decir, el grávamen de una sola etapa denominada Impuesto sobre la Producción promulgado en 1939.

Este tributo grava únicamente la venta de los fabricantes, - eliminando los tributos a las ventas finales y eximiendo básicamente a los materiales y partes. Por desgracia, la carrera armamentista de la preguerra obliga al gobierno Francés a reistalar el lado del muy superior impuesto a la producción, en grávamen comercial sobre las transacciones. Así a partir de 1939, se exaccionaria con una tasa del 1% todas las etapas de producción y distribución; este impuesto nacional fué complementado en 1942 por otro tributo piramidal a las ventas -con excepción de los fabricantes- que impusieron los gobiernos locales y cuyas tasas fluctuaban del 1.5% hasta 2.7% como máximo.

Después de la guerra, en 1948, se dió un segundo paso definitivo para llegar al Valor Agregado.

La eliminación de la excención a materiales y partes, permitiendo a los fabricantes deducir los tributos pagados en dichos bienes, al calcular las grávamenes a cubrir sobre sus ventas.

Los resultados insatisfactorios que se habían obtenido en la aplicación del impuesto a la producción, se debían a que la pesada carga sobre la compra de maquinaria, detenía la modernización de la Industria Francesa. Otros dos aspectos, además del citado, fueron considerados como básicos para promover el cambio del tributo a la producción por el del Valor Agregado: por una parte se eliminaba la piramidización, o sea pagar grávamenes sobre grávamenes y por otra la experiencia de deducir lo ya pagado y controlar menos número de causantes.

En el año fiscal de 1954, fué derogado el tributo a la producción y unos meses más tarde el que gravaba las transac -

ciones, quedando ambas englobadas en el impuesto al Valor Agregado.

La base del gravamen, es la diferencia entre el precio de ventas y el costo de los bienes que se compran, o bien en otras palabras, a la empresa Fabril se les permite la deducción de los impuestos pagados en todos los artículos adquiridos para su uso en la producción, incluyendo maquinaria.- El tributo recae sobre las ventas de todos los productos fabricados incluyendo materiales y también sobre el trabajo de los contratistas.

No son objeto de gravamen las ventas de las empresas no manufactureras, las de agricultores, los ingresos por servicios profesionales y las de los productores artesanales. Se aplica una tasa reducida a un tipo muy especial de bienes o mercancías que incluyen gas, electricidad, carbón, fertilizantes, azufre, maderas y ciertos productos comestibles procesados.

Existen excenciones básicas que obedecen a diferentes razones; artículos considerados de consumo popular, bienes gravados con impuestos especiales, la maquinaria agrícola y -- las exportaciones.

En Francia se considera que uno de los méritos más importantes del Valor Agregado, la constituye el hecho de la carga impositiva, que es casi idéntica a la que tendría si el tributo gravara exclusivamente bienes de consumo fiscal en los establecimientos mercantiles que las expeden al público, es decir, se acepta que la distorsión de precios causada por el gravamen es mínimo.

En enero de 1967, Dinamarca establecía el Impuesto al Valor Agregado que se asemejaba al Alemán, que ya estaba en estudio en el Poder Legislativo de ese país, y el ya anteproyecto mexicano que también estaba en estudio y que se presentaría oficialmente en 1968. Mientras tanto, la Comisión Fiscal de la Comunidad Económica Europea, conseguía que su consejo adaptara los principios del Valor Agregado y la recomendará para su aplicación a todos los países miembros, en comunicados apreciados el 11 de abril de 1967.

Asimismo, Francia amplió las bases de su impuesto al Valor Agregado y el 1° de enero de 1968, incluyó todas las ventas al por menor, así todas como una variedad de impuestos especiales y que casi abarca a todos los franceses, que se encontraban afectados por algún gravamen de este tipo.

Si se considera la historia de la tributación al consumo -- desde las burdas épocas en que más que tributos eran confiscaciones con todos los agravios que tales situaciones representaban, pasando por los impuestos en especial, los alcabalas, los diezmos, los del timbre y otras de la misma especie hasta alcanzar a los gravámenes a las ventas de etapas múltiples -- como el impuesto mexicano de Ingresos Mercantiles --, podría afirmarse que en una economía de mercado, el Impuesto al Valor Agregado, constituye el eslabón final en el desarrollo histórico de los gravámenes a las ventas de los Gobiernos en desarrollo.

Este resultado no se debe a que dicho tributo haya eliminado la falta de equidad, regresividad y la incidencia sobre los grupos de menores ingresos, sino a que su impacto es menos desigual e irregular.

Esta menor desigualdad, se refiere a que su impuesto al va-

lor agregado, que aparentemente es un gravamen múltiple a las ventas, en realidad es equivalente y corresponde, según el criterio de los economistas a un tributo de una sola etapa.

En este punto debería de mencionarse otro tipo de imposición, que podría considerarse como de iguales resultados a los que produce el valor agregado y que es el impuesto a las ventas y que por razones técnicas, en la época actual nunca ha sido usado a nivel nacional.

Al comparar el tributo a las ventas al menudeo con el impuesto al Valor Agregado, varios autores mencionaron que tal similitud podría considerarse con el valor agregado tipo consumo, lo que deja entrever que el multicitado gravamen presenta diferenciaciones que ameritan un señalamiento más preciso. Por lo que B.P. Herber, realiza una distinción entre Valor Agregado tipo consumo y variedad ingreso, considerado que el tributo que grava ventas netas disminuídas por compra de materiales y depreciación, pero formando la base del impuesto entre otras, la compra entre bienes de capital que constituyen las activas depreciables, se refiere a la segunda situación o sea que se trata de un valor agregado tipo ingreso; si por el contrario, las compras de bienes de capital no forman parte de la base del impuesto, sino que se les incluye como deducción, entonces se refiere al valor agregado variedad consumo.

#### J A P O N .

En 1949 el Japón recibía a la misión tributaria Norteamericana, encabezada por el profesor Carl S. Shoup, que permaneció en ese país dos años y que propuso la adopción del im -

puesto al Valor Agregado. El grávvamen japonés se aprueba en el año de 1950, para ser aplicado por las Prefecturas -Unidas Gubernamentales Intermedias- como su fuente de ingreso - más importante, supliendo a un grávvamen sobre la venta de -- los negocios, a nivel local. La diferencia más importante - con el tributo francés original, reside en lo que no grava a la producción -o el valor agregado a la misma- sino tam -- bién las entradas de las empresas cualquiera que sea su acti vidad. Así la tasa impositiva a las Corporaciones fué de 4% y del 3% a las profesiones. En el primer caso se incluyen - negocios financieros, de servicios públicos y Cooperativas - de Agricultores y Pescadores, pero se excluye específicamen te la agricultura y la explotación forestal. Como es el ca do del impuesto francés, el de Japón permitía la deducción - de la inversión en bienes de capital, pero gravaba el comer cio de las mismas, por considerarlo una actividad como cual quier otra, además de no autorizar deducciones por pago de - intereses.

Con este proyecto japonés, como ya se dijo, se inician des viaciones del tributo original, sobre el Valor Agregado en - Francia -que inclusive dicho país elimina en 1968- que ter mina, como se señala en proyectos posteriores, en un Impues to al Derecho de Hacer Negocios -Realizar transacciones- que seguramente resulta más adecuado.

La Ley del grávvamen japonés encontró posteriormente a su -- aprobación incrementada, oposición que provenía de varios -- grupos sociales, principalmente a la clase trabajadora y de los grandes empresarios.

Los obreros apoyados por pescadores y agricultores, señala - ban que el tributo, al que denominaban Impuesto sobre las - Listas de Raya, podría generar desempleo tecnológico y ade -

más que era una sustitución del grávamen sobre la renta de los negocios.

- Sociedades Corporaciones - por una imposición a las ventas, con su traslación o efectos inmediatos sobre el amento de precios.

Los propietarios consideraban la situación económica de su país en ese momento, tuvieron dudas sobre la alternativa - de incidir el impuesto, en forma total y sin dificultades- sobre los consumidores.

Como consecuencia de estos hechos, la aplicación de la Ley que creaba el grávamen fué propuesta dos veces y finalmente rechazadas.

#### E S T A D O S   U N I D O S .

En el Estado de Michigan se realizó el tercer experimento- del llamado Tributo al Valor Agregado, este sí, puesto plenamente en acción y de hecho el primero en operar sus proponentes, entre los que se encuentran Carl S. Shoup, Ger - hard Colm y Paul Studershy -Sostienen que es superior a - otros tipos de grávamenes a las empresas, porque alcanza - nueva riqueza nunca antes gravada, elimina la piramidación y "no penaliza la eficiencia"-.

A pesar de que en su aspecto técnico, el impuesto al Valor Agregado presenta ventajas y la proponen tratadista de -- gran renombre, en Michigan como en Japón tuvieron lugar - verdaderas batallas campales en favor y en contra de la - Ley. Su promulgación en ese estado norteamericano se de - bía a que los grandes empresarios consideraron sencilla la

traslación y al mismo tiempo les parecía mejor y menos lesivo a sus intereses, que el grávamen a la renta de las corporaciones a nivel esta tal, que era la alternativa.

El Tributo en Michigan llevaba el nombre oficial de "Impuesto a las Actividades de los Negocios" y consiste en una tasa del 4% sobre las entradas de todas las actividades realizadas dentro del Estado, por empresas que tengan como objeto ganancia, beneficio o ventaja, ya sea directa o indirecta al causante o a otro.

La base gravable está formada por los ingresos gravables disminuidos por ajustes o deducciones, costo de la mercancía vendida, grávamenes y pagos a autoridades gubernamentales, intereses y rentas pagadas y amortización de la propiedad.

En los Estados Unidos de América, el planeamiento del Impuesto al Valor Agregado, evidentemente está dirigido a sustituir el grávamen sobre el ingreso neto de las corporaciones, o por lo menos a disminuir su tasa, como puede observarse en la propuesta que hace el poderoso y patronal Comité de Desarrollo Económico, el que en 1966 en una publicación muy importante se sumó a las partidarias del multicitado Valor Agregado, proponiendo que se usará a nivel nacional para aliviar la pesada tasa federal del tributo al mencionado ingreso neto de las empresas, con el argumento de que si se obtiene el mismo ingreso gubernamental, el Impuesto al Valor Agregado tendrá efectos menos dañinos sobre el ahorro, la inversión y el desarrollo.

#### A L E M A N I A F E D E R A L .

A partir de enero de 1968, la República Federal Alemana puso

en vigor un nuevo gravamen llamado oficialmente "Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado", siendo la razón más importante de su implantación el hecho de que el Mercado Común Europeo, lo ha recomendado a todos sus países miembros, en atención al éxito que ha tendido en Francia, mejorando con mucho los otros impuestos a las ventas. Los Alemanes reconocen que se trata de un tributo sobre las ventas, del que se pueden deducir los gravámenes pagados por el mismo bien con anterioridad, por lo que debería llamarse a las "Ventas Netas".

El impuesto alemán como su equivalente de Michigan, Estados Unidos, grava los negocios, afectando por completo a los empresarios, pues de hecho quién compre o venda bienes o servicios, es objeto de la tributación. Además su sistema de descuentos, deducciones, exenciones de diversos tipos y varias medidas hacen sumamente compleja su redacción, en tal forma que difícilmente puede ser atendida sin el consejo de un profesionalista.

Por otra parte, la nueva tributación traerá como consecuencia un aumento en el trabajo de contabilizar.

Una diferencia fundamental entre el gravamen francés y el alemán es que, en este último, la base del impuesto es el total de la remuneración acordada, haciéndose uso del Valor Agregado mediante autorización para reducir los impuestos previos, mientras que en Francia, la base del Tributo es el Valor Agregado a la mercadería y sobre lo que se liquida el gravamen.

Las actividades gravables, de acuerdo con la Ley Alemana, son las siguientes: Todas las transacciones que tengan por-

objeto una remuneración; el uso privado de bienes y servicios, la importación de mercancías y el uso de activos fijos. Con respecto a la zona geográfica de aplicación, excluye los territorios para efectos aduanales, las zonas y puertos libres.

Las exenciones básicas están dirigidas a beneficiar la exportación de mercancías, servicios, transportación (al extranjero) - o cualquier otro aspecto que tenga relación con el exterior. - Otras se refieren a operaciones bancarias crediticias y de Seguros, Loterías, Rifas, alquiler, Arrendamientos y el aprovechamiento de bienes raíces, Servicios de Beneficiencia y Seguridad Social, Actividades Educativas y Culturales que tengan como meta, sobre todo, Servicios a la Juventud.

La base del Tributo lo constituye el pago acordado, con alguna salvedad referida a las importaciones, en que se hacen diferencias con respecto a mercadería del Mercado Común Europeo o de otros orígenes y lo relativo al impuesto.

La tasa general fué de 10% en los primeros seis meses y de 11% actualmente, existiendo un porcentaje reducido del 5.5% que se aplica primordialmente a artículos alimenticios, servicios profesionales y ciertas actividades culturales; existe todavía -- otra tasa más reducida para los causantes menores con ingresos globales hasta de 60,000 marcos anuales (210,000.00 pesos mexicanos), en cuyo caso se aplica el 4% sobre el total de las entradas. 47/

#### 4.4. ANALISIS GLOBAL DEL I.V.A. EN LA POLITICA TRIBUTARIA.

Al inicio de éste inciso, se considera un concepto de Valor Agregado, adaptado por los economistas especializados en -- tributación, que se refiere específicamente al Valor Agregado y a la manufactura. Por otra parte, Bonnfrenner al -- hablar de la definición de ingresos ajustados en el impuesto usado en Michigan, considera que la base corresponde más cercanamente a lo que se entiende por producto neto, en las estadísticas del Ingreso Nacional; a lo anterior se debe -- añadir lo que el Departamento de Comercio de los Estados -- Unidos clasifica como Valor Agregado a la fabricación, es -- decir, que el término del Valor Agregado se refiere casi en forma exclusiva a la producción y que el grávan que trata de captar, es el incremento de valor que cada etapa de fa -- bricación añade a los bienes manufacturados. Es evidente -- que el tributo francés, por lo menos en su forma original, -- estaba destinado a gravar la producción y era un impuesto -- de los que se ha dado en llamar en el punto de fabricación.

La definición del Valor Agregado, como las entradas brutas -- de ventas menos todos los gastos por bienes y servicios com -- prados o adquiridos a otras empresas, puede reflejarse en -- un ejemplo, tomando como base un producto final, camisas: -- el agricultor vende su algodón al fabricante textil en --- \$150.00, este al que manufactura camisas en \$200.00, que a -- su vez entrega la prenda al mayorista en \$350.00, que la ha -- ce llegar al detallista en \$400.00, quien la vende al consu -- midor en \$450.00; reflejando lo que cada uno agrega de va -- lor al producto y determina que el valor creado por cada -- empresa sea medido y los resultados del sistema económico --

en su totalidad se suman, llegándose al producto nacional - bruto del que se han eliminado las posibilidades de doble - computo.

Sin embargo, esta definición a su consiguiente ejemplo de - terminan una idea del valor agregado, que cae dentro de lo - que H.E. Newman denomina grávamenes indirectos de base am - plia o impuestos generales a las ventas. Naturalmente y ya desde este punto de vista, las novedades que representaba - el Valor Agregado y sus características peculiares, dejaron de tener importancia y se les debe de considerar con todas - las desventajas -y ventajas- que representan los grávame - nes dentro de los cuales está clasificado, agregándole los - problemas técnicos y de otra índole que se han señalado y - confrontándolo, como en otros países con la imposición de - las utilidades y los efectos que sobre la equidad, neutrali - dad, ingresos estables, posibilidades anticíclicas y proble - mas administrativos represente.

La evaluación del impuesto sobre el Valor Agregado y mejor - dicho, del grávamen mexicano sobre ingresos, se ha realiza - do a lo largo de este estudio, en las que al enjuiciar el - tributo en cada uno de los países en los que se ha usado, - o en los que se han hecho intentos para su promulgación, se consideraron sus variados aspectos técnicos, administrati - vos, etc. En últimas instancias, lo que se ha podido cono - cer de experiencias ajenas demuestra que su principio funda - mental no es fácil de comprender, no es sencillo de adminis - trar ni simple de cumplir, su fórmula original ha podido -- evolucionar de un impuesto a la producción y de un grávamen general a las ventas netas y que "Como otros tributos, su - poca o mucha deseabilidad para cualquier jurisdicción depen

de grandemente de como se acomodará dentro de la estructura tributaria total de dicha jurisdicción". 48/

---

48/ Retchkiman K. Benjamín. Política Fiscal Mexicana. Textos Universitarios. UNAM - 1979.

## 5.1 VENTAJAS SOBRE EL ISIM.

Es necesario que un sistema fiscal esté sometido a un proceso de constante evolución y transformación, que le permita tomar decisiones de Política Fiscal, y a su vez determinar lo que en un tiempo fueron adecuados Sistemas Impositivos, como era el caso del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que al paso del tiempo dejó de serlo y que era necesario para este tipo de impuestos, se procedió a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico del país.

También es importante agregar, las bondades y el grado de aceptación científica que ha tenido el IVA, así como el comportamiento y operación en otros países y llegar a la determinación de adoptar este sistema sobre las restantes modalidades de tributación indirecta existentes, reconociendo las características positivas sobre la actividad económica en general, con relación a los efectos que provocaban los modelos acumulativos clásicos.

Para esto, es necesario señalar algunos de los principales efectos positivos que aparta la introducción del IVA y señalando las ventajas del Impuesto al Valor Agregado con respecto al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, esto es teóricamente:

- Se obtiene el objetivo de justicia al evitar la acumu

lación del impuesto en las diferentes etapas de un de terminado proceso.

- Se grava la etapa más cercana al consumo y no la traslación de carácter mercantil.
- Significa la modernización del sistema tributario de acuerdo a la experiencia internacional y simplifica la estructura impositiva, pues elimina varios impuestos especiales.
- Aparte de evitar el pago de impuestos sobre impuestos (en cascada), mejora la competitividad de los pequeños productores y comerciantes al hacer más equitativa la carga fiscal.
- Favorece las exportaciones, ya que la mercancía vendida al extranjero se encuentra libre de impuestos, ya que permite la cabal aplicación del principio de "tributación exclusiva en el país destino", esto con referencia a los impuestos internos involucrados en el costo de los productos exportables.
- Contribuye a disminuir la evasión fiscal, repartiendo más equitativamente la misma carga fiscal entre todos los mexicanos.
- Nivelada desde el punto de vista fiscal, el precio de los artículos de importación.
- Invita a inversiones mayores y a la de la deducción del equipo, en virtud de la deducción que puede efectuarse por adquisiciones de bienes en activo fijo.

## EFFECTOS PROBABLES PARA REDUCIR LOS MARGENES DE EVASION

Debido a que los contribuyentes para poder tener derechos al crédito correspondiente, requieren en forma imprescindible de la documentación de compras.

La aplicación del impuesto al valor agregado tipo consumo, no permite la depreciación de los activos existentes.

El impuesto al valor agregado es un impuesto que distribuye la carga, en todas sus etapas, en relación a la importancia de cada uno de los causantes que intervienen.

El impuesto tiende a concentrarse durante las primeras etapas, reduciendo el número de contribuyentes que requieran controlarse.

Se permitirá por el ordenamiento que se establezca en el proceso producción-circulación, ir constando el control de la operatividad de aplicación del impuesto.

## 5.2. ESTRATEGIA PARA SU IMPLANTACION.

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y en su origen, permitió abandonar grávamenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y recaudación que afectaban los índices de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir.

La principal deficiencia que mostraba el impuesto federal sobre ingresos mercantiles derivaba de que se causaba en "cascada", es decir, que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentaba los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectaban a los consumidores finales.

Existía la conciencia en el público que pagaba el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, sólo con la tasa general de 4% sobre el precio de los bienes y servicios que adquiría; pero, en general, no podía percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo 4%, ya que el efecto repetitivo del grávamen quedaba totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas de terminaban que en promedio los consumidores pagaban más del 10% por los bienes o servicios que adquirían, como consecuencia de la carga oculta que provocaba el efecto repetitivo -- del entonces impuesto sobre ingresos mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo, era que -- afectaba más severamente a los bienes que consumía la mayoría de la población y que eran producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital -- suficiente, sólo podían hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realizarán las restantes. En esta forma, el consumo era más generalizado entre la población, los estratos y regiones más modestas o apartadas, -- siendo la que soportaba la mayor carga fiscal.

En cambio, el consumo de la población de mayores recursos solía estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permitía eliminar intermediarios y consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o -- servicios que proporcionaban.

Por las circunstancias antes señaladas, fué necesario crear, dentro del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por -- población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegaban a la población de menores recursos, cuyo -- consumo resultaba excesivamente gravado. Sin embargo, las -- tasas especiales tenían defectos en su aplicación y frecuentemente afectaban a pequeños productores o favorecían la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro anterior impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario, en relación con los bienes -- que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

El impuesto al valor agregado que se propuso como iniciativa, se debía pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto dejaba de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que trasladaba a sus clientes, recuperaba el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entregaría al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permitiría que el impuesto pagado en cada etapa influyera en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevarían disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Con el impuesto que proponía la misma carga fiscal para los bienes por lo que debía pagarse, independientemente del número de productores e intermediarios que participan en el proceso económico, lo que permitiría suprimir numerosos impuestos especiales que gravaban la producción o venta de -- primera mano.

En los bienes cuyo consumo tuviera características que permitieran o hicieran aconsejable mantener una mayor carga --

fiscal, el gravamen al valor agregado quedaría complementado con los impuestos especiales existentes, como es el de producción y consumo de tabaco, de envasamiento de bebidas alcohólicas y otros, cuyas tasas se proponían reducir, a fin de que en su conjunto, no se modificará dicha carga.

Sin embargo, la Iniciativa se propuso que la tasa del impuesto fuera de 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la ley, de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrían incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.

Por otra parte, no debe desconocerse la situación peculiar de la franja fronteriza norte y de las Zonas Libres de Baja California y Norte de Sonora y Baja California Sur, para las que se propuso una tasa del 6%.

Como características generales del impuesto que se propuso, debía mencionarse que gravaría la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecieron excepciones importantes, en relación con las cuales no se pagaría el impuesto.

En efecto, se liberarían de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufrieran transformación industrial; así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas, el pan y en general todos los alimentos.

Debe destacarse que la nueva ley no gravaría los terrenos ni las construcciones destinadas a casa-habitación, tanto cuando se enajenaran, como cuando fueran motivo de arrendamiento.

Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se eximió la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionarían. El conjunto de exenciones representaba más del 40% del consumo final y tendrían a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

En el nuevo sistema era indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste fuera trasladado expresamente y no se ocultará en el precio.

En esta forma los consumidores conocerían a ciencia cierta el impuesto que se trasladaría.

Los comerciantes e industriales calcularían el impuesto sobre el valor total de las actividades que realizarán y por lo que se debiera pagar este impuesto o podrían acreditar el que previamente les hubiera sido trasladado, siempre que perteneciera a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades, por las que se debía pagar impuesto y éste constará expresamente y por separado en documentación que reuniera requisitos fiscales.

El pago se efectuaría en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente. Si éste tuviese varios establecimientos, el pago se efectuaría en la oficina autorizada que correspondiera al establecimiento principal. Tratándose de importaciones, el pago se realizaría en la oficina aduanera respectiva.

El impuesto se declarará mensualmente y se efectuará un cálculo anual por ejercicios fiscales coincidentes con los del impuesto sobre la renta. En el supuesto que hayan saldos pendientes de acreditar al término del ejercicio fiscal, éstos-

serán susceptibles de devolución. Sin embargo, ésta se podrá solicitar mensualmente en los casos de exportaciones, enajenaciones de maquinaria y equipo agrícola, planes de inversión comprobados y en la franja fronteriza norte y en las zonas libres.

Con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantendrá un procedimiento de estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les trasladen sus proveedores. Así mismo los comerciantes e industriales quedan obligados a llevar libros de contabilidad y registros, a hacer en sus registros las separaciones correspondientes, a expedir documentos en los que trasladen expresamente el impuesto y a presentar declaraciones. Estas obligaciones son algo más complejas que las que establece el impuesto sobre ingresos mercantiles, pero en la medida en que todos ellos son causantes mayores del impuesto sobre la renta, utilizarán su misma contabilidad para desahogarlas con facilidad.

Las características del impuesto al valor agregado obligan a variar sustancialmente el procedimiento para hacer la distribución de participaciones en las entidades federativas; pues al contrario de lo que ocurre en el impuesto sobre ingresos mercantiles, el lugar donde se recaude el nuevo impuesto, no es necesariamente el lugar en el que en definitiva se realiza el consumo final. Consecuentemente, las participaciones no se otorgarán en función de las recaudaciones que se obtengan en cada entidad, sino que se llevarán a un Fondo General de Participaciones, con cargo a todos los impuestos federales, el cuál se distribuirá entre las entidades, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y de los con -

venios que las entidades que así lo deseen, celebren con la Federación. En dichos convenios se señalarán también las facultades para administrar el impuesto, que ejercerán las entidades federativas.

La nueva Ley requirió de un período considerable entre el momento en que fué aprobada y el día en que entró en vigor, el cuál fué el 1° de enero de 1980. Este plazo fué indispensable para informar y difundir las nuevas disposiciones entre el público consumidor y los comerciantes e industriales, a fin de que fueran comprendidas y evitar que el desconocimiento del sistema diera lugar a una elevación injustificada de los precios. El plazo citado fué necesario para capacitar ampliamente al personal de la Federación y las entidades que se encargarán de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto.

Así mismo, esto trajo en consecuencia la derogación de un conjunto de impuestos que ya no eran necesarios, porque las actividades que gravaban quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. Lográndose así realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 19 impuestos federales.

### 5.3. OBSTACULOS A LOS QUE SE ENFRENTA.

Darle seguimiento a los efectos reales que ha ocasionado dentro de la actividad económica en general, no es tarea fácil, -partiendo de las críticas que se le hacía antes de su implantación sobre sus efectos a nocivos a la sociedad y en la estructura económica del país, detectados de antemano por sus errores, detectados en la planeación del impuesto.

Pese a la publicidad masiva por medio de radio, televisión y periódicos, la Secretaría de Hacienda se avoco a la tarea de hacer una campaña abstracta en la que se referían sólo a conceptos fiscales, como eran ejercicios de pago del IVA, o sus ventajas sobre el impuesto sobre ingresos mercantiles o a conceptos de Reforma Fiscal y no prevenían en todo caso como evitarse abusos o confusiones y se confiaba en la "buena fe" de los comerciantes.

Cuando hacemos incapié en las características del contribuyente Mexicano, que podríamos definirlo como "especial", ya que por la ignorancia de los aspectos más esenciales del gravamen provoca de inmediato el alejamiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; el rechazo indiscriminado del impuesto, sin tener elementos o consideraciones de causa, así como la crítica abstracta contra la Secretaría de Hacienda o en su caso contra el Presidente de la República; - como si ellos fuesen directamente los responsables de la problemática a la que se enfrentan.

Otro problema es el pretendido afán de subir los precios -- "porque si", por parte de algunos sectores que tradicionalmente aprovechan cualquier pretexto para actuar de esa forma.

A este respecto el alza de los precios de todos modos se presenta en todos los estratos de la economía, aunado esto, a que el impuesto de todas maneras lo paga el consumidor y por lo tanto el IVA no afecta los ingresos netos o las ganancias de los comerciantes en general, de los vendedores de todo tipo de mercancías y de servicios.

Por otro lado, el IVA no posee fines de Justicia Social -- por contar con características regresivas y no obstante de exentar artículos de primera necesidad, se va a convertir en un instrumento destinado a aumentar los ingresos del Estado, vía Impuestos Indirectos.

Otra característica unilateral es el beneficio, se observa en que los empresarios recibirán mayor recaudación por este concepto y que este permanezca en sus manos cuando menos por espacio de un mes, ya que ésta recaudación se debe de entregar mensualmente a las autoridades Hacendarias, teniendo la oportunidad de "jinetear" ese ingreso extra, como mejor le conviene.

El desorden en el Sistema Financiero y Fiscal no se hizo esperar, tanto en el Sector Público, como el Privado en lo referente al Sector Público se desconocía el monto de los ingresos que se captarían por ese impuesto, aunque las Autoridades Hacendarias Pronosticaron 80,353 millones para al año fiscal de 1980, realmente se recaudaron 125,000 millones que superó a lo pronosticado.

Con respecto al Sector Privado se manifestó el desconcierto, pero como esto es un Sector con mayor poder de organización, no tuvo el impacto como lo manifestarían el grueso de la población, por lo tanto estos analizarían con mayor-

detenimiento la Ley del IVA, para no ver afectados sus intereses, como podrían ser las importaciones las cuales el impuesto se paga en el momento en que se tiene a disposición el bien, pero en lo referente a las exportaciones aquí se beneficia a esta actividad, ya que el exportador tiene derecho a acreditar los impuestos que le hayan trasladado en la adquisición de bienes o servicios a lo pagado por el en importaciones.

Por otra parte el IVA no los afecta en absoluto, ni al productor, ni al intermediario, incluso los beneficia, como ya lo enumeramos antes al retener el monto de lo recaudado por un mes y en algunos casos al no contabilizarlo se quedan con el importe del impuesto y solamente se dedican a trasladarlo al consumidor.

De acuerdo al análisis que se realizó, se pudo detectar que cuando se establece un impuesto al consumo en cualquier país y claro México no podría ser la excepción, se manifiesta una alza en los precios y una vez entrado en vigor las presiones inflacionarias por este concepto son difíciles de detectar y cuantificar, ya que intervienen muchos factores en ese proceso.

Si a esto le aunamos que con la aplicación del IVA, tuvo un incremento en la tasa de recaudación en comparación con el ISIM de 150% <sup>49/</sup>, provocaría efectos desalentadores en la demanda y que el consumidor, sobre todo el de bajos ingresos tendería a restringir sus compras o modificar su conducta de consumo, por otro lado esto origina que al convertirse en una tasa general del 10%, desaparecen automáticamente

una serie de gravámenes especiales que controlaban hasta --  
cierto punto el consumo de algún producto, y con esta nueva  
medida hace que algunos productos mejoren sus expectativas-  
de venta, obteniendo mejor rentabilidad por los cambios en-  
las tasas aplicables.

#### 5.4. SUS APORTACIONES Y FUNCIONALIDAD.

Para la implantación del IVA, se hicieron una serie de plantamientos en los que se demostraban sus bondades, así como el análisis de los puntos más importantes y positivos que ofrecían antes de su aplicación. Así como los múltiples beneficios que ofrecerá a la población en su conjunto, de esta manera veremos su forma de operación.

El Impuesto al Valor Agregado gravará a las personas que enajenen bienes, presten servicios independientes, arrenden bienes o importen bienes y servicios.

El impuesto se trasladará a quien adquiera o arrende servicios o reciba los servicios, el contribuyente enterará en las oficinas autorizadas las diferencias entre el impuesto a su cargo y la cantidad que le hubieren trasladado o el impuesto que hubiere pagado en la importación de bienes o servicios que sean acreditables en los términos de la ley.

Las Entidades Públicas también aceptarán la traslación del impuesto, pagando en su cargo el impuesto conforme a las formalidades de la Ley. En caso de las importaciones, las cantidades equivalentes al impuesto de Valor Agregado (así como el impuesto), cuando reúnan las condiciones que establece la Ley.

No habrá lugar a acreditamiento, cuando no exista la obligación de pagar el impuesto al valor agregado; cuando se éste obligado al pago del impuesto por una parte de las actividades, sólo se acreditará lo correspondiente a dicha parte.

Los propietarios de inmuebles, no podrán acreditar lo correspondiente a los bienes, servicios o arrendamientos, que hubieran sido empleados en su construcción.

Se acreditará, en el caso relacionado con la maquinaria e instalaciones especiales en la industria y el comercio. En las operaciones al costo o a menos del costo no se acreditará, -- así mismo cuando se adquieran o arrenden automóviles, aviones o embarcaciones; exceptuando cuando se consideren gastos deducibles para el impuesto sobre la Renta, se observan las mismas condiciones para el gasto de los donativos, obsequios y -- atenciones diversas, exceptuándose cuando se consideren en -- forma general, con la cuenta de productos o prestación de ser-- vicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

El cálculo del Impuesto se efectuará por períodos que coincidan con el ejercicio del Impuesto sobre la Renta, cuando no -- se tenga ejercicio de este impuesto, se hará coincidir con el año de calendario.

Los pagos del Impuesto, se efectuarán en forma provisional -- mensualmente dentro de los 20 días siguientes, de cada uno de los meses en que se realicen las operaciones. Se considera co-- mo importe del pago, la cantidad que resulte de las actividades efectuadas en el mes calendario inmediato anterior y las-- cantidades pendientes a acreditar.

El importe del impuesto definitivo se presentará dentro de -- los tres meses siguientes del cierre del ejercicio en una declaración, los causantes del Impuesto sobre la Renta, repre-- sentarán con su declaración de este impuesto, un ejemplar del impuesto al valor agregado.

Si existieran diferencias de impuesto por acreditar, en los pagos provisionales, se podrán aplicar contra el impuesto - que se acuse, en los siguientes meses hasta agotarse. En - el caso de que resulten cantidades a favor del causante en - la declaración definitiva, podrá optarse por la devolución - o continuar el acreditamiento. Se podrá en el caso de ex - portaciones, en la realización de planes de inversión com - probada ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y - cuando sea la primera enajenación de bienes (A.9°), los im - portes cuya devolución se solicite, deberá acreditarse en - declaraciones posteriores.

Se restituirá o cancelará el impuesto al valor agregado, pa - ra el caso de devolución de mercancías o rebajas que cons - ten en documentos. En el caso de las permutas se considera - rá para efectos de este impuesto que se realizan dos enaje - naciones (A. 8°).

Se contemplan exenciones para alimentos no industrializados principalmente, en lo referente a su enajenación, así como la maquinaria y equipo que sea utilizado para la agricultura, ganadería y fertilizantes en forma directa, los que ena - jenen instituciones de crédito por cuenta propia y las dona - ciones; son renglones más destacados del artículo (A. 9°).

Se señala como forma importante, lo referente a la enajena - ción del bien, cuando se envíe al adquiriente, o a falta de envío se entregue, se pague parcial o totalmente el precio - o se expida el documento que ampare la enajenación.

La base sobre la que se calculará el impuesto, comprenderá - todas aquellas adiciones que correspondan por fletes, segu - ros, envases, derechos o interese por cualquier otro concep - to. No formará parte del precio el impuesto que se esta --

blezca por la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El comi-  
tente calculará el impuesto a su cargo, sin deducir la re-  
muneración del comisionista.

Se harán acreditables, por la enajenación de bienes con -  
exención, cuando se efectúe la primera enajenación de los  
mismos de acuerdo al Artículo 3°, lo que se refiere en la  
fracción XI del Artículo 9°.

Se dará un tratamiento preferencial en el caso de las --  
frangas fronterizas del norte del país, cuando se enaje -  
nen bienes tangibles, siempre y que la entrega de mate --  
rial sea en la misma, aplicando una tasa de impuesto dife --  
rente.

Comprenderá su aplicación, en la prestación de servicios-  
independientes, quedando incluidos los que se contemplen  
en contextos que las leyes consideren en esa clasifica --  
ción; el transporte de personas o cosas, el seguro, el --  
reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento, el man-  
dato, la comisión, la asistencia técnica y la transferen-  
cia de tecnología, las obligaciones de dar, hacer o no ha-  
cer, asumida por una persona en beneficio de otra, cuando  
no se considere como enajenación o arrendamiento.

No pagarán el impuesto, los servicios que presten entida-  
des públicas; los establecimientos que impartan enseñanza  
y tengan autorización oficial de estudios, conforme a la-  
Ley Federal de Educación; el transporte público de perso-  
nas, excepto cuando requiera de concesión o permiso fede-  
ral para operar; los de riego y fumigación agrícola; los-  
de maquinaria de nixtamal, los de pasteurización de leche;  
los que comprenden aseguramiento de riesgos agropecuarios,

los que comprenden aseguramiento de riesgos agropecuarios, los seguros colectivos de vida o que garanticen rentas vitalicias o pensiones, así como las concesiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a unos u otros; los de instituciones de crédito y las comisiones de sus agentes y corresponsables, los prestados por bolsas de valores con concesión para operar y las comisiones de agentes y corredores de bolsa; los que sean proporcionados a miembros como contraprestación por sus cuotas y no se presten por empresas en los casos de partidos políticos legalmente reconocidos, los sindicatos obreros y organismos que agrupen a las cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería o pesca, asociaciones patronales y colegios de profesionistas, agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos y culturales, los prestados en restaurantes, bares, salones y centros nocturnos.

Los prestados en actividades cinematográficas, teatrales, de radio difusión, de variedades, taurinas o deportivas, por artistas, locutores, toreros o deportistas, los derechos de autor, así como los de carácter literario o periodístico, prestados por escritores (A. 17).

La realización de un servicio se considerará cuando se inicie la prestación del servicio, se pague total o parcialmente la contraprestación o se celebre el contrato respectivo.

La contraprestación pactada en el caso de la prestación de servicios, comprenderá para la base del impuesto aquellos derechos, impuestos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses o cualquier otro concepto.

Cuando los inmuebles destinados para casa-habitación no in

cluyan mobiliario, en el caso de libros, revistas, maquinaría agrícola y equipo para uso de ésta sean destinados al-arrendamiento, no se pagará el impuesto.

Un bien que se arriende en el territorio nacional, quedará comprendido, cuando se encuentre en el país, cuando quien-lo usará o gozará, se le entrega en el mismo y cuando en - el caso de bienes intangibles sean proporcionados por re-sidentes en el país.

Se considera perfeccionado el arrendamiento, cuando se -- efectúe la entrega material del bien, se pague parcial o - totalmente la contraprestación o se celebre el contrato -- respectivo, cuando sean contraprestaciones periódicas en - el momento exigible de cada una de ellas y en el caso de - construcciones, se considerará el avance de las mismas.

La base para el impuesto en el caso de arrendamiento, com-prenderá el importe de la contraprestación, las cantidades que comprendan impuestos, derechos, concesión de otros bienes o servicios, gastos de mantenimiento, construcciones, - reembolsos e intereses por cualquier otro concepto.

No se pagará el impuesto en las importaciones que se realizen de bienes indicados en el artículo 9°, excepto cuando-sean usados los servicios que se mencionan en el artículo-16° de la Ley. Los que de acuerdo con la legislación aduanera no se realicen, sean temporales, tengan el carácter - de retorno de bienes exportados temporalmente, sean objeto de tránsito o transbordo los artículos personales que es - tén exceptuados de acuerdo a la legislación aduanera seña-lada.

Se considera que se importan bienes, cuando los bienes que

den a disposición en la aduana o recinto fiscal y cuando una importación temporal se convierta en definitiva. -- Quedan comprendidos para tales consideraciones, los bienes que se aprovechen en el territorio nacional, se pague parcial o totalmente la contraprestación o se expide la documentación que ampare la operación.

La base del impuesto, en el caso de bienes tangibles (A. 28°), será el que sirva para el cálculo del impuesto general de importación, sumando dicho impuesto y sus adicionales los derechos aduaneros, fletes y primas de seguro.

Las empresas residentes en el país no pagarán impuesto por la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando uno u otros se exporten. Además será procedente el que acrediten las cantidades a que se refiere el artículo 3°, que corresponde a los bienes o servicios exportados.

Se operará la devolución de saldos mensuales, siendo viable acreditar para quienes exporten bienes o servicios, por el por ciento del valor de los bienes o servicios exportados. La base para considerar una exportación más lo contemplado como fletes, envases, gastos de empaque, etc., que realice el exportador en territorio nacional.

Se consideran como obligaciones adicionales de los causantes de este impuesto; llevar libros de contabilidad, efectuando la separación por actividades para los casos que se exenta de pago, en caso de que no se realice por un causante en tal forma, pagará por la totalidad de las actividades, los comitentes harán separación de las ope-

raciones por cuenta de comisionistas y los que efectúen - por cuenta propia; expedirá documentos comprobatorios haciendo notar la cantidad por separado que corresponda al impuesto al valor agregado y entregando tal documentación dentro de los 15 días siguientes, a los que se efectuó la contraprestación.

Deberán presentarse declaraciones de acuerdo a lo establecido por la Secretaría de Hacienda, en las formas características, observando las formalidades que se indiquen.

Una persona que en forma esporádica realice un servicio - por el que deba pagar el impuesto, lo efectuará dentro de los 15 días siguientes, no siendo necesario el que lleve contabilidad, ni efectúe declaración anual, solamente cumplirá las formalidades del artículo 33 y conservará la documentación durante 5 años.

Si una contraprestación se realiza en bienes o servicios, el valor que se considera, será el de mercado, igual si - tuación existirá en caso de donación. Las oficinas recaudadoras, podrán requerir a los causantes, por la falta de presentación de declaraciones, formularán una declaración provisional, en caso de que no presente de acuerdo al requerimiento, la base que se establezca, será el impuesto - enterado en los tres últimos meses. Considerándose como - presentaba, si en el lapso de 15 días no presenta el cau - sante declaraciones omitidas; siendo susceptibles de revi - sión de acuerdo a las facultades revisoras de las autori - dades.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinará - o estimará los ingresos brutos, utilizando los elementos -

que considere adecuados en los casos de revisión, y a los valores, aplicará la tasa del IVA correspondiente.

Se deducirán los porcentos, de acuerdo a la actividad es pecífica, del impuesto que proceda, aquellas cantidades - acreditadas que se estimen. 50/

---

50/ S.H.C.P. Los datos fueron tomados de la Ley de Ingresos de la S.H.C.P. 1980 - 1981 - 1982- 1983.

#### 5.4.1. APORTACIONES DEL IVA PARA FORTALECER A LA FEDERACION.

En el anteproyecto sobre la Ley de Coordinación Fiscal se describen los mecanismos que se deberán seguir por los Estados, para integrarse a la coordinación, así como las diferentes tasas de participación de las haciendas públicas en los ingresos federales.

En un segundo plano, está el ver cómo se integrará el federalismo y cómo afectará al pacto federal cuando entre en vigor en toda la República, el impuesto federal al valor agregado.

1. De las participaciones de los Estados, Municipios y Distrito Federal en Ingresos Federales.

1.1. Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema tributario de la Federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal; establecer la participación de sus haciendas públicas en los ingresos Federales y fijar reglas de colaboración administrativas entre las diversas autoridades fiscales.

1.2. Las entidades que se incorporen al sistema nacional de coordinación, participarán en el total de los impuestos y recargos federales.

1.2.1. El primer ciento de los ingresos netos de la Federación por concepto de impuestos, y descargo --- constituirá el fondo general de participaciones y también el fondo financiero complementario de participaciones.

- 1.2.2. Las entidades participarán en las multas por infracción a las leyes fiscales federales.
- 1.2.3. Cuando la Federación obtenga productos en relación con bienes o bosques nacionales, las entidades recibirán: 25% cuando provengan de ventas o arrendamiento de terrenos nacionales y el 50% cuando vengán de la explotación de terrenos.
- 1.3. El fondo financiero complementario de participaciones se distribuirá entre las entidades de la siguiente manera:
  - 1.3.1. El 50% del fondo se distribuirá entre todas las entidades por partes iguales.
  - 1.3.2. El otro 50% del fondo se distribuirá entre las mismas entidades en las que proporcionalmente hubiera sido menor la erogación por habitante, por concepto de participaciones en impuestos federales y gasto corriente en educación primaria y secundaria, según la población de cada entidad, se dividirá entre la cantidad de habitantes de la entidad, obteniéndose lo que se denominará "erogación por habitante".
  - 1.3.3. El promedio aritmético del "primer por ciento" y del "segundo por ciento", será el tanto por ciento en cada que entidad participará en la parte del fondo, a que se refiere la fracción II de este artículo.
- 1.4. Los Estados establecerán la proporción de las participaciones federales que recibirán los municipios. La proporción no podrá ser inferior al 20% del total de las cantidades que reciba el Estado, tanto del fondo general como el del complementario.

Con el 20% que reciba el Estado del fondo complementario, creará un Fondo de Nivelación Municipal, adaptando a las características de la entidad.

- 1.5. Sólo la Federación otorgará estímulos en relación con los ingresos federales.
- 1.6. Las participaciones que corresponden a las entidades son inembargables ni están sujetas a retención, salvo para el pago de títulos de crédito expedidos por las entidades, o para pagar préstamos u otros financiamientos otorgados por la Federación.
2. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
  - 2.1. Se establece este sistema con el fin de evitar la superposición de tributos Federales, Estatales y Municipales en las materias gravadas por la Federación. Los Estados que opten por integrarse, deberán hacerlo íntegramente y no sólo en algunos de los ingresos federales.
  - 2.2. Los Estados que se acojan al sistema nacional de coordinación podrán establecer impuestos o derechos estatales o municipales, aún cuando afecten a causantes de impuestos federales, sobre:
    - 2.2.1. Agricultura, ganadería y pesca, incluyendo la venta de primera mano de sus productos.
    - 2.2.2. Los inmuebles rústicos o urbanos, sus construcciones o mejoras.
    - 2.2.3. La transmisión de dominio de bienes inmuebles.
    - 2.2.4. La mejoría específica de la propiedad raíz, a consecuencia de la realización de obras públicas.

- 2.2.5. El transporte público de personas en las áreas urbanas y suburbanas.
- 2.2.6. Espectáculos públicos y otros más.
- 2.3. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para delegar facultades en materia de registro federal de causantes, recaudación, fiscalización y en general de administración de ingresos federales.
3. Colaboración Administrativa entre las Entidades y la Federación.
  - 3.1. Las autoridades fiscales de las entidades a las que se deleguen facultades serán consideradas, en su ejercicio, como autoridades Fiscales Federales.
  - 3.2. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades criterios generales de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalan los acuerdos respectivos.
4. El Pacto Federal.
  - 4.1. El federalismo es el camino a un desarrollo económico social más equitativo, es la forma de combatir tendencias seculares a la centralización que han deformado nuestro crecimiento.
  - 4.2. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la responsabilidad directa de preparar los programas de financiamiento del desarrollo del país y de diseñar las políticas en materia fiscal, crediticias y monetarias congruentes con objetivos y metas factibles.

- 4.3. Para fortalecer el Federalismo, se está transformando el sistema tributario, es necesario mejorar la coordinación fiscal entre la Federación, los Estados y los Municipios como medio de elevar la eficiencia en el uso de recursos, ciertamente escasos.
- 4.4. Con la creación del INDETEC, se pretenden realizar trabajos básicos de investigación tributaria, armonizar criterios y propuestas de políticas, -- prestar asesorías en técnicas y financieras.
- 4.5. La complejidad del problema exige de diagnóstico-certeros, de planeación objetiva y ejecución cuidadosa. 51/

---

51/ S.H.C.P. Los datos fueron tomados de la Ley de Ingresos de la Federación de 1980 - 1981 - 1982.

#### 5.4.2. OPERATIVIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

De acuerdo a los lineamientos legales estipulados en el decreto, para su ejecución hemos procedido a analizarlo desde el punto de vista económico, el impuesto al valor agregado es un gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica.

Conceptos fundamentales.

a). ACTOS O ACTIVIDADES QUE CAUSAN EL IMPUESTO: (Art. 1º Ley - I.V.A.).

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- Importación de bienes o servicios

b). OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO:

- Personas físicas
- Personas morales
- Unidades económicas
- Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, Organismos Descentralizados, las Instituciones y Asociaciones de Beneficiencia Privada, las Sociedades Cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ello.

Están obligados al pago de impuesto las personas físicas y morales y unidades económicas que en territorio nacional, realicen los actos o actividades si --

güentes:

- Enajenen bienes
- Presten servicios independientes
- Otorquen el uso o goce temporal de bienes
- Importen bienes o servicios

c). El Impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% al inicio de su aplicación. El Impuesto al Valor Agregado señalando que en ningún caso se considerará que -- forma parte de dichos valores. (Art. 1º Ley I.V.A.).-  
NOTA.- Se toma la tasa del 10% porque fué con la que se inició la operación del impuesto, pasando poste -- riormente a la tasa general de 15%.

Se aplicará la tasa del 6% cuando los actos o actividades sean realizados por residentes en las franjas fronterizas de 20 kms, paralelas a la línea divisoria internacional -- del norte del país y la colindante con Bél<sup>ic</sup>e, Centroamé<sup>ri</sup>ca, o en las Zonas Libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, siempre que la entrega ma<sup>ter</sup>ial de bienes o la prestación de servicios, se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas. (Art. 2º Ley I.V.A.).

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 6% siem<sup>pre</sup> que los bienes o servicios sean enajenados o utiliza<sup>dos</sup> en las mencionadas franjas o zonas.

No se aplicará el pago del impuesto, cuando se realicen -- los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

- Animales y vegetales que no estén industrializados
- Productos destinados a alimentación
- Agua no gaseosa, ni compuesta, ni hielo
- Ixtle, palma y lechugilla

- Tractores para accionar implementos agrícolas
- Fertilizantes, plaguicidas, hierbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

La enajenación de alimentos para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del Impuesto.

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias.
- Las de molienda que sean destinadas para actividades agropecuarias
- Las de pasteurización de leche

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo agrícola.

IV.- La exportación de bienes o servicios:

- Las Empresas residentes en el país no pagarán el impuesto por enajenación de bienes o servicios, cuando unos u otros exporten.

d). TRASLACION DEL IMPUESTO : (REPERCUSION)

CONCEPTO: Cobro o cargo que el contribuyente hace a las personas con quienes contrata.

e). LUGAR DEL PAGO DE IMPUESTO :

- Oficinas autorizadas
- Recaudadora de los Estados
- Aduanas
- Recinto Fiscal o Fiscalizado

(Arts. 1°, 5°, 28 y 32 Ley I.V.A.)

f). VALOR SOBRE EL CUAL SE CALCULA EL IMPUESTO.

El precio pactado o utilizado en la realización de los actos o actividades que causan el impuesto, incluyendo cualquier otro concepto que lo incremente.

## ACREDITAMIENTO O DEVOLUCION DEL IMPUESTO

### - Requisitos para el Acreditamiento.

Que los bienes o servicios adquiridos sean estrictamente - indispensables para realizar actos o actividades por las - que se debe pagar el impuesto, se trata de maquinaria, o - de bienes o servicios exportados.

Cuando un contribuyente realice actividades por las que -- parcialmente se debe pagar el impuesto, sólo puede accredi- tar el impuesto que le fué trasladado o que pagó en la im- portación, respecto de los bienes o servicios utilizados - en la consecución de la actividad gravada. Siempre que sea perfectamente identificable el destino de aquellas.

Cuando esa identificación no sea posible, el acreditamien- to procederá únicamente en el porcentaje que represente el- valor de las actas gravadas en el valor de las actividades realizadas por el contribuyente.

Como se indicó en el punto anterior, las exportaciones y - la enajenación de primera mano de maquinaria y equipo agro pecuario y de fertilizantes, permiten el acreditamiento, - aún cuando no estén sujetas al pago del Impuesto.

### - Mecánica del Acreditamiento:

Del impuesto que se cause, se restará el impuesto traslada- do al contribuyente o pagado por él en la importancia.

### - Período del Acreditamiento:

El acreditamiento opera mensualmente contra el impuesto -- causado en el mismo período.

## CALCULO DEL IMPUESTO

Conforme al artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se calcula por ejercicios fiscales, presentando una declaración anual dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, debiendo anexar una copia de la misma con la que se formula para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil, si aquel no lo fuera, de cada uno de los meses de ese ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio del sujeto, o al principal establecimiento.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes de calendario anterior.

Del resultado se disminuirá el impuesto acreditable en ese mes.

Cuando en la declaración mensual de que se trate no se efectúe esta disminución, ésta podrá llevarse a cabo en la declaración correspondiente al mes siguiente y en su defecto únicamente hasta que se presente la declaración anual.

El Impuesto así determinado, se podrá compensar con saldos provenientes de meses anteriores o del ejercicio inmediato anterior.



## OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Las obligaciones de los contribuyentes, entre otras son las siguientes :

### REGISTROS CONTABLES.

Para el registro contable de sus operaciones los contribuyentes tienen la obligación de llevar los libros de contabilidad y registros auxiliares.

- a). Libro Diario
- b). Libro Mayor
- c). Libro de Inventarios y Balances
- d). Registros Auxiliares de Compra
- e). Registros Auxiliares de Ventas
- f). Otros registros auxiliares dependiendo de la actividad, a que se dedica el contribuyente (Arrendamientos, prestación de servicios, importaciones, exportaciones, etc.)

Asimismo, existe la obligación de registrar las operaciones realizadas, haciendo la separación de las mismas cuando éstas correspondan a actividades que se encuentren gravadas o exentas del pago de grávanen.

### EXPEDICION DE DOCUMENTOS.

El elemento básico para justificar el acreduatemiento y la traslación del impuesto, la constituye la documentación que deben recabar y expedir los contribuyentes por los actos o actividades que llevan a cabo.

Para tal efecto tienen las siguientes obligaciones :

- a). Por las enajenaciones de bienes, prestaciones de servicios independientes o por el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, deben expedir documentos que comprueben el valor de las contraprestaciones pactadas dentro de los 15 días naturales siguientes, señalado en los mismos, expresamente y por separado, el monto del Impuesto del Valor Agregado, que se traslada a quienes adquieren los bienes, los usa o goza de ellos temporalmente o recibe los servicios. Estos documentos pueden ser entre otros, facturas, notas de venta, recibos, notas de remisión, etc.
- b). Para tener derecho al acreditamiento, se hace necesario que los contribuyentes recaben de sus proveedores o prestadores de servicios, la documentación que compruebe o justifique la adquisición de los bienes o servicios y en los que se traslada el impuesto.
- c). Cuando se llevan a cabo devoluciones de mercancías, otorgan bonificaciones o documentos, deben expedirse notas de crédito que justifiquen la operación de que se trate, y en las que se consigne por separado la parte proporcional del impuesto que corresponda a la operación que se realiza.

#### PRESENTACION DE DECLARACIONES :

Tanto las declaraciones mensuales como las de ejercicio, deben presentarse ante las oficinas autorizadas, utilizando las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## FACULTAD DE LAS AUTORIDADES

Cuando se omita la presentación de una o más declaraciones, transcurridos diez días, a partir del siguiente a aquel en que se haya vencido el plazo para presentarla, la autoridad en base a cualquiera de las últimas seis declaraciones mensuales o de la anual, según corresponda, puede hacer efectivo un impuesto igual al pagado o lo que se decida. Aunque esta liquidación puede ser revisada por la autoridad, no se libera al contribuyente de la obligación de presentar las declaraciones omitidas.

La autoridad puede también determinar estimativamente el valor de las actas o actividades, por las que se debe pagar el Impuesto, cuando el contribuyente omita presentar sus declaraciones, se oponga o obstaculice una visita domiciliaria, se niegue a proporcionar documentos o informes, no presente sus libros de contabilidad o la documentación comprobatoria, omita ingresos en más del 3% de las declaradas, -- omita o altere el registro de existencias en los inventarios, altere su contabilidad o haga constar asientos, cuentas o cantidades falsas o inexactas, omita el registro de compras por más del 3% del total de ellos en el ejercicio o tenga otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus actividades. Para esa determinación estimativa, la autoridad puede tomar como base los datos contenidos en las declaraciones, inclusive las del impuesto sobre la renta, contabilidad y documentos que existan, a bien de acudir a medidas indirectas de investigación económica.

De acuerdo al Artículo 2° transitorio de la Ley del I.V.A., quedan abrogadas las leyes y decretos siguientes:

- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles
- Ley del Impuesto sobre reventa de aceites y grasas lubricantes
- Ley del Impuesto sobre compra-venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices.
- Ley del Impuesto sobre despepite de algodón en rama
- Ley del Impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados
- Decreto por el cuál se fija el impuesto que causarán - el Benzal, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinadas al consumo interior del país.
- Ley del Impuesto a la producción del Cemento
- Ley del Impuesto sobre cerillos y fósforos
- Ley del Impuesto sobre compra-venta de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras.
- Ley del Impuesto sobre llantas y cámaras de hule
- Ley del Impuesto a las Empresas que explotan estaciones de Radio o Televisión
- Ley del Impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo
- Ley de compra - venta de primera mano de artículos de vidrio o cristal
- Ley Federal del Impuesto sobre portes y pasajes
- Decreto relativo al impuesto del 10%, sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.

- Decreto que establece un impuesto sobre el uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.
- Ley del Impuesto sobre la explotación Forestal
- Ley de Impuestos y derechos a la explotación pesquera<sup>52/</sup>

---

<sup>52/</sup> S.H.C.P. Datos tomados de la Ley de Ingresos de la Federación de los años 1980 - 1981 - 1982

## 5.5. EL IVA EN LA POLITICA ECONOMICA

La revisión del sistema tributario es tarea permanente y en este caso pasa a ser sólo una etapa de la reforma fiscal, poniendo de manifiesto la importancia que representa los tributos en la economía como medios de allegarse de ingresos sanos para su desarrollo, debemos hacer incapié en las fallas importantes en dicha estructura y cuya corrección debe procederse de inmediato para poder adecuar un instrumento que, aunque es un impuesto con características regresivas, persigue objetivos de justicia social.

Vamos a hacer un pequeño análisis de la evolución de los impuestos indirectos y su impacto en la economía y la forma como han tenido que desaparecer, obedeciendo a situaciones económicas de tipo coyuntural, que obligaba en algunos casos a sustituirlos o adecuarlos de tal manera que, adquirirían permanencia por atribuírseles cualidades recaudatorias o por estimarse que facilitan formas de control administrativo.

La complejidad se acentúa en el numeroso grupo de los impuestos indirectos, que pierden la eficiencia requerida por el régimen tributario, entre los que se destacaba el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, así como impuestos especiales que lo conforman.

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles al ser establecido, introdujo una amplia transformación en nuestro sistema tributario, al sustituir principalmente dos gravámenes que en esa época resultaban ya obsoletos: uno, el viejo impuesto del timbre con el que la federación gravaba las ventas de los comerciantes: el otro, gravamen que en forma de impuesto de patente o sobre giros comerciales tenían establecidos los Estados, tanto en su inicio, como en su desarrollo posterior, el impuesto sobre ingresos -- mercantiles, probó ser un instrumento adecuado para gravar los ingresos sobre ventas del comercio y de la industria: pero el desarrollo de estas actividades, particularmente en la presente década, ha puesto de relieve las deficiencias en la concepción y características de este gravamen.

En efecto, aunque de tasa general aparentemente baja de 4% sobre el precio de venta, produce en realidad cargas fiscales muy desiguales y frecuentemente excesivas, por ser un impuesto de los de los que se denominan "en cascada", esto es, que se causa tantas veces como etapas existan entre la producción y el consumo final. Las medianas y pequeñas empresas en nuestro país, por limitaciones en sus disponibilidades de capital, no pueden atender ellas mismas todos los procesos productivos y de distribución y necesitan encargarlos a otras empresas, lo que da lugar, al causarse el impuesto cada vez que un producto cambia de mano o que, al llegar al consumidor final, el precio resulte recargado con varias veces el monto de la tasa, aunque ello no aparezca evidente en razón de que el impuesto causado en cada etapa, ha ido incorporándose al costo y por lo tanto, al precio del producto. En cambio-

la empresa con amplios recursos de capital, está en posibilidad de atender varias de las etapas de producción y comercialización y aún de reducirlas a una sola y por tanto, de pagar el 4% por única vez, lo que la coloca en una posición de ventaja en el mercado.

El esfuerzo que en materia de exportaciones realiza nuestro país, se ve obstaculizado por la multiplicación del impuesto en cascada y aunque existen procedimientos para devolver los impuestos internos, a fin de hacer competitivos nuestros productos en el mercado internacional, no es factible en muchas ocasiones, medir con precisión el monto total de tales impuestos por confundirse en el costo de las mercancías.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles -- contiene además de la tasa general, diversas tasas especiales y numerosas exenciones, lo que complica su cumplimiento y dificulta la vigilancia de las autoridades, lo que contribuye a que en este grávamen se acentúe la evasión fiscal, la que, adicionalmente, ejerce una influencia nociva en la recaudación del impuesto sobre la renta.

Las características descritas del Impuesto sobre ingresos mercantiles, señalan la necesidad de reestructurarlo y de corregir los defectos apuntados. Para ello se propone en esta iniciativa la aprobación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que sustituirá íntegramente a la Ley citada.

El impuesto al valor agregado, se asemeja al de ingresos mercantiles en que se causa en todas las etapas, desde la

producción hasta el consumo final: pero en cada una de -- ellas, del impuesto que se genera por las enajenaciones o servicios, se deduce el que los proveedores hubieran pagado y trasladado o repercutido al contribuyente. Estos recupera así, el impuesto que cobran a sus clientes, el que a él le cobraron sus proveedores y sólo entrega al Estado la diferencia. Este procedimiento permite que el precio final que paga el consumidor que tenga más recargos por impuestos que el que resulte de aplicar la tasa al precio en que dicho consumidor adquiere bienes o servicios. El grávamen pagado en las etapas anteriores de producción o de comercialización resulta así, tan sólo un anticipo a cuenta del impuesto que cubre el consumidor final, pero no habrá carga fiscal disimulada en los costos o en los precios. El grávamen aparecerá siempre por separado y cada contribuyente conocerá exactamente la suma total que paga por impuesto.

Desaparece así, totalmente la "cascada", no obstante que -- el impuesto se causa en todas las etapas y, en definitiva, se soporta una sola vez por el último consumidor. Esto explica por qué la tasa del impuesto al valor agregado debe ser superior a la que corresponda a un impuesto en cascada. En la presente iniciativa se propone que la tasa del nuevo impuesto sea de 10% que según los estudios económicos realizados producirá una recaudación equivalente a la del 4% en cascada. Sin embargo, tomando en cuenta la situación especial en la franja fronteriza de veinte kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país o en las zonas libres de Baja California y -- norte de Sonora y Baja California Sur, la tasa será sólo del 6%. Salvo esta única excepción, se aplicará en todos los casos la tasa general del 10%, a fin de facilitar el-

cumplimiento de los contribuyentes y la vigilancia de la au  
toridad fiscal.

En el nuevo impuesto no aumenta la carga fiscal, aún cuando las mercancías sean manejadas por varios o múltiples producto  
res o intermediarios, superándose así la ventaja que por la sola razón fiscal tienen las grandes empresas que se pueden integrar verticalmente, frente a las medianas y pequeñas. Por esta razón se estima que el nuevo impuesto es -- completamente neutral ante las diversas posibilidades de -- producción y comercialización.

Las exportaciones no sólo no causan el nuevo impuesto, sino que, al consumarse, se devuelven al exportador los impuestos que a él le hubieran cobrado sus proveedores, con lo -- que se logra que los artículos salgan a competir al mercado externo, sin que lleven incluido ni en su costo, ni en su -- precio, impuestos originados en el país, cumpliéndose así -- en principio de que los bienes no se gravan en el país de -- origen, sino sólo en el de destino, dando así incentivos -- que coadyuvan al diseño de una política de promoción de exportaciones, pero que podría encasillarse en el "Modelo de -- sustitución de Importaciones pero en este punto, es necesario hacer un paréntesis para señalar un caso que se presenta con el país que realizamos la mayor parte de nuestras ex  
portaciones. Que cuando aplicamos este tipo de incentivos -- pasa a ser contraproducente para algunos artículos, ya que los vuelve competitivos en ese mercado y por lo tanto se -- procede a aplicarsele un impuesto compensatorio para dejarlo en igualdad de condiciones con los de producción interna.

Por la misma razón, los bienes que se importan a nuestro -- territorio deben ser gravados en el acto de su internación-

con el impuesto al valor agregado, independientemente del que se cause con motivo de la importación; pues en esta forma se logra igualar la carga fiscal por impuestos internos entre los bienes producidos en territorio nacional con los que proceden del extranjero y que, por regla general, también llegan liberados de impuestos internos establecidos en los países de origen.

En la iniciativa se ha empleado el concepto de importación para referirlo, no sólo a la operación aduanera con mercancías, sino también a la adquisición de bienes intangibles o de servicio en el extranjero, que se aprovechen en nuestro país.

El nuevo impuesto tiene una base aplicada en la cuál se incluye no sólo en actos mercantiles de enajenación; prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes, sino también las mismas operaciones, cuando son de carácter civil.

Consecuentemente quedan gravadas actividades que no eran alcanzadas por la ley federal del impuesto sobre ingresos mercantiles. Tampoco es elemento esencial del impuesto que los contribuyentes realicen actividades en forma habitual, pues también los actos aislados o accidentales, civiles, mercantiles, quedan gravados. Incluso la Federación, los Estados, los Municipios y los organismos del sector paraestatal, las sociedades Operativas y otras instituciones, aún cuando conformen a las leyes y gocen de exención del impuesto o no los causen, deberán soportar el traslado que les hagan sus proveedores y pagar el impuesto, cuando realicen cualquiera de las actividades señaladas por la ley.

Se revisó y redujo el número de las actividades por las que no se debe pagar el impuesto, conservándose, sin embargo las exenciones que se juzgaron indispensables, entre las cabe citar los productos del sector agropecuario, siempre que no estén industrializados; la carne en estado natural, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan.<sup>53/</sup> Se elimina la exención del impuesto sobre ingresos mercantiles, en virtud de lo cual no se gravan los ingresos derivados de bienes, cuya producción o venta de primera mano esté sujeta a impuestos especiales de la Federación; pues se ha considerado conveniente el que incluso tales bienes queden gravados con el nuevo impuesto, pero sin aumentar la carga fiscal total que debe pagar el consumidor, por lo que se está procediendo a disminuir las tasas de los impuestos especiales que subsistirán para que, sumados con el impuesto al valor agregado, produzcan una carga fiscal similar a la existente.

En este nuevo impuesto ocurre con frecuencia que las exenciones resulten cotraproducentes; pues si una persona realiza actividades por las que no deba pagar el impuesto; no está en posibilidad de recuperar de sus clientes el que le hubieran trasladado sus proveedores o el que hubiese cubierto con motivo de la importación de bienes o servicios.

En materia de prestación de servicios, es donde la ley alcanza su mayor amplitud, especialmente si se compará su campo de aplicación con el del impuesto federal sobre ingresos mercantiles. En efecto, con el IVA quedará gravado el transporte público de personas, cuando requiera de concesión o permiso Federal para operar, el transporte de

---

<sup>53/</sup> Ver capítulo 5.4.

de bienes, el seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento entre otros, que hasta ahora no habian sido gravados por la ley que va a ser sustituida.

Respecto de los bienes inmuebles, debe destacarse que este impuesto no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas o dedicadas a casa-habitación, tanto cuando se enajenen, como cuando sean motivo de arrendamientos. Dicha enajenación seguirá siendo gravada por el impuesto federal del timbre.

Las construcciones no dedicadas o destinadas al fin citado, pagarán también el nuevo impuesto al valor agregado cuando se enajenen y cuando se arrienden.

La maquinaria y equipo dan lugar al pago del impuesto tanto cuando se importen, como cuando se adquieran en el país, excepto cuando sean susceptibles de ser utilizados únicamente en agricultura o ganadería, caso en el cual quedan libres del gravamen. Sin embargo, el impuesto que se paga por maquinaria y equipo utilizados en la industria o en el comercio, no gravará en definitiva estas actividades; pues los impuestos cubiertos o trasladados por los proveedores se recuperarán contra el impuesto que se tenga obligación de pagar al enajenar los bienes que produzca la industria o distribuya el comercio. Si los impuestos previamente pagados fueren superiores a los que se causan con motivo de la enajenación de bienes u otras actividades gravadas, los saldos no recuperados se arrastrarán a los meses siguientes hasta su completa extinción; pero si ocurriere que terminado el ejercicio, el contribuyente no hubiera podido recuperar los impuestos que le hubieran trasladado o repercutido sus proveedores o hubie-

se pagado con motivo de importaciones, podrá solicitar y obtener la devolución en efectivo. No será necesario esperar a la terminación del ejercicio cuando se trate de exportaciones o de planes de inversión comprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La decisión de acreditar o devolver, prácticamente de inmediato, los impuestos pagados con motivo de inversiones realizadas en el comercio o en la industria, determina que no sólo queden realmente desgravados los bienes de inversión, sino que sea mínima la carga del financiamiento consistente en pagar un impuesto destinado a ser recuperado. En las legislaciones de algunos países no se permite, por razones recaudatorias, la recuperación inmediata del impuesto pagado con motivo de la adquisición o importación de bienes de inversión, sino que el gravamen sobre los mismos sólo se recuperan en varias anualidades.

La etapa de desarrollo en que se encuentra nuestro país, hace aconsejable la solución que se propone de realizar devoluciones de inmediato, a fin de no recargar con costos financieros los bienes del activo fijo.

La administración del impuesto se simplifica estableciendo sólo las obligaciones esenciales del contribuyente -- dentro del nuevo sistema, entre ellas muy especialmente la de expedir en todo caso facturas o documentos en que conste el impuesto en forma expresa y por separado del precio. Sólo con estos documentos el contribuyente del impuesto al valor agregado podrá pedir acreditamiento de los impuestos que le hubieren trasladado. La circunstancia de que las facturas o documentos que se recaban con motivo de la adquisición de mercancías, constituyan un valor para el contribuyente que le permite recuperar los

impuestos que le hubieran trasladado, son un aliciente -- muy grande para que en todos los casos los compradores -- exijan de los vendedores la expedición de tales documen -- tos, esta exigencia será un instrumento muy valioso que -- permitirá combatir la evasión con mayor eficiencia.

Atendiendo a la realidad de la existencia de pequeños co -- mercios que no tienen capacidad económica para obtener -- servicios contables suficientes, tal como se ha venido ha -- ciendo en el impuesto sobre la renta y en el impuesto fe -- deral sobre ingresos mercantiles, se establece un trata -- miento especial para estos pequeños contribuyentes, a los -- que se libera de la obligación presentar declaraciones -- anuales. A estos contribuyentes se les estimará, por las -- autoridades fiscales, el monto de sus ventas y se aplica -- rá al mismo la tasa del impuesto establecido en la Ley; -- pero de la cantidad que resulte podrán acreditar o dedu -- cir los impuestos que les hubieren trasladado sus pro -- veedores y que consten en facturas que reúnan los requisi -- tos fiscales. Para dar oportunidad a que estos contribu -- yentes se compenetren del nuevo sistema, en las disposi -- ciones transitorias, se propone que durante los años de -- 1979 y 1980, sigan pagando el impuesto a cuota fija, en -- la misma cantidad en que lo vienen cubriendo y que en -- 1981 del impuesto estimado puedan deducir un 4% del impor -- te de las compras, no sujeto a comprobación, más todos -- los impuestos previamente pagados por los que el causante -- menor tenga comprobantes adecuados. A partir de 1982 es -- tos contribuyentes seguirán pagando sobre ventas estima -- das por las autoridades; pero del impuesto resultante de -- ducirán el importe total de los impuestos que les hubie -- ran trasladado sus proveedores.

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles que desapa

rece ha sido, desde su origen, un impuesto compartido entre la Federación, Estados y Municipios. La participación en este impuesto constituye el principal ingreso en todas las entidades del país. Estas a su vez, están obligadas a proporcionar, cuando menos, un 20% de la participación a sus municipios. Las facultades para administrar el citado impuesto se comparten también entre la Federación y los Estados, habiéndose desarrollado, así un sistema de colaboración administrativa que ha comprobado su eficiencia y producido buenos resultados.

Las características del impuesto al valor agregado obligan a variar sustancialmente el procedimiento para hacer la distribución de participaciones en el nuevo impuesto; pues al contrario de lo que ocurre en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, el lugar donde se recaude el nuevo tributo no es significativo ni del valor agregado en la localidad, ni del lugar en el que en definitiva se realice el consumo final. Consecuentemente, las participaciones no se otorgarán en función de las recaudaciones que se obtengan en cada entidad, sino que se llevarán a un fondo general de participaciones, con cargo a todos los impuestos federales, el cuál se distribuirá entre las entidades, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal, que se propone en iniciativa por separado y de los convenios que las entidades que así lo deseen, celebren con la Federación. A través de dichos convenios se distribuyan también ejercicios de las facultades para administrar el nuevo impuesto.

Haciendo un análisis de la operatividad del impuesto en otros países y en particular el caso de México, salen a la luz una serie de aspectos de carácter controvertible -

del impuesto, pero podemos deducir en términos generales - los efectos que tendrá el IVA dentro de la economía:

Con la aplicación del impuesto, el sistema impositivo mexicano, manifiesta un cambio de grandes magnitudes en lo referente a su modernización, así como las forma de recaudación, de esta última podemos señalar que va encaminada a -- convertirse en un instrumento recaudador con pocas características de justicia social, ya que la mayor proporción de la carga fiscal recae sobre los estratos de bajos ingresos y en cambio favorece en general al Estado y a las personas de más altos ingresos.

De esta manera la Reforma Fiscal en lo referente al IVA, - no corregirá las desigualdades de manera estructural, pasando a ser un impuesto con atenuantes como son las exenciones que se le aplican a los artículos de primera necesidad, así como, por los resultados de los altos ingresos -- por concepto de recaudación que se tiene, que se utilicen -- por medio del gasto en programas de beneficio social.

Así tenemos que para 1980, la Secretaría de Hacienda tenía pronosticado un monto no mayor a los 85,000 millones de pesos de recaudación bruta y en la práctica se demostró que superó a los 110,380 <sup>54/</sup>, con lo que se demuestra las características del aparato recaudatorio implementado.

Por otro lado la afirmación hecha por la Secretaría de Hacienda en el sentido de que el IVA sería deflacionario, este estudio estaba apoyado en un análisis teórico en el que demostraba que al evitar la piramidación de la recaudación automáticamente se bajaría el costo del bien; por lo que -

tendería a una baja a los precios, estas afirmaciones no contaban con los demás elementos económicos y políticos -- que intervienen en la economía, y las características -- que imperaban en esa etapa de la vida económica del --- país, eran verdaderamente imprevisibles, porque preten -- der que el IVA fuera deflacionario o que tuviera como ob -- jeto detener la inflación con modificaciones fiscales de este tipo, opinamos que sería imposible ya el efecto que ejerció sobre la economía y en especial sobre los pre -- cios, es irreversible, ya que con las exenciones practi -- cadas no logararon decrecer los precios y mucho menos de -- tener la inflación; la cual obedece a varios factores de la economía, por lo que solamente podemos enumerar algu -- nos, para ilustrar este análisis: el excesivo circulan -- te monetario; el ascendente endeudamiento externo; la -- creciente dependencia en materia de importaciones al ex -- tranjero, que ocasiona un aumento en los costos de los -- bienes producidos internamente, la baja productividad -- que genera poca oferta ante la creciente demanda, ocasio -- nando así la especulación principalmente en los artícu -- los de primera necesidad, pero disminuyendo de manera -- global la demande efectiva y por lo tanto la recaudación, por lo que solamente remitiéndose al año de 1980, pode -- mos ver que la inflación oscilaba entre un 25 y 30% del -- cuál el IVA contribuía con sólo un 4% y podemos ver que -- de 1981 a 1983, la inflación se mantuvo sobre el 100%, -- cifra que viene a ser factor contribuyente para el dete -- rioro de la economía.

Pasando a otro punto tenemos que, con respecto a los pro -- ductores y comerciantes a raíz de la implantación del -- IVA, aprovecharán el desconcierto del público consumidor, ya que nunca se realizarón entre la transición del ISIM -- al IVA; el primer paso que era el "lavado de precio", --

que consistía en restar a los precios de 1979 el 4% del - ISIM respecto al 10% del IVA y así todas las mercancías - que se encontraban almacenadas pasaron en 1980, a que se les cobrará además el 10% para cumplir con el IVA, trayendo como consecuencia una piramidación de impuestos, y una alza automática en los precios.

De esta manera se desata la carrera alcista en los pre -- cios, que al final como siempre tiene que pagar el consu -- midor, con todo y campañas por parte de la Secretaría de Comercio y la Procuraduría Federal del Consumidor, que no atacaron de fondo el problema de la alteración de precios.

De esta manera los abusos se generalizaron tanto en los -- bienes como en los servicios; en muchos casos se observó -- que los artículos exentos se cobra IVA, y en todo caso aun -- que estuvieran exentos, ya tenían un incremento en los -- precios, como eran los productos de la llamada "canasta -- básica". Por tal motivo el consumidor tenía que ser un -- experto en el conocimiento de operación del IVA, para no -- dejarse sorprender en los cobros de más.

Por otro lado, las grandes cadenas comerciales se queja -- ron de las exenciones hechas a las tiendas sindicales del cobro del IVA y los comerciantes argumentaban que era una competencia desleal y anticonstitucional, ya que atentaba contra Libre empresa y que originaría la proliferación de dichas tiendas; haciéndose perder un volumen importante -- de ventas, estas presiones afortunadamente no prosperaron.

El Estado como respuesta a los graves daños que se mani -- festaron a raíz de la implantación del IVA, procedió a im -- plantar una serie de medidas que aminoraron la inflación --

que se generó por este impuesto, mediante nuevas exenciones con fines de justicia social, así como en correcciones y modificaciones a la ley, para adecuarla a la dinámica económica del país, así como una reordenación al consumo. De esta manera vemos que para 1983 tendrá varios tipos de tasas que fluctúan desde 0%, 6%, 15% y 20% correspondiendo de acuerdo al artículo que se consume, de esta manera se sigue estableciendo una tasa de 0% a los alimentos no industrializados que se consideran de primera necesidad, que algunos vienen a formar parte de lo que se conoce como la Canasta del Trabajador, en esta parte podemos hacer un análisis de la conformación de la distribución de dicha canasta y las tasas que intervienen en dichos productos.

Así tenemos que, el 20% de los artículos de la canasta básica están exentos y que el 55% corresponde a la tasa 0%, con lo que podemos observar que más de la mitad de los artículos que la componen están desgravados como son: carne en estado natural, leche y sus derivados, huevo, harina, pan, tortillas, aceite vegetal, etc.

En lo referente a la tasa del IVA del 6% representan el 1% y se refieren a los productos destinados a la alimentación, bebidas distintas a la leche y medicinas de patente.

Para la tasa del 15% se gravan el 24% de los bienes comprendidos en la canasta y estos son todos aquellos artículos que sufren alguna transformación y ventas en general, y la tasa del 20% no tiene ningún artículo gravado en lo referente a la canasta básica, ya que estos por considerarse de lujo son aquellos que por sus características se

encasillan en los siguientes rubros:

1.- La enajenación e importación de los siguientes bienes:

- a). Caviar, salmón ahumado, ángulas, champaña.
- b). Televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 cm.
- c). Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esqui acuático motorizado, motocicletas acuáticas.
- d). Armas de fuego y sus accesorios.
- e). Aeronaves, excepto aviones fumigadores, etc.

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

- a). Los prestados a usuarios de tarjeta de crédito.
- b). Señales de televisión por cables o por cualquier otro medio.
- c). Los que permitan la práctica del golf, equitación, polo, automovilismo deportivo, incluyendo las cuotas de membresía y las demás contraprestaciones que se tengan que erogar para la práctica de esas actividades, etc<sup>55</sup>

En lo referente a la evasión, cuando se tenía la tasa del 10%, podríamos decir que era considerable pero a partir de 1983 con la implantación de las tasas del 15% y 20%, así como quitar del régimen impositivo de 6% a la mayor parte de las zonas fronterizas, agudizo el problema originando un incremento en la evasión, y si le aunamos a esto el mon

to de los impuesto retenidos durante 29 días, que tienen - que entregar a la Secretaría de Hacienda del cuál sacan el mayor provecho posible, esto es, en el mejor de los casos, porque cuando no se entregan las multas y recargos que se originan vienen a ser menores que las ganancias, que pueden generar por el manejo de ese capital.

Para 1984 el IVA con su nueva tasa del 15% general que tuvo un gran impacto psicológico, que ha originado expectativas inflacionarias, iguales a las que se presentaron -- cuando se aplico por primera vez.

Así tenemos que para 1984, según las cifras de la Subsecretaría de Ingresos de (S.H.C.P.) los ingresos del Gobierno sumaron \$5 billones de pesos en ese año, 7% arriba de lo estimado. De este total el Impuesto Sobre la Renta (ISR), - aportó 1.2 billones de pesos, el IVA 940,000 millones de pesos. 56/

Para esto el 21 de diciembre de 1984,\* se dió a conocer la resolución legislativa de incorporar el IVA al precio final de bienes y servicios, lo cuál despertó una serie de controvertidas opiniones que provenían de todos los sectores políticos del país; condenando o alabando la medida de acuerdo a sus particulares argumentos. Para esto podemos señalar que:

La modificación puede conducir a efectos inflacionarios, - ya que por lo general el comerciante fija su utilidad con base en un porcentaje sobre el precio de la venta y tenderá a imponer sus precios a cantidades superiores.

56/ Expansión Revista. Febrero 1985, No. 408. México.

\* Entra en vigor a partir del 1º de agosto de 1985.

Siempre que se aumenta una tasa de algún impuesto se produce un efecto psicológico que provoca automáticamente un aumento en los precios, por parte de los comerciantes des honestos, que por lo general, cometen una serie de abusos cobrando el IVA de productos que están exentos o que tienen tasas más bajas del 15%, o bien cobrando a tasas mayores de las que corresponden, sin que el comprador tenga modo de detectarlo y perdiendo este su conciencia fiscal, originando así, prácticas equiparables de piramidación -- pertenecientes al antiguo Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Así de esta manera se optó por un proceso inflacionario -- que menores ingresos fiscales, pero lo anterior no garantiza, un aumento sustancial de los ingresos fiscales, sobre todo por la inexistencia de un aparato fiscal capaz -- de hacerlo.

Para esto se calcula según cifras de la Subsecretaría de Ingresos de S.H.C.P., que para 1985 se esperan ingresos -- por \$7.6 billones de pesos de los cuales \$2.7 billones de pesos corresponderán a impuestos directos y \$1.5 billones de pesos a los indirectos.<sup>57/</sup> Las autoridades señalan -- que no habrá variaciones en las tasas de recaudación y -- que se implementarán una serie de acciones, para combatir la inflación basándose primordialmente en la autorización del padrón de contribuyentes.

De esta manera podemos observar la importancia que tienen los ingresos tributarios, para una economía convulsa como es la Mexicana, que se ve inmersa en un proceso de crisis

por falta de recursos frescos que puedan atender el problema de la deuda exterior, para esto es necesario pensar en una Reforma Impositiva Integral, que nos permita equitativamente financiarnos con un sistema progresivo en el cobro de impuestos, gravando al que más ingresos percibe y desgravando o -- aplicando tasas inferiores a la general, a artículos de primera necesidad o a sueldos por debajo del salario mínimo.

Como podemos observar el papel que juegan los impuestos indirectos dentro de la economía revisten singular importancia, por las diferentes variables que pueden presentar para el desarrollo de la misma. Así podemos señalar que su principal papel como recaudador le permitirá al Estado contar con un instrumento promotor del desarrollo, también como orientador del consumo, porque puede incentivar o bloquear el consumo de algún artículo suntuario, etc.

De esta manera podemos señalar que los impuestos son factor de apoyo, por los recursos que genera dentro de las finanzas públicas, como atenuante a la grave crisis que atraviesa la economía nacional.

## CONCLUSIONES

El tratar de sacar conclusiones de un tema tan amplio y controvertido como es la tributación en México; que ha tenido tanta influencia en la economía y que cualquier movimiento de este tiene una repercusión inmediata, por parte de la población, es verdaderamente difícil, ya que la investigación y análisis de este tema nos permitió sacar una serie de referencias que permitieron el logro de los objetivos señalados en el siguiente enfoque.

Así, de esta manera podemos señalar que la política fiscal, por medio de uno de sus instrumentos de Captación de Ingresos (Tributación Indirecta), va a coadyuvar a la promoción del desarrollo económico, participando en las tres funciones principales de ésta: Cuidar la estabilidad Económica, lograr la asignación eficiente de recursos y propiciar una mejor distribución del ingreso.

Para esto es necesario que la Política Fiscal considere la posibilidad de armonizar las tres funciones básicas antes mencionadas, de lo contrario los esfuerzos encaminados a lograr la estabilidad, se podrían revertir. Es decir, que un uso racional de los instrumentos de la política fiscal requieren de su análisis previo, respecto a sus objetivos, a fin de determinar su impacto económico y social.

El manejo de los instrumentos de Política Fiscal denota descuido, esto lo podemos observar a lo largo de la evolución fiscal, que se ha analizado, solamente hasta que el problema

es incontrolable o el grupo de presión que esgrima sus mejores armas se adecuen a las leyes en la medida de algún impuesto, esto origina que existe una marcada dependencia hacia la obtención de recursos financieros, a través de la Deuda Pública, comprometiendo los intereses nacionales a la dependencia exterior, posponiendo la posibilidad de aumentar los recursos por medio de una Reforma Fiscal, que provenga del excedente económico o ahorro interno, en base a un sistema impositivo progresivo, ya que los ingresos derivados del capital y las utilidades han permanecido prácticamente inalteradas, salvo en lo que se refiere a las deducciones del ingreso gravable por concepto del trabajo. Este impuesto abarca a los llamados causantes cautivos que ahora conforman la mayoría de la clase media, los cuales se encuentran en desventaja frente a un amplio sector de personas físicas, que no reciben sus ingresos, a través de un salario y por lo mismo no les retienen sus impuestos, en efecto, el empleado asalariado no tiene escapatoria y si le aumentamos a esto, que la carga fiscal es una de las más bajas en lo referente a imposición directa y una de las más altas en lo referente a indirecta.

En lo referente al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, esto lo podemos constatar solamente en esta última década, en 1973 deja de funcionar la tasa del 3% y nace del 4% en 1974, aparecen varios tipos de tasas especiales, de acuerdo al artículo que se consume 5%, 15% y 30% en 1978, otra tasa especial del 7%, en 1980 al entrar en vigor el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una tasa del 10% y posteriormente en 1983 se incrementa con una serie de tasas 0% a alimentos de primera necesidad, 6% productos destinados a la alimentación y medicinas, 15% tasa general y 20% para artículos de consumo suntuario.

Bajo estas condiciones, deducimos que la tasa impositiva en México es inequitativa, ya que en el caso de los impuestos indirectos que son los que operan sobre la población consumidora y afecta a las personas de bajos recursos.

También conviene señalar que el IVA tuvo un impacto inflacionario dentro de la economía, ya señalamos que en 1980 a raíz de su implantación, contribuyó en esa época con un 4% del total de la inflación y que el impacto psicológico que tuvo sobre la población, fué bastante fuerte, porque tanto el administrador como el oferente demandante, no estaban -- preparados para asimilar este tipo de impuestos, que revestía características nuevas para la economía mexicana, por el alza tan repentina en el tipo de tasa, ya que esto originó un desconcierto en la población en general, ya que no había sido educada adecuadamente en el funcionamiento de este tipo de impuesto y del lado de los cobradores del impuesto, era tierra fértil para evadir o quedarse con el impuesto, o aplicar tasas indebidas a artículos que no lo ameritan.

Con lo que podemos demostrar que el objetivo que persigue el estado de incrementar sus ingresos, con este nuevo impuesto le rendirán los frutos esperados los primeros dos años 1980-1981, si hacemos la comparación porcentual entre el Impuesto Sobre la Rentas (ISR) y el IVA, este último creció en 9.9% contra 4.7% del ISR en 1980 y 13.2 IVA en 1981- en relación 12.1 del ISR. Teniendo a la baja referente a los ingresos indirectos respecto a los directos, esto por causa de la inflación y el agote de la crisis en las clases de bajos ingresos, que es la más representativa dentro de la sociedad mexicana restringiéndole su poder de consumo.

Así a grandes rasgos podemos definir que la clase consumido

ra mexicana, se ha mermado su consumo, esto por un lado, y si aunamos a el impacto que produjo la implantación del IVA en la sociedad con características inflacionarias, haciendo el señalamiento que a la implantación del IVA, teóricamente se aseguraba que no iba a influir en el aumento de los precios. Al paso del tiempo se demuestra lo contrario, de ser anti - inflacionario, que se iba a evitar la evasión y la piramida ción de este impuesto que en muchos casos se da.

B I B L I O G R A F I A

- Amauta No. 2.- Política Tributaria en México.- Organo Informativo de las Economistas Mexicanas.
- Anguiano Equiltua R.- Las Finanzas del Sector Público en México.- Textos Universitarios. ENE. UNAM. México. 1968.
- Assael Héctor.- Selección.- Ensayos de Política Fiscal No.- 2.- Lecturas del Fondo de Cultura Económica. México. 1973.
- Herschel Fernando J.- Política Económica.- Siglo XXI Editores, México. 1973.
- Kaldor Nicholas.- Impuesto al Gasto.- Fondo de Cultura Económica. México. 1969.
- Martínez de Navarrete Ifigenia.- Ibarra David.- El Perfil de México en 1980, Volúmen 1.- Instituto de Investigaciones Sociales de la UNAM. Editorial Siglo XXI. México, 1970.
- Matus Pacheco Gustavo F.- Control Fiscal de Empresas en México. 1965.
- Musgrave R. A. y Shoup C. S.- Ensayos sobre Economía Impositiva.- Fondo de Cultura Económica. México. 1964.
- Retchkiman K. Benjamín.- Política Fiscal para el Desarrollo, varios autores. Los Problemas Nacionales, UNAM. México. 1971.
- Retchkiman K. Benjamín.- Introducción al Estudio de la Economía Pública.- UNAM. México. 1972.

- Retchkiman K. Benjamín.- Aspectos Estructurales de la Economía Pública.- UNAM. México. 1975.
- Retchkiman K. Benjamín.- Apuntes sobre Finanzas Públicas. I. P.N. México. 1958.
- Ricardo David.- Principios de Economía Política y Tributación. Fondo de Cultura Económica. México. 1973.
- Richard Bird.- Oliver Oldman. La Imposición Fiscal en los Países en Desarrollo.- Unión Tipográfica Hispano Americana.- México. 1968.
- Rosas Figueroa A., Santillán López R.- Teoría General de las Finanzas Públicas y el caso de México.- ENE. UNAM. 1962.
- S.H.C.P.- Subsecretaría de Ingresos.- Dirección General de Administración Fiscal Central.- Ley del Impuesto sobre la Renta 1965-1977. México 1977.
- Schumpeter Joseph A.- Historia del Análisis Económico.- Fondo de Cultura Económica. México. 1971.
- Peacock A. Shaw G. K.- Teoría Económica de la Política Fiscal. Fondo de Cultura Económica. 1976.
- Porzecanski Arturo C.- Selección.- Política Fiscal en América Latina. CEMLA. 1977.
- S.H.C.P.- Dirección General de Políticas de Ingresos.- Indicadores Tributarios 1980 - 1981 - 1982 - 1983- 1984.
- Gibson Charles.- Los Aztecas bajo el dominio español (1519 - 1810). 1961.

- Semo Enrique. Historia del capitalismo en México. Editorial-ERA 1974.
- Miranda José.- El Tributo Indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI.
- López Cámara Francisco.- La Estructura Económica y Social de México en la Epoca de la Reforma.
- Figueroa Isabel.- Ensayos de Política Fiscal. F.C.E. 1975.
- Sierra J. Carlos, Martínez Vara Rogelio.- El Papel Sellado y la Ley del Timbre. S.H.C.P. 1972.
- Servín Armando.- Las Finanzas Públicas Locales durante los últimos cincuenta años. 1956. S.H.C.P.
- Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas y Derecho Fiscal. Porrúa. 1975.
- Charles Alan.- La Teoría de la Tributación. Alianza. Madrid-1974.
- F.M.I.- Política Fiscal y Procedimientos Presupuestarios. F. M.I. 1974.
- Urquidí Víctor L.- Política Fiscal en el Desarrollo Económico de América Latina, ILPES. 1965.
- Myrdal Gunnar.- Los Efectos Económicos de la Política Fiscal. F.C.F. 1978.
- Urrutia Luis.- Reforma Fiscal en una Economía Mixta en Proceso de Desarrollo. U.N.A.M. 1976.

- Serra Puche Jaime.- Políticas Fiscales en México (un Enfoque de Equilibrio General). Colegio de México. 1981.
- De la Torre Villar Ernesto.- Las Cofradías y la Propiedad Territorial en Michoacán. 1967.
- Defonseca Fabián y Urrutía Carlos.- Historia General de la Real Hacienda.
- Yáñez Ruiz Manuel.- El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. S.H.C.P. 1958.

H E M E R O T E C A

- Innovaciones Tributarias y su posible empleo en los países en desarrollo.- Federico Herschel.- Revista Comercio Exterior, mayo 1978.
- Impuesto al Valor Agregado: un intento de racionalización. Benjamín Retchkiman.- Revista Problemas del Desarrollo.
- Las perspectivas de la Reforma Fiscal 1979-1980.- Gustavo Matus Pacheco.- Conferencia del 22 de febrero de 1979.
- Impuesto al Valor Agregado y las Exportaciones.- Rev. Investigación Fiscal, S.H.C.P., agosto 1970.
- La modificación de la estructura fiscal para limitar las tendencias hacia la acumulación del ingreso.- Revista Expansión, mayo 2 - 1979.
- Ley de ingresos y cambios fiscales para 1976.- Rev. COMEXT, enero 76, p. 30.
- Bases de una política de precios e ingresos para México. - Rev. COMEXT, marzo 77, p. 324.
- La reforma impositiva en México.- Gustavo Matus Pacheco.- Rev. COMEXT mayo 77, p. 577.
- El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles se jubila y debuta el IVA.- Rev. COMEXT, enero 80, p. 11

- Otros cambios impositivos para 1980.- Rev. COMETEX, marzo-80
- Hacia una mejor coordinación fiscal.- Rev, COMETEX, noviembre 80, p. 1196
- Presupuestos de Egresos para 1981.- Mercado de Valores.- - Diciembre 8, 1980
- Ley de Ingresos para 1981, 1982, 1983.- Mercado de Valores. Enero, 80, 82 y 83
- Revistas, Folletos, Diarios y Datos Especializados en Economía.