

27



Universidad Nacional Autónoma de México



Facultad de Economía

**Un análisis del nivel de recaudación de impuestos
del Gobierno Federal Mexicano
y
Algunas propuestas para mejorarlo
1988-1997**

Tesis

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN ECONOMÍA

P R E S E N T A :

Elizabeth Sagrario Castro Mendoza

México, D. F.

2821535

Octubre 2000



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

AGRADECIMIENTOS

A dios.

A mis padres Yolanda y Jorge que siempre me brindaron su apoyo y amor.

A mi familia con la que siempre conté.

A nuestra querida Universidad que me brindo todo lo necesario en mi formación educativa.

A todos los profesores que con sus enseñanzas aprendí a conocer y querer la profesión del economista, muy especialmente a la Mtra. Cecilia Reyes Montes quien me asesoró en la elaboración de este trabajo.

A mis amigos y compañeros.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	
1. Marco teórico	1
1.1 Clasificación de los ingresos públicos	1
1.1.1 Ingresos tributarios	2
1.1.2 Ingresos no tributarios	15
1.2 Tributación	17
1.2.1 Elementos que deben considerarse en el establecimiento de un impuesto	20
1.2.2 Terminología	22
1.2.3 Clasificación de los impuestos	26
1.2.3.1 Directos	26
1.2.3.2 Indirectos	27
1.2.4 Incidencia	30
1.3 Estructura impositiva óptima	31
1.4 Reforma tributaria	32

2. La tributación en México	37
2.1 Antecedentes	37
2.2 Panorama general de las finanzas públicas 1970-1980	43
2.3 Reformas tributarias en el período	45
2.4 Evolución de los ingresos del Gobierno Federal	48
2.4.1 Ingresos tributarios	49
2.4.1.1 Como proporción del Producto Interno Bruto (PIB)	51
2.4.2 Ingresos no tributarios	52
2.4.2.1 Como proporción del PIB	54
2.5 Importancia de PEMEX en los ingresos tributarios	56
2.6 Algunas reflexiones sobre el gasto público	63
3. Comparación Internacional	70
3.1 Panorama general	71
3.1.1 Características del ISR	73
3.1.2 Características del IVA	77
3.2 Carga tributaria de los países	81
3.2.1 Carga fiscal del impuesto sobre la renta	82
3.2.2 Carga fiscal del impuesto al valor agregado	83
3.2.3 Carga fiscal directos e indirectos	85
3.3 Participación del impuesto a la renta, al valor agregado, consumos específicos y al comercio exterior en el total de ingresos tributarios	87

4. Posiciones y/o propuestas sobre reforma tributaria	92
4.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)	93
4.2 Fracción Priista	95
4.3 Fracción Panista	97
4.4 Fracción Perredista	98
4.5 Sector Privado	101
4.5.1 Consejo Coordinador Empresarial (CCE)	101
4.5.2 Instituto Mexicano Ejecutivo de Finanzas (IMEF)	102
4.5.3 Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX)	103
4.6 Trabajadores	104
4.7 Fondo Monetario Internacional (FMI)	106
4.8 Elementos para la reforma tributaria	107
5. Conclusiones	113

INTRODUCCIÓN

Para todos los gobiernos es importante contar con un sistema tributario que les permita tener un nivel adecuado de recaudación. Esto para que la mayor parte del financiamiento del gasto en bienes y servicios públicos se realice con recursos propios y así depender menos de los recursos provenientes del exterior -deuda- o de aquellos cuyo comportamiento esta intimamente ligado con el de la economía internacional, por ejemplo el precio de las materias primas, específicamente el del petróleo.

"El gobierno obtiene ingresos de distintas fuentes, la principal es la recaudación de impuestos. A través de la imposición tiene la capacidad de transferir recursos de unos individuos, sectores, regiones y ramas de la economía a otros".¹

El presente trabajo tiene dos grandes objetivos: el primero es presentar un análisis del nivel de recaudación de impuestos del Gobierno Federal de 1988 a 1997 y el segundo es dar algunas propuestas para mejorarlo. Cabe mencionar que además de la recaudación tributaria federal, existe la estatal y la municipal o local; sin embargo se eligió la primera por ser la más importante debido a los impuestos que engloba: Impuesto sobre la renta (ISR), Impuesto al activo (IMPAC), Impuesto al valor agregado (IVA), Impuesto especial sobre producción y servicios (IESP), Impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos e Impuesto al comercio exterior (exportación e importación), y por su magnitud de recaudación.

¹ Ayala Espino, J., Economía pública. Un diccionario y manual, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1997, P. 133.

El propósito de este estudio es demostrar que los ingresos que se obtienen por concepto de tributación son bajos, debido a múltiples factores que se irán señalando en su oportunidad, y por tanto estos necesitan fortalecerse, principalmente aquellos que no dependen de la actividad petrolera.

CAPÍTULO I Marco teórico.

En el capítulo I se presenta lo más importante de la teoría impositiva, desde como se define un impuesto, hasta que propuestas existen sobre reforma tributaria. Con este capítulo se facilita la comprensión de los siguientes.

CAPÍTULO II La tributación en México.

En el capítulo II se presentan los antecedentes inmediatos de la imposición que se tiene actualmente a nivel federal; se expone el panorama general de las finanzas públicas de 1970 a 1980; se describen las reformas tributarias más importantes durante el período de estudio; se hace un análisis de la evolución de los ingresos tributarios y no tributarios; se muestra la importancia de Petróleos Mexicanos (PEMEX) en la recaudación tributaria, y se hacen algunas reflexiones sobre el gasto público en nuestro país.

CAPÍTULO III Comparación internacional.

En este capítulo se compara la carga tributaria federal de México con la de algunos países latinoamericanos; de dicha comparación surgen similitudes y diferencias importantes, que pueden servir de guía para mejorar el marco tributario actual.

CAPÍTULO IV Posiciones y/o propuestas sobre reforma tributaria.

En este último capítulo se exponen las posiciones y/o propuestas que en reforma tributaria o impositiva tienen los diversos sectores de la economía, Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), partidos políticos, empresarios, trabajadores e inclusive el Fondo Monetario Internacional (FMI). Se menciona lo importante que es llegar a un acuerdo consensado sobre dicha reforma, a través de la elección pública, ya que ello beneficiaría a toda la sociedad.

CONCLUSIONES

En las conclusiones se exponen los aspectos más relevantes que se desprenden de la realización de este trabajo. Dentro de éstas destacan las que se derivan de la evolución de los ingresos del Gobierno Federal, específicamente de los ingresos tributarios; las que provienen de comparar la carga tributaria federal de México con la de algunos países latinoamericanos; y las que se derivan de las posiciones y/o propuestas sobre reforma tributaria, específicamente aquellas que se refieren a los puntos que debe tratar dicha reforma y cual es la mejor forma para fortalecer los ingresos tributarios, sin perjudicar más a una población pobre como la nuestra.

También en las conclusiones se hacen algunas reflexiones sobre la situación actual de la recaudación tributaria federal y se mencionan algunos temas que se quedaron pendientes en la agenda.

1. MARCO TEÓRICO

En este capítulo se presenta la parte teórica del trabajo, dado que la investigación se centra en la recaudación de impuestos, necesitamos conocer y comprender la teoría de la tributación, esto es, definiciones, terminología, clasificaciones, propuestas, etc.; por lo tanto este capítulo es el marco teórico que facilitará la comprensión de los capítulos siguientes.

1.1 Clasificación de los ingresos públicos

Ingresos propios u ordinarios. Aquellos que provienen de las fuentes normales del Estado son percibidos en forma regular.

Desde el punto de vista económico los ingresos propios se dividen en ingresos corrientes e ingresos de capital. Los primeros son los que se obtienen de la actividad estatal y a su vez se clasifican en ingresos tributarios e ingresos no tributarios, y los segundos son aquellos que se perciben por la realización del patrimonio estatal, como la privatización de empresas públicas.

Ingresos tributarios. También se les conoce como impuestos, se caracterizan por su coercitividad -son obligatorios-, prestación unilateral -no existe una contraprestación específica- y generalidad, se dividen en impuestos directos o al ingreso, e impuestos indirectos, llamados también al consumo, a las ventas o al gasto.

Ingresos no tributarios. Estos ingresos se caracterizan por no ser coercitivos y ser bilaterales, esto es, existe una contra prestación; el ingreso que se percibe se obtiene a cambio de un bien o un servicio, son ejemplos de estos ingresos los derechos y los productos.

Ingresos ajenos o extraordinarios. Son aquellos que se obtienen de forma irregular, tal es el caso del financiamiento, el endeudamiento o el empréstito.²

1.1.1 Ingresos tributarios.

Impuesto Sobre la Renta ó ISR.

Es un impuesto al ingreso que no se transfiere, es decir, es de tributación directa. Son sujetos de este impuesto:

Personas físicas:³

Residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito ó en servicios.

Residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales ó presten servicios personales independientes en el país.

² Arriaga Conchas, E., *Finanzas públicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, México, 1992, P.6.

³ Se entiende por persona física cualquier persona, hombre o mujer, con capacidad jurídica que adquiere con el nacimiento y pierde con la muerte.

Personas morales:

Por persona moral se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles.⁴

En la LISR se encuentran un gran número de exenciones generales y deducciones.

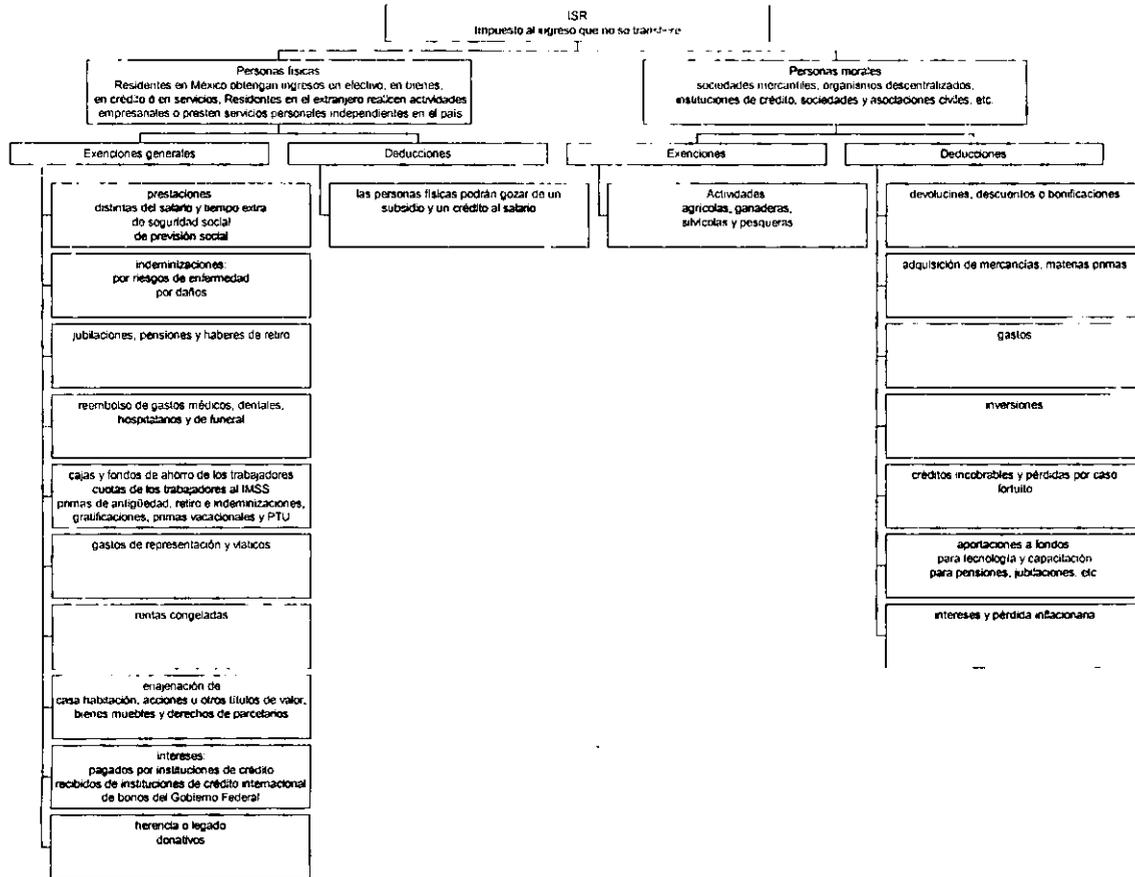
De las exenciones que se otorgan a las personas físicas destacan las dirigidas a promover el ahorro, procurar la seguridad y previsión social, y beneficiar jubilaciones, pensiones y retiros. Con esto se busca favorecer a los sectores de menores ingresos al igual que con las deducciones permitidas, en donde se otorga un subsidio y un crédito al salario con el propósito de beneficiar principalmente a las personas de escasos recursos.

Las exenciones que se otorgan a las personas morales persiguen básicamente fomentar las actividades del sector primario, como son las agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Cabe mencionar que esto reviste gran significado debido a que dicho sector ha sido abandonado y marginado del crecimiento desde hace mucho tiempo, por lo tanto las exenciones deben mantenerse y en todo caso vigilar que éstas realmente se estén otorgando a los pequeños agricultores, ganaderos, etc., dado que son ellos el punto de partida para lograr el crecimiento y el desarrollo de este sector. Además no hay que olvidar el poder de arrastre del sector primario en la economía.

⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta, decimotercera edición, Instituto Superior de Estudios Fiscales, México, 1999, pp. 5 y 147.

De las deducciones permitidas a las personas morales destacan la adquisición de mercancías, las inversiones y los gastos. Cabe mencionar que estas dos últimas son deducciones limitadas, ya que dependerá del tipo de inversión o gasto de que se trate para determinar si son deducibles. Las deducciones con que cuentan las empresas están dirigidas principalmente a fomentar su inversión y crecimiento, pero también tienen como propósito evitar la quiebra o desplome de las unidades productivas.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA



Fuente: elaboración propia, con base en la LISR.

Impuesto al Activo ó IMPAC.

Este impuesto surge en 1989 y complementa al impuesto sobre la renta.

Son sujetos, las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México. El objeto es el activo y la tasa aplicable es del 2% de dichos activo. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente⁵ en el país están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

Cabe mencionar que las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.

No pagarán el IMPAC los que no sean contribuyentes del ISR; los que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos; residentes en México que no realicen actividades empresariales; quienes realicen actividades sin fines de lucro; inventarios y arrendamientos de personas no contribuyentes del ISR; y por periodo preoperativo, por ejercicio de inicio de actividades y por liquidación.

Los contribuyentes del IMPAC podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo.⁶

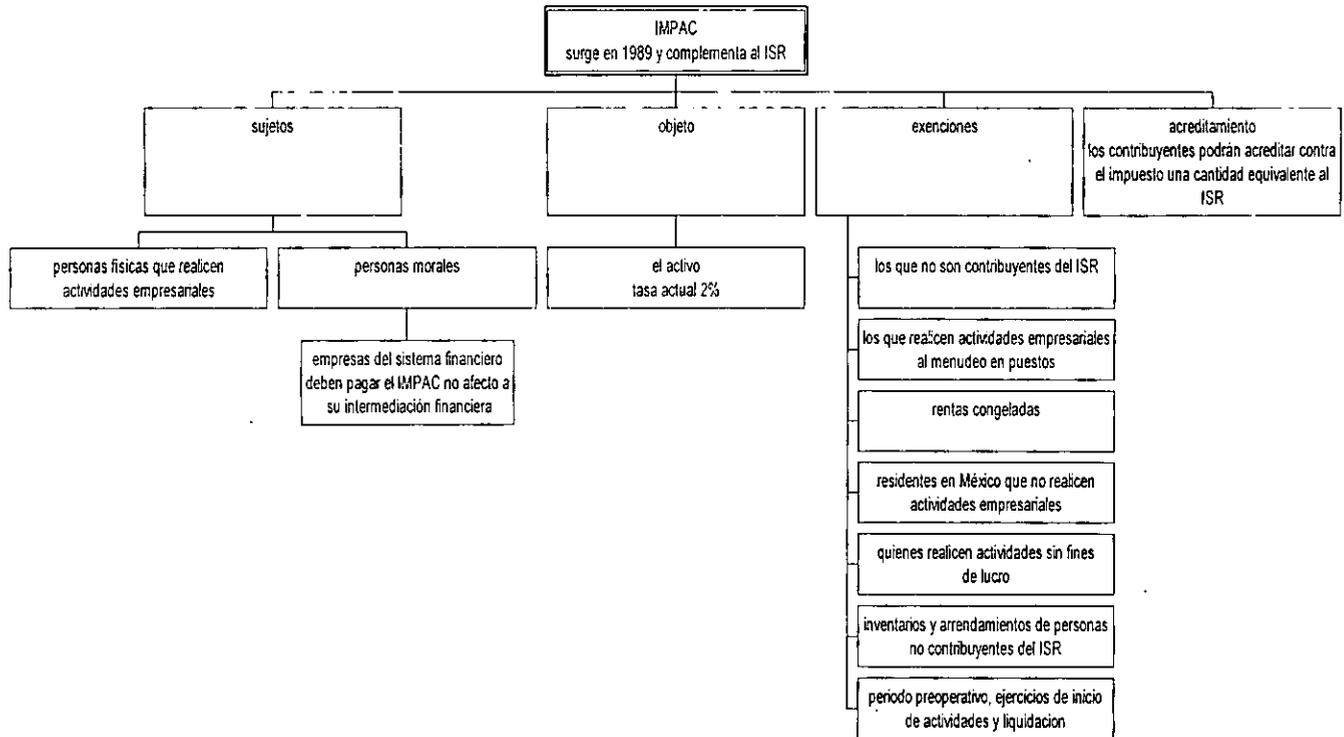
⁵ Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales.

⁶ Ley del Impuesto al Activo, decimotercera edición, Instituto Superior de Estudios Fiscales, México, 1999, pp.1, 8-10,14.

En la LIMPAC se precisan tres exenciones importantes que son por periodo preoperativo, por ejercicio de inicio de actividades y por liquidación, dichas exenciones tienen como propósito no entorpecer el nacimiento y crecimiento de una unidad productiva, y no perjudicar a empresas en liquidación, que de por sí ya presentan serias dificultades.

Los ingresos que dejan de percibirse por concepto de ISR a las empresas -resultado de la evasión y elusión fiscales- son compensados en cierta medida con el IMPAC, ya que por sus características es un impuesto difícil de evadir o eludir.

IMPUESTO AL ACTIVO



Impuesto al Valor Agregado ó IVA.

En términos económicos el valor agregado se define como el valor -precio- de todos los bienes producidos en un país en un período dado, y se integra por los aumentos de precio que sufren en cada etapa de su ciclo productivo, hasta el consumidor final.

El valor agregado es igual al valor de la producción de todas las empresas, descontada toda la producción ya contabilizada, como materias primas y bienes intermedios destinados a producir otras mercancías, mismas que tiene como destino en un esquema simplificado, el consumo o la inversión.

Una vez que entendemos el concepto de valor agregado, podemos deducir que el impuesto al valor agregado grava solamente el valor que se incorpora al producto en cada etapa del proceso de producción - consumo, evitándose así la doble tributación. Dicho impuesto surge en México en 1980 y la tasa actual es del 15%.⁷

En la LIVA se encuentran un gran número de exenciones, cabe mencionar que esto es considerado por algunos expertos en materia fiscal como algo desfavorable, ya que consideran complica la administración del impuesto y por lo tanto afecta la recaudación tributaria por dicho concepto. Por otra parte hay quienes si apoyan la gran variedad de exenciones que tiene el IVA e inclusive piden se incrementen.

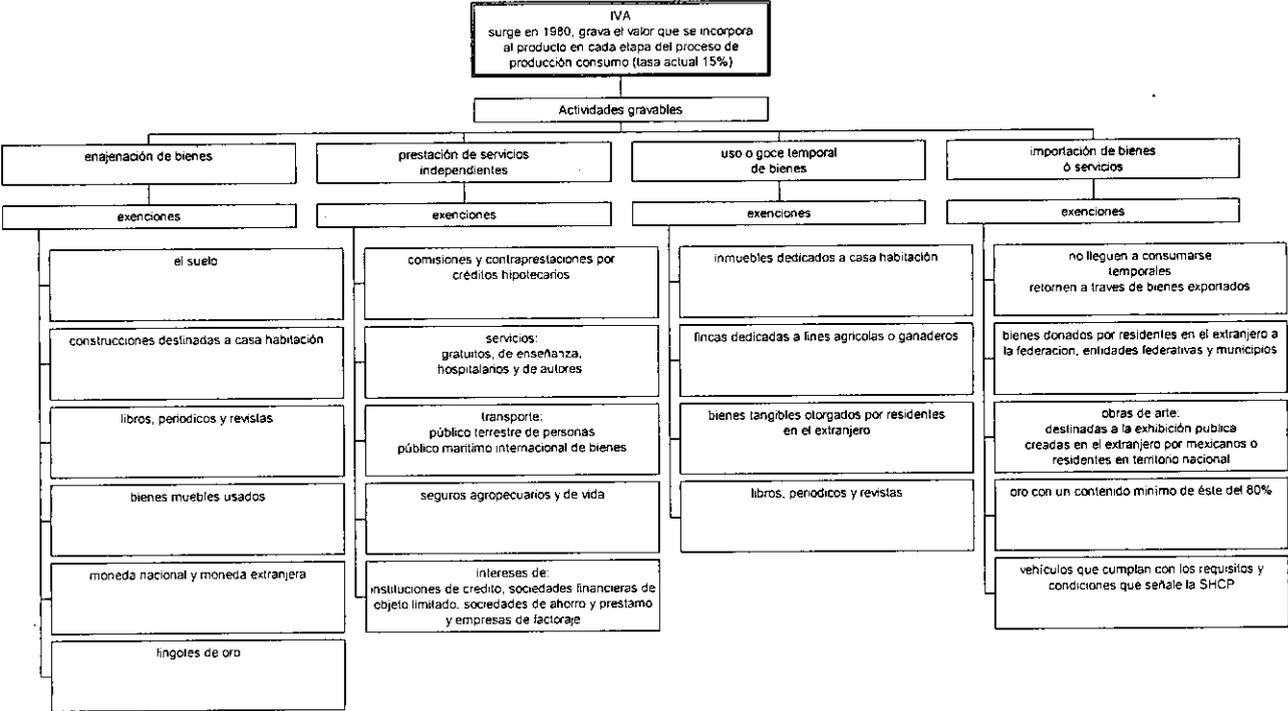
Es aconsejable mantener aquellas exenciones que protegen el bienestar de los sectores de menores ingresos, ya que no hay que olvidar que una de las características del IVA es su regresividad. También es recomendable anular exenciones en donde los

que más se benefician son los sectores de mayores recursos, excepto cuando éstas tengan como propósito favorecer el crecimiento y desarrollo de algún sector en particular.

Decidir la permanencia de las exenciones del IVA por su efecto en los sectores de mayores o menores ingresos podría ayudar a mejorar la distribución del ingreso. Sin embargo hay que señalar que el objetivo del IVA es generalmente recaudatorio y no distributivo.

⁷ Arriaga Conchas, Op cit. pp.119-121.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO



Fuente: Elaboración propia, con base en la LIVA.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios ó IEPS.

Son sujetos de este impuesto las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades siguientes:

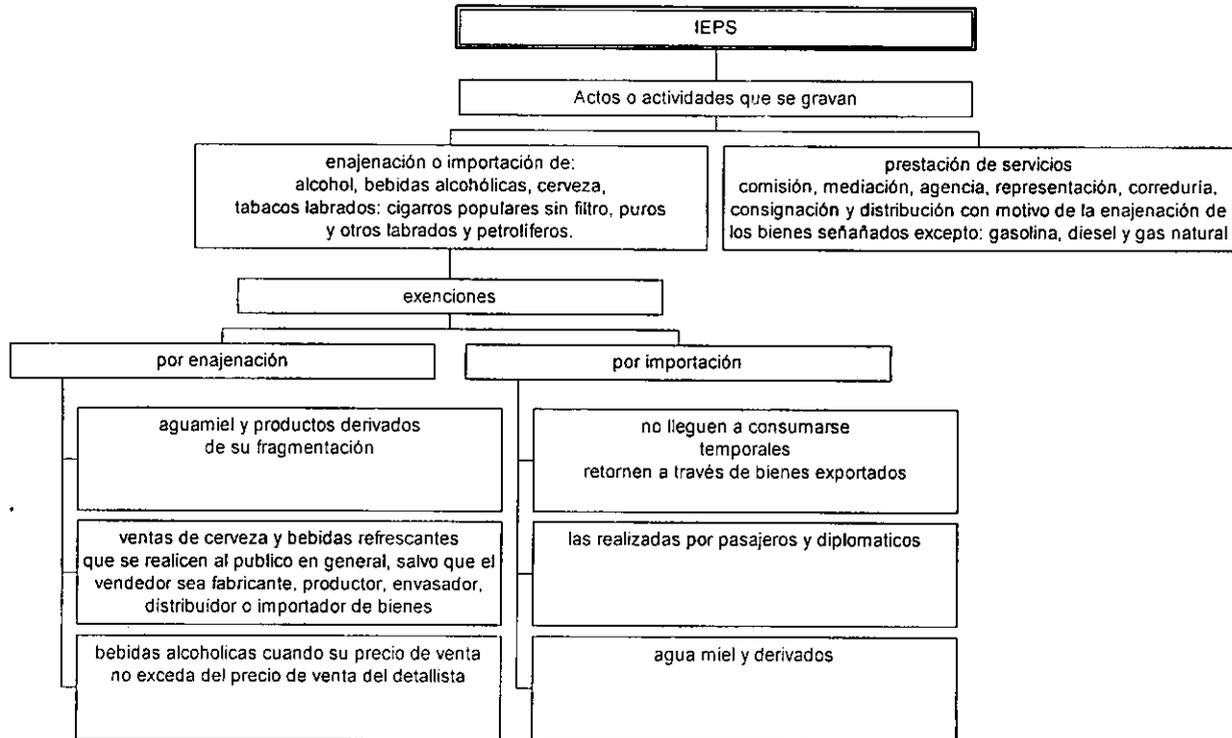
- La enajenación o importación de cerveza, vinos de mesa, sidras y rompopes; alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas; tabacos labrados: cigarros populares sin filtro, puros y otros labrados y petrolíferos.
- La prestación de servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados, excepto gasolina, diesel y gas natural.⁸

En el IEPS se encuentran pocas exenciones, esto se debe a que el objetivo de dicho impuesto es básicamente recaudatorio.

El IEPS se aplica a productos con un alto nivel de ventas y ganancias como son las bebidas, los cigarros y los petrolíferos. Las tasas impositivas que se cobran por concepto de IEPS son muy altas. Al respecto cabe mencionar que las elevadas tasas a que se encuentran sujetos los dos primeros productos persiguen además de una recaudación abundante, disminuir el consumo de éstos, dado que afecta severamente la salud de las personas.

⁸ Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Décimo tercera edición, Instituto Superior de Estudios Fiscales, México, 1999, pp. 1-4,16-17,22-23.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS



Fuente: Elaboración propia, con base en la LIEPS.

Impuesto sobre la Tenencia o uso de vehículos.

Es objeto del impuesto la tenencia u uso de vehículos y son sujetos las personas físicas y las morales que caen en la situación descrita anteriormente.

Impuesto al Comercio Exterior.

Estos impuestos son de dos tipos, a la exportación ó a la importación. Los primeros son aquellos que gravan la salida de productos nacionales hacia el extranjero, y los segundos son los que gravan la entrada de productos extranjeros.

Los impuestos al comercio exterior tienen objetivos tanto fiscales como extrafiscales, éstos últimos estarán en función de la política de comercio exterior de cada país.⁹ Como propósitos extrafiscales pueden considerarse: el bienestar económico, el proteccionismo y el desarrollo económico.¹⁰

Con el modelo de sustitución de importaciones la política comercial en México se caracterizó por su proteccionismo, éste se reflejaba en aranceles altos y licencias a la importación. El objetivo en ese entonces era claramente extrafiscal, porque lo que se quería era evitar que la competencia extranjera impidiera el nacimiento o provocara la desaparición de empresas nacionales.

⁹ Desde la incorporación de México al GATT en 1986 se ha aplicado una política de libre comercio, en donde se han reducido de manera importante los aranceles a la importación y han desaparecido prácticamente los impuestos a la exportación.

¹⁰ Arriaga Conchas, Op cit. pp.120,130,132 y133.

Posteriormente con el cambio de modelo económico -el modelo de sustitución de importaciones es reemplazado por el modelo neoliberal- se dio la apertura comercial, es decir, pasamos de una política comercial protegida a una política de libre comercio. A consecuencia de ello a la fecha los impuestos por concepto de exportación han desaparecido prácticamente y los aranceles por importación han disminuido notablemente. En este sentido actualmente el objetivo extrafiscal es que la competencia extranjera ejerza presión sobre las empresas nacionales para que éstas aumenten su productividad, y aquellas empresas que no sean capaces de competir sean expulsadas por el propio mercado.

Finalmente cabe mencionar y por lo anterior queda demostrado, que generalmente los impuestos al comercio exterior tienen más objetivos extrafiscales que recaudatorios.

1.1.2 Ingresos no tributarios.

Derechos

Pagos que se hacen por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Son derechos también las contribuciones o pagos que se hacen a los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Algunos de los principales derechos son: licencias, refrendos, registros de matrimonios, nacimientos, defunciones y permisos por explotación de recursos naturales hidrocarburos, minas y talas de bosques.

Productos

Pagos que se hacen por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado, tales como enajenación o venta de inmuebles, arrendamiento o subarrendamiento de bienes del Estado o municipios. Los ingresos que se obtienen por productos se destinan a las dependencias que enajenan los bienes, otorgan su uso o prestan los servicios para cubrir gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión, hasta por el monto señalado por el presupuesto de egresos autorizado. Algunos de los principales productos son: los derivados de la explotación de tierras y aguas; arrendamiento de tierras, locales y construcciones; enajenación de bienes; intereses y utilidades de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, de la Lotería Nacional, de los Pronósticos Deportivos para la Asistencia Pública, entre otros-, y servicios que no corresponden a funciones de derecho público.

Aprovechamientos

Ingresos que el Estado percibe por funciones de derecho público, diferentes de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtienen los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Se destinan a cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta por el monto autorizado de la entidad a la que se otorgue el uso o aprovechamiento de bienes o el servicio por el cual se cubre el aprovechamiento. Los principales aprovechamientos son: reintegros; recuperaciones de capital; aportaciones de los Estados, municipios y particulares para obras públicas; indemnizaciones, etcétera.¹¹

1.2 Tributación.

De acuerdo con Stiglitz¹² lo que hace diferente a los impuestos de la mayoría de las transferencias es que son obligatorios. Para este autor su carácter coercitivo significa dos cosas: primero permite que el gasto público pueda financiarse a través de las contribuciones hechas al Estado, ya que si no lo fuera nadie tendría incentivos para contribuir a sufragar este gasto; y segundo el Estado puede obligar a los ciudadanos a apoyar a un determinado grupo. Las contribuciones que recibe el Estado se caracterizan por su legalidad y respeto.

Para Stiglitz el sistema tributario moderno se caracteriza principalmente por lo siguiente: .

1. Puede elegirse libremente el lugar en el que se desea vivir y con ello la jurisdicción donde se habrán de pagar los impuestos.
2. Se obliga a los ciudadanos a aportar al Estado una parte de lo que reciben por su trabajo.¹³

Para Brosio Giorgio los impuestos son un sistema de financiamiento general, y se caracterizan por ser una captación coactiva de dinero por parte del Estado, y tener como objetivo principal el financiamiento del gasto público.

¹¹ Código Fiscal de la Federación, 52 a. Edición, Porrúa, México, 1998.

¹² Profesor de economía pública en la Universidad de Stanford, reconocido por su libro *La Economía del Sector Público*. Actualmente se desempeña como miembro del consejo de asesores económicos del presidente Clinton. Además en 1994 escribió el libro *Whiter Socialism*, en el cual desarrolla un conjunto de temas relevantes en la economía pública.

¹³ Stiglitz, J., *La economía del sector público*, Antoni Bosch Editor, Barcelona, 1988, pp. 429 y 430.

Señala que la captación fiscal tiene diferentes efectos sobre el sistema económico, entre los que se encuentran: se reduce la capacidad de gasto del sector privado, para transferirla al sector público; la demanda del sector privado se relaciona con el nivel de impuestos, así que éstos pueden reducirse en épocas de depresión para sostener el empleo, o aumentarse en periodos inflacionarios para estabilizar los precios; los impuestos también se utilizan para asignar recursos ante posibles alternativas, es decir, los bienes suntuarios pueden gravarse a tasas elevadas, los bienes básicos a tasas preferenciales y las rentas por inversión y las de capital pueden tener un tratamiento fiscal favorable y por último a través de los impuestos progresivos pueden redistribuirse la renta, sin embargo la progresividad entra en conflicto cuando se presenta un elevado nivel de excepciones, exenciones y la elusión fiscal, esta última se define como el impago de un impuesto el cual se ampara en una norma legal.¹⁴

Según Due los gobiernos pueden exigir a los miembros de la comunidad que representan, el pago de impuestos para que respalden las funciones gubernamentales. Menciona que los impuestos se distinguen de los derechos por ser obligatorios y por que su pago no garantiza al individuo obtener más servicios gubernamentales de los que obtendría de cualquier forma. Señala que la imposición cumple dos funciones: primero proveen recursos y segundo disminuyen el consumo privado y los gastos de inversión.

Considera que la gente concibe a los impuestos como un mal necesario, con el que podrán obtener los servicios gubernamentales deseados, sin necesidad de recurrir a fuentes de financiamiento inadecuadas.¹⁵

¹⁴ Brosio, G., *Las finanzas públicas*, Oikos Tau, Barcelona 1990.

¹⁵ Due, John F. Y Ann F. Friedlaender, *Análisis económico de los impuestos y el sector público*, El ateneo, Buenos Aires, 1977, pp. 212 y 213.

Santillán López y Rosas Figueroa construyen su propia definición de impuestos a partir de las definiciones que dan Eheberg, Nitti, Viti de Marco, Luigi Cossa y E.R.A Seligman. La definición construida concibe al impuesto como una aportación compulsiva por parte de los particulares en favor del poder público, sin que halla una contraprestación específica.

Ambos autores señalan que el Estado respaldado en su soberanía, fija la cuantía del impuesto, el sujeto, la manera de recaudarlo, la fecha en que ha de cobrarse, las penas a contribuyentes incumplidos, y todo lo relacionado en materia tributaria; sin embargo esto no obliga al Estado a especificar la cantidad y calidad de servicios públicos que recibirán los contribuyentes.¹⁶

A partir de las definiciones expuestas podemos construir nuestra propia definición de impuestos.

Podemos decir que los impuestos se caracterizan por ser coercitivos, es decir, se trata de una contribución o pago obligatorio de dinero -amparado en la ley- de los individuos hacia el Estado, esto con el propósito de financiar los bienes y servicios públicos; sin embargo no existe una contraprestación específica por dicha contribución. A través de los impuestos se transfieren recursos del sector privado al sector público, por lo tanto, éstos influyen en la demanda del primero. La implantación de un gravamen no sólo tiene efectos en el nivel de financiamiento del gasto público, sino también en el sistema económico. Finalmente la tributación es considerada la mejor opción de financiamiento que tiene el Estado, las otras son el empréstito y la privatización.

¹⁶ Rosas Figueroa, A. Y R. Santillán, Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1962.

1.2.1 Elementos que deben considerarse en el establecimiento de un impuesto.

Para el establecimiento de cualquier gravamen deben tomarse en cuenta ciertos elementos, esto con el propósito de obtener resultados satisfactorios tanto para quienes pagan sus impuestos como para quien los implanta -el Estado-.

Entre los elementos que deben considerarse para el establecimiento de un impuesto Sommers considera los siguientes:

1. Propósitos
2. Principios
3. Consideraciones prácticas

Propósitos

Los impuestos pueden establecerse con el único propósito de recaudar recursos -finalidades financieras-, o para alcanzar una meta de carácter económico -finalidades no financieras-.

Principios

Principio de la capacidad de pago. Según este principio deben pagar la mayor parte del impuesto quienes tengan mayor ingreso o riqueza, sin tomar en cuenta los beneficios que puedan obtener vía gasto público.

Este principio ha sido criticado por el profesor Kendrick, quien argumenta es muy difícil hacer comparaciones de sacrificio entre los individuos debido a la diversidad de sentimientos, actitudes y acciones.

Principio de beneficio. Se refiere a que los individuos y las empresas paguen de acuerdo con los beneficios que reciben a través del gasto público.

Resulta difícil determinar con exactitud cuales son los beneficios que recibe el contribuyente, excepto en aquellos casos en que se determine que el rendimiento de un impuesto debe dirigirse a un servicio particular en favor del contribuyente.

Principio del "crédito por ingreso ganado". Con este principio se hace una distinción entre la gravación que deben tener los ingresos provenientes del trabajo y la que debe aplicarse a aquellos ingresos considerados como no ganados (los provenientes de rentas, dividendos e intereses); para los primeros el tratamiento fiscal debería ser favorable y para los otros debería ser más estricto.

Principio de la "ocupación plena". Los impuestos también se utilizan para fomentar la producción y el empleo, en este caso no se consideran ninguno de los principios mencionados.

Principio de la conveniencia. En ocasiones lo único que se busca con los impuestos es obtener una recaudación elevada y de forma sencilla.

Consideraciones prácticas

Rendimiento. Se refiere a cuando el objetivo principal de establecer un impuesto es recaudar ingresos, en este caso el rendimiento estimado es un indicador importante.

Justicia. En ocasiones ciertos impuestos se consideran injustos, lo que puede ocasionar un elevado nivel de evasión. Estos gravámenes pueden ser abandonados, ya sea por presiones políticas o por el efecto distorsionador que tienen en la economía.

Costo administrativo. Consiste en determinar la aplicación de un gravamen en base a su costo de administración, es decir, cuanto le va a costar al gobierno obtener ese ingreso.

Efectos económicos y sociales. La implantación de cualquier impuesto tiene efectos económicos y sociales, éstos pueden ser sobre la producción y el empleo, o la distribución de la renta y la riqueza; los encargados de la política impositiva deben tenerlos en cuenta.

1.2.2 Terminología.

Sujeto. En términos legales se define como la persona física o moral que tiene la obligación de pagar el impuesto conforme las leyes lo establecen. Para determinar el sujeto se considera el sexo, la edad, el estado civil, el número de hijos, la actividad o profesión, la nacionalidad, el nivel económico, el domicilio, y otras características que se consideren importantes.

El sujeto no siempre es el mismo, éste puede variar según la época y el país de que se trate, dependiendo de las características socioeconómicas y metas del Estado.

Cabe señalar que uno de los factores que pueden ayudar a evitar la doble o múltiple tributación doméstica e internacional, es el estudio jurídico-económico del domicilio y la nacionalidad del sujeto.

Objeto. Es la actividad o cosa que de acuerdo con la ley es motivo del gravamen y se considera el hecho generador del impuesto.

Fuente. Es de donde proviene la riqueza de una persona física o moral, es decir, de donde obtiene los recursos para pagar el impuesto. Se consideran al capital y al trabajo como la fuente original del impuesto.

El tratamiento fiscal que se le dé al trabajo o al capital depende de la estructura política económica de los países; esto es, de acuerdo con la importancia que se le dé a estos factores de la producción como generadores de riqueza, dependerá cual de los dos -capital o trabajo- será la principal fuente de ingresos para el Estado.

En teoría las fuentes del impuesto pueden separarse fácilmente, sin embargo en la práctica no es tan sencillo, ya que determinar con cuánto se está gravando al capital y con cuánto al trabajo es muy complejo.

Base. Es el monto gravable sobre el que se determina la cuantía del impuesto. El monto gravable se define como la diferencia existente entre el ingreso total del contribuyente y las deducciones permitidas, conforme a las leyes impositivas.

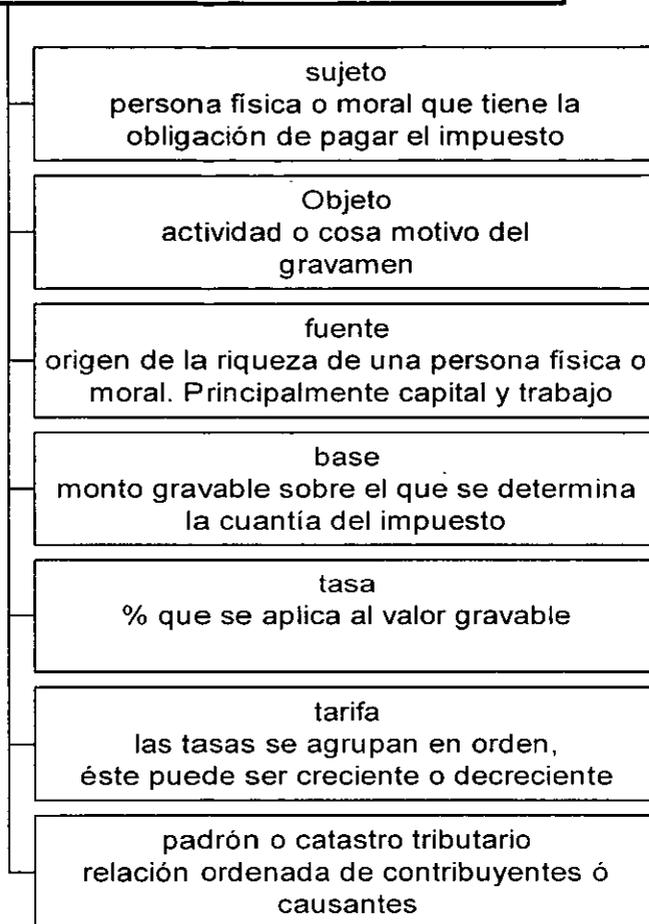
Tasa. Se expresa en porcentaje y se aplica a unidades monetarias que representan el valor gravable por unidad imponible.

Tarifa. Es cuando las tasas de un impuesto se agrupan en forma ordenada; si se ordenan de la tasa menor a la mayor, se dice que la tarifa es creciente, y si se hace de forma inversa es decreciente.

Padrón o catastro tributario. Es la relación ordenada de contribuyentes o causantes realizada por el poder público, ésta puede ser nacional o local, y referirse a uno o a la totalidad de los impuestos.¹⁷

¹⁷ Rosas, Figueroa A. Y R. Santillán, Op cit. pp.80-85.

ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS



Fuente: Elaboración propia.

1.2.3 Clasificación de los impuestos

Los impuestos pueden clasificarse en base al contribuyente -personales o empresariales-, a las tasas -progresivos, proporcionales o regresivos-, ó a la medición de éstas -ad valorem, cuando se calcula en términos monetarios, o específicos cuando la base imponible se mide en cantidades físicas-, sin embargo la clasificación más tradicional y aceptada es la que divide a los impuestos en directos e indirectos. A continuación se presentan las características de ambos:

1.2.3.1 Directos

Aquellos que se aplican inicialmente sobre el individuo o a la familia que se entiende que soporta la carga.¹⁸

Cuando un impuesto es directo el contribuyente no puede transferirlo a otro, esto es, el impuesto le afecta "directamente". Son ejemplos de impuestos directos el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

Ventajas

- Son el principal instrumento de política redistributiva del ingreso, la redistribución se logra a través de tasas progresivas, a un nivel superior de ingreso corresponde una tasa impositiva mayor; ó regresivas, a un nivel inferior corresponde una tasa menor.

¹⁸ Musgrave, R.A. y P.B. Musgrave, *Hacienda pública*. Teórica y aplicada, McGraw-Hill, México, 1992, P. 261.

- Aseguran al Estado un cierto nivel de ingresos porque se sabe perfectamente a quien se va a gravar y con cuanto.
- En tiempos de crisis el impuesto directo es más manejable, ya que le da libertad al Estado para captar más o menos impuestos.

Desventajas

- Son muy sensibles al ingreso de las empresas y personas.
- En tiempos de crisis la recaudación se cae.¹⁹

1.2.3.2 Indirectos.

Se aplican en algún otro punto del sistema pero que se entiende que son trasladados a cualquiera que suponga que soporta finalmente la carga.²⁰

Estos impuestos pueden transferirse de un contribuyente a otro, es decir, se afecta "indirectamente" al contribuyente. Entre los impuestos indirectos se encuentran los impuestos sobre el consumo, la fabricación, la importación, etc.

Ventajas

- Son poco perceptibles a las personas físicas y morales, debido a que se confunden con el precio de venta.

- Son muy inelásticos, principalmente en el caso de los productos suntuarios.

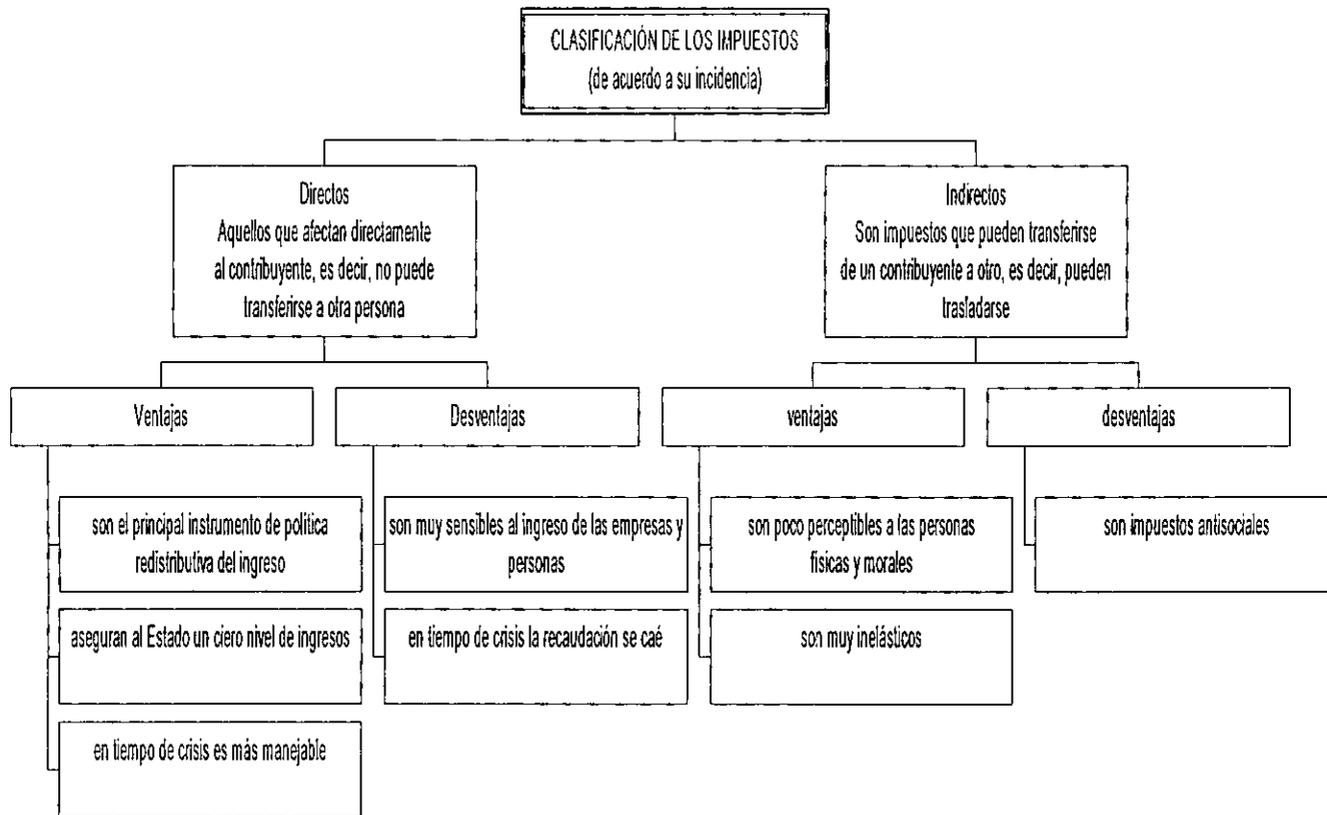
Desventajas

- Son impuestos antisociales, porque afectan más a las sociedades de menores ingresos.²¹

¹⁹ Cuaderno de apuntes de la materia política fiscal, impartida por el Prof. Fernando del Cueto Charles.

²⁰ Musgrave, R.A. y P.B. Musgrave, Op cit, P.261.

²¹ Cuaderno de Apuntes Citado.



1.2.4 Incidencia.

La incidencia del impuesto se refiere a quien paga realmente el impuesto.

Un impuesto se puede trasladar totalmente, en parte o no ser trasladado. Se distinguen dos tipos de traslación según su dirección: la protraslación cuando es hacia delante y la retrotraslación cuando es hacia atrás.

Protraslación

Se traslada el impuesto a los consumidores mediante el aumento del precio de los bienes y servicios. Todo vendedor tiene la posibilidad de trasladar el impuesto hacia adelante.

Retrotraslación

La realiza el comprador cuando adquiere los bienes y servicios a menor precio. Todo comprador puede trasladar el impuesto hacia atrás.²²

Un ejemplo claro de incidencia nos lo da Stiglitz, en su obra la economía del sector público, en donde hace referencia al caso de un impuesto sobre las sociedades. Menciona que si las empresas suben sus precios como resultado del gravamen, entonces éste es pagado por los consumidores, si por el contrario lo que se afecta es la demanda de trabajo y los salarios disminuyen, el impuesto es pagado en parte por los

trabajadores. Señala que si a causa del impuesto la inversión en sociedades es menos atractiva, se da una fuga de capital de ese sector hacia otro, lo que hace que el rendimiento disminuya en otros lugares. Stiglitz concluye su ejemplo diciendo que el impuesto sobre las sociedades, no sólo afecta a éstas, sino también al capital en su conjunto.²³

1.3 Estructura impositiva óptima.

Para Richard A. Musgrave²⁴ un buen sistema impositivo debe reunir las características siguientes:

- El nivel de recaudación debe ser adecuado.
- La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa, esto es, cada contribuyente debe pagar una cantidad justa.
- El problema de la incidencia de tomarse en cuenta, es decir, a quien afecta finalmente la aplicación del gravamen.
- Se deben elegir los impuestos de tal forma que afecten lo menos posible las decisiones económicas. El exceso de gravamen debe reducirse.
- La estructura tributaria debe facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.
- El sistema fiscal debe realizar una administración justa y ésta tiene que ser comprensible para el contribuyente.

²² Sommers, Op cit. pp. 171 y 172.

²³ Stiglitz, Op cit. P. 464.

²⁴ Economista estadounidense. Profesor emérito de la Universidad de Harvard, ha contribuido a la modernización de la enseñanza y el conocimiento de las finanzas públicas. Es reconocido por su libro Teoría y Práctica de la Hacienda Pública.

- Los costos de administración y cumplimiento deben ser mínimos.

Cabe mencionar que de los puntos anteriores, algunos de ellos son opuestos entre sí, esto es, si por ejemplo lo que se persigue es contar con una recaudación adecuada, el objetivo de carga tributaria equitativa podría olvidarse, así como el relacionado con la elección del tipo de impuesto; o de forma inversa si lo que se quiere es distribuir equitativamente dicha carga, el objetivo de recaudación podría no cumplirse. Por lo tanto es difícil que un sistema tributario o impositivo logre todos los objetivos mencionados, y es ahí donde la intervención del Estado juega un papel importante, para decidir cual o cuales habrán de ser los objetivos prioritarios -de acuerdo con el contexto económico, político y social que viva el país- que contribuirán a mejorar la eficiencia de su sistema tributario.

1.4 Reforma tributaria.

Las propuestas que existen para reformar el sistema tributario se centran principalmente en los aspectos siguientes:

- Ampliar la base gravable mediante la disminución o eliminación de los gastos deducibles y las deducciones especiales. Cuando un impuesto no está sujeto a ningún tipo de deducción se dice que es un impuesto sobre toda la renta.
- Reducir las diferencias entre las tasas marginales que pagan los contribuyentes, si éstas desaparecieran se tendría un impuesto de tipo uniforme, en donde todas las personas pagarían el mismo tasa impositiva marginal.
- La sustitución de la renta por el consumo como base tributaria.

A continuación se describen los tres impuestos propuestos: impuesto sobre toda la renta, de tipo uniforme y sobre el consumo.

Impuesto sobre toda la renta.

Un impuesto sobre toda la renta, se evalúa de la siguiente forma: otorga deducciones en el pago de impuestos a quienes realmente lo merecen, así el sistema impositivo se vuelve más equitativo y se apoyan las actividades económicas prioritarias, de lo contrario son los grupos de presión los que obtienen los mayores beneficios.

El objetivo principal del impuesto es ampliar la base imponible mediante la eliminación de las principales deducciones como son: la de los intereses de los préstamos hipotecarios, la de gastos médicos, la de donaciones con fines benéficos, etc. Además con la ampliación de la base pueden reducirse las tasas impositivas.

Se cuestiona el nivel de ingresos que puede obtenerse con la eliminación de ciertas deducciones y que tan equitativo resulta para las personas y las empresas desaparecerlas, ya que a las primeras podría estarse les gravando gastos legítimos, o las segundas podrían encontrar mecanismos para que se les deduciera de sus impuestos otros conceptos.

Impuesto de tipo uniforme.

Se cree que los problemas que enfrentan actualmente los sistemas tributarios se deben a la gran progresividad de las tasas, por lo que se plantea el establecimiento de un

impuesto de tipo uniforme, en el que los contribuyentes estarían sujetos a la misma tasa impositiva marginal.

Con este gravamen puede reducirse la elusión del pago de impuestos, ya que con tasas marginales menores las personas con mayores recursos no tendrían incentivos para eludir el pago de impuestos.

También el impuesto de tipo uniforme ofrece algunas ventajas administrativas, dado que la renta puede gravarse en la fuente, lo que hace que los costos de cumplimiento sean menores y las tasas de cumplimiento mayores.

Las metas redistributivas también pueden alcanzarse con este gravamen, ya que cuando el nivel de exención es muy alto, las personas de ingresos mayores soportan una carga fiscal más alta.

Impuesto sobre el consumo ó IC.

Consiste en sustituir la renta por el consumo como base tributaria. Para entender como puede gravarse el consumo se presenta la siguiente ecuación:

$$\text{Renta} = \text{Consumo} + \text{Ahorro}$$

Cuando se determinan la renta -ingresos totales- y los ahorros, puede obtenerse el nivel de consumo. Una forma de medir los ahorros de una persona es calcular el valor total de las ventas de los activos realizados en un período determinado, menos el valor

total de las compras realizadas en ese mismo periodo. La diferencia más la renta salarial equivale a su consumo.

Cabe mencionar que en la transición de un ISR a un IC pueden presentarse ciertos problemas como: los ingresos del Estado podrían disminuir y para compensarlo podría aumentarse la deuda; que debe hacerse con el capital previamente acumulado, es decir, la gente que vende sus activos para comprar bienes de consumo debe pagar el IC; y por último los coeficientes consumo/renta de las personas se modifican con el tiempo, el consumo de un joven tenderá a ser menor que el de una persona mayor, el primero se encuentra en una etapa de ahorro y el segundo en una etapa de desahorro.

La reforma tributaria desde el enfoque de la elección pública.

A la escuela de la elección pública también se le conoce como teoría del gobierno, elección colectiva o elección social.

La escuela de la elección pública estudia los problemas relacionados con las decisiones del gobierno, de naturaleza colectiva y/o pública, respecto a la asignación de recursos, regulación económica en la corrección de las fallas del mercado, y la intervención del Estado en la economía o en el mercado político. Dentro de la elección pública al Estado se le toma como un participante activo en las decisiones económicas.

La escuela de la elección pública ve a la tributación como un proceso político. En el diseño del sistema impositivo -cuando se establecen el monto de la carga fiscal y el tipo de impuestos- intervienen el ejecutivo, el legislativo, los partidos políticos, los sindicatos y los diferentes grupos empresariales; se trata de un proceso de negociación entre el

gobierno y los agentes económicos para determinar el sistema impositivo que habrá de regir en un país. A través de la elección pública pueden estudiarse los mecanismos de coordinación entre agentes económicos, así como sus conflictos y desacuerdos. El proceso de negociación entre los agentes es complicado, entre otras cosas porque las respuestas de éstos sobre los impuestos son heterogéneas, existen diferencias de ingreso entre los agentes, y los procesos políticos son largos, lo cual aumenta la incertidumbre.²⁵

Hasta el momento sólo se conoce la parte teórica, indispensable para comprender todo el trabajo, en el capítulo siguiente se presenta ya lo que es la estructura impositiva en México, desde los antecedentes inmediatos a nuestro período de estudio hasta 1997. Se hace un análisis de la evolución de los ingresos tributarios y no tributarios, destacándose el comportamiento de los primeros.

²⁵ Ayala Espino, Op cit. pp. 136, 219 y 220.

2. LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO

2.1 Antecedentes

El antecedente más cercano del ISR se encuentra en la Ley referente a este impuesto del 30 de diciembre de 1964, la cual entró en vigor el 31 de diciembre de 1980. La importancia de dicha Ley radicó principalmente en que agrupó las disposiciones por materias y no por cédulas²⁶ como se hacía anteriormente.

Durante la vigencia de esta Ley se realizaron modificaciones notables al título tercero -referente al ingreso de las personas físicas-, comprendiendo éste 12 capítulos en lugar de tres, los cuales son: un capítulo de disposiciones generales, nueve sobre diferentes tipos de ingresos, uno referente a los requisitos de deducciones y el último relacionado con la declaración anual. Finalmente esta ley fue sustituida por la del 30 de diciembre de 1980, comprendiendo esta los títulos siguientes:²⁷

- Disposiciones generales,
- De las sociedades mercantiles,
- De las personas morales con fines no lucrativos,
- De las personas físicas,
- De los rendimientos en el extranjero, con ingresos provenientes de riqueza ubicada en territorio nacional, y
- De los estímulos fiscales.

²⁶ Se agrupan a los contribuyentes por sectores o actividades económicas.

²⁷ La Ley del Impuesto sobre la Renta actual contiene los mismos títulos.

El impuesto al activo se estableció mediante la Ley del Impuesto al activo de las empresas, publicada en el Diario oficial el 31 de diciembre de 1989; desde el primero de enero de 1990, se conoce como Ley del Impuesto al Activo.

En 1990 se hicieron algunas modificaciones con el propósito de facilitar la aplicación del impuesto, así se precisó el procedimiento para determinar el valor promedio de las deudas; se incluyó la opción para determinar el impuesto considerando los activos y deudas del penúltimo ejercicio; y se cambió la mecánica del acreditamiento.²⁸

En 1991 se incluyeron al pago del impuesto a los residentes en el extranjero por los inventarios que mantuvieran en territorio nacional; con esto se amplió la base de contribuyentes.

Por lo que respecta al IVA, antes de éste existía el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, el cual inició con una sola tasa del 3% sobre el importe de la enajenación, después en 1971 se incorporó una tasa especial de 10%, sobre productos no necesarios, en 1973 la tasa del 3% se incrementó a 4%; en 1974 existían tasas del 5%, 15% y 30% para automóviles y finalmente en 1978 se adicionó una tasa del 7%. Cabe mencionar que se encontraban exentos del pago del impuesto los artículos considerados de consumo popular.

Como se aprecia el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles contaba con una gran variedad de tasas, por lo que no era considerado como un impuesto general a las ventas. El elemento más distintivo de este impuesto era la forma en que se aplicaba, de

²⁸ En 1989 se acreditaba impuesto al activo contra ISR, y en 1990 el procedimiento es ISR, sobre el impuesto al activo.

cascada, la cual consistía en gravar el importe total de las ventas en cada etapa del proceso productivo, es decir, se trataba de una imposición acumulativa.

En 1973 y 1976 se realizaron los estudios necesarios para la posible aplicación de la Ley del IVA, finalmente ésta fue aprobada en 1978 por el Congreso de la Unión y entró en vigor en 1980. Así el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles fue sustituido por el IVA. Cabe señalar que dicho impuesto ya existía en países como Francia (1954); Uruguay, Brasil y Dinamarca (1967); Alemania (1968); Holanda y Noruega (1969); Austria y Reino Unido (1973); Colombia (1974); Chile y Argentina (1975), España (1979), entre otros.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980 y entró en vigor el 1 de enero de 1981.

El impuesto a la enajenación o venta de cerveza se aplicó en dos etapas, la primera con vigencia parcial de la ley en 1981 y la segunda con vigencia total a partir del 1º de enero de 1982; gracias a la modificación en la vigencia se simplificó la aplicación de este impuesto, ya que con la Ley anterior existía una cuota específica y otra ad valorem, sin embargo con dicha modificación sólo quedó esta última.

El impuesto sobre la enajenación de vinos de mesa, sidras y rompopes se estableció a través de una reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, éste impuesto entró en vigor desde el 1º de enero de 1981. Su antecedente más cercano es la Ley federal del impuesto a la industria de azúcar, alcohol, aguardiente y envasamiento de bebidas alcohólicas.

El impuesto a la venta de alcohol se estableció mediante la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, éste entró en vigor a partir del 1º de enero de 1981, en ese año su aplicación fue parcial y tuvo vigencia total, al igual que el impuesto a la enajenación de cerveza, desde el 1º de enero de 1982.

El impuesto sobre la enajenación e importación de tabacos labrados sustituyó a la Ley del impuesto sobre tabacos labrados, vigente del 1º de enero de 1962 al 31 de diciembre de 1980.

El impuesto sobre petrolíferos sustituyó a la Ley del impuesto sobre venta de gasolina, dicho impuesto entró en vigor a partir del 1º de enero de 1981.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos al igual que la LIEPS fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, y entró en vigor desde el 1º de enero de 1981. Su antecedente más cercano es la Ley del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles, del 28 de diciembre de 1962.²⁹

Desde que la economía mexicana se convirtió en una economía abierta los impuestos al comercio exterior -exportación e importación- han variado notablemente. Pasamos de un modelo de sustitución de importaciones a un modelo neoliberal; y de una política proteccionista a una política de libre competencia. Debido a ello en los últimos años se eliminaron las licencias de importación y se reestructuraron los aranceles, esto último consistente en disminuir los niveles arancelarios y aumentar las fracciones liberadas.

²⁹ Arriaga Conchas, Op Cit. pp. 113, 114, 117-119, 124-127, 129.

Así tenemos que de la política de comercio exterior depende la normatividad de los impuestos que se apliquen a éste.

En lo que respecta a los antecedentes de los ingresos no tributarios, vale la pena mencionar el caso de los derechos, éstos tienen su antecedente más cercano en la Ley Federal de Derechos, vigente desde el 1º de enero de 1982, con ésta el número de derechos se redujo de 250 a 68 debido a las razones siguientes: eliminar derechos de insignificante recaudación, aumentar la simplificación administrativa, eliminar derechos que controlaran o fomentaran una actividad, y excluir algunos servicios considerados como obligación del Estado de proporcionarlos. Con esto los diferentes tipos de conceptos de derechos se organizaron más adecuadamente.³⁰

De 1980 a 1987 los Ingresos Ordinarios del Gobierno Federal (IOGF) y los ingresos no tributarios registraron una tendencia creciente con tasas de crecimiento promedio de 3.68 y 8.82% respectivamente. Por su parte los ingresos tributarios en ese período presentaron una tendencia prácticamente constante con una tasa media de crecimiento (TMC) del 1.27%.

Como se aprecia en esos años los ingresos con mayor dinamismo fueron los no tributarios, éstos alcanzaron su nivel más alto en 1983, al ubicarse en 82431.57 millones de pesos a precios de 1993, lo que se explica por la actualización a la normatividad que los regula.

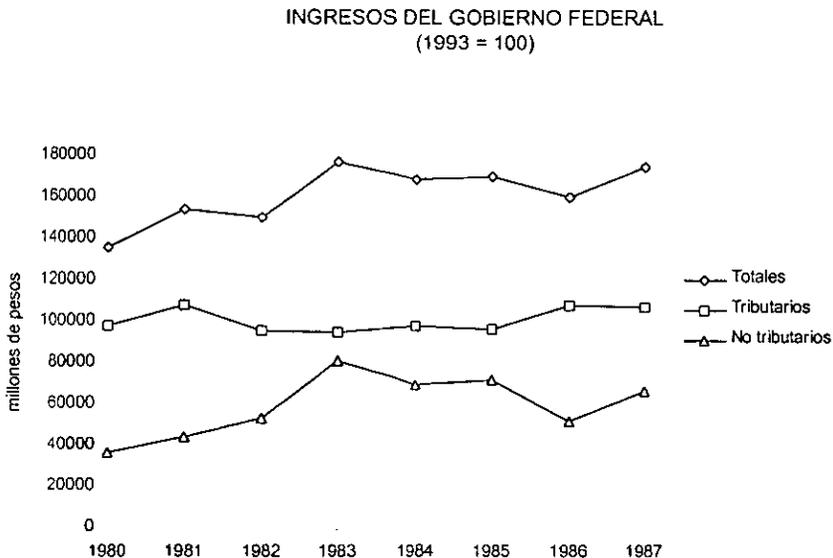
En el caso de los ingresos tributarios su comportamiento en el periodo se explica en parte por la menor participación del ISR e IVA en el total de estos ingresos, debido a la

³⁰ Idem P. 4.

menor aportación de PEMEX a la recaudación y también por el cambio que se dio en la política de comercio exterior, como ya se dijo consistente en la desgravación arancelaria y el aumento de las fracciones liberadas; cabe mencionar que con ello los recursos captados vía impuestos al comercio exterior, principalmente los aplicados a la exportación, han desaparecido prácticamente.

A grandes rasgos este fue el comportamiento de los ingresos componentes del Ingreso Ordinario Total del Gobierno Federal (ITOGF) en los años inmediatos anteriores a nuestro período de estudio. Sin embargo como se verá en los apartados siguientes dicho comportamiento es similar al observado durante 1988 y 1997, es decir, en donde los ingresos no tributarios se distinguen por su dinamismo y los tributarios por un ritmo de crecimiento bastante moderado.

GRAFICA No. 1



Fuente: Elaboración propia, con datos del sexto informe de gobierno 1994.

2.2 Panorama general de las finanzas públicas 1970-1980.

La década de 1970 se caracterizó por una mayor participación del Estado en la economía, en esa época el sector público se expandió notablemente. Ante dicha expansión los ingresos resultaban insuficientes para el financiamiento del gasto público, lo que llevó a un crecimiento del déficit gubernamental considerado, el cual era financiado a través de deuda. Debido a la escasez de recursos en 1972 se intentó reformar el sistema tributario, sin embargo esto no tuvo éxito, ya que el sector empresarial se opuso a pagar mayores impuestos. Cabe mencionar que desde finales de los 40's se evitó hacer cualquier modificación a la estructura fiscal por miedo a desalentar al sector productivo, en esa época la carga fiscal en México era una de las más bajas en el mundo. De esta manera se siguió incrementando el gasto, el endeudamiento y la oferta monetaria.

En 1976 la situación ya era insostenible y tuvo que devaluarse la moneda por primera vez desde 1952. Durante 1977 y 1978 se trató de disminuir el déficit gubernamental mediante una política fiscal restrictiva, pero ésta fue abandonada al percibirse mayores ingresos por la exportación de petróleo. Así continuó incrementándose el gasto público -con el propósito de resolver los problemas estructurales de la economía-, el cual era financiado principalmente por préstamos del exterior, siendo "respaldados" por el petróleo.

En 1982 la deuda externa llegó a ubicarse en 82000 millones de dólares, lo que representa un incremento de casi 169% con respecto a 1976; ante este fenómeno los ingresos captados por exportación de petróleo resultaban insuficientes para solventar

el pago del servicio de la deuda. Esta situación obligo a que en ese año se suspendiera dicho servicio y se iniciará el proceso de renegociación. Cabe mencionar que en 1982 el déficit gubernamental equivalía a casi 18% del Producto Interno Bruto (PIB).³¹

Dado que el gobierno ya no podía acceder al crédito externo y por lo tanto seguir manteniendo el elevado nivel de déficit público, realizó un importante ajuste fiscal a través de la disminución del gasto y la inversión pública. Cabe mencionar que el gobierno también tuvo que recurrir al financiamiento interno para cubrir su déficit.

Así de 1983 a 1987 se vivió en el país un período de recesión e inflación. Esto debido principalmente a las políticas contraccionista y devaluatoria implementadas en esos años. A pesar de ello no se logró disminuir el déficit público, ya que este representaba en promedio 8.6% del PIB, en dicho periodo.

En 1987 se realizó una importante reforma fiscal con el propósito de corregir las distorsiones –provocadas básicamente por la inflación- y mejorar la competitividad de México con el exterior mediante la armonización del sistema fiscal mexicano con el de los extranjeros. Con la reforma tributaria, se logró lo siguiente:

- Disminuir las tasas impositivas y el número de gravámenes.
- Ampliar la base impositiva y el número de contribuyentes.
- Eliminar la doble tributación interna.
- Combatir la elusión y evasión fiscal.

³¹ INEGI, *Estadísticas históricas*, Tomo 2, 1990, P.639.

De 1989 a 1992 el sector público se financió básicamente a través de la venta de su patrimonio -entre 1982 y 1988 obtenía recursos principalmente del crédito interno-, recibió 21,500 millones de dólares por la venta de empresas públicas como Mexicana, Aeromexico, Telmex, etc. y bancos comerciales.

Finalmente estas medidas, contribuyeron al saneamiento de las finanzas públicas a principios de la década de 1990.³²

2.3 Reformas tributarias en el período.

De 1988 a 1997 en México se realizaron diversas modificaciones al sistema tributario, las cuales se caracterizaron principalmente por aumentos o disminuciones en las tasas impositivas; la creación de nuevos impuestos o la eliminación de algunos; la celebración de tratados internacionales -los suscritos con Alemania, Canadá, España, EUA, Francia, Países Bajos, etc.- con el fin de evitar la doble tributación, y algunas modificaciones legales para darle seguridad jurídica al contribuyente.

Entre las principales reformas tributarias que se implementaron entre 1988 y 1997 se encuentran la creación en 1989 del Impuesto al Activo - grava con el 2% el activo de las empresas -; las tasas del ISR para las personas físicas y morales disminuyeron, para las primeras la tasa se redujo de 40 a 35 por ciento, y para las segundas la tasa disminuyó en un primer momento de 37 a 36%, para llegar finalmente a un nivel de 34 por ciento; cabe mencionar que el ISR tanto para las personas físicas como para las morales, hasta la fecha cuenta con un gran número de exenciones, créditos fiscales,

³² Guillen, Romo Hector, *El dogma de las finanzas sanas en México*. Núm. 200, abril-junio 1992, P.38.
Huerta, González Arturo. *La política neoliberal de estabilización económica en México*. Diana, México. 1994, pp, 18,26,28 y 30.

deducciones por diferentes conceptos y devoluciones fiscales, lo que impacta en el nivel de recaudación de impuestos;³³ las tasas del IVA del 20, 15 y 6% se redujeron a una tasa general del 10%, la cual posteriormente se incrementó al 15 por ciento, los alimentos procesados y medicinas hasta el momento no pagan IVA, además para eficientar la administración de este impuesto desde 1990 ésta quedó a cargo del Gobierno Federal; El régimen fiscal de Pemex sufrió grandes modificaciones, en 1990 se redujo el impuesto especial a la gasolina -pasó de 122% a 25%- y se eliminó el arancel a la importación de la misma; y en 1994 el IEPS se vuelve variable para la enajenación de gasolina y diesel, y se aplica un impuesto del 34% a los rendimientos petroleros de esta empresa y sus subsidiarias; a partir de 1995 se estableció que las empresas con ventas menores a determinado monto - 8 millones de pesos en 1997 - no estarían sujetas al IMPAC, por el contrario en 1996 se incorporaron como sujetos de dicho impuesto a las empresas que forman parte del sistema financiero; se otorgó permiso a las entidades federativas de conservar 30 centavos de cada peso recaudado por IVA; se incrementó el Fondo General de Participaciones (RFP), mientras éste en 1989 y 1990 representaba el 17.35 y 18.26 por ciento, respectivamente, de la Recaudación Federal Participable (RFP), en 1996 representó el 20%; Y finalmente se otorgaron mayores potestades tributarias a los Estados, un ejemplo de ello es el restablecimiento del ISAN a nivel federal en 1997, en donde se otorgó la administración y el 100% de la recaudación a las entidades federativas; En términos generales puede decirse que estas fueron las modificaciones más importantes que se hicieron a la estructura impositiva en ese período.³⁴

³³ Ver capítulo 1 (ISR).

³⁴ SHCP, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, varios años y El financiero (13/10/98). Año XVII. Núm. 4918. P. 13A.

PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO

<p>1987-89</p>	<p align="center">Ley de Coordinación Fiscal</p> <p>Las entidades federativas pueden conservar 30 centavos de cada peso recaudado por IVA.</p> <p>El FGP se incrementa a 17.35% más 0.50% de la reserva de contingencia.</p> <p align="center">Impuesto al Activo</p> <p>Creación de un impuesto que grava con el 2% el activo de las empresas y puede deducirse del ISR.</p>
<p>1990</p>	<p align="center">ISR de las personas morales</p> <p>El ISR de las empresas se reduce del 37 al 36 por ciento.</p> <p align="center">ISR de las personas físicas</p> <p>El ISR de las personas físicas disminuye del 40 al 35 por ciento.</p> <p align="center">Régimen Fiscal de PEMEX</p> <p>Se reduce el impuesto especial a la gasolina de 122% a 25%; y se elimina el arancel a la importación de la misma.</p> <p align="center">Ley de Coordinación Fiscal</p> <p>Para hacer más eficiente la administración del IVA, ésta se traslada al Gobierno Federal - el pago del IVA puede realizarse a través de las principales instituciones de crédito -.</p> <p>El FGP se incrementa al 18.26% más 0.50% por coordinación de derechos.</p>
<p>1992</p>	<p align="center">Impuesto al Valor Agregado</p> <p>Se eliminan las tasas del IVA de 20, 15 y 6.0 por ciento, y se establece una tasa general de 10 por ciento</p> <p>Se mantiene la tasa cero para alimentos procesados y medicinas.</p> <p>Se elimina el tratamiento preferencial a las zonas libres y franjas fronterizas del país.</p>
<p>1993</p>	<p align="center">ISR de las personas morales</p> <p>El ISR de las personas morales se reduce del 35.0 al 34 por ciento.</p>
<p>1994</p>	<p align="center">Régimen de PEMEX</p> <p>IEPS variable a la enajenación de gasolina y diesel.</p> <p>Impuesto a los rendimientos petroleros con tasa del 34% para Pemex y subsidiarias.</p>
<p>1996</p>	<p align="center">ISR, IMPAC y Ley de Coordinación Fiscal</p> <p>El FGP se incrementa del 18.51 al 20% del la RFP.</p> <p>La tabla de crédito al salario se modifica con el fin de desgravar totalmente a los trabajadores con percepciones de hasta tres salarios mínimos.</p> <p>Se incorporan como sujetos del IMPAC a las empresas que integran el sistema financiero.</p> <p>Aumentan las potestades tributarias de los Estados.</p> <p>Las empresas con ventas menores a determinado monto - 8 millones de pesos en 1997 - no están sujetas al IMPAC.</p>
<p>1997</p>	<p align="center">Ley de Coordinación Fiscal</p> <p>Se restablece el ISAN a nivel federal, y se otorga la administración y el 100% de la recaudación a las entidades federativas.</p>
<p>Fuente: Cuadro elaborado con información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal varios números, y El Financiero, Año XVII, No. 4918.</p>	

2.4 Evolución de los ingresos del Gobierno Federal

Entre 1988 y 1997 los IOGF presentaron una tendencia creciente, con una TMC del 2.75%.

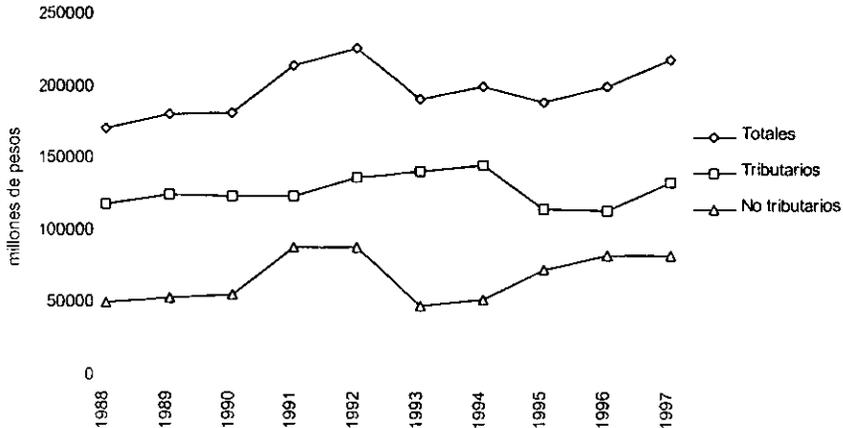
Estos ingresos registraron el nivel más alto en 1992, al ubicarse en 229660 millones de pesos a precios constantes de 1993, lo que significa un crecimiento real de 32.73% respecto a 1988 y de 5.8% con relación al año anterior, esto último se explica por la mayor participación que tuvieron los ingresos no tributarios en ese año.

El menor nivel de IOGF se registró en 1988, éste se ubicó en 173025.1 millones de pesos a precios constantes de 1993 -de éstos el 69.6% eran tributarios y el 30.3% no tributarios-, este nivel de ingresos se explica por la reducción de los recursos captados por la actividad petrolera, ya que en ese año el precio promedio del petróleo fue de 12.22 dólares por barril, mientras que en 1987 era de 16.03 dólares, además las ventas petroleras al exterior también se redujeron en 2.6%.³⁵

Si se compara la TMC de los IOGF con la de los tributarios -1.33%- y los no tributarios -5.53%-, ésta tasa resulta superior en el caso de los primeros en 1.42 puntos porcentuales, pero inferior con relación a los segundos en 101%; Con esto podemos concluir que se está dando un cambio en la participación de los ingresos componentes del IOTGF, en donde los tributarios están perdiendo fuerza y los no tributarios están cobrando mayor dinamismo.

³⁵ BANXICO. *Informe anual*, 1988.

INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL
(1993 = 100)



Fuente: Elaboración propia, con datos del cuarto informe de gobierno, 1998.

2.4.1 Ingresos tributarios.

En el período de estudio los ingresos tributarios no presentaron gran dinamismo, su TMC fue apenas del 1.33%.

Dichos ingresos alcanzaron su nivel más alto en 1994, en ese año se obtuvieron 148030.6 millones de pesos a precios constantes de 1993, esto se explica principalmente por el incremento en la recaudación del IEPS -en términos reales fue mayor en 33.45% a la registrada un año antes- que se dio como consecuencia de las reformas introducidas al régimen fiscal de Pemex, con éstas se redistribuyó la carga fiscal, es decir, se disminuyeron derechos a cambio de incrementos en impuestos.³⁶

³⁶ SHCP, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1994.

Los menores niveles de recaudación en el periodo se registraron en 1995 y 1996, ubicándose éstos en 116887.9 y 116618.3 millones de pesos a precios constantes, respectivamente, ello se explica por la recesión económica que enfrentó el país en 1995, la cual se caracterizó por la disminución de la actividad económica, menores niveles de empleo y de salarios reales -lo que se tradujo en menores niveles de vida- menor consumo, devaluación de la moneda, inflación, altas tasas de interés, menor inversión, menores ventas, etc.;³⁷ Cabe destacar que ese año fue el más castigado, en éste, prácticamente la recaudación de todos los impuestos -excepto los de exportación- registraron disminuciones notables, ISR³⁸ disminuyó 25.56%, IEPS 34.27%, sobre tenencia o uso de vehículos 25.49%, a la importación 34.81% y otros 11.74%, en términos reales respecto al año anterior.

Finalmente en 1997 los ingresos tributarios lograron recuperarse al crecer 16.45% con relación al año anterior, lo que se atribuye a la recuperación de la actividad económica en ese año, cabe señalar que los impuestos que más contribuyeron a dicho crecimiento fueron el ISR e IVA, los cuales registraron tasas reales de crecimiento de 16.45 y 17%, respectivamente, respecto al año anterior.

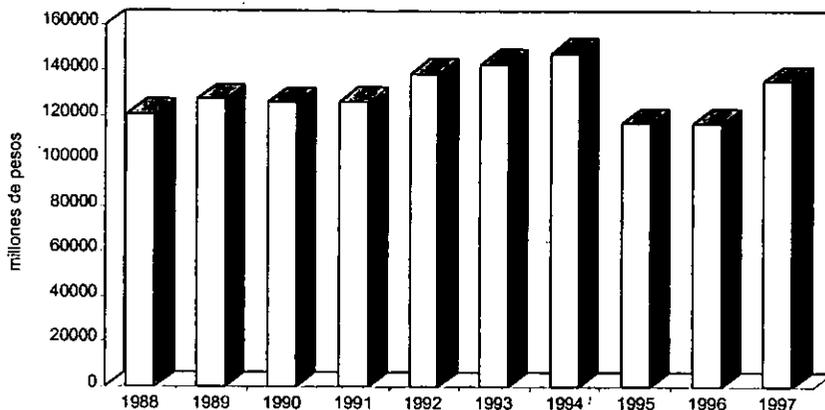
En términos generales la tendencia de los ingresos tributarios en ese periodo fue casi constante, como ya se dijo con una TMC poco significativa. Esto nos lleva a pensar en la necesidad de fortalecer dichos ingresos, ya que de éstos depende en gran medida el financiamiento del gasto público, además él poder contar con mayores recursos propios reduce la necesidad de acudir a otras fuentes de financiamiento menos aceptables como el endeudamiento.

³⁷ _____, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1995.

³⁸ Incluye el IMPAC.

GRÁFICA No. 3

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL
(1993 = 100)



Fuente: Elaboración propia, con datos del cuarto informe de gobierno, 1998.

2.4.1.1 Como proporción del Producto Interno Bruto (PIB).

Durante el período la participación promedio de los ingresos tributarios en el PIB -carga fiscal promedio- fue del 10.71%.

La mayor participación se registró en 1989 al representar el 11.7% del PIB, esto se explica principalmente por las modificaciones realizadas al ISR, IVA y la creación del IMPAC en ese año.³⁹

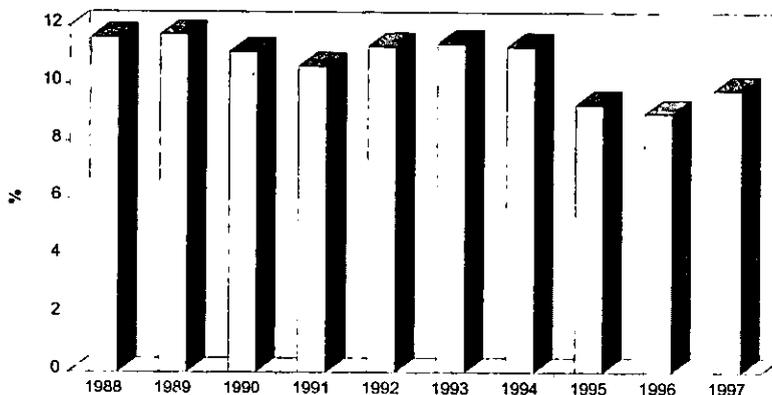
La menor carga fiscal se registró en 1996, ésta fue del 9.0% del PIB, ello se debe a la contracción económica que se dio en 1995, lo cual repercutió en el nivel de recaudación del siguiente año.

³⁹ BANXICO, *Informe anual*, 1989.

Finalmente en 1997 la participación de estos ingresos en el PIB fue de 9.8%, lo que significa un crecimiento real de 8.8% con relación al año anterior; éste se explica por el mayor dinamismo de la actividad económica en ese año.

GRÁFICA No. 4

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL
(como proporción del PIB)



Fuente: Elaboración propia, con datos del cuarto informe de gobierno, 1998.

2.4.2 Ingresos no tributarios.

El menor dinamismo de los ingresos tributarios durante el período fue compensado por el ritmo de crecimiento que observaron los ingresos no tributarios, éstos registraron una TMC de 5.53 por ciento.

Dichos ingresos alcanzaron los niveles más altos de recaudación en 1991 y 1992, los cuales se ubicaron en 90666.9 y 90817.0 millones de pesos a precios constantes de 1993, respectivamente, este hecho se explica por la venta de empresas y bancos que se realizaron en esos años -ingresos no recurrentes-, cabe mencionar que el

sexenio de Carlos Salinas de Gortari se caracterizó por la privatización de gran parte del sector público.⁴⁰

El menor nivel de ingresos se registró en 1993, el cual fue de 50608.2 millones de pesos a precios constantes, lo que significa una disminución en términos reales del 44.27% con relación al año anterior; esta caída tan drástica se debe a que en ese año no se captaron grandes cantidades como las obtenidas por las privatizaciones en los dos años anteriores, además los recursos generados por Pemex por concepto de derechos disminuyeron 7.58% en términos reales, respecto al año anterior, debido a la reducción en el precio promedio del petróleo.⁴¹

Durante 1995 y 1996 los ingresos no tributarios a diferencia de los tributarios se incrementaron, esto tiene dos explicaciones básicamente, por un lado aumentaron los recursos obtenidos por concepto de derechos de la actividad petrolera -las ventas externas petroleras fueron mayores como consecuencia de la depreciación de la moneda y el aumento del precio promedio del crudo-, y por otro el rubro de productos generó mayores recursos.⁴²

Para 1997 los ingresos registraron una ligera disminución de 0.86% real respecto al año anterior, esta variación se debe principalmente a que en ese año el precio promedio del crudo disminuyó de 18.74 a 16.46 dólares por barril, no obstante, durante el período los ingresos no tributarios presentaron una tendencia a la alza y por lo tanto su participación en los IOGF se ha incrementando cada vez más, situación contraria a lo que sucede con los ingresos tributarios; sin embargo como ya se señaló dichos ingresos son demasiado sensibles a la variación en el precio internacional del petróleo -los rubros de derechos y productos principalmente-, además parte del crecimiento observado en éstos se debió a la mayor cantidad de

⁴⁰ SHCP, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1991.

⁴¹ _____, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1992.

⁴² _____, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1993.

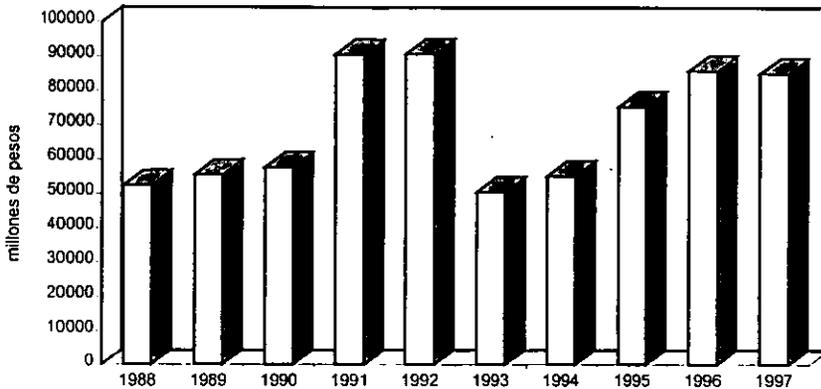
_____ , *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1995.

_____ , *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, 1996.

recursos captados de una sola vez, privatización de empresas públicas; por lo tanto habría que analizar hasta donde el Gobierno Federal puede depender de los ingresos no tributarios para financiar el gasto público.

GRÁFICA No. 5

INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL
(1993 = 100)



Fuente: Elaboración propia, con datos del cuarto informe de gobierno, 1998.

2.4.2.1 Como proporción del PIB

Los ingresos no tributarios como proporción del PIB, representaron en promedio el 5.73%, durante el período.

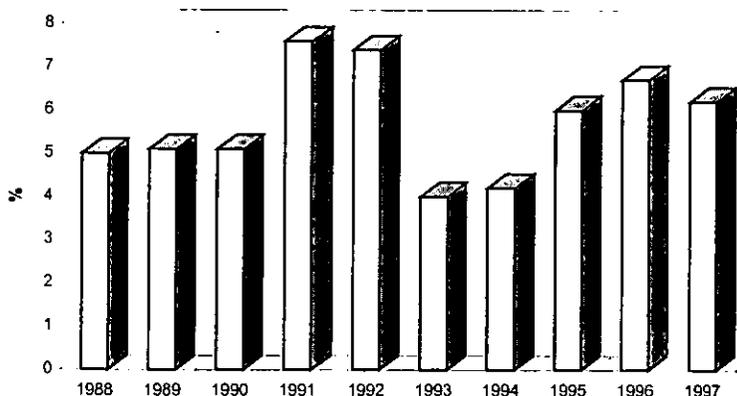
La mayor cifra se presentó en 1991 al representar el 7.6% del PIB, esto se explica por los recursos obtenidos por la desincorporación de entidades públicas, las cuales en ese año representaban solamente el 20% de las 1155 que existían en 1982.

La menor participación se registró en 1993, ésta fue del 4.0% del PIB, lo que significa una disminución del 45.9% respecto al año anterior, esto se debe a la misma causa, ya que el ingreso obtenido en 1993 por concepto de venta de empresas públicas -incluido dentro de ingresos no tributarios- no fue significativo, dado que sólo representó el 4.9% a precios constantes del total acumulado desde que se inició el proceso de desincorporación de dichas entidades.

Al final del período los ingresos no tributarios como porcentaje del PIB observaron una disminución del 7.4% con relación al año anterior, lo que se explica principalmente por el decremento en el precio internacional del petróleo.

GRÁFICA No. 6

INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL
(como proporción del PIB)



Fuente: Elaboración propia, con datos del cuarto informe de gobierno, 1998.

2.5 Importancia de Pemex en los ingresos tributarios.

La contribución de Petróleos Mexicanos (PEMEX) a los IOGF es muy importante, por una parte participa en los ingresos tributarios a través del impuesto especial a la gasolina, IVA, impuesto a la importación y otros, y por otra contribuye en los ingresos no tributarios mediante el pago de derechos.

La participación que tiene cada gravamen en el total de impuestos pagados por esta empresa paraestatal es la siguiente:

El IEPS-Gasolina es el que soporta la mayor carga fiscal -a pesar de que registró una TMC de -1.5% en el periodo-, es decir, a través de dicho impuesto esta empresa como persona moral transfiere una notable cantidad de recursos al gobierno; cabe señalar que en 1988 el IEPS-Gasolina soportaba el 76% de la carga fiscal de PEMEX mientras en 1997 este porcentaje disminuyó a 58%, lo que a su vez fue compensado por el aumento en el rubro de otros impuestos.

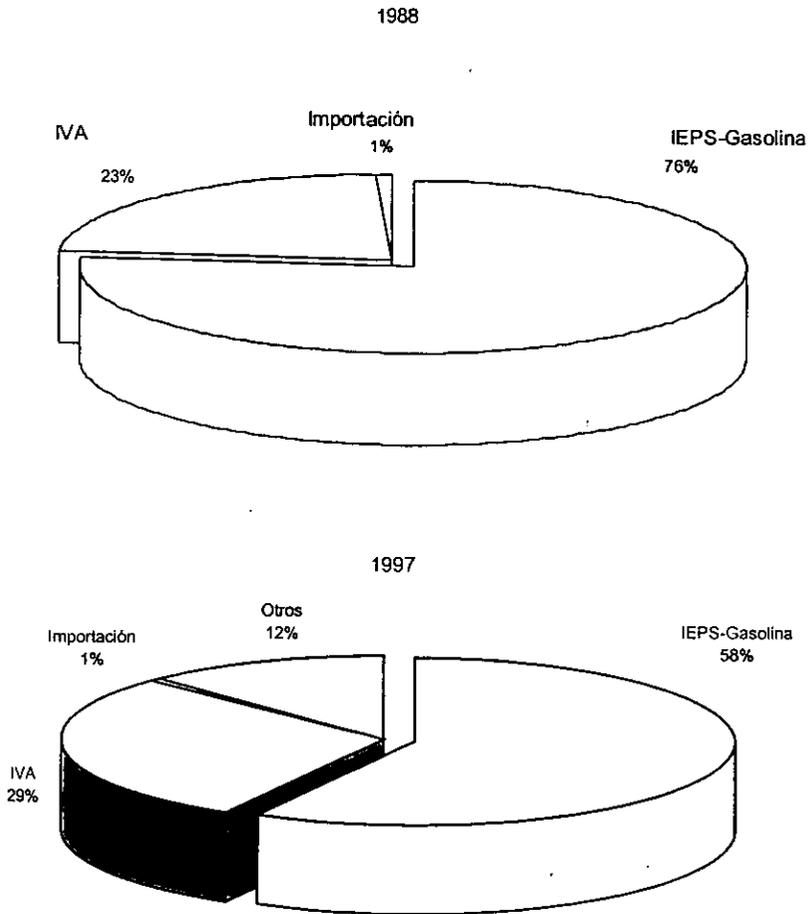
El IVA, pagado por la paraestatal, registró una TMC de 4.14% y su participación promedio en el total de impuestos pagados por la empresa fue de 26% durante el periodo.

Desde 1992 el rubro de otros impuestos empezó a ser significativo y a tener mayor dinamismo, esto lo demuestra el hecho de que mientras en ese año solo soportaba el 0.64% de la carga fiscal de Pemex, en 1997 este porcentaje aumentó a 12%; Dicho aumento en este rubro se debe entre otras cosas al incremento de pagos adicionales que realiza la empresa por concepto de impuestos a los rendimientos petroleros.

Esta situación permitió compensar los menores ingresos obtenidos por concepto de impuesto a la importación petrolera⁴³ ya que el nivel recaudado por dicho concepto registró una TMC negativa (-1.41%) y su participación promedio fue apenas del 1% en el periodo.

⁴³ Resultado de la liberalización comercial en donde se disminuyen aranceles y se aumentan las fracciones liberadas.

COMPOSICIÓN DE LOS IMPUESTOS PAGADOS POR PEMEX



Fuente: Elaboración propia, con datos de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal para 1988 y 1997.

La participación promedio de PEMEX en los ingresos tributarios fue de 15.89% durante el período, lo que demuestra que una parte importante de los recursos captados vía impositiva depende de la actividad petrolera. Cabe mencionar que lo mismo ocurre en el caso de los ingresos no tributarios, pero de manera más sobresaliente, así la participación promedio de PEMEX, por concepto de derechos en el total de éstos ingresos fue de 62.3% en el período.

La mayor participación de esta paraestatal a los ingresos tributarios se registró en 1994, ésta fue de 25997.512 millones de pesos a precios constantes de 1993, este resultado se explica principalmente por la modificación que se hizo al régimen fiscal de esta empresa -ver cuadro de reformas tributarias- y por el aumento del precio internacional del petróleo, éste se ubicó en 13.88 dólares por barril en ese año.⁴⁴ Cabe mencionar que precisamente 1994 fue el año en el que se obtuvo el mayor nivel de recaudación tributaria, lo que se explica en gran parte por la aportación de la paraestatal en ese año.

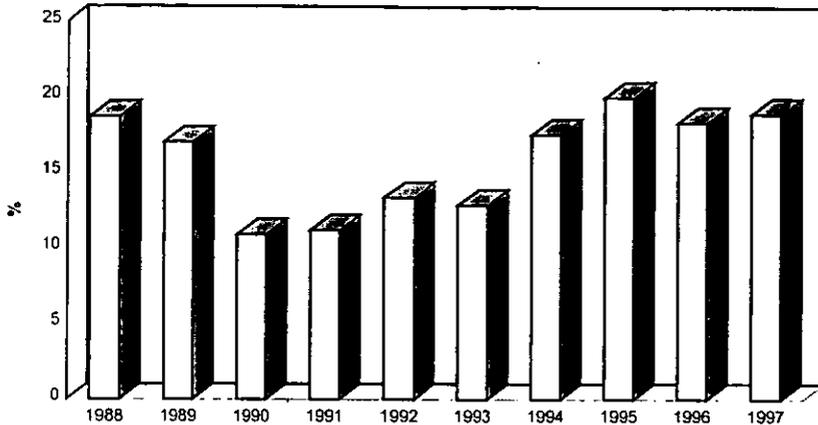
La menor contribución se observó en 1990, ésta se ubicó en 13746.034 millones de pesos a precios constantes, ello se explica también por modificaciones al régimen fiscal de Pemex que se hicieron en ese año, éstas como ya se dijo consistieron en la reducción y eliminación de tasas impositivas, se redujo la tasa del impuesto especial a la gasolina de 122% en 1989 a 25% en 1990 y se eliminó el arancel a la importación de la misma.⁴⁵

En general la participación de PEMEX en la recaudación tributaria observó una tendencia creciente, con una TMC de 1.47 por ciento en el período.

⁴⁴ BANXICO, Informe anual, 1994.

⁴⁵ _____, Informe anual, 1990.

PARTICIPACIÓN DE PEMEX EN LOS INGRESOS TRIBUTARIOS



Fuente: Elaboración propia, con datos de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal para varios años.

La evolución de los ingresos tributarios durante el período sin incluir los recursos obtenidos de Pemex, fue desfavorable, ya que dichos ingresos registraron una tendencia decreciente con una TMC de apenas 1.19%. Si recordamos, cuando se incluían los ingresos captados por la imposición a la actividad petrolera los resultados eran diferentes, ya que la tendencia era casi constante y la TMC mayor en 11.8 puntos porcentuales (1.33%). Esta situación conduce a dos planteamientos:

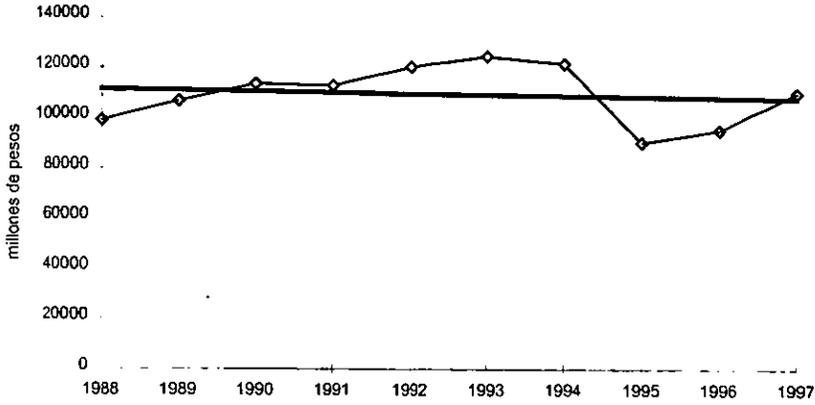
1. Pensar que tenemos una economía todavía muy dependiente de los recursos petroleros, los que a su vez son muy sensibles al comportamiento de la economía internacional, es decir, al cambio en el precio del crudo de exportación y al volumen de ventas de éste al exterior.

2. Creer que existen algunos problemas notables en la estructura impositiva como: tasas excesivas que originan la elusión o evasión fiscal, o por el contrario tasas demasiado bajas que provocan niveles de recaudación raquíticos; la existencia de una base gravable reducida; un gran número de personas físicas y morales que no están registradas en el padrón de contribuyentes, esto es, se encuentran dentro de la economía informal y evaden el pago de impuestos; la existencia de mecanismos de fiscalización ineficientes, etc.; los cuales están provocando una disminución de los ingresos tributarios que no dependen del sector petrolero.

Ambos planteamientos conducen nuevamente a pensar en la necesidad de fortalecer los ingresos tributarios, pero ahora se requiere además poner énfasis en aquellos que son independientes de la actividad petrolera. De esta manera el gobierno podrá contar con fuentes de financiamiento más estables que le permitan recurrir en menor medida al endeudamiento tanto interno como externo, e incrementar o por lo menos mantener el nivel de gasto público. Esto podrá lograrse sólo en el marco de una reforma tributaria -véase capítulo IV-.

GRÁFICA No. 10

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL SIN PEMEX
(1993 = 100)



Fuente: Elaboración propia, con datos de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal para varios años y del cuarto informe de gobierno 1998.

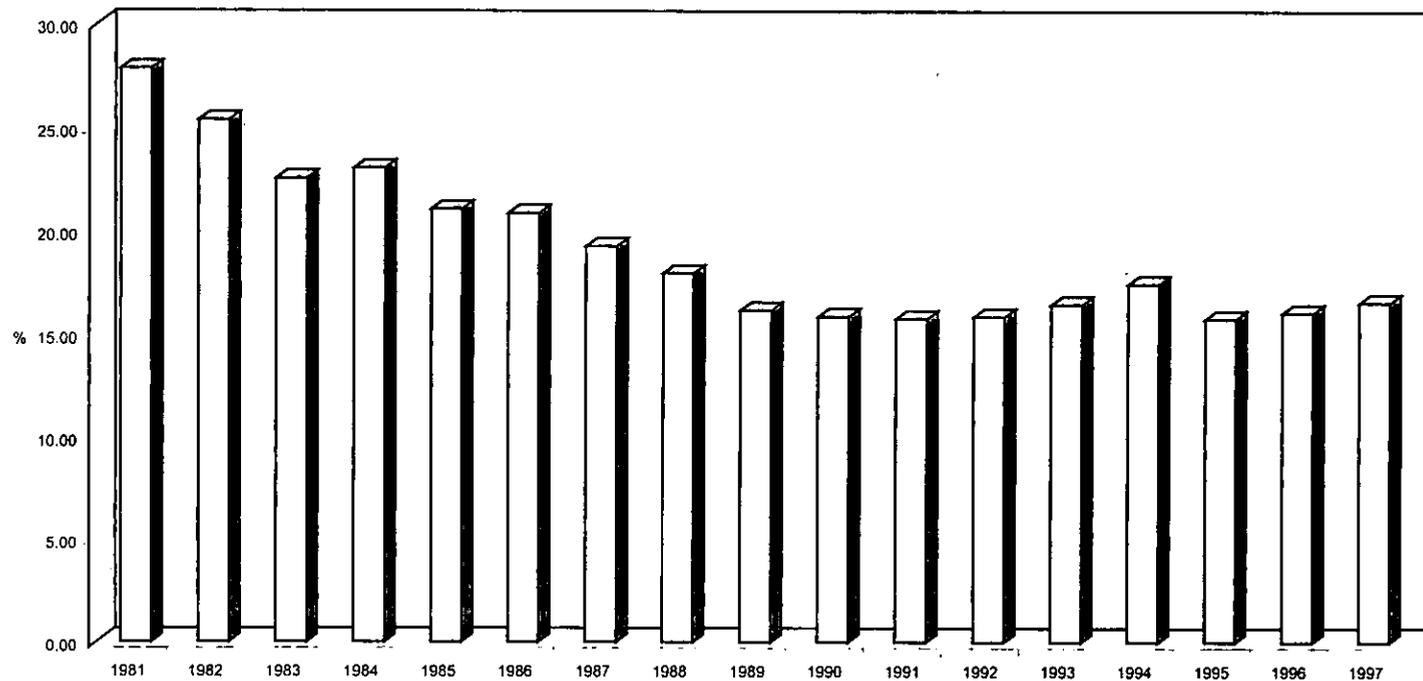
2.6 Algunas reflexiones sobre el gasto público.

El gasto programable,⁴⁶ forma parte del gasto público y se considera el más importante, éste se divide en dos: el gasto corriente, que se destina al pago de sueldos y salarios, a la adquisición de materiales y suministros, y a servicios generales; y el gasto de capital, el cuál se destina a infraestructura u obra pública.

Desde los últimos 17 años, el gasto programable como proporción del PIB ha disminuido sustancialmente. Específicamente en nuestro período de estudio -1988-1997- dicho gasto disminuyó en 8%.

⁴⁶ Excluye el servicio de la deuda, las participaciones a estados y municipios y los estímulos fiscales.

GASTO PROGRAMABLE
(como proporción del PIB)

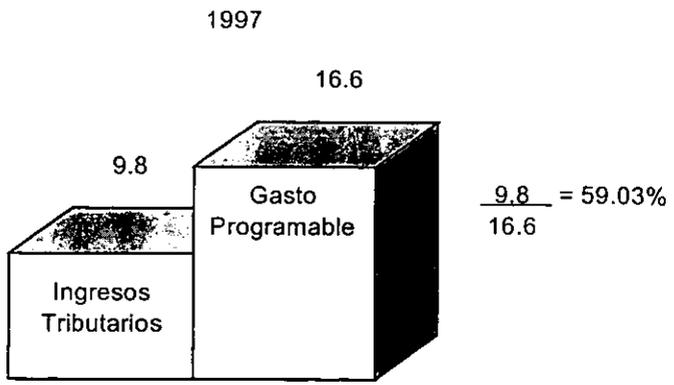
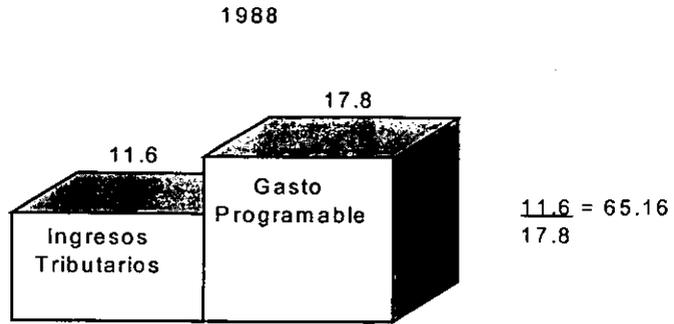


Fuente: Elaboración propia, con datos de SHCP, Algunos Aspectos del Gasto Público en México. Subsecretaría de Egresos, México, Octubre 1998.

En 1988 los ingresos tributarios sólo alcanzaban a financiar el 65.16% del gasto programable del Gobierno Federal. Para 1997 la situación empeoró, ya que el porcentaje disminuyó a 59.03%.

GRAFICAS No. 12 y 13.

GASTO PROGRAMABLE DEL GOBIERNO FEDERAL FINANCIADO CON INGRESOS TRIBUTARIOS



Fuente: Elaboración propia, con datos del cuarto informe de gobierno 1998.

La restricción del gasto programable ha limitado la capacidad del Estado para atender plenamente sus compromisos de gasto público, principalmente en los rubros siguientes:

1. Defensa de la Soberanía Nacional.
2. Seguridad Pública y Readaptación Social.
3. Fortalecimiento de la Democracia y el Estado de Derecho.
4. Educación.
5. Salud y Seguridad Social.
6. Agua Potable y Alcantarillado.
7. Superación de la Pobreza.
8. Infraestructura Carretera.
9. Federalismo.

Rubros que requieren de mayor atención

Educación	<p>Existe un rezago importante, principalmente en zonas rurales y urbanas marginadas, en el mantenimiento de las escuelas y provisión de mobiliario y equipo básico.</p> <p>El crecimiento de la matrícula en el sistema público de educación, aumenta los costos en el ámbito educativo.</p> <p>La escolaridad promedio de la población mayor de 15 años es de 7 y medio años de estudio, esto refleja el gran esfuerzo que hay que hacer, para mejorar esta situación; Sin embargo el gasto programable –aún sumando el estatal y el de particulares- es insuficiente para lograrlo.</p>
Salud y Seguridad Social	<p>Existe todavía un gran número de personas –3.4 millones en 1998- que no tienen acceso a los servicios de salud.</p> <p>Existen grandes rezagos en el equipo médico que utilizan las instituciones de salud públicas, por ejemplo, el 20% del equipo médico del IMSS tiene una antigüedad promedio de 22 años, cuando su vida útil es solamente de 7 a 10 años. Esta situación es semejante a lo que ocurre en el ISSSTE e Iссssfam.</p> <p>Las epidemias y el aumento en la esperanza de vida, generan la aparición de enfermedades, cuyo tratamiento es muy costoso.</p> <p>La población pensionada incrementa los costos en Salud y Seguridad Social.</p>
Combate a la Pobreza Extrema	<p>El problema de la cobertura alimentaria es más agudo en las zonas rurales, ahí alrededor del 42.8% de los niños en edad de 0 a 5 años, padecen de desnutrición: De este porcentaje el 25.9% presenta desnutrición leve, el 12.7% moderada y el 4.2% severa.</p> <p>Tres de cada diez personas que se encuentran entre los 13 y 17 años trabajan.</p> <p>El programa de Educación, Salud y Alimentación, Progresá, con el que se proporciona atención médica, alimentos y becas educativas, a la gente de menores recursos, resulta insuficiente; Ya que sólo atiende alrededor del 40% de la población en extrema pobreza.</p>
<p>Fuente: Elaboración propia, con datos de SHCP, Algunos aspectos del gasto público en México. Subsecretaría de Egresos, México, Octubre 1998. pp. 64-66, y 68.</p>	

Evidentemente se requiere aumentar el gasto público en nuestro país, sin embargo las necesidades son muchas y los recursos pocos, una forma de incrementar éstos, es aumentando la recaudación tributaria, que como se observó en 1997 sólo cubre el 59.03% del gasto programable. Si el gobierno cuenta con más ingresos tributarios, éste debe destinarlos a cubrir las apremiantes necesidades de gasto que se tienen en el país.

Después de haber descrito el comportamiento de los ingresos tributarios y no tributarios, se puede concluir que el crecimiento de los primeros fue bastante moderado –considerando las aportaciones de PEMEX- y el de los segundos muy dinámico, durante el período de estudio. Esto último se explica en parte por la obtención de ingresos no recurrentes.

Se observó también que existe todavía una gran dependencia de la actividad petrolera, en la obtención de ingresos tributarios. Cabe mencionar que esto hace más vulnerable a dichos ingresos, ante los cambios que se dan en la economía internacional con relación a este recurso natural, esto es, nivel de producción, precios, competencia, etc.

La recaudación tributaria federal requiere fortalecerse, específicamente aquella que no depende de la actividad petrolera; esto para que el gobierno cuente con más recursos, que se destinen a incrementar el gasto público, específicamente el programable, que como se observó ha disminuido drásticamente –65.16 vs 59.03%- durante el período.

Un aumento en la recaudación tributaria –a través de una reforma tributaria adecuada, ver capítulo IV- significa contar con más recursos que permitan atender las apremiantes necesidades de gasto, específicamente en materia de educación, salud y seguridad social, y combate a la pobreza extrema.

3. COMPARACIÓN INTERNACIONAL

En el segundo capítulo se observó que la cantidad de recursos que obtiene el gobierno federal vía impositiva, a pesar de ser una fuente importante de ingresos para éste resulta insuficiente. Sin embargo este hecho no puede atribuirse meramente a una baja carga fiscal, es preciso comparar ésta con estructuras impositivas de otros países.

Los países con los cuales se comparará nuestra carga tributaria son: Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá y Venezuela. Con esto se pretende relacionar ciertas variables como ingresos tributarios, impuesto a la renta, al valor agregado y al comercio exterior, impuestos directos e indirectos, contra el producto interno bruto, conocer el PIB per capita, las principales características del ISR e IVA, la participación de los principales impuestos en el total de ingresos tributarios, para cada uno de los países; para después comparar los resultados con lo que sucede en México. El propósito es destacar tanto las similitudes como las diferencias más importantes, para formular algunas conclusiones respecto a la carga impositiva del gobierno federal en México, y determinar así si es baja, media o alta en relación a estos países; a pesar de las limitaciones de este análisis, nos dará una idea más clara del nivel de carga tributaria que tenemos a nivel federal y entonces podremos plantear algunas soluciones para mejorar la situación existente, lo cual lógicamente requerirá conocer y analizar lo que se ha hecho y las propuestas que se tienen al respecto, tema que se abordará en el cuarto capítulo de este trabajo.

3.1 Panorama general.

Varias de las modificaciones en materia impositiva realizadas en los noventa por los países de América Latina tienen su origen en las reformas tributarias iniciadas en la década de 1980.⁴⁷

Durante dicha década, estos países replantearon su estrategia de desarrollo, cambian su paradigma basado en la sustitución de importaciones -una economía protegida- por otro, en el cual prevalecen la confianza en el mercado como asignador de recursos y la apertura económica encargada de promover la competencia entre los agentes económicos, lo que a su vez se traducirá en mayor eficiencia y crecimiento económico; en otras palabras empieza a aplicarse en América Latina el tan ya conocido modelo neoliberal. En este contexto las modificaciones al régimen impositivo no podían hacerse esperar, ya que éste debía apoyar la nueva estrategia de desarrollo económico adoptada por los países latinoamericanos; de esta manera se comenzó a buscar la homogeneización del sistema tributario.

Las reformas tributarias de los 80's se caracterizaron por lo siguiente:

1. Búsqueda de neutralidad.⁴⁸ Esto condujo a la menor participación de los impuestos al comercio exterior, ampliación de la base gravable, reducción de tasas para el ISR, aplicación de tasas uniformes, y mayor participación de los impuestos sobre el consumo.

⁴⁷ Banco Interamericano de Desarrollo, *América Latina tras una década de reformas tributarias*. Progreso económico y social, Washington, D.C. 1997, P.129.

⁴⁸ De acuerdo con Rubushka Alvin, la neutralidad se relaciona con los efectos distorsionadores de los impuestos sobre la economía, entre menores sean éstos más cerca se estará de aquella.

2. Racionalidad del sistema impositivo. Se eliminaron varios impuestos cuya aportación a la recaudación era mínima; estos tributos fueron reemplazados por un número menor de gravámenes en donde prevalecieron los de tributación indirecta y dentro de éstos el IVA.⁴⁹

La mayor participación de los impuestos indirectos se explica en parte por la escasa recaudación del impuesto sobre la renta en los años anteriores a la reforma, lo que obedeció principalmente a la gran cantidad de exenciones y deducciones que se mantenían en aquella época.⁵⁰

3. Otorgar menos importancia a aspectos relacionados con la equidad, principalmente en su dimensión vertical.⁵¹

4. Suficiencia de recursos.⁵²

Como ya se dijo estas reformas se han extendido a la presente década. Estas pueden agruparse en las tres categorías siguientes:

I. Reformas globales. Modificaciones profundas al sistema tributario dirigidas a alcanzar los objetivos de neutralidad, racionalización normativa y administrativa, y equidad horizontal.

II. Reformas parciales. Se relacionan con el surgimiento o reestructuración de un impuesto, generalmente el de renta.

⁴⁹ En México con la implantación del IVA en 1980 desaparecieron el impuesto sobre ingresos mercantiles, 31 impuestos federales y cerca de 300 impuestos estatales.

⁵⁰ Actualmente éstas han disminuido pero siguen jugando un papel importante en los sistemas tributarios de los países latinoamericanos.

⁵¹ Existe la equidad horizontal y vertical. La primera se refiere a que personas iguales deben recibir un tratamiento igual y la segunda establece que ciertos individuos están en mejores condiciones que otros y por lo tanto deben pagar mayores impuestos.

⁵² BID, Op cit. P. 129.

III. Reformas incrementales. Consisten en modificar las tasas y las bases gravables. Cabe mencionar que este tipo de reformas son las que han predominado en los noventa y específicamente en su primer modalidad.⁵³

3.1.1 Características del ISR.

El impuesto sobre la renta a diferencia del IVA es más complejo de administrar debido a que su base está distribuida en varias actividades. Es por esta razón que la mayoría de los países presentan deficiencias en la administración de este tributo, para contrarrestar este problema varios de ellos han reducido el número de exenciones y los niveles de tasas generales y marginales; además con el mismo propósito los pagos de los impuestos a los activos se toman en cuenta para el impuesto sobre la renta. Cabe mencionar que los países han mantenido el concepto de renta mundial para la aplicación del gravamen.⁵⁴

Casi todos los países mantienen una tasa única para personas jurídicas o morales y para el caso de personas físicas aplican el principio de progresividad, es decir, a mayor nivel de ingreso deberá pagarse un impuesto más alto.

El país en donde las personas jurídicas tienen una carga tributaria menor es Chile con una tasa general del 15%. El país que aplica mayor presión tributaria al ingreso de las empresas es Honduras con una tasa mínima de 15% y una máxima de 60%. En México actualmente la tasa del ISR para empresas es de 32%. Se considera que la tasa de impuesto a la renta de las sociedades es baja, cuando la tasa marginal más alta es menor de 25%, media de 25 hasta 40% y alta de 40% o más.

⁵³ Idem pp. 132 y 133.

Para el caso de las personas físicas la situación es diferente, en Costa Rica y Guatemala la tasa más alta que se aplica a una persona física es de 25%, mientras en Chile y Honduras la tasa es de 45 y 40% respectivamente. Se debe destacar que casi todos los países aplican una tasa media, excepto estos dos últimos, cuyas tasas son altas. México actualmente tiene una tasa máxima de 40%. Para determinar la magnitud de la tasa del impuesto a la renta individual se toma de referencia la tasa básica, así esta será baja hasta 12%, media de 12 a 20% y alta más de 20%.

TASA DE IMPUESTO A LA RENTA			
	Personas jurídicas		Personas físicas
Alta	Honduras	Alta	Chile
Media	Argentina	Media	Honduras
	Colombia		Argentina
	Costa Rica		Colombia
	El Salvador		Costa Rica
	Guatemala		El Salvador
	México		Guatemala
	Nicaragua		México
	Panamá		Nicaragua
	Venezuela		Panamá
Baja	Chile		Venezuela

Fuente: Elaboración propia, con información de BID, Op cit. P. 75

⁵⁴ Idem P. 134.

En relación al tratamiento que se le da a las remesas del exterior y a las ganancias de capital la situación es la siguiente: en el primer caso todos los países considerados -excepto El Salvador- aplican tasas especiales y en el segundo caso los países que mantienen este tipo de tasas son Colombia, Guatemala, Nicaragua, Panamá y Venezuela, estos dos últimos específicamente sobre inmuebles y bursátiles respectivamente. Adicionalmente en todos los países existe una compensación por pérdidas de ejercicios anteriores -en Nicaragua es parcial- excepto en el Salvador en donde no existe ninguna.

Principales características del impuesto a la renta, 1995.

	Personas jurídicas Tasas generales (%)	Personas físicas Tasas (%)	Tasas especiales sobre remesas al exterior	Tratamiento especial ganancias de capital	Compensación pérdidas ejercicios anteriores
Argentina	30	11/30	Sí	No	Sí
Brasil	25	15/35	Sí	Sí	Sí
Chile	15	5/45	Sí	No	Sí
Colombia	30/35	0/35	Si	Si	Sí
Costa Rica	30	10/25	Si		Si
El Salvador	25	10/30	No	No	No
Guatemala	25	15/25	Sí	Sí	Sí
Honduras	15,35,45,60	9/40	Sí	No	No, parcial
México	34	3/35	Sí	No	Si
Nicaragua	30	7/30	Sí	Sí	Sí
Panamá	30,34	3/30	Si	Sí, inmuebles	Sí
Venezuela	15,22,34	6/34	Si	Sí, bursátiles	Sí

Fuente: Estructura y administración de los impuestos sobre las rentas y ventas en países miembros del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), publicación técnica, Secretaría Ejecutiva, mayo de 1995.

3.1.2 Características del IVA.

Primeramente es importante mencionar que Brasil fue uno de los primeros países del mundo en adoptar el IVA en 1967, sin embargo a diferencia de los países mencionados, en éste el gravamen es una facultad de los gobiernos estatales -se busca incrementar los recursos propios de los gobiernos subnacionales- lo que hace que su organización sea más compleja debido a que las características del impuesto favorecen una administración centralizada.

El IVA a pesar de ser un impuesto de fácil administración y fiscalización presenta un elevado nivel de evasión en los países de América Latina; otro problema es la reducción de la base gravable, ya que existe un número importante de productos -principalmente canasta de alimentos y agropecuarios- exentos de este impuesto.

En el ámbito internacional se utiliza mayormente el principio de destino para la imposición del IVA, es decir, los bienes y servicios son gravados en el país donde se consumen.⁵⁵

Entre el grupo de países considerados, el rango de la tasa general del IVA se sitúa entre el 5% que es la tasa más pequeña y la aplica Panamá y el 21% tasa más alta y la aplica Argentina. México se encuentra en una situación intermedia con una tasa del 15%. Algunos países además de la tasa general aplican una tasa especial como es el caso de Argentina (20%), Colombia (20-60%) para automóviles, Panamá (10%) y Venezuela (10 al 20%) para bienes suntuarios.

⁵⁵ Idem pp. 133 y 134.

La mayoría de países mantienen exenciones básicamente en alimentos, educación y salud, y publicaciones. Destaca el caso de Honduras por mantener exentos del pago del IVA los productos derivados del petróleo.

El tratamiento que se le da al IVA en cuanto a inversiones y exportaciones -excepto en los casos de Colombia, Nicaragua y Panamá, en donde el tipo de crédito que se otorga al gravamen por inversiones es restringido para los dos primeros y nulo para el último- es favorable debido a que genera crédito tributario para el caso de las primeras y están gravadas a tasa cero las segundas. Esta situación refleja la preocupación de estos países por lograr un mayor crecimiento económico, basado en el fomento de estas dos variables económicas.

Para la mayoría de los países la productividad del IVA -cociente entre la recaudación del tributo, en términos del PIB, y su tasa- es baja. Cabe mencionar que se considera baja cuando es menor a 25%, media de 25 hasta 40% y alta de 40% o más. Destaca el hecho de que entre los países que registran la mayor productividad en este impuesto se encuentra México -los otros son Colombia y Nicaragua-, lo que podría sugerir una carga impositiva más orientada a este gravamen.⁵⁶

⁵⁶ Sin embargo debe tomarse en cuenta la regresividad del impuesto y que a medida que aumenta la tasa de éste la productividad disminuye.

PRODUCTIVIDAD DEL IVA	
Argentina	Baja
Chile	Baja
Colombia	Alta
Costa Rica	Baja
El Salvador	Baja
Guatemala	Media
Honduras	Baja
México	Alta
Nicaragua	Alta
Panamá	Media
Venezuela	Media
Fuente: BID, Op cit. P. 75	

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Principales características del IVA, 1995

	Principales exenciones	Tratamiento		General (%)	Tasas
		Inversiones	Exportaciones		Especial (%)
Argentina	Algunos alimentos, educación y salud, publicaciones	Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	21	27
Brasil	Canasta alimentos (Varian regionalmente)	Genera crédito tributario	Gravadas		
Chile		Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	18	
Colombia	Alimentos, agropecuario, publicaciones	A cuenta impuesto renta	Gravadas a tasa cero	16	20 al 60 (automóviles)
Costa Rica	Agropecuario, canasta de alimentos	Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	10	
El Salvador	Alimentos, publicaciones, educación y salud, servicios públicos	Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	10	
Guatemala	Alimentos, mercaderías, educación	Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	7	
Honduras	Canasta básica, deriv. del petróleo, educación y salud, servicios públicos	Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	7	
México	Alimentos, publicaciones, educación y salud	Genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	15	0
Nicaragua	Alimentos, salud, publicaciones	Crédito fiscal prorrateado	Gravadas a tasa cero	15	
Pánama	Ofertas de alimentos, servicios	No genera crédito tributario	Gravadas a tasa cero	5	10
Venezuela	Alimentos, agropecuario, combustibles, publicaciones, educación y salud, servicios públicos residenciales		Gravadas a tasa cero	12.5	10 al 20 bienes de consumo suntuario

Fuente: Estructura y administración de los impuestos sobre rentas y ventas en países miembros del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), publicación técnica, Secretaría Ejecutiva, mayo de 1995.

3.2 Carga tributaria de los países.

Para comparar la carga tributaria total (IT/PIB) y de cada impuesto ISR/PIB e IVA/PIB de México con los países latinoamericanos se tomó como referencia 1993, debido a que es la información más reciente para varios de los países considerados.

En México la participación de los ingresos tributarios en el PIB era de 11.40% en 1993, lo que lo sitúa entre los países de menor carga tributaria junto con Guatemala y el Salvador, éstos con porcentajes de 7.80 y 10.30% respectivamente. Por el contrario los países que registraron una mayor carga impositiva fueron Chile y Nicaragua con porcentajes de 19.70 y 18.60% respectivamente.

Si se observa el PIB per capita de esos países -específicamente en 1993- encontramos algo muy interesante; México con un PIB per capita mayor al de Chile, 3057 contra 2991 dólares de 1990, tiene una carga tributaria no sólo menor a éste, sino como ya se dijo es una de las más bajas. Por otra parte Nicaragua con un PIB per capita menor al de todos los países, tiene una de las cargas impositivas más altas.

A pesar de que no existe una relación directa entre PIB por habitante y la carga tributaria que un país debe tener, no deja de ser un indicador significativo, en otras palabras, el que México tenga un PIB per capita parecido al de países cuyas cargas tributarias son notablemente mayores a la nuestra, conduce a pensar, primero que quizás en México se está desperdiciando una fuente potencial de recursos tributarios y segundo en la posibilidad de poder incrementar la carga impositiva a nivel federal.

CARGA TRIBUTARIA	
Gobierno Federal (% PIB)	
1993	
Argentina	
Chile	19.70
Colombia	12.82
Costa Rica	15.30
El Salvador	10.30
Guatemala	7.80
Honduras	15.70
México	11.40
Nicaragua	18.60
Panamá	13.10
Venezuela	13.99

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.
Government Finance Statistics Yearbook, IMF 1996.

PRODUCTO INTERNO BRUTO POR HABITANTE									
	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996p
	Dólares de 1990								
Pais									
Argentina	5291	4866	474	5168	5633	5914	6341	5983	6191
Chile	2300	2475	2519	2652	2874	2991	3066	3259	3440
Colombia	1417	1453	1476	1503	153	1586	1651	1720	1730
Costa Rica	1865	1909	1924	1915	2004	2074	2114	2113	2054
El Salvador	1015	1006	1034	1049	1104	1089	1202	1249	1257
Guatemala	847	856	857	863	879	887	897	915	916
Honduras	649	654	633	632	649	674	644	648	648
México	2933	2968	3041	3085	3106	3057	3133	2862	2953
Nicaragua	512	495	480	464	450	456	460	468	481
Panamá	2113	2100	2216	2374	2514	2595	262	2623	2641
Venezuela	3268	2931	3075	3296	3413	3371	3215	3256	3143

Fuente: BID. Op cit. P. 243.

3.2.1 Carga fiscal del impuesto sobre la renta.

Los países en donde el impuesto sobre la renta soporta una carga fiscal elevada son Venezuela (8.80%), Colombia y Costa Rica (5.45%), México (5.20%) y Panamá

(5.07%); esto significa que en dichos países gran parte de los ingresos tributarios dependen del impuesto a la renta, esto es, de la tributación directa, a pesar de que la tendencia de los sistemas tributarios de todos ellos, ha sido el aumento de la participación de los impuestos indirectos. Por otra parte, en Guatemala y el Salvador es donde se presenta la menor carga fiscal de dicho gravamen con cifras de 1.85 y 2.10% respectivamente, lo que indica que en estos países, especialmente en el caso del primero, el impuesto a la renta no tiene una participación destacada en la recaudación tributaria total.

CARGA FISCAL DEL ISR	
Gobierno Federal (% PIB)	
1993	
Argentina	
Chile	4.35
Colombia	5.45
Costa Rica	5.45
El Salvador	2.10
Guatemala	1.85
Honduras	3.86
México	5.20
Nicaragua	
Panamá	5.07
Venezuela	8.80
Fuente:CEPAL, Istmo centroamericano.	
Series históricas macroeconómicas, 1996.	
Government Finance Statistics Yearbook, IMF 1995.	

3.2.2 Carga fiscal del impuesto al valor agregado.

El país en donde el IVA soporta la mayor carga fiscal es Chile con 8.47%, a éste le siguen Argentina y Colombia con porcentajes de 5.99 y 5.33% respectivamente. En el caso de Chile, si comparamos la carga tributaria del ISR e IVA se aprecia claramente que la del segundo gravamen es mucho mayor en casi el doble, lo que significa que en

ese país la mayor parte de los ingresos tributarios provienen de la tributación indirecta. En Colombia la situación es diferente, si bien es cierto, como ya se dijo es uno de los países cuya carga fiscal del IVA es alta, esto no significa que prevalezca la imposición indirecta, ya que mantiene una carga parecida sobre el ISR (5.45%), es decir, en este país, el peso que tienen la imposición directa e indirecta en la recaudación tributaria es bastante similar.

México como ya se mencionó, es uno de los pocos países que tienen una productividad elevada en este impuesto, sin embargo la carga tributaria de éste es baja (2.80%), similar a la de Costa Rica (2.52%), Guatemala (2.63%) y Panamá (2.05%); es claro que en nuestro país la imposición a la renta todavía sigue siendo el concepto por el cual se obtiene una gran cantidad de recursos. Cabe mencionar que Venezuela presenta la carga fiscal más baja con 0.66%.

CARGA FISCAL DEL IVA	
Gobierno Federal (%PIB)	
1993	
Argentina	5.99
Chile	8.47
Colombia	5.33
Costa Rica	2.52
El Salvador	4.75
Guatemala	2.63
México	2.80
Nicaragua	
Panamá	2.05
Venezuela	0.66
Fuente: CEPAL, Istmo centroamericano.	
Series históricas macroeconómicas, 1996.	
Government Finance Statistics Yearbook, IMF 1996.	

3.2.3 Carga fiscal directos e indirectos.

Si se divide el total de impuestos que aplican los gobiernos centrales de cada país en directos e indirectos y se obtiene la carga fiscal para cada grupo de impuestos, el resultado es el siguiente:

En Venezuela la mayor carga la soportan los directos (8.80%), de hecho del total de países es el único en donde la tributación directa predomina notablemente sobre la indirecta, ante esta situación cabría pensar en dos cuestiones: la primera en que este país estuviera obteniendo ingresos tributarios menores a su capacidad real, debido a que como se mencionó en apartados anteriores, la imposición directa -específicamente en el caso del ISR- presenta dificultades en su administración, y la segunda en que quizá en Venezuela la mayor participación de la imposición directa se ve reflejada en un sistema tributario más equitativo.

En Honduras la imposición indirecta es la que soporta la mayor carga fiscal (12.10%) y al igual que Venezuela pero en la situación contraria, es el único país en donde ésta supera por mucho a la directa. Lo anterior conduce también a pensar en dos cuestiones claramente opuestas a las mencionadas arriba: la primera en que quizá la recaudación tributaria en este país no presenta grandes problemas debido a que la imposición indirecta -especialmente el caso del IVA- es de fácil administración, lo que a su vez puede traducirse en mayores ingresos y la segunda que la prevalencia ó predominio de la tributación indirecta en el total de impuestos puede ser sinónimo de un sistema impositivo regresivo, o lo que es lo mismo de un sistema en donde la inequidad es su atributo principal.

Una vez mencionados los países en donde predominan de forma notable uno u otro tipo de imposición directa e indirecta, pasemos ahora a los países en los que ambas tienen una participación similar en el total de ingresos tributarios, entre éstos tenemos a Colombia, México y Panamá, sin embargo de los tres el nuestro es el que mantiene la mayor similitud en la carga fiscal de cada grupo de impuestos.

De lo anterior se puede deducir que en México existe -de acuerdo con las cifras para 1993- un cierto equilibrio entre la tributación directa e indirecta, sin embargo esto no significa que el país cuente con un sistema tributario equilibrado en donde la regresividad de la imposición indirecta es compensada por la progresividad de la directa ó que la complejidad en la administración de la segunda -causante de la menor recaudación de recursos- se complemente con la sencilla administración de la primera. En realidad debe tomarse en cuenta que en México el sistema impositivo a nivel federal presenta ciertas restricciones como: en los dos tipos de imposición se mantiene un número considerable de exenciones y deducciones; el nivel de elusión y evasión fiscal es notable, con la presencia de la economía informal una parte importante de la población ocupada escapa al pago de impuestos; éstas han llevado al debilitamiento del sistema tributario del gobierno federal y consecuentemente a la disminución preocupante de la recaudación tributaria.

CARGA FISCAL		
Gobierno Federal (% PIB)		
1993		
	IMPUESTOS	
	Directos	Indirectos
Argentina		
Chile	4.35	13.26
Colombia	5.45	7.36
Costa Rica	3.18	12.20
El Salvador	2.68	7.63
Guatemala	1.92	5.87
Honduras	4.82	10.87
México	5.37	6.02
Nicaragua	2.60	12.10
Panamá	5.87	7.23
Venezuela	8.80	3.98
Fuente: CEPAL, Istmo centroamericano.		
Series históricas macroeconómicas, 1996.		
Government Finance Statistics Yearbook, IMF 1996.		

3.3 Participación del impuesto a la renta, al valor agregado, consumos específicos y al comercio exterior en el total de ingresos tributarios.

La participación del impuesto a la renta, al valor agregado y a los consumos específicos en el total de los ingresos tributarios para muchos de los países se ha incrementado desde 1980. Durante 1991 y 1995 los países que presentaron la mayor participación fueron México (86.34%), Nicaragua (86%) y Colombia (84.26%); lo que significa que la mayor parte de la recaudación tributaria de estos países se concentra en estos gravámenes. Por su parte el país que registró menor participación fue Costa Rica con 56.64%, lo que muestra que en este país existe mayor diversidad de tributos que en el resto de los países.

PARTICIPACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA, AL VALOR AGREGADO Y A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS (porcentajes)				
	1980	1985	1990	1991-95*
Argentina	73.52	63.02	68.03	76.76
Chile	66.76	66.86	71.28	76.86
Colombia	54.57	59.26	73.54	84.26
Costa Rica	62.46	58.88	63.06	56.64
El Salvador	68	71.94	58.74	74.05
Guatemala	51.04	59.32	67.68	75.39
Honduras	71.14	69.89		64.29
México	82.91	67.29		86.34
Nicaragua	64.01	59.45	71.57	86
Panamá	15.43	56.44	59.72	66.02
Venezuela	83.94	77.86	9.5	80.21
* Panamá y Chile, 1991-94.				
Fuente: BID, con base en estadísticas oficiales.				

La participación de los impuestos al comercio exterior en el total de ingresos tributarios en la mayoría de los países ha disminuido desde 1980. Argentina y México fueron los países que entre 1991 y 1995 registraron la menor participación promedio con porcentajes de 5.6 y 8.6 respectivamente. Esto refleja la preocupación de estos países por su rápida inserción a la economía internacional y los esfuerzos que han hecho para lograrlo; empero cabe señalar que si bien se espera de la apertura económica mayores niveles de crecimiento,⁵⁷ debe considerarse el efecto negativo de ésta sobre la recaudación tributaria, debido a que se disminuyen y/o eliminan aranceles.

Durante el periodo señalado el país que registró la mayor participación promedio fue Guatemala (42.2%), a éste le siguieron Costa Rica (24.4%) y Panamá (23.9%). Lo anterior muestra como estos tres países especialmente Guatemala mantienen un nivel

⁵⁷ Resultado de fomentar la competencia entre las unidades económicas, ya que ésta propicia que se queden sólo las más eficientes, de acuerdo con el modelo neoliberal.

de proteccionismo elevado -comparado con el de los otros países- en la búsqueda de fortalecer la economía nacional.

PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR EN EL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (porcentajes)				
	1980	1985	1990	1991-95*
Argentina	45.8	16.7	12.1	5.6
Chile	5.8	39.5	14.1	12.5
Colombia	27.2	19.7	33.7	15
Costa Rica	30.3	35.5	27.8	24.4
El Salvador	38.9	29.7	22.4	19.1
Guatemala	38.7	28.7	40.6	42.2
Honduras	39.9	41.5	38.6	19.7
México	9.5	6.3	8	8.6
Nicaragua	15.2	5.9	15.8	12.5
Panamá	18	18.8	22	23.9
Venezuela	9.5	20.4	7.6	12.8

* Panamá y Chile, 1991-94.
Fuente: BID, con base en estadísticas oficiales.

CARGA FISCAL DEL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR Gobierno Federal (%PIB) 1993	
Argentina	
Chile	2.23
Colombia	1.23
Costa Rica	3.59
El Salvador	2.00
Guatemala	1.77
Honduras	4.70
México	1.00
Nicaragua	4.00
Panamá	3.68
Venezuela	1.84

Fuente: CEPAL, Istmo centroamericano.
Series históricas macroeconómicas, 1996.
Government Finance Statistics Yearbook, IMF 1996.

En esta sección se presentó entre otras cosas una descripción general de los principales impuestos -sobre la renta y al valor agregado- de los países considerados; un análisis de la carga tributaria total y por tipo de impuesto de los gobiernos centrales de cada país, inclusive en algún momento se tuvo que señalar el PIB per capita de algunos de ellos, para poder hacer una comparación objetiva; y la participación del impuesto a la renta, al valor agregado, consumos específicos y al comercio exterior en el total de ingresos tributarios. Como se observa se trató de un capítulo muy rico en contenido.

A continuación se presentan aspectos relevantes para el caso de México, que se desprendieron de la realización de este capítulo:

1. La carga tributaria del gobierno federal es baja comparada con la de algunos países de América Latina, inclusive con la de países con un PIB por habitante menor al nuestro.
2. Al igual que en los demás países se mantiene un número elevado de exenciones y deducciones tanto en la imposición directa como en la indirecta.
3. El ISR continua siendo el gravamen que aporta la mayor cantidad de recursos, así lo demuestra su importancia en el PIB (5.20%).
4. La tasa del IVA es media y su productividad alta. Además de México sólo Colombia y Nicaragua registraron una productividad elevada en este tributo.
5. La carga fiscal de la tributación directa no difiere en mucho de la indirecta, a diferencia de lo que ocurre en otros países donde predomina claramente una de la otra.
6. El grado de concentración en el impuesto a la renta, al valor agregado y a los consumos específicos es el más alto (86.34%) de todos los países.

7. La participación de los impuestos al comercio exterior en el total de ingresos tributarios es una de las más bajas junto con Argentina. Lo que se relaciona con el nivel de apertura económica de cada país.

4. POSICIONES Y/O PROPUESTAS SOBRE REFORMA TRIBUTARIA

En los dos capítulos anteriores se analizó el comportamiento de la recaudación tributaria federal, en ambos se llegó a la conclusión de que ésta debe fortalecerse, y específicamente aquella que no depende de la actividad petrolera; esto con el propósito de que el gobierno cuente con mayores recursos propios, que le permitan incrementar el nivel de gasto público.

Lo anterior conduce al siguiente cuestionamiento ¿cómo incrementar el nivel de recaudación tributaria a nivel federal?, la respuesta se encuentra inmersa en el siguiente concepto “reforma tributaria”; sin embargo hay que aclarar que una reforma impositiva no tiene como único objetivo incrementar la recaudación tributaria, sino que también busca equidad, promoción de la inversión productiva y el empleo, combate a la elusión y evasión fiscal, simplificación administrativa, seguridad jurídica, entre otros. El presente capítulo tiene como propósito exponer de forma genérica y sintetizada las propuestas o los puntos de vista que tienen los diversos actores de la economía, gobierno -para fines de este trabajo representado por la SHCP- partidos políticos, empresarios y trabajadores, e inclusive el fondo monetario internacional (FMI) respecto a dicha reforma; buscando con ello principalmente dar respuesta a la pregunta planteada. Sin embargo cabe mencionar que la mayoría de estas propuestas aportan varios elementos importantes para mejorar el actual marco tributario en muchos aspectos, no solo en el recaudatorio.

Al conocer dichas propuestas o posiciones de cada uno de los sectores se plantea la posibilidad de llegar a un acuerdo concensado a través de la elección pública -lograr éste es complejo debido a los intereses encontrados de cada grupo o sector- en donde tanto gobierno, partidos políticos, empresarios y trabajadores estén de acuerdo en los

puntos que debe tocar la reforma tributaria y específicamente en aquellos encaminados a fortalecer los ingresos tributarios, todo esto con el propósito de favorecer a la sociedad en su conjunto.

4.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la subsecretaría de ingresos plantea que no existen las condiciones políticas para desarrollar una reforma fiscal integral, la cuál implica una reforma impositiva. Para esta subsecretaría se requiere el apoyo y coordinación de los legisladores, partidos políticos y sectores productivos para lograr dicha reforma.⁵⁸

Entre los avances importantes que se dieron en materia impositiva en la última década se encuentran la transformación de la estructura tributaria -principalmente la reducción del número de tasas y porcentaje máximo aplicado a personas físicas y morales- y la promoción de la inversión y la eficiencia en el mercado de capitales.

Los impuestos indirectos se sustentan cada vez más en el IVA, ya que los impuestos especiales se aplican a pocos bienes. Dado que el IVA funciona con tasas diferenciadas -una gran cantidad de bienes y servicios están exentos o tienen tasa cero- la población de bajos ingresos se ve beneficiada, sin embargo esto implica un subsidio indirecto a las personas de medianos y altos ingresos. Lo que significa una pérdida de la recaudación por este concepto y un método deficiente para mejorar la redistribución del ingreso.

⁵⁸ Opinión general.

Existe consenso respecto a la necesidad de incrementar la recaudación tributaria y hacer el gasto más eficiente. Empero la mayor dificultad radica en aumentar los ingresos tributarios, sin perjudicar el ahorro y la inversión. Debe continuarse con la ampliación del padrón de contribuyentes, el combate a la evasión fiscal, la simplificación y modernización de la administración tributaria.⁵⁹

Para la SHCP el debilitamiento en el nivel de recaudación se debe en gran parte a los beneficios otorgados a empresarios, consumidores y trabajadores. Dicha Secretaría esta a favor del incremento de impuestos.⁶⁰

La economía informal o ilegal no representa una fuente importante de ingresos para el gobierno, dado que su recaudación potencial es bastante inferior a la estimada. La incorporación de ésta al sector formal de la economía también implicaría para la autoridad un costo por la ampliación del crédito al salario. La mejor forma de combatir la evasión se encuentra en el sector formal, ya que ésta representa en el caso del IVA una tercera parte.

El reto tributario más importante de México no es la creación de un Nuevo Pacto Fiscal, lo que se requiere es un Pacto de Responsabilidad Fiscal, entre los poderes, las fuerzas políticas y la sociedad.

Las asignaturas pendientes en materia impositiva son: dotar al marco tributario de una suficiente capacidad recaudatoria; lograr una simplificación en todos sus aspectos; revisar los tratos especiales que se otorgan para evaluar cuales deben continuar, si es

⁵⁹ Planteamiento expuesto por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, José Angel Gurría en el décimo foro nacional del Instituto Mexicano Ejecutivo de Finanzas (IMEF). SHCP, Informe Hacendario, abril-junio, vol. 6, Núm. 22.

que se mantiene la necesidad social o económica que justificó su origen, y el futuro de los impuestos debe seguir la corriente mundialmente aceptada.⁶¹

Tomás Ruiz, Subsecretario de ingresos de la SHCP.

“Se debe tomar en consideración que a pesar del incremento en las necesidades sociales y de infraestructura de los últimos 20 años, el sistema tributario no ha aumentado la carga fiscal”.

“Queremos un sistema impositivo moderno, neutral y capaz de dotar al Estado de los recursos necesarios”.⁶²

La SHCP se manifiesta dispuesta a recibir y analizar las propuestas que tengan los diversos sectores de la economía en materia tributaria y así llegar a un consenso que permita realizar una reforma impositiva, con la cuál puedan fortalecerse los ingresos tributarios.

4.2 Fracción Priísta.

Para la fracción priísta la reforma impositiva no se ha podido desarrollar porque no existen las condiciones políticas para llevarla a cabo.⁶³

⁶⁰ El financiero (24/06/98), Año XVII, Núm. 4808, P.5.

⁶¹ El financiero (22/04/99), Año XVIII, Núm. 5102, P.9.

⁶² El _____ (24/07/98), Año XVII, Núm. 4838, P.8.

⁶³ Opinión general.

La apertura económica, que se inicia en los 70's, la crisis de la deuda externa de los 80's, y el fenómeno de globalización obligaron a los países de América Latina -con diferencia de grado- ha emprender importantes reformas en sus regímenes tributarios. En México la reforma a la estructura tributaria permitió: reducir la carga fiscal de empresas e individuos con la disminución de tasas y la desaparición de un gran número de impuestos, también se mejoro su equidad ya que se redujeron los tratos preferenciales; a demás se logró incrementar el ahorro y la simplificación administrativa.

Si bien las reformas impositivas muestran logros, todavía están muy lejos de cumplir plenamente los objetivos de un sistema fiscal: suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, neutralidad en la asignación de recursos y equidad en la distribución de la carga. Además los índices de evasión, elusión y renuncia fiscal siguen siendo muy elevados.

La disminución en la recaudación tributaria se explica tanto por la evasión fiscal como por los diversos beneficios fiscales que se han otorgado para promover la inversión y elevar la equidad tributaria; este último punto queda demostrado con el IVA, dado que en México tenemos exenciones o tasa cero en varios sectores y/o productos que no se aplican en otros países.

Es necesario elevar los ingresos tributarios, pero también se requiere revisar los estímulos a las actividades productivas, simplificar la estructura tributaria, reforzar la seguridad jurídica, y lograr una distribución equitativa de la carga tributaria entre los sectores. Cabe mencionar que las modificaciones que hallan de hacerse a impuestos específicos deben tomar en cuenta las opiniones de colegios de contadores, cámaras de comercio y agentes productivos.

Un de los temas que más preocupa a la ciudadanía es saber como será gravada y el uso que hará de sus contribuciones el fisco.⁶⁴

4.3 Fracción Panista.

Para la fracción panista es necesaria la ampliación de la base tributaria, para que así no sean unos cuantos, como ocurre actualmente los que paguen impuestos, lo cual ayudaría a estimular la inversión y las actividades.⁶⁵

Lineamientos:

- La despetrolización presupuestal es la primera estrategia obligada de las finanzas públicas y por lo tanto se requiere diversificar los ingresos tributarios.
- La tasa del IVA no se debe aumentar, dado que esto provocaría: el contrabando y la evasión, el crecimiento de la economía informal, erosión de la base gravable y perjuicio de los sectores más desfavorecidos.
- Se deben reconocer los beneficios recaudatorios del IVA -a pesar de su carácter regresivo- ya que abarca un universo amplio de contribuyentes. Hay que señalar que el debilitamiento en la recaudación de dicho impuesto obedece básicamente a la existencia de tasas diferenciadas y exenciones que se otorgan a diversos sectores de la economía, esto dificulta la administración del tributo y facilita la evasión. Para solucionar este problema se propone que la tasa del IVA sea menor y de carácter general.

⁶⁴ Planteamiento expuesto por el Senador Rodolfo Becerril Straffon del Partido Revolucionario Institucional (PRI) en el Coloquio Internacional "El Poder Legislativo y la Política de Finanzas Públicas" organizado por el Congreso Mexicano y el Centro de Estudios para la Reforma del Estado (CERES).

⁶⁵ Opinión general.

- Se necesita revisar el concepto de pago de tenencias de vehículos automotores y sustituirlo por un pago único en la compra de automóviles nuevos con una tasa progresiva de acuerdo al lujo y pagos anuales o semestrales por derechos de medio ambiente.
- La empresa familiar debe integrarse al régimen especial de tributación.
- Deben conciliarse los dos puntos de vista que tienen la SHCP -aumentar la recaudación- y el sector privado -reducir las tasas impositivas- sobre la carga fiscal. Esto hará posible la construcción de un nuevo marco tributario, que se caracterice por su competitividad, universalidad, aplicabilidad, equidad y proporcionalidad.
- Es necesario ampliar el debate tributario, para ello es preciso la participación de los siguientes sectores: colegios de contadores, de economistas, y de abogados, las cámaras empresariales y líderes de opinión diestros en la materia, para que junto con la autoridad hacendaria se logre llegar a un consenso sobre la reforma triburaria.⁶⁶

4.4 Fracción Perredista.

Problemas que se presentan en la actual estructura tributaria.

- En México el aspecto impositivo ha sido de los más inestables desde hace varios años. Desde 1970 las leyes impositivas se reforman año con año.
- La recaudación del impuesto sobre la renta recae básicamente en tan sólo 493 mil personas morales del régimen general de la ley y en los asalariados.

⁶⁶ Planteamiento expuesto por el Senador Arturo Nava Bolaños del Partido Acción Nacional (PAN) en el Coloquio Internacional citado.

- Algunos sectores de la población rechazan el pago de impuestos, porque no se ha fomentado la educación cívica de los mexicanos.
- La economía informal representa alrededor del 20 al 30% del PIB.
- Existencia de “paraísos fiscales” en la actual ley del Impuesto sobre la Renta, como son el régimen simplificado y el régimen de pequeños contribuyentes. A continuación se describen cada uno de ellos:

Régimen simplificado. Este se aplica únicamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas y al autotransporte terrestre de carga o pasajeros. Para determinar la base gravable restan a sus entradas de efectivo -se considera “entrada” entre otros conceptos, a los ingresos propios de la actividad y los retiros de cuentas bancarias- sus salidas de efectivo -se considera “salida”, entre otros conceptos, a los depósitos en cuentas bancarias y de inversión propias de la actividad- a la diferencia, si las entradas son mayores, todavía pueden reducirse, tratándose de personas morales dedicadas solamente a la actividad agropecuaria, una cantidad equivalente a 20 salarios mínimos anuales por cada socio, dicha disminución no puede ser mayor de 200 salarios mínimos anuales. En el caso de las personas físicas la disminución es únicamente por 20 salarios mínimos anuales. Es importante aclarar que esta disminución especial no es permitida para los transportistas.

Cabe mencionar que este régimen permite deducir al 100% las adquisiciones de activo fijo en el ejercicio en que se adquieren.

Régimen de pequeños contribuyentes. Con este régimen se llega a pagar sólo el 0.5% sobre los ingresos brutos, y además a todo el sistema se les permite no llevar contabilidad.

- La estructura tributaria no cumple con su función recaudadora, ya que es ineficaz y extremadamente dependiente de los ingresos petroleros.
- La función fiscalizadora se concentra en muy pocos contribuyentes.

- El tipo de tributación que se tiene desalienta la inversión productiva, porque es compleja, discrecional y no atiende los intereses de la población en general.

Ejes para una reforma tributaria.

- Ataque frontal y verdadero a la economía informal y a la evasión fiscal.
- Ataque a la corrupción e impunidad.
- Ampliación del número de contribuyentes.
- Revisión inmediata de las tarifas del ISR de las personas físicas, éstas deben ser equitativas y progresivas a través de la ampliación de sus rangos, las personas de más bajos ingresos deben permanecer sin carga fiscal.
- Reordenar la seguridad jurídica de los contribuyentes.
- Diseñar mecanismos efectivos que estimulen la inversión y el empleo.
- Diseñar una verdadera reforma educativa para que se enseñe en las escuelas que la primera obligación que tienen los ciudadanos con su país, es pagar los impuestos que les correspondan de acuerdo con las leyes justas y equitativas y, a la vez, que los ciudadanos tenemos el derecho de exigir a los mandatarios una administración responsable y eficiente de esos recursos.
- Disminuir el carácter regresivo del IVA y de los demás impuestos indirectos.
- Gravar a las actividades especulativas conforme a los rangos competitivos internacionales.
- Debe disminuirse la dependencia de los ingresos petroleros en la recaudación a través de una estrategia de planeación correcta.
- Revisión inmediata de las competencias fiscales de la Federación, los Estados y los Municipios.

- En la reforma impositiva el Congreso de la Unión debe jugar un papel importante en la planeación y concertación con todos los agentes económicos que intervienen en ésta.

Las medidas mencionadas fortalecerán gradual, equitativa y progresivamente la recaudación.⁶⁷

4.5 Sector Privado.

4.5.1 Consejo Coordinador Empresarial (CCE).

Para el CCE son cuatro los ejes fundamentales sobre los que se deben trabajar para lograr una reforma impositiva:

- A. Simplificar el pago de impuestos y otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.
- B. La política fiscal debe ser más promotora que recaudadora. Esto puede lograrse eliminando impuestos como el IMPAC y otorgando un trato diferenciado entre las reinversiones de utilidades y el retiro de éstas.
- C. Disminuir la dependencia de los ingresos petroleros, esto puede conseguirse incrementando el número de contribuyentes mediante la incorporación de la economía informal.

⁶⁷ Planteamiento expuesto por el Senador Jorge A. Calderón Salazar (presidente de la Comisión de Relaciones Cuarta LVII Legislatura Senado de la República/México. Partido de la Revolución Democrática (PRD) en el C.I. cit.

D. Hacer menos regresiva la tarifa intermedia para las personas físicas, así mismo se debe trabajar para que el ISR disminuya gradualmente.⁶⁸

4.5.2 Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF).

La postura del IMEF en materia tributaria es la siguiente:

- Se debe establecer una tasa diferenciada del IVA, esto es, una de 20% para artículos de lujo, otra del 2% para servicios de uso doméstico y exentar a determinados bienes y servicios básicos.
- Es aconsejable aplicar un esquema diferenciado, para determinar el impuesto sobre la tenencia de vehículos.
- El marco tributario actual es poco atractivo para los inversionistas nacionales y extranjeros, dada su complejidad para determinar la base impositiva; por lo tanto se requiere simplificar el régimen de tarifas, subsidios y crédito al salario.
- Es necesario utilizar estímulos tributarios para crear ahorro de largo plazo.
- Se puede establecer una progresividad a las inversiones de acuerdo al plazo que tengan, es decir, entre mayor fuera éste la deducción también lo sería. Así inversiones con plazos de 5 a 7 años obtendrían una deducción del 50% y aquellas de más de 20 años de duración recibirían una deducción del 100%.
- Se requiere incrementar la actividad fiscalizadora de la autoridad.
- Los vendedores en vía pública y los vehículos que transportan bienes y personas pueden ser controlados mediante el pago de una cuota fija.⁶⁹

⁶⁸ El financiero (19/08/98), Año XVII, Núm. 4864, P.7.

⁶⁹ El financiero (27/11/98), Año XVIII, Núm. 4962, P.6.

4.5.3 Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX).

Para la Coparmex la reforma impositiva no debe traducirse en incrementos de impuestos, dado que esto significaría el debilitamiento de la economía nacional y la unión social.

Esta confederación esta a favor de una mayor simplificación fiscal, seguridad jurídica para el contribuyente, combate a la evasión fiscal y ampliación del número de contribuyentes.

Se propone eliminar el IMPAC de las empresas, ya que se considera nocivo para la inversión y el empleo.

Para el caso del ISR la propuesta es hacer su tarifa más progresiva y permitir la deducibilidad de impuestos en automóviles, alimentos y servicios educativos.

Es necesario destacar que para la Coparmex el reto más importante es el combate a la evasión fiscal, consecuencia de las altas tasas impositivas, lo cual según ésta se puede lograr mediante la incorporación de la economía informal al pago de impuestos. Las autoridades deben incrementar su esfuerzo fiscalizador en aquellos sectores que no pagan impuestos, es decir, la economía ilegal.⁷⁰

Raúl Muñoz Leos, Vicepresidente de la Coparmex

“Los impuestos deben ser pocos, bajos y fáciles de pagar.”

Cabe mencionar que la Coparmex al menos en materia tributaria trabaja de manera conjunta con el IMEF y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

4.6 Trabajadores.

Tanto la Confederación de Trabajadores Mexicanos (CTM) como el Congreso del Trabajo (CT) en donde se encuentran afiliados la mayoría de los trabajadores, hasta el momento no tienen ninguna propuesta de reforma tributaria; más bien lo que han hecho ambas organizaciones es pronunciarse a favor o en contra -de acuerdo con sus intereses- a través de sus líderes, de los cambios posibles en el ámbito impositivo.

La CTM opina que el gobierno federal debe encontrar mecanismos alternativos para obtener más recursos sin perjudicar a los trabajadores, una forma de lograrlo sería aumentando la carga tributaria de los que poseen una mayor riqueza y vigilando rigurosamente los gastos de las dependencias.

Dicha institución reconoce que las medidas económicas aplicadas han afectado las perspectivas de bienestar en el corto y el mediano plazo de la clase trabajadora.⁷¹

Por su parte el CT apoya la ampliación de la base gravable y la reducción de impuestos para los de menores ingresos, dado que en la actualidad la recaudación tributaria recae directamente en menos de una cuarta parte de la población económicamente activa.

⁷⁰ _____ (20/08/98), Año XVII, Núm. 4865, P.5.

Cabe mencionar que se considera la redistribución de la carga fiscal una apremiante necesidad.

Esta organización también está a favor de que se otorguen mayores deducciones al ingreso gravable de los trabajadores.⁷²

Ambas organizaciones reconocen que desde hace varios años el poder adquisitivo de los trabajadores se ha deteriorado drásticamente, y por lo tanto se oponen a una alza de impuestos, la cual afectaría más el bienestar de la clase trabajadora.

DIFERENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA		
SHCP	SECTOR PRIVADO	TRABAJADORES
Se ha debilitado la recaudación tributaria.	La política fiscal debe ser más promotora que recaudadora.	El gobierno federal debe encontrar mecanismos para obtener más recursos sin perjudicar a los trabajadores.
Los ingresos se debilitaron por beneficios concedidos a empresas, consumidores y trabajadores.	Es necesario usar estímulos tributarios para fomentar el ahorro y la inversión.	Se deben reducir impuestos a los de menores ingresos e incrementar las deducciones permitidas al ingreso gravable de los trabajadores.
La economía informal o ilegal no representa una fuente importante de ingresos para el gobierno.	El número de contribuyentes se debe incrementar a través de la incorporación de la economía informal al pago de impuestos.	Es necesario incrementar la carga tributaria de los que poseen una mayor riqueza.
El fortalecimiento de los ingresos tributarios se lograra mediante una alza en los impuestos.	Rechazo a incrementos en los impuestos, por el contrario se apoya la reducción de la carga fiscal.	
Fuente: Elaboración propia con base en datos recabados.		

⁷² El financiero (21/08/98), Año XVII, Núm. 4866, P.6.

4.7 Fondo Monetario Internacional (FMI).

Entre las recomendaciones que hace el FMI en materia tributaria se encuentran elevar a 18 o 20% el IVA; eliminar la tasa cero y todas las bases especiales de tributación; incrementar los impuestos suntuarios y eliminar el subsidio que se otorga a los trabajadores con ingresos de hasta tres salarios mínimos.⁷³

- Los conceptos tradicionales de equidad en materia tributaria tendrán que ser modificados debido a las características de la economía actual, por ejemplo el capital es más difícil de gravar que la mano de obra por su alta movilidad.
- La estructura del IVA en muchos países latinoamericanos esta mostrando un proceso de envejecimiento o antigüedad que debe corregirse.
- El universo de contribuyentes debe incrementarse, ya que no solamente los ricos deben pagar impuestos, sino todos los que están trabajando y percibiendo cierto ingreso, esto es, deben contribuir al fisco.
- Para los administradores fiscales representa un problema el hecho de que el sector servicios este creciendo rápidamente, comparado con el sector manufacturero en muchas economías, dado que el primero es más difícil de controlar en términos de administración de impuestos. Por ejemplo en varios países los servicios que prestan los profesionistas -como los contadores y abogados- están exentos del pago del IVA.
- No existe ninguna razón para que los servicios no sean gravados por el IVA o el ISR. Los nuevos servicios de carácter global también deben estar sujetos a tasas impositivas.

⁷² _____ (29/07/98), Año XVII, Núm. 4843, P.9.

⁷³ El financiero (01/08/98), Año XVII, Núm. 4843, pp. 8 y 12.

- La era de los impuestos ambientales ha llegado, sin embargo no se le ha otorgado la atención suficiente. Muchos gobiernos latinoamericanos han permitido la talación de bosques para la construcción de grandes terrenos a cambio del pago de una cuota muy baja, que representa una pequeña fracción de lo que es el costo real de la propiedad.⁷⁴

Parthasarathi Shome, Director adjunto de asuntos fiscales del FMI.

"aplicar a todos los niveles de ingreso de trabajadores una tasa de ISR, aunque esta debe ser progresiva".

"no debe haber excluidos en el pago de impuestos, y mucho menos en los enfocados a gravar el consumo".⁷⁵

4.8 Elementos para la reforma tributaria.

A partir de las propuestas y/o posiciones expuestas sobre reforma tributaria podemos construir una propuesta que encierre los elementos que debe contener dicha reforma de acuerdo con los diversos agentes económicos.

⁷⁴ Planteamiento expuesto por el Director adjunto de asuntos fiscales del FMI, Parthasarathi Shome -quien habló a título personal- en el Seminario Académico "Política Fiscal para un Desarrollo Sostenido a Largo Plazo" organizado por la Asociación Nacional de Instituciones de Docencia e Investigación Económica (ANIDIE) y el Centro de Vinculación con el Sector Productivo (CEVI).

Esta propuesta quedaría resumida en los nueve puntos siguientes:

- Fortalecer la recaudación tributaria.
- Ampliar la base gravable.
- Incrementar el número de contribuyentes.
- Despetrolizar las finanzas públicas, para ello se necesita diversificar los ingresos tributarios.
- Estimular el ahorro y la inversión.
- Redistribución de la carga tributaria.
- Atacar la elusión y evasión fiscal.⁷⁵
- Otorgar mayor seguridad jurídica al contribuyente.
- Simplificar la administración tributaria.

Cabe mencionar que estos nueve puntos resumen claramente las características en que coinciden los diferentes grupos o sectores en relación al contenido de la reforma impositiva.

Vale la pena recordar que en este trabajo se ha insistido en la necesidad de incrementar el nivel de recaudación tributaria del gobierno federal, que como ya se dijo puede conseguirse a través de una reforma impositiva; sin embargo como se ha podido observar, dicha reforma va mucho más allá de buscar un simple incremento en los ingresos tributarios, es decir, con ésta también se espera solucionar los problemas que presenta la estructura tributaria actual.

⁷⁵ El financiero (24/06/98), P.6.

⁷⁶ Esto se relaciona claramente con la función fiscalizadora de la autoridad.

A manera de consejo puede decirse lo siguiente: es mejor fortalecer los ingresos tributarios, cumpliendo con varios de los puntos mencionados arriba: despetrolizar finanzas públicas, ampliar la base gravable, incrementar el número de contribuyentes, atacar la elusión y evasión fiscal, y simplificar la administración tributaria, que a través de un aumento irracional de impuestos a una población con grandes carencias económicas como la nuestra.

Finalmente a los nueve puntos tendría que añadirse uno más -propuesta del PRD- quizás el más importante que es transmitir a los ciudadanos a través de las escuelas la cultura de pagar impuestos, y a su vez el derecho que éstos tienen de exigir a sus gobernantes una administración justa de los recursos que aportan al fisco.

Es importante recordar que este capítulo se hizo básicamente con el propósito de dar respuesta a una pregunta ¿cómo incrementar el nivel de recaudación tributaria a nivel federal?, dicha respuesta la encontramos en el concepto de reforma tributaria o impositiva; empero se ha observado son varias las propuestas y/o posiciones que tienen los diversos sectores de la economía sobre cual debe ser la reforma más adecuada; no obstante dichos sectores o grupos coinciden en varios de los puntos o elementos que debe contener ésta. A partir de ello se construyó una propuesta que contiene los elementos necesarios para la reforma impositiva, en donde se destacó la forma más correcta para incrementar los ingresos tributarios.

Cabe mencionar que en una reforma impositiva no se deben perder de vista los puntos nodales de la teoría tributaria -ver capítulo 1-, esto es, desde que tipo de gravamen se va a aplicar, hasta cual es su incidencia. Sin embargo ello requiere de un análisis complejo, ya que generalmente es difícil establecer parámetros que indiquen con cierta precisión, cual o cuales serán las consecuencias o efectos económicos que pueden generarse con la aplicación de un determinado tributo, el problema de la incidencia es un claro ejemplo.

A pesar de lo complicado que es complementar la teoría con la práctica, revisar la teoría tributaria antes de implementar un gravamen es preferentemente deseado ha dejar de hacerlo, dado que la revisión oportuna de ésta ayuda a visualizar mejor los efectos positivos como: aumento de recaudación, mayor equidad, mejor distribución del ingreso, disminución de la evasión y elusión fiscal, mejor administración tributaria, etc., y negativos como: menor recaudación, mayor iniquidad, ineficiente distribución del ingreso, aumento de la evasión y elusión fiscal, ineficiente administración tributaria, etc., que pueden generarse con la aplicación de uno o varios gravámenes. En este sentido dependerá de las autoridades hacendarias elegir aquel o aquellos impuestos que cumplan total o parcialmente con los objetivos fiscales requeridos, buscando

siempre que la obtención de dichos objetivos no produzca consecuencias económicas desfavorables o que éstas sean mínimas.

Es claro que existen discrepancias entre los diferentes agentes económicos en materia impositiva tales como: la SHCP no esta de acuerdo en incorporar a la economía informal al pago de impuestos, sin embargo algunos partidos políticos, el sector privado y el propio FMI se pronuncian a favor; para la SHCP y el FMI es necesario incrementar los impuestos, empero algunos partidos políticos, empresarios y trabajadores éstos no deben aumentar; una diferencia más la encontramos en el otorgamiento de estímulos fiscales, en este punto nuevamente la posición de la SHCP y el FMI coinciden dado que ambas instituciones están de acuerdo en que deben reducirse dichos estímulos; en cambio empresarios y trabajadores son los más interesados en que éstos continúen e inclusive puedan incrementarse; Sin embargo hay que destacar que existe un acuerdo entre dichos grupos en cuanto a que puntos debe tratar la reforma tributaria.

Llegar a un acuerdo concensado a través de la elección pública⁷⁷ por parte de los diversos sectores para diseñar el marco tributario que habrá de regir es bastante complejo, lo que obedece entre otras cosas a los intereses encontrados de cada grupo; empero participar en una elección pública, como lo es determinar el tipo de tributación que debe existir ya sea a nivel federal, estatal o local, brinda una oportunidad mayor de ser escuchado y escuchar a los demás sus diferentes puntos de vista, y así lograr el mejor acuerdo posible en donde exista consenso de cuál habrá de ser la reforma tributaria más adecuada y que instrumentos se aplicarán para conseguirla; esto favorecerá a la sociedad en su conjunto, cabe mencionar que aquí el proceso democrático juega un papel fundamental.

⁷⁷ Ver capítulo 1 (teoría de la elección pública).

Parece ser que actualmente se esta dando el ámbito necesario para que los agentes lleguen a un consenso sobre materia tributaria, dado que existe cierta unanimidad entre éstos, en relación a cuales deben ser los temas a tratar en la posible reforma impositiva; lo que seguramente se reflejará en mayores ingresos tributarios, que como ya se ha demostrado es una imperante necesidad.

CONCLUSIONES

La realización de este trabajo cumplió plenamente con su objetivo principal que era analizar el nivel de recaudación de impuestos del Gobierno Federal Mexicano y dar algunas propuestas para mejorarlo. También quedo comprobada la hipótesis de que la recaudación tributaria a nivel federal es baja, esto debido a múltiples factores como son: un elevado número de exenciones y deducciones, una base gravable restringida, problemas de elusión y evasión fiscal, dependencia de la actividad petrolera, una administración tributaria compleja, entre otros.

Las conclusiones más importantes que se obtuvieron de este trabajo son las siguientes:

1. Las que se derivan de la evolución de los ingresos del Gobierno Federal, específicamente de los tributarios.
 - Entre 1988 y 1997 los ingresos tributarios registraron una TMC de 1.33%, mientras que los no tributarios presentaron una TMC de 5.53%. En dicho período los ingresos tributarios se debilitaron, en cambio los no tributarios presentaron gran dinamismo.
 - Existe todavía una gran dependencia de la actividad petrolera, en la obtención de ingresos tributarios.
 - La recaudación tributaria federal se necesita fortalecer, específicamente aquella que no depende de la actividad petrolera; esto para que el gobierno cuente con más recursos, que se destinen a incrementar el gasto público, específicamente el programable, el cual disminuyó drásticamente -65.16 vs 59.03%- durante el período.

2. Las que provienen de comparar la carga tributaria federal de México con la de algunos países latinoamericanos.

- En México la carga tributaria del Gobierno Federal es baja comparada con la de algunos países de América Latina, inclusive con la de países con un PIB per capita menor al nuestro.
- Tanto México como los países seleccionados mantienen un número elevado de exenciones y deducciones en la imposición directa y en la indirecta.
- En nuestro país el ISR continua siendo el gravamen que aporta la mayor cantidad de recursos, así lo demuestra su importancia en el PIB, 5.20% para 1993.
- En México la tasa del IVA es media y su productividad alta. Colombia y Nicaragua también registran una productividad elevada en este tributo.
- La carga fiscal de la tributación directa no difiere en mucho de la indirecta, a diferencia de lo que ocurre en otros países donde predomina claramente una de la otra.
- En México el grado de concentración de el impuesto a la renta, al valor agregado y a los consumos específicos es el más alto (86.34%) de todos los países.
- En nuestro país la participación de los impuestos al comercio exterior en el total de ingresos tributarios es una de las más bajas junto con Argentina. Lo que se relaciona con el nivel de apertura de cada país.

3. Las que se derivan de las posiciones y/o propuestas sobre reforma tributaria.

- En una reforma impositiva no hay que perder de vista los puntos nodales de la teoría impositiva, desde que tipo de gravamen se va a aplicar -impuesto no distorsionador vs impuesto distorsionador- hasta cual es su incidencia.
- Revisar la teoría tributaria antes de implementar un gravamen, ayuda a visualizar los efectos positivos y negativos que pueden generarse con la aplicación de éste.
- Las autoridades hacendarias serán las encargadas de elegir el o los impuestos que cumplan total o parcialmente con los objetivos fiscales requeridos, buscando siempre que la obtención de éstos no produzcan consecuencias económicas desfavorables o que éstas sean mínimas.
- A pesar de que existen discrepancias entre los diferentes agentes económicos en materia impositiva, éstos coinciden en algunos de los puntos que debe tratar la reforma tributaria.
- Realizar una reforma impositiva a través de la elección pública es bastante complejo, debido a los intereses encontrados de cada grupo, SHCP, partidos políticos, empresarios y trabajadores; sin embargo una vez que esto se logra, existe una mayor probabilidad de que la reforma tributaria elegida sea la más adecuada, lo que beneficia a toda la sociedad.
- Una reforma tributaria debería tratar los siguientes aspectos: fortalecimiento de la recaudación tributaria; incremento del número de contribuyentes; finanzas públicas menos dependientes de la actividad petrolera; fomento del ahorro y la inversión; redistribución de la carga tributaria; ataque a la elusión y evasión fiscal; mayor seguridad jurídica al contribuyente; y simplificación de la administración tributaria.
- Los ingresos tributarios pueden fortalecerse a través de desp petrolizar finanzas públicas, ampliar la base gravable, incrementar el número de contribuyentes, atacar

la elusión y evasión fiscal, y simplificar la administración tributaria. Esto es mejor que hacerlo mediante el aumento irracional de impuestos a una población con grandes carencias económicas como la nuestra.

- Es en las escuelas donde se debe enseñar a los ciudadanos la cultura de pagar impuestos, y a su vez el derecho que éstos tienen de exigir a sus gobernantes una administración justa de los recursos que aportan al fisco.

Reflexiones sobre la situación actual.

Dado que en este trabajo se analizó el período 1988-1997, cabe hacer algunas reflexiones de cual es la situación de la recaudación tributaria federal en este año 2000.

En este año se estima que la carga tributaria será de 10.6%, es decir, más baja de la que se tenía en 1988 y 1989, con porcentajes de 11.6 y 11.7 respectivamente. Esta situación confirma lo que se ha expuesto en este trabajo, es decir, los ingresos tributarios del Gobierno Federal son bajos y su crecimiento continúa siendo bastante moderado.

En el caso de los ingresos no tributarios, destaca el hecho de que a partir de 1997 han disminuido en forma notable, en este año se estima que su participación en el PIB será de 4.7%. Esto se explica, entre otras cosas, porque el gobierno dejó de percibir recursos por concepto de privatizaciones públicas y por la vulnerabilidad de estos ingresos al cambio en el precio internacional del petróleo.

% PIB			
Ingresos	1998	1999	2000*
Tributarios	10.5	11.3	10.6
No Tributarios	3.7	3.3	4.7
* (estimación).			
Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Cuenta de la Hacienda Pública Federal, 1988 y 1999.			

El Gobierno Federal necesita aumentar sus ingresos, tanto tributarios como no tributarios, es por eso, que nuevamente los agentes económicos plantean la necesidad de realizar una reforma fiscal integral, donde sin duda alguna uno de los temas principales será como fortalecer la recaudación tributaria federal.

Temas pendientes en la agenda.

- Comparar la carga tributaria federal de México con la de países europeos o con la de nuestros vecinos (EUA y Canadá), seguramente se encontraran diferencias abismales
- Conocer y analizar reformas tributarias exitosas que se hallan dado en otros países, para tener un ejemplo a seguir, si es que existen las condiciones para aplicarlas en el nuestro.
- Conocer las propuestas que tienen en materia impositiva los grandes organismos internacionales, Banco Interamericano de Desarrollo (BID), la Comisión Económica Para América Latina (CEPAL), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), etc.

- Analizar el nivel de recaudación tributaria estatal y municipal que existe en nuestro país.
- Evaluar la eficiencia de las instituciones recaudadoras de impuestos.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliografía

1. Arriaga Conchas, E., *Finanzas públicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, México, 1992.
2. Ayala Espino J., *Economía pública*. Un diccionario y manual, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1997.
3. Brosio, G., *Las finanzas públicas*, Oikos Tau, Barcelona 1990.
4. Due, John F. Y Ann F. Friedlaender, *Análisis económico de los impuestos y el sector público*, El ateneo, Buenos Aires, 1977.
5. Instituto Superior de Estudios Fiscales, *Agenda fisco 99*. Compendio de leyes fiscales federales y sus reglamentos, México, 1999.
6. Musgrave, R.A. y P.B. Musgrave, *Hacienda pública*. Teórica y aplicada, McGraw-Hill, México, 1992.
7. Planeta, *Economía planeta*. Diccionario enciclopédico, Barcelona, 1980.
8. Rosas Figueroa, A. y R. Santillán, *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1962.
9. Schmelkes, C., *Manual para la presentación de anteproyectos e informes de investigación (tesis)*, Harla, México, 1988.
10. Stiglitz, J., *La economía del sector público*, Antoni Bush Editor, Barcelona, 1988.

Hemerografía

1. Banco de México, *Informe anual*, varios años.
2. Banco Interamericano de Desarrollo, *América Latina tras una década de reformas tributarias*. Progreso económico y social, Washington, D.C. 1997.
3. Comisión Económica para América Latina, *Istmo centroamericano*. Series históricas macroeconómicas, 1996.
4. El financiero
Año XVII, números: 4808, 4838, 4843, 4864, 4865 y 4866.
5. El financiero
Año XVIII, números: 4962 y 5102.
6. *Government Finance Statistics Yearbook*, IMF, 1996.
7. Presidencia de la República, *Informe de Gobierno*, varios años.
8. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Cuenta de la Hacienda Pública Federal*, varios años.
9. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Palabras del secretario de hacienda y crédito público, Lic. José Angel Gurría, en el décimo foro nacional del IMEF*, en Informe Hacendario, abril-junio, vol. 6, Núm. 22, México, 1998.

Documentos

1. Algunas ponencias del Coloquio Internacional "El Poder Legislativo y la Política de Finanzas Públicas" organizado por el Congreso Mexicano y el Centro de Estudios para la Reforma del Estado.
2. Ponencia de Parthasarathi Shome en el Seminario Académico "Política Fiscal para un Desarrollo Sostenido a Largo Plazo" organizado por la Asociación Nacional de Instituciones e Investigación Económica (ANIDIE) y el Centro de Vinculación con el Sector Productivo.
3. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Algunos aspectos del gasto público en México*. Subsecretaría de Egresos, México, Octubre 1998.