

10



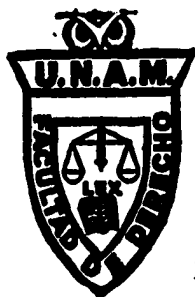
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

EL IMPACTO SOCIAL DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO

T E S I S
QUE PARA OPTAR AL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

MARTHA ITZEL ALARCON ROMERO



ASESOR: DR. EDUARDO MARTINEZ DE LA VEGA Y GLORIA

MEXICO, D. F.

2002



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 5 de diciembre del 2001.

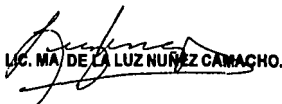
ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante MARTHA ITZEL ALARCON ROMERO, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL IMPACTO SOCIAL SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CANACHO.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

**EL IMPACTO SOCIAL DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO**

A DIOS Y A LA VIRGEN DE GUADALUPE
POR ILUMINAR MI CAMINO, POR GUIARME
PORQUE ME HAN AYUDADO
A MIRAR SIEMPRE ADELANTE

A MI PADRE
PEDRO ALARCON CASAS
POR ENSEÑARME Y GUIARME CON EL EJEMPLO
POR DARMER LA OPORTUNIDAD DE ESTUDIAR
POR APOYARME EN MIS DECISIONES
POR DARMER SIEMPRE MAS DE LO QUE NECESITE

A MI MADRE
ELENA ROMERO PEREYRA
POR ANIMARME, POR APOYARME, POR TU AMOR
POR CONTAGIARME TU ILUSION
DE QUE TUVIERA UNA CARRERA UNIVERSITARIA

**AMIS HERMANOS
PEDRO DAMIAN Y
FERNANDO
POR ALEGRAR MI VIDA, POR SU CARIÑO
POR SU APOYO Y MOTIVARME A
SUPERARME CADA DIA**

**A VICTOR VALENCIA ORTIZ
POR AMARME
POR LLENARME DE SUEÑOS**

**A MI ASESOR
DR. EDUARDO MARTINEZ DE LA VEGA Y GLORIA
POR SER AMIGO
CON GRAN ADMIRACIÓN Y RESPETO
POR AYUDARME EN ESTE TRABAJO**

INTRODUCCIÓN

Es innegable la gran difusión en los medios de comunicación acerca de la Reforma Hacendaria, pretendida por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, respecto a que se graven los alimentos, medicinas y libros, entre otros con el Impuesto al Valor Agregado.

El Poder Legislativo ha dado largas para el análisis y aprobación de la llamada Reforma Hacendaria, ya que algunos diputados consideran que de aprobarse, se lesionaría nuevamente el bolsillo de la gente mas pobre de nuestro país.

También se han levantado voces en el sentido de que es pertinente su aprobación, para evitar los despidos masivos y que con ella se obtendrían beneficios para la población mas necesitada.

Por lo mencionado anteriormente, me surgió el interés, de saber precisamente que es IMPUESTO AL VALOR AGREGADO y porque ha adquirido gran difusión la Reforma, para que se imponga el mencionado impuesto.

Considero también que es necesario que tengan mas difusión todas las leyes fiscales, ya que se relacionan unas con otras, y a diario se aplican impuestos a las personas, de ahí que se deba informar en una forma sencilla como se gastan las erogaciones que se hacen a favor del gobierno.

Los impuestos son un medio para generar bienestar social como por ejemplo cuando se destinan a la salud, la seguridad social, la cultura, deportes, entre otros, por lo que sin duda los impuestos y en el caso concreto del Impuesto al Valor Agregado, causan un gran impacto social, por sus aplicaciones las cuales deben ser para la sociedad y por ende

elevar el nivel y calidad de vida de los contribuyentes, visto desde un punto social.

Por lo anterior este trabajo de Tesis tiene como finalidad, de que en una forma sencilla se conozca el Impuesto al Valor Agregado y el impacto que podría tener la sociedad con la modificación de la ley del anterior impuesto.

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

| | | |
|--------|--|----|
| 1.1 | EL IVA EN EUROPA..... | 10 |
| 1.1.1 | EL IVA EN FRANCIA..... | 11 |
| 1.1.2 | EL IVA EN GRAN BRETAÑA..... | 15 |
| 1.1.3 | EL IVA EN ALEMANIA..... | 17 |
| 1.2 | EL IVA EN MÉXICO..... | 20 |
| 1.2.1 | EL IMPUESTO A LA COMPRAVENTA..... | 21 |
| 1.2.2 | EL IMPUESTO SOBRE VENTAS AL CONSUMO..... | 23 |
| 1.2.3 | EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES..... | 25 |
| 1.3 | EL SISTEMA DE COORDINACIÓN FISCAL..... | 29 |
| 1.4 | DERECHO COMPARADO..... | 32 |
| 1.4.1. | EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COLOMBIA..... | 32 |
| 1.4.2. | EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA..... | 37 |

CAPITULO II

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

| | | |
|-------|--------------------------------------|----|
| 2.1 | ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO..... | 40 |
| 2.1.1 | CONCEPTO..... | 40 |

| | | |
|---------|---|----|
| 2.2 | INGRESOS DEL ESTADO..... | 42 |
| 2.3 | DIFERENCIA ENTRE CONTRIBUCIONES, - TRIBUTOS E IMPUESTOS..... | 48 |
| 2.4 | IMPUESTOS..... | 50 |
| 2.4.1 | DEFINICIÓN..... | 50 |
| 2.4.2 | PRINCIPIOS TEÓRICOS..... | 52 |
| 2.4.3 | SUJETOS..... | 55 |
| 2.4.3.1 | SUJETO PASIVO..... | 56 |
| 2.4.3.2 | SUJETO ACTIVO..... | 64 |
| 2.4.4 | CARACTERISTICAS..... | 66 |
| 2.4.5 | CLASIFICACION..... | 68 |
| 2.4.6 | EFFECTOS..... | 72 |
| 2.5 | EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO..... | 77 |
| 2.5.1 | CONCEPTO..... | 77 |
| 2.5.2 | ELEMENTOS..... | 78 |

CAPITULO III

ESTABLECIMIENTO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES Y PROYECTOS DE LEY DEL IVA

| | | |
|-----|--|-----|
| 3.1 | ESTABLECIMIENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES..... | 93 |
| 3.2 | ESTABLECIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL IVA..... | 96 |
| 3.3 | ENCUESTA NACIONAL DE INGRESO Y GASTO DE LOS HOGARES..... | 101 |
| 3.4 | PROYECTOS DE LEY DEL IVA..... | 126 |

CAPITULO IV

| | |
|--------------------------|------------|
| CONCLUSIONES..... | 130 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 134 |
| LEGISLACIÓN..... | 137 |
| REVISTAS..... | 137 |
| INTERNET..... | 137 |

CAPITULO I

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1.1 EL IVA EN EUROPA

El Impuesto al Valor Agregado tiene sus orígenes en el continente europeo como un medio financiero para satisfacer las necesidades que ahí surgieron con motivo de la primera guerra mundial, sin embargo no nació como tal sino que a través de los años ha ido evolucionando.

Originalmente se habló de un impuesto al lujo después de un impuesto general sobre el gasto para continuar con un impuesto a la producción, así hasta llegar al impuesto al valor agregado que conocemos en la actualidad.

“ Se tienen datos acerca de que el creador del Impuesto al Valor Agregado fue el alemán Wilhem Von Siemens en el año de 1918, con ideas basadas en los problemas que surgieron como consecuencia de la primera guerra

mundial, teniendo su origen en la generalización de una serie de impuestos al lujo sobre determinados productos, aplicados durante el periodo bélico, el impuesto se difundió rápidamente, caracterizándose por una imposición general de las ventas de mercaderías con una tasa generalmente moderada del 1 ó 2 %.¹

1. 1. 1 El Impuesto al Valor Agregado en Francia

El antecedente mas próximo del IVA lo tenemos "en el año de 1917 cuando se estableció en Francia un impuesto proporcional sobre los pagos el cual es considerado como la primera forma del impuesto general sobre el gasto, por esta imposición se gravaban las ventas al menudeo; dicho impuesto era recaudado a través de timbres puestos en facturas."²

En el impuesto proporcional sobre pagos existieron grandes fraudes cometidos por los comerciantes de la época por lo que en el año de 1920 fue abandonado, para implantar un nuevo impuesto sobre la cifra de negocios, desafortunadamente, este impuesto tenía la característica de gravar en cascada todas las operaciones industriales y comerciales dando así lugar a que el costo de los largos procesos de producción, al final se inflaran desproporcionadamente.

¹ Cosciani Cesare. El IVA. Ed. Depalma. Buenos Aires Argentina 1969. Pág. 21

² Resendez Muñoz Eduardo, El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su Imposición en México. Ed. Universidad Autónoma de Nuevo León, México 1980. Pág. 9

Los problemas anteriores dieron lugar a partir de 1925 a la creación de impuestos únicos para ciertos productos, así cada productor o comerciante pagaba una sola vez ya sea en el curso de la producción o en el curso de la comercialización.

El impuesto a la producción surge en el año de 1926, gravando en una sola vez a los productos desde que éstos dejan el ciclo de la producción hasta que entran en el ciclo de la distribución, con lo que se sustituye definitivamente al impuesto general sobre la cifra de negocios y a los impuestos únicos.

Sin embargo en el año de 1939, con la segunda guerra mundial por razones económicas el gobierno francés se ve en la necesidad de reestablecer un impuesto acumulativo surgiendo el impuesto de armamento, el cual gravaba todas las transacciones además de que se tenía el impuesto único a la producción, con lo que se causaba un doble gravamen.

Por un lado el impuesto único intervenía en el momento de la producción y por otro el impuesto de armamento procedía en el momento de las transacciones, ésta situación pudo hacerse mas ligera por una tasa del 1%.

Para el año de 1948 el pago del impuesto a la producción en una sola vez, al final del proceso representaba para el fisco francés dificultades

administrativas, de tal forma que se vieron en la necesidad de instaurar el sistema de pagos fraccionados.

Tenemos entonces que “mediante la ley de 24 de septiembre de 1948, se instauró el sistema de pagos fraccionados cuyos efectos en materia de recaudo resultaban semejantes a los generados por el mecanismo de suspensión y cuya estructura constituye el antecedente mas próximo al IVA.”³

“El sistema de pagos fraccionados simplificó las cosas; en adelante cada productor pagaría el impuesto correspondiente a los productos vendidos, pero estaría autorizado a deducir el impuesto que él había pagado por sus compras a fin de que el impuesto no tuviera un efecto en cascada, sin embargo esta deducción no sería mas que para productos que entraban en la fabricación del producto elaborado, es decir estarían excluidas las deducciones por gastos en la compra de maquinaria a inversiones necesarias a la producción”⁴

Por lo dicho anteriormente la hacienda francesa resultaba incongruente ya que por una parte tenían los impuestos a la producción y el impuesto por la prestación de servicios, y por otra los impuestos únicos, el impuesto sobre las transacciones además de los impuestos locales para ventas al menudeo.

³ Plazas Vega Mauricio A. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. Ed. Temis, Santa Fe de Bogota, Colombia 1998. Pág. 57

⁴ Resendez Muñoz Eduardo Op. cit. P.11

"Como en Francia existía una gran complejidad en su sistema de recaudación en 1952 Maurice Lauré realiza una serie de trabajos reunidos en su libro *Impuesto al Valor Agregado*, en el que señala la necesidad de sustituir los diversos impuestos, por uno solo el Impuesto al Valor Agregado."⁵

Así tenemos que fue Francia el primer país en adoptar el IVA, el 1º de Abril de 1954, con lo que se pretendía alcanzar dos objetivos 1º reestablecer la igualdad fiscal entre los diversos sectores de la vida económica del país, 2º el mejoramiento del aparato productivo y una lucha intensa contra el fraude fiscal provocado por la complejidad del sistema vigente.

Al implantarse el IVA se substituyó el impuesto sobre la producción y el impuesto sobre las transacciones dejando en vigencia los impuestos únicos así como el impuesto sobre la prestación de servicios y el impuesto local.

Como consecuencia de la existencia de diversos impuestos se daba una imposición del ciclo de producción, de la distribución y del consumo, por lo que era necesario simplificar y generalizar el impuesto al valor agregado por lo que se suprimieron los impuestos locales, la mayoría de los impuestos únicos así como el impuesto sobre la prestación de servicios.

⁵ *Ibidem*, p. 12

1. 2 El Impuesto al Valor Agregado en Gran Bretaña

Por lo que hace a la Gran Bretaña en 1922 surge la idea de introducir un gravamen a las compras, con el propósito de aumentar los ingresos como medio económico para financiar la guerra, sin embargo fue hasta el año de 1940 cuando se aplica este impuesto en medio de la segunda guerra mundial.

El impuesto al precio de ventas se reguló en 1963, el cual afecta a todas las transmisiones de productos, tanto a las empresas grandes como a las pequeñas, las cuales debían inscribirse en un registro especial.

Las transferencias que se presentaban entre aquellas empresas inscritas estaban exentas para evitar la acumulación de los tributos. Las empresas debían pagar el impuesto trimestralmente, llevando un libro diario en el que anotaban sus operaciones comerciales.

En el origen del impuesto al precio de ventas existía un cierto número de productos exentos como alimentos, combustibles, bienes gravados anteriormente con impuestos al consumo o derechos aduaneros, así como todas las exportaciones.

Las tasas establecidas para el impuesto eran del 16 y 33 % según la clase de productos, después se agregó otra del 66% y con el transcurso de los años

estas tasas tuvieron variaciones incluso se llegaron a tener hasta siete tasas diferentes, para quedar en cuatro únicamente y se aplicaba a los automóviles, electrodomésticos, perfumes y cosméticos.

Estaban exentos los productos alimenticios, combustibles, libros, ropa para niños, utensilios domésticos, medicinas, sillas para inválidos y productos sujetos a impuestos al consumo.

Al terminar la guerra se tuvieron grandes objeciones por productores y por exportadores ya que las empresas británicas encontraban obstáculos para la producción de bienes, por lo que el gobierno creó diversas comisiones para analizar la situación, entre ellas estuvo la comisión Douglas la cual aconsejó la abolición del impuesto al precio de ventas, elaborando una lista que contenía determinados bienes a los cuales se otorgaban exenciones.

Otra comisión fue la Hutton la cual se limitó a dar consejos para llevar a cabo pequeñas modificaciones, una más la Comisión Grant tuvo por encargo examinar la base imponible.

Posteriormente, el problema fue tratado con una mayor amplitud por un comité designado por el gobierno con la finalidad de estudiar los efectos de crear un impuesto a los negocios agregándolo a los ya existentes o bien en reemplazo del impuesto a las compras. La comisión llevó a cabo su estudio

mediante el impuesto al valor agregado, pero por diversas razones fue preferido el impuesto a las compras.

El impuesto al valor agregado es considerado por los empresarios británicos como un aumento de los costos mediante el incremento de los precios, teniendo en cuenta la influencia del aumento de los precios sobre el nivel de los salarios por lo tanto el encarecimiento del costo de la vida, por éstas razones la comisión determina que no existen motivos validos para implantar el Impuesto al Valor Agregado, en reemplazo del impuesto a las compras.

Como consecuencia de la incorporación de la Gran Bretaña a la Comunidad Económica Europea y por la aplicación del tratado de Roma el Impuesto al Valor Agregado fue establecido con vigencia a partir del 1° de abril de 1973.

1. 1. 3 El Impuesto al Valor Agregado en Alemania

Por otra parte tenemos a Alemania en donde el Impuesto al Valor Agregado ha evolucionado con los años, es decir no se implantó como tal, sino que existieron antes impuestos que regulaban las transferencias de mercancías y el consumo.

Primero tuvieron en 1918 un impuesto de sellos a las transacciones creado mediante una ley de 1916, el cual era un gravamen a las transferencias, a todas las prestaciones comerciales, al consumo propio del empresario y a los ingresos profesionales.

En 1934 hubo una reforma monetaria en la cual la principal discusión fue la de un cambio en el sistema de transacciones, incluyendo una reforma al sistema financiero y fiscal de la nación. Pero fue hasta 1951 que se iniciaron los estudios para una reforma a los impuestos.

El Instituto de Investigaciones Financieras de la Universidad de Alemania elaboró un proyecto de impuesto al valor agregado, el cual consistió en la creación de un impuesto no acumulativo.

En el año de 1954 se creó una comisión encargada de analizar lo concerniente a la reforma financiera y fiscal, la cual señalaba el perfeccionamiento del sistema, sin llegar a una reforma radical obteniendo entre otras las siguientes conclusiones:

1° Que la experiencia ha demostrado que el impuesto a las transacciones no era de gran trascendencia.

2° Que la reforma del impuesto a las transacciones importaría un riesgo excesivo para el presupuesto.

De acuerdo con lo anterior lo conveniente era mejorar el impuesto a las transacciones, con lo que se daría un mayor impulso a la economía del país.

Finalmente lo que llevó a cabo el gobierno alemán con respecto a las peticiones de reforma, fue un memorandum que contenía "modificaciones en el impuesto a la cifra de los negocios y propiciaba el mantenimiento del sistema acumulativo, si bien con algunas modificaciones."⁶

Pero hasta esos años solamente eran sugerencias, modificaciones pequeñas por parte del instituto o de la comisión que no llegaban a solucionar el problema de fondo.

Fue hasta 1958 cuando se presentó al Ministerio de Finanzas un estudio elaborado, partiendo del supuesto de que el impuesto debería influir lo menos posible en la capacidad competitiva de las empresas; ser fácilmente transferible y calculable, lo último era que la reforma no tendría que comprometer la recaudación, según el informe resultaba que en el impuesto a las transacciones era imposible cumplir con todas sus exigencias, esto se atenuaba al pensar que para reformar un impuesto no bastaba detenerse en él únicamente sino que debían encuadrarlo en el sistema fiscal al cual debe incorporarse pues sus defectos podían eliminarse con otro impuesto.

⁶ Cosciani Cesare. Op cit. p.47

El problema consistía en crear un sistema tributario integral que aseguraba la mayor justicia fiscal y los mejores efectos económicos.

Después de varios años de discusiones el país estaba dividido, algunos apoyando la reforma radical implantando el impuesto al valor agregado y otros señalando que no era conveniente, pero fue en el año de 1964 cuando el gobierno remitió al parlamento un proyecto de ley sobre la reforma del impuesto que no fue aprobado; fue presentado otra vez en 1966 y por fin el 29 de mayo de 1967 se estableció el impuesto con vigencia a partir del 1° de enero de 1968.

1. 2 EL IVA EN MÉXICO

En nuestro país el Impuesto al Valor Agregado se implanto a partir del 1° de enero de 1980, anteriormente la regulación del impuesto a las ventas se contenía, en el Impuesto a la Compraventa, posteriormente como el Impuesto sobre Ventas al consumo, para evolucionar en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, hasta llegar al Impuesto al Valor Agregado regulado hasta nuestros días.

A continuación se explicaran cada uno de los impuestos que se han regulado en nuestro país a partir de 1931.

1. 2. 1 Impuesto a la Compraventa

En la República Mexicana el gobierno federal siempre ha gravado las operaciones mercantiles, a través del tiempo con diferentes impuestos.

Desde 1931 a 1947 existió el Impuesto a la Compraventa Civil o Mercantil que se encontraba regulado en la Ley General del Timbre. El impuesto consistía en pegar estampillas en los documentos que se expedían cuando se realizaba alguna operación.

En relación al impuesto mercantil, desde sus inicios hubo grandes complicaciones por lo que se derogó. Causaba dificultades a los comerciantes al pagarlo, nuestro país esta organizado en una Federación, tanto ésta como las entidades Federativas y los Municipios, estaban facultados para establecer gravámenes a la industria y al comercio de lo cual surgía la doble o triple tributación.

Lo siguiente se señala para hacer notar los problemas que se tenían en nuestro país en materia de recaudación ya que a partir de 1980 se creó la Coordinación Fiscal con el objeto de que no hubiera una doble tributación de un mismo impuesto por distintas autoridades.

La Federación, los Estados y los Municipios tenían diferente competencia impositiva de acuerdo a nuestra constitución.

Tenemos entonces que el artículo 124 de la Constitución establece que " Las facultades que no están expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entiende reservadas a los estados".⁷

Por otra parte tenemos el artículo 115 que en su fracción II regulaba " ...los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los estados y que en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales..."⁸ (este artículo fue reformado el 3 de febrero de 1983 en lo relativo a la administración de sus contribuciones).

En todas aquellas materias que la constitución no reservaba específicamente a los Estados o a la Federación, se originaba una concurrencia en materia impositiva, en tanto que ambas podían establecer gravámenes a las actividades que no fueron señaladas como exclusivas de unos o de otros.

El problema de la múltiple concurrencia impositiva se trató de resolver desde 1925 a través de las Convenciones Nacionales Fiscales, las cuales se realizaron en 1925, 1932, y 1947.

⁷ Derechos del Pueblo Mexicano .México a través de sus Constituciones. Ed. Porrúa, México 2000. tomo XII p. 953

⁸ Derechos del Pueblo Mexicano. Op. Cit. tomo XI p.115

En las dos primeras convenciones se llegaron a conclusiones que nunca se llevaron a cabo.

Los resultados de la Tercera Convención Nacional Fiscal eran, que los estados promulgaran un impuesto uniforme que se estableciera con la intención de hacerlo recaer directamente en los consumos individuales.

El comercio y la industria causarían el impuesto que les es propio, el Impuesto sobre la Renta Federal que afecta los ingresos netos o utilidades, así el impuesto que se proponía solo afectaría directamente al consumidor final denominado Impuesto sobre Ventas al consumo Local.

1. 2. 2 Impuesto sobre Ventas al Consumo

El Impuesto sobre Ventas al Consumo Local tendría varios objetivos entre otros los siguientes:

- a) La venta o prestación de servicios podrían incluirse dentro del Impuesto sobre Ventas, de tal forma que el impuesto englobaría a la vez servicios prestados y artículos utilizados.
- b) La industria quedaría exceptuada del Impuesto sobre Ventas.
- c) Quedarían exceptuadas las ventas al mayoreo o para reventa.
- d) La tarifa del impuesto debería ser proporcional y de cuotas bajas

hasta donde fuera posible, a efecto de no gravar excesivamente los artículos de mayor consumo.

La idea general del impuesto a las ventas era la de implantar un impuesto al consumo que podría consistir en una o varias etapas, pero siempre tratándolo de hacer recaer en el consumidor final, para que el intercambio de mercancías entre industriales estuviere desgravado, y así evitar un impuesto en cascada.

Sin embargo, el gobierno federal se negó a implantarlo porque el momento económico y los contribuyentes no estaban en condiciones de recibir un nuevo gravamen.

Surgió entonces la idea de un impuesto transitorio, basado sobre ingresos en función de las ventas comerciales.

El resultado práctico de la tercera convención fue la promulgación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles del 30 de diciembre de 1947, que entró en vigor el 1° de enero de 1948.

1. 2. 3 El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles

El Lic. Miguel Alemán Valdez en su informe del 1° de septiembre de 1948 señaló: "la substitución del antiguo Impuesto para Ingresos Mercantiles marca un primer paso en el camino de la simplificación y modernización de los impuestos. Técnicamente el impuesto tiene el mismo carácter que el de compraventa, por cuanto que ambos recaen sobre el consumo, pero la diferencia de base entre ambos, asegura una más amplia difusión de la carga fiscal y una mayor suficiencia de su rendimiento."⁹

El ISIM estaba clasificado dentro de los gravámenes conocidos como impuestos a las ventas era indirecto y de carácter general al aplicarse a todas las operaciones y afecta todas las etapas de la comercialización de los bienes y los servicios.

El ISIM gravaba los ingresos derivados de la enajenación de bienes, del arrendamiento, de las prestación de servicios y de las comisiones de carácter mercantil.

El ISIM substituyó el Impuesto Federal al Timbre sobre Compraventa y Recibos, al Impuesto Local que el Distrito Federal tenía sobre

⁹ Paras Pages Alberto. Impuesto al Valor Agregado. Ed. Centro de Investigación Tributaria. México 1972. p.203

establecimientos mercantiles e industriales y al Impuesto de Compraventa de artículos de lujo.

Las características del impuesto eran:

- a) Multiplicidad de etapas
- b) Incidencia o impacto no conocido
- c) Tenía efectos que elevan los costos o piramidación del gravamen dentro del precio del producto

Desafortunadamente, el impuesto resultó inconveniente ya que no se cumplía con su objeto, por su afectación en cascada encarecía los productos, tenía un escaso control por parte de las autoridades.

En el país se tenía la inquietud por parte de las autoridades hacendarias de transformar el ISIM, ya que un impuesto en cascada representaba un atraso. A mediados de los años sesentas se pensaba en sustituirlo por la entonces nueva modalidad de imposición a las ventas, el impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo no se tenía la seguridad de que el país estuviera preparado para un cambio, se tenían diversas opiniones al respecto por ejemplo de que el IVA en México debía ser el resultado de la evolución del impuesto a las ventas tal y como había ocurrido en Francia.

En el año de 1967 México participó en el Primer Seminario de Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), realizado en Washington, San Francisco y Atlanta, durante los meses de abril y mayo.

La principal conclusión a que se llegó en el Seminario fue, que un cambio radical en la estructura del impuesto a las ventas que se tenía, al del Valor Agregado no era factible en México en esos momentos, era necesario un proceso de reforma ensayando un método tendiente al establecimiento de ese sistema.

El Impuesto al Valor Agregado trató de implantarse en el año de 1969 mediante el Proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, éste es el primer intento por parte de las autoridades fiscales para implantar el Impuesto al Valor Agregado.

Es hasta 1979-1980 cuando se concreta el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y se realiza una reforma tributaria, cuando el Impuesto al Valor Agregado toma forma en nuestro país.

El siguiente cuadro nos muestra la estructura del Proyecto de Ley de Impuesto Federal sobre Egresos:

*Proyecto de Ley del
Impuesto Federal sobre Egresos*

- Capítulo I* Del objeto y sujeto del impuesto
- Capítulo II* De la base y tasas del impuesto
- Capítulo III* Del pago del impuesto
- Capítulo IV* De las exenciones
- Capítulo V* De las Declaraciones
- Capítulo VI* Contabilidad y documentos comprobatorios de deducciones
- Capítulo VII* De las participaciones a los Estados y Distrito Federal y Territorios Federales

A continuación se señalan las principales características del anteproyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos:

Características

- 1.- Se causaba el Impuesto sobre las compras.
- 2.- Retención del Impuesto.
- 3.- Se calculaba en cada etapa de distribución
- 4.- Tasas del Impuesto
 - a) General 5%
 - b) Especial 10 %
- 5.- Entero Mensual
- 6.- Separación Expresa
- 7.- Desgravación a las Exportaciones

El comprador era el causante del impuesto, pero era el vendedor el obligado a retener y enterar al fisco del importe del impuesto y por consecuencia era responsable solidario ante las autoridades.

El impuesto sobre egresos se causaba al efectuar la entrega de bienes con traslación de dominio, pero solo sobre el valor agregado en cada etapa, eliminándose la imposición acumulativa.

Por lo que hace al entero mensual respecto del pago, se cubriría mediante declaración mensual.

En la desgravación a las exportaciones, favorecería a productos destinados al consumo en el extranjero, mediante la eliminación de cualquier carga fiscal, facilitando la colocación ventajosa de productos en mercados internacionales, eliminando del precio de las mercancías, cualquier impuesto sobre ventas.

1. 2. 4 El Sistema de Coordinación Fiscal

Como anteriormente se mencionó en México se llevaron a cabo tres Convenciones en materia fiscal, hay que destacar para el tema que estamos tratando dichas convenciones.

La Convención que se celebró en 1925, tenía el propósito de eliminar la concurrencia impositiva federal y local, creando la base para una coordinación fiscal entre los ya mencionados niveles de gobierno.

En la segunda convención celebrada en 1933, uno de los puntos a tratar, era el de una reforma constitucional para delimitar las áreas de imposición de los tres niveles de gobierno, por medio de la unificación de los sistemas locales de tributación y coordinación, con un sistema tributario federal.

La tercera convención se llevó a cabo en 1947 entre los puntos a tratar se encontraba nuevamente el de simplificar el sistema impositivo de la Federación y la coordinación del mismo con los sistemas de contribuciones de los estados y los municipios.

Se crearon mas convenios de coordinación que se agregaron como anexos al original, de estos acuerdos surgen los planes nacionales de desarrollo.

De acuerdo con los analistas de la época, con la coordinación fiscal surge una concepción totalizadora y de participación en el federalismo, en el que las acciones de éste, estarían encaminadas a fortalecer al Estado federal y a sus partes integrantes mediante programas y reformas.

En 1979 se llevó a cabo la reforma fiscal, en la cual se crea la Ley de Coordinación Fiscal que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1980.

En 1980 la tasa general quedó del 10% y del 6% para la zona fronteriza. Tasa cero para los productos alimenticios no procesados y para ciertos alimentos procesados de gran peso específico en la alimentación popular. Régimen de exención para distintos bienes y servicios, entre los cuales figuraban educación, libros, periódicos y revistas, entre otros.

En 1983, la tasa general se incrementó a 15% y en la frontera se mantuvo en 6%. Se aplica otra del 20% a bienes y servicios de lujo, algunos eran la importación del caviar, salmón ahumado, champafia, televisores a color, armas de fuego, aeronaves, tarjetas de crédito, televisión por cable, entre otros.

Se aprobó también la eliminación de la exención a profesionistas, excepto médicos, buscando dar una mayor generalidad al impuesto.

A partir de noviembre de 1991, se redujo la tasa general del 15% al 10%, se unificó en todo el país y se eliminó la del 20% a bienes suntuarios.

En abril de 1995, el Congreso aprobó la tasa general del 15%, manteniendo la del 10% en la región fronteriza.

1.3 DERECHO COMPARADO

1.3.1 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COLOMBIA

El impuesto sobre las ventas en Colombia fue creado con fundamento en las facultades extraordinarias otorgadas al presidente por el artículo 1° de la ley de 21 de 1963, para "establecer impuestos nacionales sobre las ventas de artículos determinados que efectúen los productores importadores, quedando exentos los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares y los artículos que se exporten."¹⁰

El impuesto de ventas en Colombia ha evolucionado en los siguientes sistemas o regímenes:

- 1.- Régimen del decreto-ley 3288 de 1963
- 2.- Régimen del decreto legislativo 1595 de 1966
- 3.- Régimen del decreto-ley 435 de 1971
- 4.- Régimen de los decretos legislativos 1988, 2104 y 2268 de 1974
- 5.- Régimen del decreto-ley 3541 de 1983.

Cuando en Colombia se implantó en el año de 1963 el Impuesto Nacional de Ventas surgieron inconvenientes de tipo jurídico y económico, como

¹⁰ Plazas Vega Mauricio A. Op cit. P. 102

las tarifas las cuales eran bajas e impedían niveles de recaudación aceptables para el Estado, la reducida base gravable en consideración a su determinación de acuerdo a los precios del productor y la indefinición de la materia imponible entre otros problemas, surgieron con ese impuesto.

En el año de 1966 se expidió un nuevo decreto, el cual no derogó ni suspendió en su totalidad el de 1963, pero se efectuaron algunas modificaciones como el hecho generador y la materia imponible.

Se le dió una definición a los artículos terminados, que eran los que resultaban de un proceso industrial para habilitar a dichos artículos a un uso determinado que sea susceptible de venderse al consumidor, en tanto que en el decreto de 1963 se decía que el artículo terminado era el que resultaba de un proceso industrial completo.

En el año de 1971 el Presidente de Colombia expidió un decreto para "reajustar las pensiones y prestaciones a los empleados públicos y trabajadores del sector privado y proveer el financiamiento del sector público."¹¹

El artículo 13 del decreto, fué el que se refirió al impuesto a las ventas ampliando la materia imponible y gravando los servicios.

¹¹ Carrasquilla, Alberto. Financiamiento del Sector Público. Ed. Fescol, Santa Fe de Bogotá Colombia, 1975 p.28

Se modificaron las tasas con los anteriores decretos se tenían del 4,10,15 y 20 % con el decreto de 1971 la general era del 4% , los artículos como automóviles, joyas fueron gravados con el 25%, otros artículos como tostadoras, batidoras, cámaras fotográficas, se gravaron con el 15%, en tanto que los artículos considerados como de consumo seminecesario, tales como estufas, vajillas de producción nacional, lociones, lápices labiales se gravaron con el 10%.

En el año de 1974 el presidente que gobernaba, preocupado por la situación de recaudación en su país, designó una comisión para una reforma tributaria.

Se creó la Comisión Musgrave conformada por ocho miembros y presidida por el Profesor Richard A. Musgrave, aquí se mencionará en forma muy general a las conclusiones que se llegaron en esa comisión.

Se propuso un impuesto que no fuera acumulativo o en cascada, pero en la realidad no se podía considerar como de valor agregado pleno, en consideración a que los impuestos trasladados por la compra de activos fijos no eran descontables de los impuestos de ventas a cargo del responsable.

Se propuso la sustitución del impuesto a la industria y al comercio por otro municipal de ventas al por menor.

Se propuso también el aumento a la tarifa básica o general que era del 3% a una tasa del 7%, que se gravaran los servicios, y a los bienes considerados de lujo se aplicarían tasas del 50 y 60%.

Cuando se tuvo el informe de la Comisión se dictó el decreto en el que quedaron reguladas varias tasas, eran del 35, 15, 8, 6,4% dependiendo del tipo de bienes.

Los servicios tales como las cuotas de los clubes sociales y deportivos, con la excepción de los clubes de los trabajadores, el pago de teléfono, telegramas, servicios de revelados de fotografías se gravaron con las tasas anteriormente mencionadas.

Se otorgó beneficio fiscal para los alimentos, para la industria farmacéutica, para la industria editorial, para algunos bienes que intervinieran en la producción de alimentos y se incluyeron algunas exenciones a la venta de gasolina, tendientes a disminuir el costo del transporte.

Con el decreto de 1974 se incluyeron a los responsables del tributo: el productor, el productor por encargo (quien no fabricaba directamente sino que encargaba la producción de un artículo para luego venderlo), el que presta un servicio gravado, el contratista que ejecuta un contrato gravable de obra (era quien

tuviera por objeto fabricar, elaborar, construir un bien mueble gravado), el importador, y los vinculados económicos a dichas personas.

El 29 de diciembre de 1983 se expidió un decreto, en el que se introdujo un impuesto nacional tipo valor agregado. El decreto se incorporó al libro tercero del Código Tributario.

En el año de 1984 ese decreto se convirtió en ley, la cual eliminaba gran parte de las exenciones para artículos de primera necesidad y todo el equipo necesario para producir los mismos, en su lugar se estableció un sistema de exoneración imperfecta o incompleta.

En 1990 se continuó con el mismo decreto, eliminando la totalidad de exenciones que aún subsistían, para 1995 se reestablecieron algunas exenciones en forma limitada.

1. 3. 2 EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA

Algunos autores señalan que el origen del impuesto español sobre las ventas fue la Alcabala, teniendo registros desde 1491 y se tuvo durante cinco siglos, gravaba todas las ventas, ya que no se limitó a ciertas actividades económicas como actos mercantiles, sino que reguló también ventas ocasionales como actos civiles y los de bienes inmuebles.

En 1960 se tenía la Ley del Timbre en la que se hacía obligatoria la formalización de facturas en todas las operaciones mercantiles de cuantía superior a 1.500 pesetas, convirtiendo el gravamen sobre documentos formales en un impuesto general.

En 1964 se llevó a cabo la reforma a la Ley del Timbre, llegando al Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, el cual gravaba las ventas y los servicios.

En Europa desde la constitución de la Comunidad Económica Europea(CEE) mediante el tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, se planteó la necesidad de un régimen uniforme de tributación a las ventas.

El 11 de abril de 1967 dos directrices del Consejo de la CEE establecían la sustitución del impuesto sobre el volumen de ventas de cada Estado Miembro, por un régimen común de impuesto sobre el valor añadido y la estructura y sistema de aplicación del tributo.

También se estableció la obligación, para los estados miembros de introducir un sistema común de impuesto sobre el valor agregado a mas tardar el 1º de enero de 1970.

El 20 de diciembre de 1969 se publicó en el periódico oficial de la CEE una directriz sobre el IVA en la que se dio una prórroga a Bélgica y a Italia para introducir el Impuesto.

El 20 de Diciembre de 1971 y en 1972 también se publicaron prórrogas, así para que el 1º de enero de 1986, con la introducción del IVA en España, todos los países miembros de la Comunidad hubieran adoptado el Impuesto.

Para España fue muy difícil introducir el IVA fueron muchos años de discusiones, congresos, de análisis de los demás países para ver los errores y aciertos del impuesto, para llegar a la adopción del mismo.

En el proyecto de España se estableció una tasa general del 11% que se aplicó a todas las operaciones gravadas que no tenían un tipo especial, quedando en la ley la general del 12%, las demás tasas no tuvieron cambios.

Se tenía otra del 22% que se aplicaba a los artículos considerados de lujo tales como el arrendamiento de bienes con opción de compra, los vehículos con motor mecánico, embarcaciones de recreo y las empleadas en deportes náuticos, aviones, avionetas, joyas, piedras preciosas, aparatos de reproducción sonora o de reproducción de imagen, prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de ornato de carácter suntuario.

Hubo un tipo reducido del 4% se aplicaba a las importaciones, a las prestaciones de servicios, a los artículos destinados a la alimentación o nutrición humana o animal, con excepción de bebidas alcohólicas, refrescantes, el café, el cacao y sus derivados; los libros, revistas y periódicos diarios.

Bajo el régimen de exenciones se tenían los servicios de hoteles, pensiones de una estrella, las fondas y casas de huéspedes, los restaurantes clasificados por el ministerio de transportes, turismo y comunicaciones, los servicios de alojamiento y restaurante prestados directamente por empresas, sindicatos y organismos públicos.

Capítulo II

2.1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

2.1.1 CONCEPTO

El estado realiza una intensa, compleja e importante actividad en materia financiera, encaminada a recaudar los recursos pecuniarios que necesita para cumplir con sus atribuciones, se califica como de financiera porque está referida a transacciones monetarias.

La actividad financiera del Estado consistente en "determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades."¹²


También la actividad Financiera del Estado "Es la acción que desarrolla el Estado, orientada a la obtención de los ingresos, con la ayuda de un conjunto de normas jurídicas, para la realización de sus fines, así como la de la

¹² Serra Rojas. Derecho Administrativo. 16ª ed. Ed. Porrúa, México 1994, p. 104

administración de la percepción del ingreso y de la inversión del mismo a través del gasto público”¹³

El estado, para poder llevar a cabo su función financiera, requiere de ciertos recursos y una vez que los obtiene los administra y por último, los aplica para satisfacer las necesidades de la sociedad, que en si es el objetivo esencial de esa función.

Actividad
Financiera
Del Estado

- 
- 1.- Obtención de ingresos
 - 2.- Administración de los ingresos
 - 3.- Aplicación de los ingresos para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico.

“ECONOMICO: Porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios.

POLITICO: Porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines.

¹³ Sánchez Miranda Arnulfo. *Fiscal Ed. EcaFSA. México 1997. p.15 y 16*

JURIDICO: Porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo.

SOCIOLOGICO: Por la influencia que ejerce, los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado."¹⁴

La finalidad de la actividad financiera del Estado es la de allegarse los ingresos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, la fuente principal de que se vale para satisfacer las necesidades colectivas son los impuestos con los cuales está en condiciones de solventar su presupuesto.

2.2 INGRESOS DEL ESTADO.

El estado requiere de una cantidad enorme de recursos pecuniarios para hacer frente a los gastos públicos y para lograr la realización de los fines que como organización política le son inherentes.

El gobernado, es el que debe proporcionar esos recursos monetarios a efecto de que los gastos de la sociedad a la que pertenece sean cubiertos

¹⁴ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, México 1986. p.3

De lo establecido en el artículo 2º del Código Fiscal, nos percatamos que en materia fiscal federal, existen las contribuciones que abarcan los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos, los productos y los aprovechamientos.

De acuerdo con diversos autores desde el punto de vista de la doctrina los ingresos del estado son:

Griziotti¹⁵ clasifica los ingresos del Estado según su origen en:

- a) *Ingresos provenientes de las pasadas generaciones*, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas.
- b) *Ingresos provenientes de presentes generaciones*, como son las contribuciones de guerra, multa e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias que comprenden impuestos directos e indirectos, tasas y contribuciones especiales.
- c) *Ingresos a cargo de las futuras generaciones*, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

En segundo término tenemos que para Einaudi¹⁶ los ingresos del Estado se dividen en dos categorías:

¹⁵ Griziotti Benvenuto. Principios de Política Derecho y Ciencia de la Hacienda. Traducción por Enrique R. Mata. 2º ed. Ed. Reus, Madrid España 1958. p. 198

1.-Ingresos derivados del impuesto e

2.-Ingresos no derivados del impuesto.

Los ingresos no derivados del impuesto comprenden los precios privados, los cuasi privados, los públicos, los políticos.

Tenemos que los ingresos no derivados del impuesto en forma general son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, compitiendo con los particulares, y el precio que se establece por esos servicios o explotación no es fijado por el Estado sino por la demanda que en el mercado existe de ellos.

Precios cuasi privados que son los que obtiene el Estado por la prestación de servicios o explotación de bienes, donde, no obstante que concurre con el particular en la oferta de los bienes o servicios, se tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos, por ello el Estado establece un precio por encima del que existe en el mercado.

Precios públicos que son aquellos que obtiene el Estado por la explotación de bienes sobre los cuales ejerce un monopolio y, por lo tanto, el

¹⁶ Einaudi Luigi. Principios de Hacienda Pública. Traducción de Jaime Algarra y Miguel Paredes. Ed. Ediciones Aguilar. Madrid España 1962. p. 56

precio de los mismos lo fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares.

Precios políticos que son aquellos que establece el Estado donde la cantidad que se obtiene por la presentación de un servicio o la explotación de un bien está por debajo del costo real del mismo.

Como tercera opinión tenemos a Bielsa¹⁷ quien clasifica a los recursos económicos del Estado en tres grupos:

- a) Nacionales, provinciales y municipales: Son aquellos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados.

- b) Ordinarios y extraordinarios: que son aquellos que se destinan para sufragar gastos no previstos o déficit presupuestario.

- b) Originarios y derivados los primeros son los que provienen del patrimonio del ente público, y los segundos son los que derivan del patrimonio de los particulares, como los son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

¹⁷ Bielsa Rafael. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal. Tomo III. Ed. Tipografía Llorden. Buenos Aires Argentina. 1952. p. 111

También tenemos una clasificación tradicional que ha dividido los ingresos en ordinarios y extraordinarios. Los primeros serán aquellos tributos que establezca la ley anual de ingresos; los extraordinarios serán los que el poder público eventualmente llegue a fijar, ante una situación de urgencia para hacer frente a ésta.

Para algunos autores los ingresos extraordinarios son: los empréstitos, las multas, la emisión de moneda.

La ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2000 determinó que el poder público puede captar en los rubros siguientes:

1 Impuestos

2 Aportaciones de Seguridad Social

3 Contribuciones de Mejoras

4 Derechos

5 Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes
causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago

6 Productos

7 Aprovechamientos

8 Ingresos derivados de financiamientos

9 Otros Ingresos

Ya se habló de los ingresos desde el punto de vista de la doctrina, ahora los trataremos desde el punto de vista legal.

Una clasificación es la establecida en la constitución y la tenemos en el artículo 31 Frac. IV y se refiere a ingresos federales, locales, o estatales y municipales.

Como anteriormente se mencionó los ingresos del estado los tenemos contemplados en el Código Fiscal de la Federación anotamos la siguiente clasificación que se encuentra contenida en su artículo 2º:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de

derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

2.3 DIFERENCIA ENTRE CONTRIBUCIONES, TRIBUTOS E IMPUESTOS

Contribución: "expresión genérica utilizada para denominar las recaudaciones provenientes de impuestos u otras prestaciones percibidas con carácter general por los entes públicos. Del latín contributio "contribuir" compuesto de tribuo "pagar contribuciones", su significado obedece al hecho de que las contribuciones se pagaban por tribus y no por individuos en las primeras épocas del reino y de la República de Roma."¹⁸

Contribución: "Latín Jurídico contributio, derivado del verbo contribuere, suministrar por su parte. Participación de cada una de las personas coobligadas en el pago de una deuda común o contraída en el interés."¹⁹

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado.

¹⁸ J. Couture Eduardo. Vocabulario Jurídico, 5º ed. Ed. Depalma. Argentina 1993. p. 177

¹⁹ Capitán Henri. Vocabulario Jurídico. Traducido por Aquiles Horacio Guaglianone. Ed. Depalma. Argentina. 1961 p.163

En opinión de Fonrouge²⁰, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.

Tributo "es la prestación pecuniaria que el estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma."²¹

Impuesto: Contribución económica requerida por el estado o los Municipios a los particulares, con carácter obligatorio y general para todos aquellos que se hallen en una situación jurídica determinada, y destinada normalmente al sostenimiento de los servicios públicos, de la actividad gubernamental y a los fines de política económica del gobierno. Del latín *impositum* "puesto sobre", del verbo *impono* "poner sobre, Imponer"²²

De acuerdo a las definiciones anteriormente mencionadas llegamos a la conclusión de que las contribuciones son el genero, y los impuestos son la especie, es decir las contribuciones se refiere en general a los ingresos que obtiene el estado por medio de la recaudación de los diversos impuestos en tanto que impuestos es en particular por ejemplo lo que obtiene el estado porque un

²⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M, Derecho Financiero, Vol. I, 3º.ed. Ed. De Palma. Buenos Aires, 1977. p. 58

²¹ Martínez Morales Rafael I. Derecho Administrativo. 2ºed. Ed. Harla México 1997. p.73

²² J. Couture Eduardo. Op. cit. p. 323.

particular adquiriera un automóvil nuevo, por comprar cigarros o bebidas alcohólicas, entre muchos otros.

A los tributos se les maneja como sinónimo de contribución, ya que la utilización de éste termino deriva del mismo texto constitucional y a partir del Código Fiscal de la Federación se realiza la primera clasificación legislativa de este tipo de ingreso público, incluyendo a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, por lo tanto se puede decir que el término contribución equivale a tributo.

2.4. EL IMPUESTO

2.4.1 DEFINICION

El impuesto es la principal figura tributaria y económica; ya que mediante ella, el estado obtiene la mayor parte de ingresos y es mediante la cual, el particular hacer la más importante contribución de una parte de su patrimonio para los gastos de la comunidad.

"Impuesto viene del latín *Impositus*, tributo o carga. Es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores

económicos (casi siempre en dinero) a favor del estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”²³

“El impuesto es la presentación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”²⁴

El Código Fiscal de la Federación, de 1967 daba una definición señalando que impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos. En la actualidad esta definición se ha hecho mas amplia señalando que:

“ impuesto son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las Fracciones II, III y IV de ese mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).”

²³ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. 4ta ed. Ed. Porrúa, México 1991. p.1638.

²⁴ Rodríguez Lobato Raúl. Ob. cit. P.61

Tenemos también lo que Giuliani Fonrouge opina sobre el impuesto diciendo que "son las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles."²⁵

En nuestra opinión los impuesto son los recursos que obtienen el estado por medio de la recaudación aún en contra de la voluntad del contribuyente, para satisfacer las necesidades de su población.

2. 4. 2 PRINCIPIOS TEÓRICOS

Varios son los autores que han elaborado principios teóricos que deben regir las leyes impositivas pero sólo haré referencia a los que formuló Adam Smith, por ser éstos los mas conocidos, no obstante que datan de hace dos siglos y que se consagran en el libro V de su obra la Riqueza de las Naciones, éstos son los de justicia, certidumbre, comodidad y economía.

1.-Principio de Justicia: consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas.

²⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. cit. p. 54

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la Doctrina a través de otros dos principios:

a) **Generalidad:** significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

b) **Uniformidad:** significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

2.- *Principio de Certidumbre:* consiste en que todos los impuestos deben tener fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

3.- *Principio de Comodidad:* consiste en que todos los impuestos deben recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

4.- *Principio de Economía:* consiste en el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.

La aplicación de los principios teóricos en México son:

El de justicia es acogido por la legislación ya que de acuerdo al artículo 31 Frac. IV constitucional las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, y ambas palabras significan justicia.

Respecto al de certidumbre lo tenemos en las leyes fiscales ya que señalan los elementos esenciales de los gravámenes que regulan cual es el objeto del impuesto, quien es el sujeto, cual es la tasa conforme a la cual se causan, momento que se causa, fecha del pago y sanciones aplicables.

El principio de comodidad también aparece en las leyes fiscales, ya que consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y la forma que mas le convenga al contribuyente por ejemplo el impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos que deben pagarse en el momento en que se realiza el cobro del premio.

El principio de economía no se observa con plenitud en México pues tomando en cuenta lo dicho por Adam Smith, resulta en nuestro país antieconómico por lo siguiente: se emplea un gran número de personas para su recaudación, cuyos salarios absorben gran parte de los impuestos.

2. 4. 3 SUJETOS

En el impuesto existen sujetos activos y pasivos, por los primeros vamos a entender los que establecen, liquidan y recaudan, de esta manera, los sujetos activos serán la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios. Los sujetos pasivos son las personas físicas o morales que se ubican en el supuesto señalado por la ley como acto generador del crédito fiscal, es decir las personas obligadas al pago del impuesto.

En la relación jurídica-tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y son el acreedor, que se identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión.

En el régimen jurídico mexicano, sólo existen tres sujetos activos, representados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, el deudor del gravamen, es el sujeto pasivo, que en su esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.²⁶

²⁶ Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México 1999. p. 365

2. 4. 3. 1 SUJETO PASIVO

“Recibe el nombre de sujeto pasivo la persona física o moral que de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligado a realizar una prestación determinada a favor del fisco”²⁷

El sujeto pasivo es la persona física o moral mexicana o extranjera, residente en territorio nacional o residente en el extranjero, cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional que realiza el hecho generador de la obligación fiscal.²⁸

No siempre la persona a quien la ley señale como tal es la que paga el tributo sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte en el sujeto pagador del tributo.

No es frecuente que la calidad de sujeto pasivo recaiga en el estado, pero tenemos el caso previsto por la ley en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación que es el que se refiere a los sujetos pasivos, expresa

²⁷ Mabarak Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público, Ed. Mc Graw-Hill México 1995 p.142

²⁸ J. Kaye Dionisio, Derecho Procesal Fiscal Ed. Themis México 1991, p.53

que el gobierno Federal quedará obligado a pagar contribuciones cuando las leyes tributarias así lo dispongan.

También tenemos el artículo 36 de la Ley Aduanera el cual establece que la Federación, Distrito Federal, las entidades Federativas y los Municipios, así como las entidades de la administración pública paraestatal, deberán pagar los impuestos al comercio exterior.

CLASIFICACION DE LOS SUJETOS PASIVOS

En la doctrina han surgido lo que se conoce como clase de sujetos pasivos, teniendo como fin determinar, recaudar y enterar la obligación contributiva cuando se ha producido en la realidad social evitando de esta manera el fenómeno de la evasión fiscal.

Pugliese²⁹ ha elaborado al respecto la siguiente clasificación:

a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.

Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "Mortis Causa" o "Inter Vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal, y si se trata de personas morales, la subsistente o la que se crea por fusión.

²⁹ Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa. México 1976. p. 98

b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena con responsabilidad directa). Es el caso de las personas que pueden disponer libremente no solo de su bienes sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quién tiene esa facultad.

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos .

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo.

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes las ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y no fueron cumplidas.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos del pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad.

Otra clasificación es la que da Narciso Sánchez Gómez³⁰

³⁰ Sánchez Gómez Narciso. Op. Cit. p. 369

1.- Sujeto pasivo principal, con responsabilidad directa, es la persona física o moral, nacional o extranjera, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, ya sea por obtener ingresos, por percibir las utilidades, por configurar los actos, contratos u operaciones que dan nacimiento a la obligación contributiva y porque ese proceder o circunstancia se ajusta a lo expresamente enmarcado en una hipótesis normativa fiscal.

2.- El sujeto pasivo con responsabilidad solidaria, es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente, la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente una norma jurídica.

El vínculo entre sujeto pasivo directo y el sujeto pasivo solidario puede ser una consecuencia de la relación laboral, por la celebración de actos o contratos sujetos a normas de derecho público o privado, por poseer o administrar bienes muebles, inmuebles, negociaciones.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria, consiste en que los sujetos pasivos respectivos quedan obligados ante las autoridades fiscales en los mismos términos que el sujeto pasivo directo, respecto de una contribución originalmente fincada a nombre de este último y que por lo tanto debe responder si el segundo no cumplió o se omitió el pago con cierta imputación a ambos sujetos pasivos.

REQUERIMIENTOS QUE DEBEN REUNIR LOS SUJETOS PASIVOS

Dentro de la ley se contemplan una serie de requerimientos que deben reunir las personas para tener un lugar y momento determinado el carácter de sujetos pasivos de la obligación fiscal y son los siguientes:

La Capacidad que es la aptitud de las personas para ser sujetos de derechos y obligaciones. En el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privativo se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente y, en consecuencia, deberá ser cumplida.

La única limitación que encontramos en materia de incapaces es que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal, el incapaz no podrá formular petición alguna ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo.

Para la ley fiscal toda persona es capaz de derechos y obligaciones, ya que la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.

El Domicilio es un punto de referencia importante ya que para llevar a cabo el ejercicio de derechos y obligaciones del sujeto pasivo sirve para determinar la competencia del sujeto activo para que este pueda ejercitar sus facultades.

Para Flores Zavala³¹ el domicilio es uno de los elementos del sujeto pasivo de la obligación tributaria por las siguientes razones :

³¹ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa México, 1977.p. 81.

1° El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.

2° En los Estados Federales sirve para determinar qué entidad local y municipal tiene derecho a gravar.

3° Sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.

4° Para fijar qué oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al estado.

5° Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del causante.

El Código Fiscal de la Federación establece que:

Artículo 10.-. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen,.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este Artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del Artículo 18.

El Nombre o Denominación el nombre sirve para designar a las personas o las cosas, se trata de una palabra o conjunto de palabras con los que se designa a los entes humanos o jurídicos colectivos para distinguir a unos de otros.. En la persona moral se usa el término de razón social como sinónimo de nombre.

Para el derecho Fiscal el nombre de una persona física o moral como sujeto pasivo de la obligación contributiva, es indispensable para identificarlo, reconocerlo y registrarlo, para que el contribuyente pueda darse de alta y cumplir con diversas obligaciones ante el fisco.

La Nacionalidad la legislación tributaria mexicana no le da mucha importancia a las personas físicas y morales desde un punto de vista de su nacionalidad para identificarlos como contribuyentes, ya que hay una igualdad jurídica de los mexicanos y de los extranjeros para considerarlos como sujetos pasivos.

Conforme al Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, de 1928, está previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales.³²

2. 4. 3. 2 EL SUJETO ACTIVO

En la legislación fiscal mexicana, de acuerdo a la Constitución Federal, el único sujeto activo de la relación tributaria es el Estado, ya que éste ordenamiento jurídico no prevé la facultad de delegar el ejercicio de su potestad

³² Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. p.

tributaria, razón por la cual el artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos únicamente menciona a la Federación, los Estados y Municipios.

De los tres sujetos activos previstos en la Legislación Mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria es decir, no solamente puede disponer de la contribución que recauda, sino que pueden dárselas así mismos a través de sus legislaturas respectivas.

Se considera que las Fuentes Tributarias que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios, son los siguientes:

a) La propiedad o posesión de bienes inmuebles, es decir lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales.

b) Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegados a la Federación, es decir, los impuestos al comercio y a la industria.

c) Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

Recomienda Margáin³³, siguiendo el criterio de Adam Smith que en función al tipo de contribuyentes que tienen Municipio, que el tributo municipal reúna las siguientes características:

a) Debe ser sencilla en su redacción, para su mejor comprensión.

b) Que sea ágil en su determinación, es decir, que con toda facilidad y rapidez se pueda precisar la cantidad que debe pagar el contribuyente.

c) Económico en su recaudación, de modo que permita destinar en máximo de lo recaudado a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

d) Cómodo en su cobro, es decir, que se haga una adecuada selección de la época de pago.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado, renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente.

³³ Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México 1997.p 98

2. 4. 4 CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS

De acuerdo a ciertos autores tenemos que las características de los impuestos son las siguientes:

- ✓ Se trata de contribuciones o prestaciones que deben hacer las personas físicas y morales que encuadren dentro de la hipótesis normativa.

Los impuestos se van a establecer unilateralmente es decir sin el consentimiento del contribuyente, con la finalidad de que el estado pueda cumplir con su finalidad de cubrir las necesidades de su población.

- ✓ Su pago es en dinero

Antiguamente el pago de los impuesto podía hacerse mediante granos, metales preciosos o todo lo que necesitara el poder público, ahora debe hacerse en moneda de curso legal que es común.

- ✓ Es obligatorio

Es así porque el Estado tiene la necesidad de hacerse llegar de los recursos para cubrir las demandas públicas, y si el contribuyente no lo hace el Estado tiene el poder coactivo para hacer efectivo el monto del gravamen.

- ✓ Debe ser proporcional y equitativo

La proporcionalidad se refiere a que cada persona de acuerdo a su capacidad económica debe cumplir con la obligación fiscal, para que no se caiga en injusticia o arbitrariedad, y por lo que hace a la equidad que todas las personas que se encuentren en una misma situación contributiva se les cobre el impuesto en igualdad de condiciones, por ello la norma de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

- ✓ Se debe destinar a cubrir el gasto público

El impuesto debe destinarse para cubrir los servicios públicos, tales como la educación obrar públicas, salud, caminos.

- ✓ Debe estar contenido en una ley

Todo impuesto es concebible mediante un precepto jurídico ya que no puede haber tributo sin ley que lo regule.

2. 4. 5 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos presentan diferentes características, elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas, han sido múltiples y variadas las clasificaciones que se han llevado a cabo, yo hablaré de la llamada tradicional, en atención a que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia emplean los autores.

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las cualidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos directos son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas normativas conocidas como padrones de los contribuyentes.

Un ejemplo de impuestos directos es el Impuesto sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes ubicadas en México

Los impuestos indirectos son aquellos en que el sujeto está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo traslada el impuesto a un tercero, un sujeto pagador, quien es el que verdaderamente paga.

Estos impuestos se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental por lo que no pueden formarse listas nominativas

de los contribuyentes debido a que se dan de manera disfrazada, de tal manera que el sujeto pagador no siente el impacto del impuesto.

Ejemplo de impuestos indirectos lo encontramos en el Impuesto al Valor Agregado, ya que tiene por objeto gravar al consumo como pueden ser, la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

En conclusión los impuestos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos gravan los ingresos provenientes del consumo.

Impuestos Reales y Personales

Personales son aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por las personas físicas o morales, como consecuencia de sus actividades productivas.

La gran mayoría de los impuestos establecidos en nuestro país son personales, excepto en el caso del impuesto predial o el de contribuciones especiales o de mejoras.

Reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del

impuesto, como en el impuesto del predial, en el que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar, bimestralmente a la tesorería del Distrito Federal.

Se les llama reales debido a que generalmente los sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad.

IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES

Los generales son aquellos que gravan diversas actividades económicas.

Por ejemplo el Impuesto sobre la Renta grava varios tipos de actividades económicas que derivan de ingresos o rendimientos percibidos por personas físicas o morales. Y el Impuesto al Valor Agregado que grava diversas clases de operaciones o actos de consumo.

Los especiales son los que gravan en forma exclusiva una actividad económica, como los contribuciones de mejoras o el impuesto sobre adquisición de inmuebles.

IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM

Los específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida, el peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones del objeto gravado.

Los ad valorem, atienden al valor o precio propio del objeto gravado, éstos se encuentran en la legislación aduanera, ya que por la importación y la exportación, grava básicamente mercancías, las que deben valorarse por sus medidas y dimensiones.

2. 4. 6 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Los efectos de los impuestos, se refieren a las consecuencias que se generan, con motivo de su establecimiento, nacimiento, determinación, pago, evasión y exigibilidad, en relación con el fisco, sujetos pasivos y terceras personas vinculadas con la obligación tributaria.

Diversos autores coinciden en que los efectos de los impuestos son muy diferentes y complejos, lo que requeriría un análisis metódico de cada clase, lo cual no es motivo de éste trabajo.

Dentro de la legislación fiscal mexicana tenemos los efectos de los impuestos que se pagan y de los que no, es decir los que cumplen con la obligación fiscal y la evasión.

El efecto de los impuestos que no se pagan es en general la evasión o elusión.

La evasión se presenta cuando el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos ya sea por ignorancia o por imposibilidad material, en el primer caso se puede aplicar un principio jurídico de que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento, por lo que las autoridades hacendarias deben de proporcionar mayor información a los contribuyentes.

La elusión consiste en omitir el pago del impuesto ya sea por evitar coincidir con la hipótesis legal por medio del traslado de la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o por cualquier otro medio o simplemente absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del

impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley.

La traslación del impuesto se verifica en tres fases:

a)Percusión : Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la Ley Fiscal para que nazca la obligación, es, decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.

b)Traslación: Es el momento en que el causante del impuesto, es decir, la persona que a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto, traslada el gravamen a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otro.

c)Incidencia: Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

Estas figuras de traslación pueden apreciarse desde el punto de vista jurídico como en la ley del IVA o contemplando únicamente su carácter económico, el cual se da en todas las relaciones comerciales , ya que evidentemente todos los impuestos corren a cargo del consumidor final.

Tenemos también la traslación, siguiendo el criterio de De la Garza³⁴ llamada también repercusión, la cual se desarrolla en cuatro momentos desde la aplicación del impuesto hasta las últimas consecuencias.

1º El momento de la percusión. Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal.

2º La Traslación del Impuesto. En éste fenómeno el sujeto pasivo, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.

La traslación puede efectuarse hacia delante, hacia atrás o lateralmente.

La traslación hacia delante, que es teóricamente la mas común y mas fácil de realizar, es cuando el sujeto pasivo consigue aumentar los precios de sus mercancías o de sus servicios.

Cuando tenemos la traslación hacia delante se da el efecto de piramidación o el de cascada del impuesto, lo cual consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el

³⁴ De la Garza Sergio Francisco. Op. Cit. p.396

impuesto pagado a cada uno de los intermediarios se acumula, hasta llegar al consumidor final con el valor del producto incrementado.

La traslación hacia atrás es cuando el sujeto pasivo mediante la reducción de precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal.

La traslación lateral es cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia delante o hacia atrás, consigue hacerse recaer el peso del impuesto sobre los proveedores o los compradores de otros productos, que no son gravados por tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercancías, o bien son complementarios en los procesos de producción respecto de los bienes o los servicios gravados.

3° La incidencia es el fenómeno en virtud del cual la carga del impuesto recaer sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo. Se capital se ve disminuido definitivamente por esa carga.

4° En éste punto se trata la regulación legal, ya que el fenómeno económico de la traslación puede ser ignorado, prohibido, tolerado o exigido por el derecho positivo.

2. 5 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2. 5. 1 CONCEPTO

En México la ley del IVA fue aprobada por el Congreso de la Unión el 29 de diciembre de 1978 y entró en vigor el 1° de Enero de 1980, sustituyendo la ley del ISIM, que era el gravamen general sobre las ventas.

“El IVA es un impuesto general sobre los productos y los servicios, que asegura una igualdad de tributación a nivel de consumidor final entre los productos creados en el país y los importados, cualquiera que sea la longitud de los circuitos de producción y de distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en fronteras y el sistema de pagos fraccionados.”³⁵

“El IVA grava el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes que adquiere de otros entes, para después enajenarlos.”³⁶

³⁵ Egret Georges, El IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido). Ed. Oikos-tau. Barcelona, España 1979. p. 39

³⁶ Fuentes Quintana Enrique. Hacienda Pública y Sistemas Fiscales. Ed. Oikos-tau. España 1978. p. 86

Tenemos la definición proporcionada por el Diccionario Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas³⁷ el cual señala que desde el punto de vista teórico el IVA suele ser analizado desde dos perspectivas; como un impuesto a las ventas, esto es al consumo, y como un posible sustituto de la imposición al ingreso de las empresas. Es decir el IVA es un término genérico aplicable a mas de un tipo de impuesto.

El IVA es un gravamen federal que causan las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, e importen bienes o servicios.

2. 5. 2 ELEMENTOS

El Impuesto al Valor Agregado adoptado en México desde 1980 tiene los siguientes elementos:

La obligación de contribuir

La obligación de contribuir se encuentra establecida en el artículo 1º de la ley del IVA y es cuando se determina la obligación del pago del Impuesto

³⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. p. 1641

al Valor Agregado a las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen el objeto del impuesto.

Dicha obligación se funda en la Constitución cuyo artículo 31 fracción IV, que señala expresamente: "Son obligaciones de los mexicanos Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado, Municipio y D.F. en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"

También se establece la obligación de contribuir en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º establece que "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO

De acuerdo con lo que determina la ley del IVA el objeto del impuesto son :

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

- I. La Enajenación de bienes.
- II. La Prestación de servicios independientes.
- III. El Otorgamiento el uso o goce temporal de bienes.
- IV. La Importación de bienes o servicios.

Se consideran sujetos del gravamen, a las personas físicas y las morales que realicen, en el territorio nacional, los actos o actividades señaladas por la ley.

Son personas físicas las que poseen la capacidad legal para adquirir obligaciones y ejercer derechos.

Las personas morales son aquellos entes jurídicos que representan grupos de personas que aportan recursos como medios para alcanzar determinados objetivos.³⁸

De acuerdo con el Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 25 tenemos que se consideran personas morales la Nación, los Estados, Municipios y D.F., entre otros.

TASA DEL IMPUESTO

El segundo párrafo del artículo 1º de la ley del IVA se refiere al cálculo del IVA El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la

³⁸ Plascencia Rodríguez José Francisco. Ley del IVA comentada. Ed Themis, México 1994p. 3

misma, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Cabe señalar que la tasa del 10% fue con la que nació el IVA, posteriormente en 1983 se modificó por la del 15% y se adicionó la tasa del 20%, para aplicarse a la realización de actos y actividades relacionados con bienes y servicios considerados suntuarios o de lujo.

En la actualidad tenemos la tasa general del 15% y en la región fronteriza del 10% y la tasa del 0% en los siguientes términos:

Regulado por el artículo 2° de la Ley del IVA: el impuesto se calculará aplicando la tasa del 10%, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%.

Para efectos de la Ley, se considera como región fronteriza, además de la franja de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el Municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a lo kilómetros. al oeste del municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a lo kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

TASA DEL 0 %

Se encuentra regulada por el artículo 2-A de la ley del IVA estableciendo que: el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

- a). Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.
- b). Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral, los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

c). Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso su presentación sea en envases menores de diez litros.

d). Ixtle, palma y lechuguilla.

e). Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados, rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras, aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras, abonadoras y fertilizadoras de terreno de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f). Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g). Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h). Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Se aplicará la tasa que establece el artículo 10. a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

a). Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica. para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos, riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b). Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c). Los de pasteurización de leche.

d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e) Los de desepite de algodón en rama.

f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g) Los de reaseguro.

III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de la Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a la Ley.

Las personas físicas o morales se consideran contribuyentes para efectos de la tasa 0%, si se encuentran reguladas bajo éste régimen, sólo que ellas no cobran el impuesto en su productos y pueden solicitar a las autoridades hacendarias la devolución del IVA que pagan por la elaboración de sus mercancías.

Las personas exentas del pago del impuesto no se consideran contribuyentes, por lo que no pueden solicitar la devolución del IVA.

Respecto a la tasa del 0% en la doctrina no tenemos gran información por lo que expongo dos tesis al respecto.

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II Segunda Parte-2

Página: 616

VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. DERIVADOS DE LA LECHE QUE SE ENCUENTRAN AFECTOS A LA TASA NOMINAL DEL 0% (CERO POR CIENTO). Es verdad que el numeral 2o.- A, fracción I, inciso b), subinciso 2, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, previene lo siguiente: "El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: I.- La enajenación de: ... b).- Los siguientes bienes:... 2.- Leche y sus derivados y huevo, cualquiera que sea su presentación"; también lo es que sobre el particular el artículo 4o. del reglamento de la referida ley estatuye categóricamente lo siguiente: "Para los efectos del subinciso 2, del inciso b), de la fracción I, del artículo 2o.- A de la Ley, se considerarán derivados de la leche, el queso, la crema, la nata, la leche agria incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla, siempre que no estén mezclados con otros productos". Por tanto, es claro que el primero de dichos preceptos no puede ni debe aplicarse aisladamente sino en relación directa, armónica, y conjunta con la disposición reglamentaria de mérito, la cual no admite otra interpretación que la literal y correlativa que le corresponde, es decir, que para los efectos del susodicho subinciso 2 se considerarán en forma limitativa y no genérica ni ejemplificativa, como derivados de la leche para los efectos de la referida tasa del 0% (cero por ciento), el queso, la crema, la nata, la leche agria incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 40/88. Aranz, S.A. de C.V. 5 de julio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Vizcarra González.

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: X-Agosto

Página: 565

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LAS IMPORTACIONES DE ACEITE VEGETAL DESTINADO A LA ELABORACION DE ACEITE COMESTIBLE, ESTAN TASADAS AL CERO POR CIENTO Y NO AL QUINCE POR CIENTO. (1990). Del análisis conjunto de los artículos 20 - A fracción I inciso b), subinciso 5) y 25 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en concordancia con el oficio número 369-1-371/54381-N, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de febrero de mil novecientos ochenta y nueve y prorrogado por el año de mil novecientos noventa, se llega a la conclusión de que la importación de aceites vegetales destinados a la elaboración de productos alimenticios, se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado a la tasa general de quince por ciento, durante el año de mil novecientos noventa y, en cambio, se encuentran tasadas al cero por ciento. En consecuencia, si queda acreditado que la empresa importadora se dedica a la producción de aceite comestible vegetal; que el aceite crudo que importó sí se destina a la alimentación; que el susodicho aceite es de carácter vegetal (aceite de nabina); y que existen datos que hacen concluir que los volúmenes importados sí fueron aplicados para la elaboración de aceite comestible; debe considerarse que la importación del aceite relativo, aun en su estado natural, se encuentra afecto a la tasa del cero por ciento del impuesto al valor agregado y no del quince por ciento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 7/92. Industrial Patrona, S. A. de C. V. 2 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

EXENCIONES

Para Margáin³⁹ la exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

De equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen otro.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, a fin de no encarecer el costo de la vida.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias.

Las características de la exención son las siguientes:

“1.- Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta.

³⁹ Margáin Manautou, Emilio Op. Cit. 104

2.- La aplicación de la exención es para el futuro.

3.- La exención es temporal y personal. Es temporal porque sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decrete y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.⁴⁰

Quedan exentos para el pago del impuesto al Valor Agregado en los siguientes términos

Artículo 2C.- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1 000,000.00 por dichas actividades. La cantidad a que se refiere este párrafo se actualizará anualmente, en el mes de enero, en los términos del artículo 17 A del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, estarán sujetas a lo previsto en este artículo las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realicen con el público en general, debiendo reunir, en todo caso, el requisito de límite de ingresos a que se refiere el párrafo anterior.

Las personas a que se refiere este artículo estarán obligadas a recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen, en los casos en que lo estén de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 106

Artículo 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

III. Libros, periódicos o revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

IV. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Artículo 20.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I. (Derogada)

II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la

parte destinada o utilizada para casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

III. Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

IV. Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

V. Libros, Periódicos y Revistas.

Artículo 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

I. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

II. Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

III. Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2o. A de esta Ley.

IV. Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V. Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

VI. Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor

VII. Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

VIII. La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito. Público mediante reglas de carácter general.

De acuerdo con Rodríguez Lobato⁴¹ hace una crítica a la exención ya que en el artículo 28 de la Constitución establece que "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos..." dice que los preceptos constitucionales deben relacionarse unos con otros para su interpretación y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forman parte del de justicia que se exigen en el artículo 31 frac. IV.

Por lo anterior se debe interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos.

Si el Estado pretende ayudar a ciertos grupos debe hacerlo mediante el subsidio.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación establece la aplicación estricta del principio de legalidad y de interpretación estricta de

⁴¹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. p. 163

las exenciones.

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, como las que fijan las infracciones y sanciones; son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

CAPITULO III

ESTABLECIMIENTO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES Y PROYECTOS DE LEY DEL IVA

3.1 ESTABLECIMIENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES

"La base fundamental, la columna vertebral de un sistema tributario determinado, se ubica en la Constitución Política de cada país, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el Poder público pueda, por una parte crear y cobrar los tributos, y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos."⁴²

El fundamento legal de las contribuciones lo encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 establece que "Son obligaciones de los mexicanos: fracción IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

⁴² Mabarak Cerecedo Doricela. Op. Cit. p.64

En el artículo anterior, tenemos que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, se reconoce a las entidades que tienen derecho a percibir impuestos y son la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, que se deben establecer para cubrir el gasto público y que deben ser proporcionales y equitativos.

“El cumplimiento del deber del Estado, tiene un contenido económico que se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano, el poder público legislativamente determina por medio del impuesto, cuya cuantía el Estado determina a cargo del causante.”⁴³

También se tiene un contenido político económico que es el de participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, su seguridad y su desarrollo.

“Debiéndose apoyar un Estado en sus nacionales para su seguridad e impulsar su progreso, tiene que imponerles ciertas obligaciones, que no vienen a ser más que la correlación de las consideraciones que los mismos nacionales en parte...Para esto exige de los nacionales servicios de

⁴³ Galindo Garfías Ignacio. *Derechos del Pueblo Mexicano*. Op. cit. p.750

carácter público y recursos sacados de la fortuna privada”⁴⁴

Por lo que hace a la parte de que los mexicanos están obligados al pago de los impuestos, tenemos la situación de los extranjeros, aun cuando la constitución sólo se refiere a los mexicanos, no prohíbe que se impongan impuestos a los extranjeros.

El Código Fiscal de 1938, en su artículo 21, Fracción II mencionaba como sujetos de impuestos a los extranjeros que residan en la República o fuera de ella.

Conforme al Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, del 1928, esta previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales.

Este Tratado Internacional ha sido suscrito por México y aprobado por el Senado por lo tanto, es Ley Suprema del país conforme a lo dispuesto por el Artículo 133 de la Constitución Federal.

La obligación expresa, para los extranjeros de contribuir se

⁴⁴ Mariano Coronado. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. México, 1906, edición facsimilar, UNAM 1977, p.105 Citado Por Galindo Garfias Ignacio. Op. cit. p. 751.

establecía en la Ley de Extranjería y Naturalización, en su artículo 35, determinaba que: "Los extranjeros tienen obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes", dicha ley fue abrogada por la Ley de Nacionalidad y Naturalización, el 20 de enero de 1934, que a su vez fue abrogada por la actual Ley de Nacionalidad publicada en el Diario Oficial el 21 de junio de 1993.

La conclusión es que los extranjeros están también obligados al pago de los impuestos, aún cuando la Constitución sólo habla de los mexicanos.

3.2 ESTABLECIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL IVA

La parte final del artículo 31 fracción IV Constitucional nos indica que sólo mediante la expedición de una ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución.

El requisito formal consiste en que la disposición debe ser creada por el Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, ajustándose para ello al procedimiento de iniciación, discusión, aprobación y promulgación que señalan los correspondientes preceptos constitucionales.

Es de hacer notar que en el artículo 72 inciso h de nuestra constitución, establece que las leyes tributarias deben necesariamente iniciarse en primer lugar en la cámara de Diputados.

Art. 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

La razón de la exigencia anterior es porque los diputados son los representantes directos del pueblo en tanto que los senadores representan a los estados y como las contribuciones van a pesar sobre los habitantes de un país, es lógico que sean ellos los que se encarguen de estudiar y aprobar las contribuciones.

El requisito material consiste en que la ley que expida el legislativo y promulgue el Ejecutivo, debe tener los caracteres de toda ley, es decir que sea un mandamiento de carácter general, impersonal y abstracto.

Una ley tributaria concreta, particular o dirigida sólo a determinadas personas, violaría la garantía constitucional de igualdad

mencionada por el artículo 13 que señala que nadie puede ser juzgado por leyes privativas.

En nuestro sistema, el fundamento para establecer contribuciones lo encontramos en el artículo 73 fracción VII Constitucional, en el que se señala que el Poder legislativo tiene la facultad de expedir todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto.

Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

La constitución por medio de lo anterior mencionado, le permite al Congreso de la Unión la posibilidad de expedir todas las contribuciones que se consideren necesarias para cubrir los gastos determinados en el Presupuesto de Egresos, con una sola limitante, que las contribuciones sean proporcionales y equitativas.

Por lo que hace al artículo ya mencionado en su fracción XXIX señala que en determinadas actividades económicas, la Federación tiene facultad privativa para imponer contribuciones, es decir únicamente el gobierno Federal puede establecer ciertas contribuciones, en las cuales las haciendas públicas estatales y municipales no pueden gravar esas actividades.

XXIX A.- Para establecer contribuciones:

- 1o.- Sobre el comercio exterior;
- 2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o.- Especiales sobre:
 - a).- Energía eléctrica;
 - b).- Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d).- Cerillos y fósforos;
 - e).- Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f).- Explotación forestal.
 - g).- Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Con el fin de dejar en claro la limitación para los Estados y los Municipios tenemos el artículo 117 Constitucional en sus fracciones IV a la VII.

Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

- IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.
- VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros,

con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Las fracciones anteriores eran contribuciones que en otras épocas tenían implantadas los fiscos, tanto estatales como municipales, que se denominaban alcabalas, por lo que se prohibió de manera estricta ese tipo de exacciones a los fiscos locales.

En las leyes que emanan del poder legislativo se establecen los elementos esenciales de los impuestos, tales como el sujeto, objeto, forma de pago, época de pago, sanciones, etc., generalmente se expide también un reglamento por el Ejecutivo, con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación.

En base al artículo 73 fracción VII tenemos por lo tanto que el Congreso de la Unión aprobó el proyecto de ley del IVA presentado en 1979 para contribuir por medio de ese impuesto al gasto público del país, creando así la ley que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1980.

En los párrafos anteriores se ha mencionado en varias ocasiones

el gasto público aquí se mencionarán algunos conceptos de él, sin llegar a realizar un estudio profundo.

El gasto público tenemos que para Don Gabino Fraga⁴⁵ señala que se debe entender lo que se destina a la satisfacción de una necesidad individual.

Para Mabarak⁴⁶ es el conjunto de erogaciones, generalmente en dinero, que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades pública, que inciden sobre las finanzas estatales, y que tienen por objeto la satisfacción de los objetos y metas que el estado se propone para un ejercicio fiscal determinado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia diciendo que Por Gastos Públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

3.3. Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares (ENIGH)

La encuesta que a continuación se presenta tiene la finalidad de mostrar en éste estudio, la distribución del ingreso y gasto de las familias, así

⁴⁵ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, México 1992. p.68

⁴⁶ Mabarak Cerecedo Doricela. Op. Cit. p. 21

como, de acuerdo a la clasificación de la Ley de Ingreso de la Federación, la recaudación tributaria.

Nuestro país presenta un bajo nivel en la recaudación, lo que limita las posibilidades de atender las necesidades en materia de gasto social e inversión pública, dos de los principales grupos mas vulnerables.

Por lo anterior la nueva administración desea proponer una nueva cultura del cumplimiento fiscal, la cual debe basarse en el compromiso de asegurar que cada peso que aporten los ciudadanos por concepto de pago de contribuciones, se vincule con el ejercicio transparente y honesto del gasto público.

En México surgió la Nueva Hacienda Pública Distributiva, la cual es muy amplia, y no se analizará, lo que interesa a éste estudio es que uno de los pilares de esa nueva hacienda es aplicar una tasa uniforme del 15% al Impuesto al Valor Agregado.

La encuesta se presenta para analizar los beneficios y los detrimentos que trae consigo el generalizar la tasa del IVA.

Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público, por deciles de ingresos de las familias.⁴⁷

1. Introducción

El H. Congreso de la Unión estableció en el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, lo siguiente:

"Con el propósito de coadyuvar a mejorar la evaluación de la eficiencia recaudatoria y sus efectos en el ingreso de los distintos grupos de la población, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberán realizar los estudios de ingreso-gasto que muestre por decil de ingreso de las familias su contribución en los distintos impuestos y derechos que aporte, así como los

⁴⁷ Investigación Fiscal. Anteproyecto Reforma Fiscal. Ed. SHCP., México 2001.

bienes y servicios públicos que reciben con recursos federales, estatales y municipales.

La realización del estudio será responsabilidad exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y deberá ser entregado cuando menos 15 días antes de la presentación del proyecto de la reforma fiscal integral."

En atención a esta obligación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elaboró el estudio que se presenta a continuación.

El documento tiene la siguiente estructura: en la segunda sección se describe brevemente el tipo de información con que se realiza el estudio. En la tercera sección se realiza el análisis de la distribución de la carga fiscal. En la cuarta sección se presenta el análisis de la participación del gasto público.

2. Información utilizada

Para realizar un estudio con las características descritas se requiere de una base de información altamente desagregada, en este sentido, la Encuesta Nacional de Ingreso Gasto de los Hogares (ENIGH), de 1998 resulta ser la más adecuada. Esta encuesta proporciona información sobre la distribución, monto y estructura del ingreso y el gasto de los hogares en México. Específicamente posee información sobre:

- La estructura del ingreso corriente de los hogares según la fuente.
- La estructura del gasto corriente de los hogares en la adquisición de bienes de consumo final (duraderos y no duraderos), así como las transferencias a otras unidades.

Para abordar el estudio de acuerdo con la información contenida en la ENIGH se seleccionó a la vivienda particular como unidad de muestreo y al hogar como unidad de observación, ubicando a partir de éstas a las unidades de análisis.⁴⁸ Por otra parte, el diseño muestral es probabilístico, estratificado,

⁴⁸ Las unidades de análisis que se utilizan para la generación de la información son: a) El hogar: Como unidad de consumo colectivo en donde se realizan las transacciones de ingreso y/o gasto, b) Los miembros del hogar: En cuanto a sus características sociodemográficas, ocupacionales y de ingreso, c) La vivienda: En cuanto a sus características de tamaño, condiciones físicas y de servicios.

y por conglomerados, características que hacen a esta encuesta representativa de toda la población.

Respecto al tamaño de la muestra, éste se encuentra calculado para generar estimaciones a distintos niveles de desagregación. Para efectos de los requerimientos de este estudio el nivel de desagregación que se consideró fue el nacional. La parte sustancial del estudio se concentró en la información sobre transacciones económicas corrientes.

Respecto a la parte correspondiente al ingreso se consideró el ingreso corriente total, las percepciones monetarias y no monetarias (en especie), que recibieron los miembros del hogar durante el período de referencia de la encuesta por su participación en el proceso productivo, por indemnizaciones y por transferencias corrientes sin contrapartida.

Se registraron los ingresos netos que disponen los hogares para cubrir sus necesidades, es decir, después de descontar impuestos, cuotas a organizaciones laborales, a instituciones de seguridad social y deducciones similares. Por el lado del gasto, se consideró aquel que se refiere a la cantidad de dinero destinado a la compra de bienes y servicios de consumo final y las transferencias pagadas a otras unidades.

Para complementar la información, principalmente para el análisis de la participación del gasto público federal, estatal y municipal, se recurrió a otras fuentes de información como el Sistema de Cuentas Nacionales del INEGI, Las Cuentas de la Hacienda Pública Federal y por Estados de la República, Anexos estadísticos de Informes de Gobierno y de distintas secretarías de Estado.

3. Distribución de la Carga Fiscal

3.1. Distribución del ingreso y gasto de las familias

En la siguiente tabla se presenta la distribución del ingreso y gasto familiares de acuerdo con la propia ENIGH.

**Distribución del ingreso y del gasto familiar por deciles
(pesos de diciembre de 2000)**

| Decil de Familias ingreso | Ingreso medio mensual | % del ingreso total | Gasto medio mensual | total | |
|------------------------------|--------------------------|------------------------|------------------------|-----------|--------|
| I | 2,216,015 | 546.18 | 1.11 | 827.59 | 2.01 |
| II | 2,216,662 | 1,241.84 | 2.66 | 1,462.12 | 3.84 |
| III | 2,215,848 | 1,800.04 | 3.71 | 2,017.06 | 4.91 |
| IV | 2,215,104 | 2,397.79 | 4.77 | 2,566.30 | 6.04 |
| V | 2,216,241 | 3,034.57 | 5.79 | 3,110.49 | 7.08 |
| VI | 2,214,730 | 3,811.30 | 7.12 | 3,674.12 | 8.24 |
| VII | 2,218,747 | 4,875.83 | 9.04 | 4,478.49 | 9.86 |
| VIII | 2,216,778 | 6,472.52 | 11.35 | 5,864.18 | 12.08 |
| IX | 2,216,206 | 9,281.39 | 16.22 | 7,936.91 | 16.25 |
| X | 2,217,237 | 23,327.30 | 38.23 | 15,224.09 | 29.68 |
| Total | 22,163,568 | 5,678.88 | 100.00 | 4,716.14 | 100.00 |
| Prom. | | | | | |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH.

Como se puede observar, existe una gran desigualdad en la distribución del ingreso en nuestro país. Cerca de 40% del ingreso total se concentra en el décimo decil, y 65% se acumula en los tres últimos deciles. Adicionalmente, el ingreso per cápita es muy bajo.

En este contexto de distribución del ingreso se estimará la carga fiscal correspondiente a cada decil de ingreso.

De la misma forma que el ingreso, el gasto se centraliza en los últimos deciles, 30% del gasto de las familias se genera en el décimo decil, mientras que cerca de 60% del gasto total está concentrado en los tres últimos deciles.

3.2. Distribución de la recaudación tributaria

De acuerdo con la clasificación de la Ley de Ingresos de la Federación, la recaudación tributaria se divide de la siguiente manera;

Recaudación Tributaria de 1999

| Concepto | mdp | % del PIB | Estructura (%) |
|-----------------|-----------|-----------|----------------|
| Total | 521,682.4 | 11.29 | 100.00 |
| ISR | 216,123.4 | 4.68 | 41.43 |
| IVA | 151,183.5 | 3.27 | 28.98 |
| IEPS | 106,703.7 | 2.31 | 20.45 |
| Importación | 27,302.8 | 0.59 | 5.23 |
| Otros impuestos | 20.369.0 | 0.44 | 3.91 |

Fuente: DGPIIyCF.

La recaudación tributaria está compuesta en mayor medida por el ISR, IVA e IEPS, que aportan 90% de la recaudación tributaria total. El impuesto más importante en términos recaudatorios es el ISR, que aporta poco más de 40% del total. En las siguientes secciones se analizará la distribución de la carga impositiva de estos tres impuestos.

Para lo anterior, la estimación de la aportación de las familias a la recaudación se divide en impuestos directos e indirectos. De esta forma, se agrupan IVA, IEPS, importaciones y otros impuestos como impuestos indirectos, que suman 59% de la recaudación tributaria total, mientras que el ISR, impuesto directo, aporta el restante 41%.

En las siguientes secciones se presenta la estimación de la carga fiscal por decil de ingreso de los impuestos directos e indirectos.

3.2.1. Impuestos Indirectos

Dentro de los impuestos indirectos se encuentran los que gravan la adquisición de automóviles nuevos (ISAN), y el uso de vehículos (Tenencia). Por las características de los bienes que gravan estos impuestos, se considera que la carga fiscal recae sobre los deciles más altos. Por otro lado, el impuesto a la importación recae, en general, en bienes de consumo gravados por el IVA, por lo que se pueden agregar estos impuestos. Por lo anterior, sólo se estimará la carga fiscal del IVA y del IEPS.

3.2.1.1. Impuesto al Valor Agregado

En el caso del IVA en México, éste grava los bienes y servicios de la economía con diferentes tasas: tasa cero, exentos (tasa implícita entre la tasa cero y la tasa general), tasa fronteriza (10%), y la tasa general (15%).

Si el 100% de los bienes y servicios de la economía se gravaran con la tasa general, la base gravable del impuesto sería relativamente fácil de calcular, y se podría aproximar al gasto total ejercido por las familias. De esta manera, la aportación de las familias a la recaudación de IVA se obtendría ordenando el gasto total de las familias por deciles de ingreso.

Sin embargo, por razones de política fiscal, la base gravable de los impuestos indirectos como el IVA se ve reducida, ya que estos impuestos tienen mayor incidencia en los deciles de más bajos ingresos (son impuestos regresivos), es decir, el pago del impuesto es mayor en los primeros deciles como proporción de su ingreso.

Por lo anterior, para obtener la distribución de la aportación a la recaudación del IVA, es necesario reconstruir la base gravable del impuesto.

En la siguiente tabla se presenta la evolución de la estructura del IVA en México.

Evolución de la estructura de tasas del IVA de 1980 a 2000

| Tasas/ Bienes y Servicios | 1980 | 1981-1982 | 1983-1987 | 1988-1991 | 1992-1994 | 1995-2000 |
|--|------|-----------|----------------|-----------|-----------------|-----------------|
| Tasa general | 10 | 10 | 15 | 15 | 10 ₁ | 15 ₂ |
| Tasa fronteriza | 6 | 6 | 6 ₃ | 6 | 10 | 10 |
| Tasa bienes y servicios de lujo ⁴ | - | - | 20 | 20 | - | - |
| Alimentos básicos ⁵ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Alimentos procesados ⁶ | 10 | 0 | R | 0 | 0 | 0 |
| Servicios médicos | X | X | X | X | X | X |
| Medicinas | 10 | 10 | R | 0 | 0 | 0 |
| Educación | X | X | X | X | X | X |
| Casa habitación | X | X | X | X | X | X |
| Libros ⁷ | X | X | X | X | X | X |
| Periódicos y revistas ⁷ | X | X | X | X | X | X |
| Servicios de esparcimientos | X | X | X | X | X | X |
| Servicios financieros ⁸ | X | X | X | X | X | X |
| Agricultura (insumos y servicios del sector agropecuario) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

1 Aplicable a partir del 11 de noviembre de 1991.

2 Vigente a partir del 1° de abril de 1995.

3 Se aplica la tasa general a todos los servicios, vehículos, arrendamiento y enajenación de inmuebles y combustibles, aceites y grasas lubricantes, derivados del petróleo y petroquímicos y a todos los bienes gravados con el IEPS (refrescos, vinos, cerveza, alcohol, bebidas alcohólicas, gas avión, tabaco, cigarrillos, seguros (hasta 1990),

servicios telefónicos (hasta 1989) y petrolíferos).

4 Los bienes gravados con tasa de lujo son: la enajenación e importación del caviar, salmón ahumados, angulas y champaña. Televisores a color, motocicletas de más de 350 cm³ de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor. Armas de fuego y sus accesorios. Riñes de magnesio y techos móviles para vehículos (servicio de instalación también). Aeronaves, excepto aviones fumigadores. La presentación de los siguientes servicios independientes; tarjetas de crédito, señal de televisión por cable o de otra forma distinta a la radiodifusión general. Deportes suntuosos y membresías a clubes, restaurantes, etc. Uso o goce temporal de:

aeronaves, excepto aviones fumigadores, motocicletas de más de 350 cm³ de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor. Equipos cinematográficos o de video

grabación, así como las cintas, películas o discos para dichos equipos.

5 Estuvieron exentos hasta septiembre de 1980 los animales y vegetales que no están industrializados, la carne en estado natural, tortilla, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo, leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación, azúcar, mascabado y piloncillo, excepto hielo, ixtle.

6 A partir de septiembre de 1980 se otorgó a algunos alimentos procesados de la canasta básica la exención con derecho al acreditamiento, implícitamente, tasa cero. Los alimentos sujetos a este beneficio son: aceite vegetal comestible (excepto de oliva), café, chiles jalapeños envasados, chiles envasados, embutidos, pulpa de pescado congelada y empanizada, atún, sardina y anchoveta en conserva, pastas para sopa, crema, mantequilla y queso derivados de la leche; puré de tomate en conserva, manteca de origen animal, manteca vegetal, margarina, frutas en conservas, en mermelada, en ate o en jalea, hortalizas en conserva y granos de elote o de maíz en conserva.

7 Aún cuando en Ley estos productos están exentos, por resolución se gravan con tasa cero.

8 Entrada a espectáculos públicos y museos.

9 Servicios de seguros de vida y seguros en actividades agrícolas.

X: representa los bienes y servicios exentos del pago del impuesto

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

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

La base gravable del IVA se ha reducido a través del tiempo, al excluir bienes y servicios de la tasa general.

La ENIGH presenta una amplia desagregación del gasto de las familias, tomando esta apertura se puede identificar el valor del gasto en productos gravados por cada una de las tasas que aplica el IVA en México.

Los grupos del gasto de las familias se dividen de la siguiente forma:

Esquema General Actual del IVA

| Rubros de Gasto | Tasas Aplicables |
|---|-------------------------|
| Alimentos, Bebidas y Tabacos | Cero y General |
| Transporte Público | Exento |
| Limpieza y Cuidado de la Casa | General y Exento |
| Cuidados Personales | General |
| Educación, Cultura y Recreación | Cero, Exento y General |
| Comunicaciones y Servicios para Vehículos | General |
| Vivienda y Servicios de Conservación | Cero, exento y General |
| Prendas de Vestir, Calzado y Accesorios | General |
| Cristalería, Blancos y Electrodomésticos | General |
| Cuidados de la Salud | Cero, exento y General |
| Enseres Domésticos y Mantenimiento de la Vivienda | General |
| Artículos de Esparcimiento | Cero y General |
| Transporte | Exento y General |
| Otros Gastos | Exento y General |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH

En zonas fronterizas se aplica el mismo esquema, sin embargo, la tasa general es menor (10%), a la que se aplica en el resto del país (15%).

Aplicando a cada gasto antes de impuestos la tasa que le corresponde, se obtiene el valor teórico del IVA que se debió generar con dicho gasto, el cual se ubica por deciles de ingreso.

De esta forma se obtiene la participación de las familias a la recaudación del IVA. Con esta metodología se obtiene la siguiente composición del gasto por deciles de ingreso.

Composición del gasto familiar

| Decil de ingreso | *General | Tasa % | | |
|------------------|----------|--------|---------|-------|
| | | Cero | Exentos | Total |
| I | 37.75 | 51.94 | 10.31 | 100 |
| II | 40.26 | 49.39 | 10.35 | 100 |
| III | 42.86 | 44.88 | 12.26 | 100 |
| IV | 42.49 | 43.33 | 14.18 | 100 |
| V | 44.21 | 39.52 | 16.27 | 100 |
| VI | 45.22 | 38.36 | 16.41 | 100 |
| VII | 48.18 | 35.31 | 16.51 | 100 |
| VIII | 49.90 | 32.12 | 17.98 | 100 |
| IX | 52.54 | 27.49 | 19.97 | 100 |
| X | 62.15 | 17.17 | 20.68 | 100 |
| Prom/Total | 46.56 | 37.95 | 15.49 | 100 |

*Incluye implícitamente el gasto en la frontera, que se estima en 10% del gasto nacional.

Fuente: DGPII y CF, con base en la ENIGH-

La relación es inversa entre el gasto gravado con la tasa general y el gravado con tasa cero, es decir, (as familias gastan más en productos gravados con la tasa general conforme su ingreso es mayor, mientras que el gasto a tasa cero es mayor en los primeros deciles.

En ambos casos como proporción del gasto total monetario, En lo que se refiere al gasto en bienes y servicios exentos, el comportamiento es el mismo que en caso de la tasa general, el gasto en estos bienes es mayor en los últimos deciles como proporción del gasto total.

Comparando el valor teórico del IVA por deciles, con respecto al total se obtiene la participación de las familias a la recaudación del IVA. En la siguiente tabla se presentan los resultados.

**Participación a la recaudación por deciles:
(pesos de diciembre de 2000)**

| Decil de ingreso | Familias | gasto medio mensual | % del ingreso total | Participación a la recaudación del IVA |
|------------------|------------|---------------------|---------------------|--|
| I | 2,216,015 | 827.59 | 2.01 | 0.39 |
| II | 2,216,662 | 1,462.12 | 3.84 | 1.26 |
| III | 2,215,848 | 2,017.06 | 4.91 | 2.19 |
| IV | 2,215,104 | 2,566.30 | 6.04 | 3.02 |
| V | 2,216,241 | 3,110.49 | 7.08 | 4.54 |
| VI | 2,214,730 | 3,674.12 | 8.24 | 5.64 |
| VII | 2,218,747 | 4,478.49 | 9.86 | 7.74 |
| VIII | 2,216,778 | 5,864.18 | 12.08 | 10.76 |
| IX | 2,216,206 | 7,936.91 | 16.25 | 18.34 |
| X | 2,217,237 | 15,224.09 | 29.68 | 46.12 |
| Total | 22,163,568 | ----- | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH.

De acuerdo con lo anterior, 75% de la recaudación de IVA proveniente de las familias es aportado por los tres últimos deciles. Y sólo en los deciles nueve y diez, su participación a la recaudación es mayor que su participación al gasto.

4. Distribución del Gasto Federal

En esta sección se muestra la estimación de la distribución del gasto del Gobierno Federal por deciles de ingreso de las familias. Sólo se considera el gasto que realiza el Gobierno Federal en bienes y servicios públicos, así como el de programas especiales de apoyo social. En el siguiente cuadro se presenta la apertura del gasto programable federal.

Gasto Programable en Clasificación Funcional 1999

| | mdp | % del PIB |
|---|-------------------|--------------|
| Total | 711,228.20 | 15.39 |
| Funciones de Desarrollo Social | 433,375.10 | 9.37 |
| Educación | 175,668.60 | 3.60 |
| Salud | 110,120.90 | 2.39 |
| Seguridad Social | 95,014.60 | 2.06 |
| Desarrollo Regional y Urbano | 40,195.80 | 0.87 |
| Abasto y Asistencia Social | 10,097.90 | 0.22 |
| Laboral | 2,277.30 | 0.05 |
| Funciones Productivas | 192,848.80 | 4.17 |
| Energía | 138,261.00 | 2.99 |
| Desarrollo Agropecuario | 26,644.40 | 0.58 |
| Comunicaciones y Transportes | 24,036.50 | 0.52 |
| Otros Servicios y Actividades Económicas | 3,906.90 | 0.03 |
| Funciones de Gestión Gubernamental | 85,000.40 | 1.84 |
| Gobierno | 34,351.80 | 0.74 |
| Soberanía del Territorio Nacional | 22,908.20 | 0.50 |
| Medio Ambiente y Recursos Naturales | 3,254.90 | 0.20 |
| Impartición de Justicia | 7,675.30 | 0.17 |
| Organización de los Procesos Electorales | 3,512.80 | 0.08 |
| Procuración de Justicia | 4,064.80 | 0.09 |
| Legislación | 3,236.80 | 0.07 |

Fuente: Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1999.

En el cuadro anterior se puede observar la clasificación funcional del gasto federal programable.

El gasto programable total en 1999 ascendió a 15.39 puntos porcentuales del producto, de los cuales cerca de 90% se destinó a funciones productivas y de desarrollo social.

El gasto federal destinado a las actividades productivas y a funciones sociales es el que se distribuirá entre las familias.

4.1. Distribución del Gasto en Funciones Sociales

4.1.1. Gasto en Educación

Con la información de la ENIGH y los informes de Gobierno, así como de los Resultados de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, se distribuye el gasto del Gobierno Federal en educación por deciles de ingreso.⁴⁹

De las 22.2 millones de familias, 13.76 millones (62%), registraron un gasto positivo en educación. La Secretaría de Educación Pública (SEP), señala que en 1999 el gasto nacional en educación ascendió a 5.6 puntos porcentuales del PIB, de los cuales 4.88 puntos corresponden al gasto público y 0.72 puntos al gasto privado.

En este sentido, en la ENIGH se obtiene que el gasto trimestral de todas las familias en educación es de 21,575 mdp, que considera el gasto en colegiaturas y materiales escolares (libros de texto, libros diversos, revistas, enciclopedias, etc.), asumiendo que es el mismo gasto en cada trimestre, el gasto anual de las familias ascendería, a 86,300 mdp.

Por otro lado, (a matrícula en escuelas públicas (federales, estatales y municipales), es de 24,178,200 estudiantes, mientras que la matrícula en escuelas privadas es de 3,151,700 alumnos.

En total, son 27,329,900 alumnos. Para estimar la distribución del gasto en educación, se asume que en los últimos deciles se concentra el gasto en educación privada, por lo que se excluye del cálculo a las familias de más altos ingresos hasta que sumen la matrícula de alumnos en educación privada.

Para obtener la distribución del gasto en educación, se toma como parámetro el costo anual promedio de la educación pública, que asciende a poco más de 7,900 pesos anuales por alumno.

⁴⁹ La información de la ENIGH se extrapola para 1999 bajo el supuesto de que la estructura, del gasto de las familias se mantiene igual.

Se calcula el costo total de la matrícula y se compara con el gasto reportado en la ENIGH. En el siguiente cuadro se presenta la estimación de la distribución del Gasto Federal en educación.

Distribución del gasto del Gobierno Federal por deciles en Educación

| Decil de ingreso | % del Ingreso total | Educación |
|------------------|---------------------|---------------|
| I | 1.11 | 7.38 |
| II | 2.66 | 9.67 |
| III | 3.71 | 9.35 |
| IV | 4.77 | 12.15 |
| V | 5.79 | 12.82 |
| VI | 7.12 | 11.62 |
| VII | 9.04 | 12.49 |
| VIII | 11.35 | 12.41 |
| IX | 16.22 | 10.73 |
| X | 38.23 | 1.38 |
| Total | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPilyCF, con base en la ENIGH.

Destaca la mayor participación del gasto del gobierno en los deciles centrales, que se benefician con poco más de 60% del gasto federal en educación. En el último decil la participación es menor por ser mayoritariamente gasto exclusivamente privado.

4.1.2. Gasto en Salud

De acuerdo con la Secretaría de Salud, en 1999 se realizaron poco más de 220 millones de consultas en las instituciones de salud de las que los institutos de seguridad social proporcionaron poco más del 65% de las consultas mientras que los servicios a la población abierta proporcionaron el restante 35%.

Del total de consultas en 1999, aproximadamente 93% fueron otorgadas en instituciones públicas y el restante 7% en instituciones privadas.

Asumiendo que estas proporciones reflejan la distribución de la población que utiliza los servicios públicos y privados de salud, 20.6 millones

de familias acceden a los servicios público de salud y 1.5 millones de familias a los servicios privados.

Lo anterior implica necesariamente el uso de servicios médicos públicos de un amplio porcentaje de la población que se ubica en el décimo decil de ingresos.

La distribución del gasto del gobierno se estimó dividiendo el gasto programable en salud ejercido durante 1999 (110,120.9 millones de pesos anuales),⁵⁰ entre el número de personas que utilizaron los servicios públicos (58,416,142 personas).

De lo anterior, el gasto por persona es de aproximadamente 628.37 pesos. Así se calcule orno gasto del gobierno la diferencia entre el gasto reportado en la ENIGH y el gasto teórico familiar promedio aproximado en 628.37 pesos por persona; cabe mencionar que de este cálculo se excluyeron las familias que no reportan gasto en salud en la ENIGH así como aquellos cuyo gasto en salud es mayor que el promedio calculado como subsidio por parte del gobierno, por considerar que estos reciben atención médica por parte del sector privado.

Distribución del gasto del Gobierno Federal por deciles en Salud

| Decil de ingreso | % del ingreso total | Salud |
|------------------|---------------------|---------------|
| I | 1.11 | 7.36 |
| II | 2.66 | 10.19 |
| III | 3.71 | 9.77 |
| IV | 4.77 | 10.98 |
| V | 5.79 | 11.81 |
| VI | 7.12 | 12.11 |
| VII | 9.04 | 12.21 |
| VIII | 11.35 | 9.99 |
| IX | 16.22 | 11.76 |
| X | 38.23 | 3.82 |
| Total | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPilyCF, con base en la ENIGH.

4.1.3. Gasto en Seguridad Social

El gasto en seguridad social se encuentra dirigido hacia la población trabajadora y hacia los pensionados. Se divide en dos vertientes, por una parte, las prestaciones económicas que comprenden el gasto en pensiones y jubilaciones, subsidios ayudas e indemnizaciones y las prestaciones sociales como guarderías, servicios funerarios y turísticos, entre otros. La población derechohabiente perteneciente al IMSS y al ISSSTE está conformada por asegurados permanentes y eventuales, familiares de asegurados, pensionados y familiares de pensionados.

La evolución de este sector de la población y sus necesidades han presentado un comportamiento dinámico en los últimos años, durante 1999 la población derechohabiente del IMSS se incrementó en 22.8% respecto a 1994. Destacando el crecimiento, sin precedentes, del número de asegurados permanentes y eventuales, al incorporarse formalmente más de 3 millones de trabajadores eventuales de la industria de la construcción y de otras actividades temporales.

Por el lado de las pensiones se estiman efectos importantes derivados de cambios en la estructura poblacional y el aumento en la esperanza de vida. La tasa de dependencia de la gente n mayor de 65 años se espera que aumente de 7% en 1995 a 14.8% en 2039 según CONAPO.

Por las distintas dinámicas de crecimiento que presentan la población trabajadora y la población de pensionados, para efectos de la realización del estudio, se consideró medir la distribución del gasto en este rubro separando ambos tipos de poblaciones.

Del gasto programable ejercido en Seguridad Social durante 1999, de 94,965 millones de pesos, 49.7% corresponde a pensiones y 50.2% al resto.

Del total de la población derechohabiente 4.01% son pensionados y el 95.99% son asegurados, permanentes y eventuales y sus familiares.

En lo referente al pago de pensiones, los deciles de gasto en este rubro se construyeron tomando como referencia los ingresos por pensiones presentados por la ENIGH. Dado que no se puede distinguir entre pensiones privadas y públicas, se optó por agregar los ingresos por pensiones, ordenando

ascendentemente los ingresos, hasta reunir un monto aproximado al gasto programable ejercido en pensiones y que fue de 7,880.7 millones de pesos trimestralmente.

Sobre este universo de pensionados se distribuyó el gasto ejercido en pensiones, dando como resultado 4,333.1 pesos en promedio por pensión. Este monto se sustrae a la pensión promedio individual reportada por la ENIGH para obtener el subsidio y construir los deciles.

El resto del gasto en Seguridad Social (sin incluir pensiones) durante 1999 ascendió a 15,890 millones de pesos por trimestre. Este gasto se distribuyó de manera equitativa sobre la población derechohabiente bajo los mismos supuestos utilizados para repartir el gasto programable ejercido en salud, es decir, la población de la ENIGH sujeta a seguridad social es aquella que realizó algún gasto en salud y además, dicho monto no supera el gasto público promedio en seguridad social sin incluir pensiones.

De esta forma, el subsidio se deriva de la diferencia entre el gasto privado en salud por persona reportado en la ENIGH y el gasto público promedio en seguridad social. Partiendo de estos resultados se construyeron los siguientes deciles:

**Distribución del gasto del Gobierno Federal
por deciles en Seguridad Social**

| Decil de Ingreso | % del ingreso total | Seguridad Social | |
|------------------|---------------------|------------------|--------------------|
| | | Pensiones | Servicios de Salud |
| I | 1.11 | 1.87 | 7.31 |
| II | 2.66 | 9.58 | 11.69 |
| III | 3.71 | 7.84 | 11.24 |
| IV | 4.77 | 12.39 | 12.31 |
| V | 5.79 | 10.06 | 13.31 |
| VI | 7.12 | 11.99 | 12.23 |
| VII | 9.04 | 14.21 | 12.55 |
| VIII | 11.35 | 15.38 | 10.57 |
| IX | 16.22 | 6.59 | 8.78 |
| X | 38.23 | 10.10 | 0.00 |
| Total | 100.00 | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH.

4.1.3. Gasto en Desarrollo Regional y Urbano

En lo que se refiere al gasto en desarrollo regional y urbano, el gobierno destina recursos a cada uno de los Estados para promover el desarrollo regional. En la ENIGH se diferencian cada Estado de la República. Así, por la escasa información con que se cuenta, se divide el gasto del gobierno en desarrollo regional y urbano de manera uniforme por región, distinguiendo a la población de cada una.

Para construir la distribución del gasto destinado a Desarrollo Rural y Urbano, dicho gasto se repartió de acuerdo con las proporciones obtenidas para cada Estado, según lo publicado en el Informe de Gobierno correspondiente al Ramo 33 y de acuerdo al número de familias por estado. Finalmente se ordeno la información por nivel de ingreso para construir los deciles.

En el siguiente cuadro se presentan los resultados.

**Distribución del gasto del Gobierno Federal
Por deciles en Desarrollo Regional y Urbano.**

| Decil de Ingreso | % del ingreso total | Desarrollo Regional y Urbano |
|------------------|---------------------|------------------------------|
| I | 1.11 | 12.85 |
| II | 2.66 | 12.83 |
| III | 3.71 | 11.37 |
| IV | 4.77 | 10.58 |
| V | 5.79 | 9.97 |
| VI | 7.12 | 9.07 |
| VII | 9.04 | 8.92 |
| VIII | 11.35 | 8.15 |
| IX | 16.22 | 8.50 |
| X | 38.23 | 7.76 |
| Total | 100.00 | 100,00 |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH.

4.1.4. Gasto en Abasto y Asistencia Social

Este rubro de gasto abarca principalmente lo referente a programas de combate a la pobreza, que por sus propias reglas de operación se concentran en los dos primeros deciles.

4.2. Distribución del Gasto en Funciones Productivas

Los gastos del gobierno en funciones productivas se refieren básicamente al gasto ejercido en infraestructura y mantenimiento, principalmente en energía eléctrica y transporte terrestre. Sin embargo, una parte importante se destina al desarrollo agropecuario, que beneficia a un porcentaje pequeño de la población.

En las siguientes secciones se presenta la distribución del gasto federal en funciones productivas por deciles de ingreso.

4.2.1. Gasto en Energía

Para estimar la distribución del gasto en energía, sólo se considera el gasto en servicios directos a las familias, es decir, el gasto en energía eléctrica. En este sentido, es importante mencionar que sólo el servicio residencial esté subsidiado, mientras que el comercial y los denominados alta y mediana tensión (servicio industrial), pagan a precios de mercado.

El subsidio vía precios refleja el uso del servicio eléctrico de las familias, por lo tanto es un indicador de cómo el gobierno distribuye su gasto. En el siguiente cuadro se presenta la distribución del subsidio implícito.

Distribución del subsidio implícito en Electricidad

| Decil de Ingreso | % del ingreso total | Subsidio |
|------------------|---------------------|----------|
| I | 1.11 | 0.60 |
| II | 2.66 | 3.12 |
| III | 3.71 | 4.99 |
| IV | 4.77 | 6.75 |
| V | 5.79 | 8.40 |
| VI | 7.12 | 10.05 |
| VII | 9.04 | 12.02 |
| VIII | 11.35 | 14.79 |
| IX | 16.22 | 18.88 |
| X | 38.23 | 20.28 |
| Total | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGP/lyCF, con base en información de la CFE.

50% del subsidio vía precio por el servicio eléctrico se concentra en los tres últimos deciles, mientras que menos de 10% se otorga a las familias de los primeros deciles.

4.2.2. Gasto en Desarrollo Agropecuario

En 1999 el gasto del gobierno en desarrollo agropecuario ascendió a 26,644.4 mdp. Para distribuir este gasto entre las familias, con la ENIGH se identificó a aquellas que tuvieron ingresos por actividades agropecuarias (agricultura, pecuaria, forestal y pesca), y se supuso que sólo estas familias reciben parte del gasto del gobierno.

Las familias que tuvieron ingresos por actividades agropecuarias son poco más de 3.3 millones. Para obtener la distribución del gasto del gobierno se comparó el ingreso promedio por residente, de tal forma que para las familias que su ingreso sea inferior al promedio, reciben transferencias del Gobierno Federal. En la siguiente tabla se presentan los resultados.

Distribución del gasto del Gobierno Federal por deciles en Desarrollo Agropecuario

| Decil de ingreso | % del ingreso total | Desarrollo Agropecuario |
|------------------|---------------------|-------------------------|
| I | 1.11 | 63.16 |
| II | 2.66 | 36.84 |
| III | 3.71 | 0.00 |
| IV | 4.77 | 0.00 |
| V | 5.79 | 0.00 |
| VI | 7.12 | 0.00 |
| VII | 9.04 | 0.00 |
| VIII | 11.35 | 0.00 |
| IX | 16.22 | 0.00 |
| X | 38.23 | 0.00 |
| Total | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH.

Las familias con actividades agropecuarias se concentran en los dos primeros deciles, por lo tanto, también el gasto del gobierno en ese rubro.

4.2.3. Gasto en Comunicaciones y Transportes

Este rubro de gasto constituye un instrumento promotor del crecimiento económico y de la integración social y cultural del país. Este sistema comprende la infraestructura carretera, marítima y ferroviaria, así como los servicios y redes de telecomunicaciones, telefonía básica; telefonía rural; comunicación vía satélite; radiocomunicación; radio y televisión; televisión restringida; redes informáticas y carreteras de la información; servicio postal; y servicio telegráfico.

El sistema de comunicaciones y transportes sostiene las cadenas de producción, comercialización y distribución de mercancías, así como las transacciones que se derivan. Representando, a su vez, un importante instrumento de desarrollo social para las regiones y poblados del país.

Particularmente, el sistema nacional de carreteras atiende el 98.5% del movimiento doméstico de pasajeros y más del 85% de la carga

terrestre. El 53% de estas carreteras tiene más de 30 años de servicio, mientras que tan solo el 11% se construyó hace menos de 15 años.

Esto resulta relevante pues dada su extensión, su estado físico, el constante incremento de los volúmenes de tránsito y los efectos recurrentes de fenómenos naturales han tomado insuficiente la inversión destinada a su conservación y mejoramiento.

Por el carácter de este tipo de inversión, que genera un beneficio hacia todos los miembros de la sociedad al impulsar el crecimiento económico y el desarrollo social, para construir la distribución del gasto destinado a comunicaciones y transportes se tomó del total de Gasto ejercido en 1999 en este rubro y que asciende a 6,009.12 millones de pesos trimestralmente la proporción correspondiente a cada entidad federativa.

Esta proporción se obtiene, para cada entidad federativa, de la inversión física ejercida por el sector público en 1998, publicada en el 6º Informe de gobierno del presidente Zedillo. El gasto correspondiente se distribuyó entre el total de familias de cada estado.

A partir de ello, ordenando la base de datos por nivel de ingreso se obtuvieron los siguientes resultados:

**Distribución del gasto del Gobierno Federal
por deciles en Comunicaciones y Transportes**

| Decil de ingreso | % del ingreso total | Comunicaciones y transportes |
|------------------|---------------------|------------------------------|
| I | 1.11 | 12.09 |
| II | 2.66 | 12.40 |
| III | 3.71 | 11.28 |
| IV | 4.77 | 10.51 |
| V | 5.79 | 9.78 |
| VI | 7.12 | 8.97 |
| VII | 9.04 | 8.80 |
| VIII | 11.35 | 8.49 |
| IX | 16.22 | 9.12 |
| X | 38.23 | 8.57 |
| Total | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH,

4.3. Distribución del Gasto en Funciones de Gestión Gubernamental

Teóricamente, las funciones de gestión gubernamental son equitativas para toda la población por lo que este gasto se distribuye de igual forma.

En el siguiente cuadro se presentan los rubros de gastos en gestión gubernamental.

Distribución del gasto del Gobierno Federal por deciles en Funciones de Gestión Gubernamental

| Decil de Ingreso | % del ingreso total | Familias | Personas |
|------------------|---------------------|----------|----------|
| I | 1.11 | 10.00 | 8.14 |
| II | 2.66 | 10.00 | 9.26 |
| III | 3.71 | 10.00 | 9.32 |
| IV | 4.77 | 10.00 | 10.22 |
| V | 5.79 | 10.00 | 10.32 |
| VI | 7.12 | 10.00 | 10.03 |
| VII | 9.04 | 10.00 | 10.88 |
| VIII | 11.35 | 10.00 | 10.71 |
| IX | 16.22 | 10.00 | 10.81 |
| X | 38.23 | 10.00 | 10.31 |
| Total | 100.00 | 100.00 | 100.00 |

Fuente: DGPIyCF, con base en la ENIGH.

4.4. Distribución del Gasto Estatal

Al igual que el Gobierno Federal, los Gobiernos Estatales destinan la mayor parte sus recursos al gasto en funciones de desarrollo serial y productivas. Cada entidad federativa tiene diferentes prioridades en la asignación de su gasto, y no todas presentan la clasificación funcional comparable a la del Gobierno Federal.

Por otro lado, con la ENIGH es posible identificar a la población por Estado sin embargo, por la limitada desagregación de la información estatal, no es posible presentar las estimaciones abiertas por cada tipo de gasto.

En este sentido, se consideran dos opciones para realizar la estimación de la distribución del gasto estatal, dividir a la población por Estados y construir nuevos deciles de familias, distribuir el gasto de manera uniforme por Estado y agrupar los deciles de familias de la forma original.

Para fines de la estimación, el primer caso sería el más adecuado, sin embargo, no se cuenta con la información necesaria para realizar las estimaciones de esta manera. La desventaja en el segundo es que se distribuye el gasto estatal de forma uniforme, pero al reconstruir los deciles de familias como se han manejado, se puede obtener una estimación global del gasto estatal a nivel nacional.

En la siguiente tabla se presenta la estimación de la distribución del gasto nacional. En el anexo estadístico se presentan las aperturas del gasto por cada estado.

Distribución del gasto Estatal global (1999)

| Decil de ingreso | Población* | Tipo de gasto estatal | | |
|------------------|------------|-----------------------|-----------|----------|
| | | Social | Económico | Gobierno |
| I | 8.98 | 12.71 | 8.58 | 11.37 |
| II | 10.03 | 13.69 | 9.81 | 12.82 |
| III | 10.50 | 13.14 | 11.25 | 12.44 |
| IV | 11.11 | 11.29 | 10.65 | 10.85 |
| V | 11.35 | 10.83 | 10.52 | 10.84 |
| VI | 11.22 | 10.42 | 11.63 | 10.67 |
| VII | 11.73 | 9.23 | 11.88 | 9.87 |
| VIII | 11.74 | 8.84 | 11.57 | 9.56 |
| IX | 11.47 | 8.57 | 12.06 | 9.89 |
| X | 1.87 | 1.29 | 2.05 | 1.69 |
| Total | 100.00 | 100.00 | 100.00 | 100.00 |

*La población no coincide en cada decil, ya que no se considera a la población que no tiene una residencia fija,

Fuente: DGPIIyCF, con base en la ENIGH.

Es importante mencionar que no se consideró a la población flotante y que no se obtuvo información actualizada de 10 estados de la república mexicana⁵¹. De acuerdo con los resultados, los estados localizan su

⁵¹ Los estados son: Baja California, Campeche, Colima, Guerrero, Hidalgo, Nuevo León, Quintana Roo, Sonora, Tamaulipas y Yucatán. La información fue ajustada por inflación bajo el supuesto de que se mantiene la misma distribución.

gasto en desarrollo social en los primeros deciles, concentrando 50% del gasto en los deciles uno a cuatro.

3.4 PROYECTOS DE LA LEY DEL IVA

La Nueva Hacienda Pública Distributiva propuesta por la actual administración, contiene tres reformas: 1) Reforma Tributaria, 2) Reforma Presupuestal y 3) Reforma Financiera.

En éste trabajo la reforma de nuestro interés es la Tributaria, la cual tiene el objeto de fortalecer las fuentes estables y permanentes de ingresos del Gobierno Federal, a fin de dirigirse hacia un equilibrio presupuestal sin poner en riesgo las metas sociales.

Las principales reformas tributarias son a la Ley del IVA, a la del ISR, una simplificación administrativa (que pretende reducir los costos para los contribuyentes e incentivar el cumplimiento voluntario) y derechos (es la posibilidad de introducir impuestos y derechos ecológicos ej. Tratamiento diferenciado en el ISAN para automóviles "sucios" y "limpios").

En particular nos interesan las reformas a la Ley del IVA en la

cual se propone homologar la tasa a 15%, estableciendo algunos mecanismos de compensación para la población de menores ingresos, a través de Progresiva.

La nueva ley tiene una estructura similar a la que se propone abrogar, a efecto de aprovechar el contenido de una buena parte de su articulado que se seguirá aplicando.

De tal suerte que se mantiene como objeto del impuesto, la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

En forma específica se señala como objeto del impuesto, a la exportación de bienes o servicios, única actividad que estará afecta a la tasa del 0%.

La nueva ley se integra por nueve capítulos: el I trata las disposiciones generales; el II la enajenación; el III la prestación de servicios; el IV el uso o goce temporal de bienes; el V la importación de bienes y servicios, VI la exportación de bienes y servicios, los capítulos VII, VIII y IX, regulan las obligaciones de los contribuyentes, las facultades de las autoridades fiscales y las participaciones a las Entidades Federativas, respectivamente.

En forma muy general esa es la propuesta del ejecutivo, a continuación se presentan otras iniciativas que han surgido con posterioridad al proyecto anterior.

Una traba a la Nueva Hacienda Pública ha sido el IVA a los alimentos y medicinas, no se acepta que desaparezcan las exenciones, la oposición en éste sentido ha quedado plasmada en iniciativas presentadas a la Cámara de diputados.⁵²

El jueves 11 de octubre de 2001 presentó la diputada Miroslava García Suárez del PRD una iniciativa de reformas a la Ley del IVA⁵³

Concretamente los diputados de ese partido proponen tasas diferenciales en IVA de 20% para artículos suntuarios y una disminución de tasas en productos que de acuerdo a la última encuesta ingreso-gasto representa un consumo esencial de las clases de menores ingreso.

Proponen adiciones al artículo 2-A fracciones I y II para contemplar los bienes y servicios para los que procedería la reducción de la tasa del 15% a 10%.

⁵² Citadas por José Ramón Morales Hernández en el XXVI Congreso Anual del Colegio Nacional de Profesores, Investigadores en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A. C.

⁵³ Gaceta Parlamentaria, número 858, lunes 15 de octubre de 2001.

También proponen que se mantenga la tasa del 0% y que se adicionen varios supuestos como la adquisición de artículos para discapacitados, uniformes escolares y accesorios para la educación, gas y electricidad para uso doméstico así como el servicio telefónico doméstico.

Otro proyecto fue presentado por el senador José Carlos Cota Osuna del PRI el miércoles 16 de octubre de 2001.

Propone que se haga la devolución del IVA a turistas que adquieran mercancías durante su estancia en la República Mexicana y que se grave con tasa del 0% las contribuciones derivadas de la prestación de servicios turísticos y de las actividades involucradas con el sector empresarial mencionado, dentro del territorio nacional.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES

Cuando el hombre decidió organizarse, se dio origen a las primeras comunidades, las cuales necesariamente debían contar con un órgano público supremo que se encargara de mantener el orden, dirigir y proporcionar seguridad a sus agremiados, lo que trajo como consecuencia que la comunidad a la que representaba contribuyera para el sostenimiento de dicho órgano y hacer posible el éxito de los objetivos que para el bien común eran fijados.

Es aquí donde surge la necesidad de que todos y cada uno de sus agremiados contribuyeran con lo que estuviera a su alcance, ya fuese con actividades físicas, objetos o cosas, animales, granos, etc. Al pasar los años con dinero o cualquier tipo de bienes con los que se contaban.

La sociedad al evolucionar y desarrollarse da origen a las grandes ciudades y estas conforman territorios o países con un gran número de habitantes, con infinidad de gastos y obras por realizar a favor de la creciente población, surgiendo con ello la necesidad de legislar en materia tributaria considerando los principios de Proporcionalidad y Equidad, que permitieran con justicia y estricto apego a la ley la imposición de tributos, para que los nacientes gobiernos sufragaran los gastos que se realizaban a favor de la colectividad.

Por lo que los impuestos se han ligado por siempre a la historia del hombre desde que éste decidió vivir en sociedad, esta evolución considerando los diversos usos y costumbres de los pueblos ha permitido también que éstos se regulen y perfeccionen de manera conjunta.

La historia nos demuestra la existencia de un constante y marcado rechazo del ciudadano hacia la asignación que representa el impuesto, ya que este es excesivo y el pueblo muy pobre, o bien porque era exigido por diferentes instituciones de poder como el Estado, el Ejército o por la Iglesia.

Este rechazo se debe entre otras causas, a la falta de aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad en materia de impuestos.

El dinámico universo jurídico, el Derecho Fiscal no puede permanecer invariable porque una de las disciplinas jurídicas que mas modificaciones sufre en sus leyes y reglamentos, con la finalidad de adecuarlas a las condiciones económicas cambiantes de nuestro país, sin dejar de observarse lo compleja, variada y árida que es la materia.

La nada fácil actividad de recaudar los ingresos de la Federación y el Gobierno del Distrito Federal, la formulación de proyectos de ley y disposiciones impositivas considerando las necesidades del gasto público, son sin duda temas profundos, sin embargo la presente investigación se limita al estudio del Impuesto al Valor Agregado y no pretende demostrar si nuestro sistema tributario es mejor o peor que el de otros países.

1. El impuesto para gravar el gasto surgió en el continente Europeo como consecuencia de la 1° Guerra Mundial, para gravar el consumo de determinados productos considerados como de lujo
2. El IVA surge en Francia en abril de 1954 para sustituir diversos impuestos con la finalidad de establecer una igualdad fiscal entre diversos sectores de la población.
3. En nuestro país se implantó el IVA hasta 1980 para regular la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.
4. Con el nacimiento del IVA surgieron las exenciones que se consideraron prudentes y benéficas. En la práctica resultaron nocivas ya

que se traducía en un incremento de los costos de los bienes y servicios exentos ya que las personas que realizaban dichos actos exentos no podían acreditar el impuesto.

5. A partir de 1981 se introduce la tasa del 0% pero opera desde 1980 ya que algunas actividades se les permitía acreditar el impuesto.
6. La verdadera exención en la ley del IVA es la tasa del 0% ya que permite el acreditamiento del impuesto. En las exenciones se considera como no contribuyentes a las personas que realicen determinados actos por no tener derecho al acreditamiento.
7. El estado necesita llevar a cabo una actividad financiera y así satisfacer las necesidades de su población. Desafortunadamente esos recursos son manejados por personas las cuales no siempre son honestas por ende no se cumple completamente con los fines de la actividad.
8. Por lo que hace a los términos contribuciones, tributos e impuestos, tenemos que contribuciones y tributos son empleados como sinónimos y se consideran el género en tanto que los impuestos son la especie.
9. Los impuestos se recaudan para atender las necesidades de seguridad, educación, salud, combate a la pobreza, infraestructura pública, asistencia social. Por ello se busca la manera de elevar los ingresos tributarios, por medio de una nueva ley, la cual busca eliminar las exenciones y establecer la tasa general del 15%.
10. En México hay grandes diferencias en las familias. Las de menores ingresos destinan gran parte de ellos al consumo de medicinas y alimentos en tanto que en las de mayores ingresos su gasto es menor en esos rubros y una parte considerable las destinan para diversión, distracciones o vacaciones.
11. Con este estudio considero que no se deben gravar los alimentos, medicinas y libros, deben seguir con el tratamiento de tasa cero, ya que las personas de menores ingresos son las más afectadas si se gravan esos productos.
12. Creo que se deben gravar los bienes suntuarios con una tasa mayor a la del 15% ya que a las personas que gastan en ellos no les afecta en su patrimonio pagar mayores impuestos.

13. Considero que en la ley del IVA debe tomarse en cuenta la capacidad económica de las personas, y seguir con la regulación de tasa cero, aquí se aplicaría el principio jurídico de "tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales".
14. La experiencia ha demostrado que si se aumentan las tasas de los impuestos no reflejan una mayor recaudación, al contrario si se aumentan las tasas de los impuestos no reflejan una mayor recaudación, al contrario disminuye la producción, hay evasión o contrabando de mercancías.
15. No se debe gravar rubros con un costo social, al contrario deben gravarse las ganancias por operaciones bursátiles, por el pago de intereses bancarios y en general por todas las ganancias derivadas de operaciones especulativas, mediante las cuales en la realidad, no hay mayor producción de riqueza sino únicamente ganancias artificiales.

BIBLIOGRAFÍA

Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México 1999.

Bielsa Rafael. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal. Tomo III Ed. Tipográfica Llorden, Buenos Aires, Argentina. 1952.

Capitant Henri. Vocabulario Jurídico. Traducido por Aquiles Horacio Gualialianon Ed. Depalma, Argentina.

Carrasquilla Alberto. Financiamiento del sector Público. Ed. Fescol. Santa Fe de Bogotá Colombia. 1975.

Cosciani Cesare. El IVA. Ed. De Palma. trad. de Carlos M. Fonrouge. Buenos Aires, Argentina 1969.

De la Cueva Arturo. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa México, 1999.

De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa 17° ed. México 1992.

Derechos del Pueblo Mexicano. México A Través De Sus Constituciones. Ed. Porrúa, México 2000 tomo XI y XII

Egret Georges. El IVA (Impuesto Sobre el Valore Añadido). Ed. Oikos-Tau. Barcelona, España 1979.

Einaudi Luigi. Principios de Hacienda Pública. Traducción de Jaime Algarra y Miguel Paredes. Ed. Ediciones Aguilar, Madrid España 1962.

Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa México 1977.

Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa México 1992.

Fuentes Quintana Enrique. Hacienda Pública y Sistemas Fiscales. Ed. Oikos-Tau. Barcelona, España. 1978.

Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I 3° ed. Ed. Depalma, Buenos Aires. 1977.

Griziotti Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Traducción por Enrique R. Mata. 2° ed. Ed. Reus, Madrid, España 1958.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. 4° ed. Ed. Porrúa. México 1991.

J. Couture Eduardo. Vocabulario Jurídico. 5° ed. Ed. Depalma. Argentina 1993.

J. Kaye Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Themis. México 1991.

Mabarak Cerecedo Doricela. Derecho Financiero Público. Ed. McGraww-Hill. México 1995.

Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa México, 1997.

Martínez Morales Rafael I. Derecho Administrativo. 2° ed. Ed. Harla México 1997.

Paras Pages Alberto. Impuesto al Valor Agregado. Ed. Centro de Investigación Tributaria México 1972.

Pazos Luis. Reforma Hacendaria. Ganadores y Perdedores. Ed. Diana, México 2001.

Plascencia Rodríguez José Francisco. Ley del IVA Comentada. Ed. Themis. México 1994.

Plazas Vega Mauricio A. El Impuesto sobre el Valor Agregado. Ed. Temis. Santa Fe de Bogota, Colombia 1998.

Plascencia Rodríguez, José Francisco. Impuesto al Valor Agregado (Apuntes para un curso) Ed. Indetec. México 1991.

Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa México 1976.

Resendez Muñoz Eduardo. El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su Imposición en México. Ed. Universidad Autónoma de Nuevo León. México 1980.

Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México 1986.

Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México 1999.

Sánchez Miranda Arnulfo. Fiscal. Ed. EcaFSA. México 1997.

Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. 16° ed. Ed. Porrúa. México 1994.

Legislación

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2001

REVISTAS

El Economista Mexicano. Volumen IX-Num. 2 Febrero- Marzo 1973.
Colegio Nacional de Economistas.

INDETEC. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.
No. 116 de 30 de Junio de 1999.

INTERNET

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.cddhcu.gob.mx>

<http://www.reforma.com.mx>