

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
Facultad de Economía
Licenciatura en Economía

**LA INFLUENCIA DEL COMPORTAMIENTO DEL IEPS EN LA DEBILIDAD RECAUDATORIA
DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO (1994-2004)**

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN ECONOMÍA
PRESENTA ALDO NOÉ MONROY SANTOS

Director: Lic. Leonardo Lomelí Venegas

Jurado:

Lic. José Gildardo López Tijerina
Lic. Ernesto Bravo Benítez
Lic. Juan Carlos Guzmán Correa
Lic. Rafael Daniel Navarrete Hernández

Ciudad Universitaria, México. Noviembre de 2009.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS:

A Dios por permitirme llegar a este momento y completar este ciclo.

A mis padres por brindarme siempre su comprensión y apoyo incondicional.

A mi maestro y director de tesis Leonardo Lomelí Venegas, ya que sin su apoyo y orientación no hubiese sido posible llevar a cabo este trabajo.

A mi maestro Juan Carlos Guzmán Correa, quien fue elemento clave para el desarrollo del presente trabajo.

Al Doctor Raúl Ornelas Bernal por brindarme su apoyo durante el desarrollo de este trabajo y permitirme colaborar en uno de sus proyectos de investigación.

Al Maestro Alberto Velázquez García por su atención y apoyo que me ha brindado durante todo este tiempo.

A todos y cada uno de mis familiares, amigos y compañeros que me han acompañado a lo largo de este periodo, por haberme brindado su confianza.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
I. JUSTIFICACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DE RECURSOS POR PARTE DEL SECTOR PÚBLICO.....	3
1.1 El Estado.....	3
1.1.1 Funciones del Estado.....	3
1.2 El Sector Público.....	6
1.2.1 Ingresos del Sector Público.....	7
1.2.1.1 Los Impuestos.....	11
1.2.1.1.1 Definición.....	11
1.2.1.1.2 Elementos Básicos.....	14
II. ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.....	17
2.1 Principios Básicos del Sistema Tributario.....	14
2.2 Sistema de Administración Fiscal.....	17
2.3 Institucionalidad de Sistema Tributario.....	18
2.4 Federalismo Fiscal.....	22
III. EVOLUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO 1994-2004.....	30
3.1 Definición del Sistema Tributario.....	30
3.2 Evolución de los Ingresos Tributario.....	33
3.2 Comportamiento de los principales Impuestos.....	33
3.2.1 ISR.....	33
3.2.2 IVA.....	37
3.2.3 IEPS.....	41
3.2.4 Manera en que influye el comportamiento del IEPS en la debilidad de los ingresos tributarios en México.....	47
3.3 Las Finanzas Públicas de México por el lado del Gasto.....	52
3.4 Factores que determinan la Debilidad de los Ingresos Públicos.....	56
IV. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.....	62
4.1 Análisis de la incidencia del IEPS.....	62
4.2 Problemas desde el punto de vista de la Equidad y la Eficiencia.....	65
4.3 Ventajas y desventajas sobre otros impuestos.....	69
CONCLUSIONES.....	71
BIBLIOGRAFÍA.....	75

INTRODUCCION

En México aún existe una serie de necesidades en diferentes materias, que no se han logrado atender en su totalidad; basta mencionar los rezagos que existen en materia de salud, educación, entre otros rubros de gasto social, que no se han logrado abatir a través de los programas instrumentados para tal fin, que han sido insuficientes. Otro aspecto importante es el desempeño que ha tenido la inversión pública en México, que no ha sido suficiente para abatir las deficiencias que existen en la provisión de infraestructura en cuanto cantidad y calidad se refiere. En ese sentido, podemos observar que no se ha logrado crear las condiciones necesarias en este país, para promover un mayor crecimiento económico y una redistribución del ingreso equitativa, como condiciones básicas para lograr un desarrollo en el país.

Lo anterior puede obedecer a una serie de factores con orígenes distintos; entre los cuales podemos destacar: en primer lugar, la orientación que se le ha dado a la política económica, para promover una menor participación del Estado en la actividad económica por medio de un gasto público moderado. Con esto se ha buscado conservar una disciplina fiscal, que permita lograr al mismo tiempo mayor estabilidad y mayor crecimiento económico en el país.

Por su parte, existe otro factor que puede haber influido de manera importante dentro de ésta dinámica; se trata de la insuficiencia de recursos públicos con que cuenta el Gobierno para satisfacer las diferentes necesidades de gasto en diferentes materias, y que se encuentra relacionado con el comportamiento que ha mostrado el Sistema Tributario Mexicano en los últimos años, ya que éste es el medio por el cual el Sector Público puede allegarse de recursos a través del cobro de las diferentes contribuciones.

De esta manera, si tomamos en cuenta que los ingresos tributarios son la fuente mas importante por medio de la cual el Sistema Tributario obtiene recursos, existe entonces una relación directa entre el desempeño de este último y el comportamiento de cada uno de los diferentes impuestos. Por lo tanto, para su análisis haremos referencia a los más representativos en cuanto a su aportación al total de los ingresos tributarios se refiere. Estamos hablando del ISR, el IVA y el IEPS, mismos que en conjunto conforman casi la totalidad del volumen de estos ingresos. Sin embargo, el comportamiento de cada uno de estos impuestos ha mostrado características muy particulares, debido a que depende de las diferentes reformas a las que han sometidos estos tributos, o bien de los regímenes de los que han sido objeto los mismos.

En este sentido, la recaudación en México ha mostrado un bajo nivel en términos relativos en la generalidad de los impuestos; sobre todo si se realiza una comparación dentro del periodo de estudio, con contribuciones similares en países con un nivel de desarrollo económico comparable, lo que denota que no se ha aprovechado totalmente el potencial recaudatorio con el que en realidad cuentan.

Esta situación ha generado un debilitamiento del Sistema Tributario Mexicano, al no permitir que éste se allegue del volumen suficiente de recursos, que le permita satisfacer el creciente número de necesidades de gasto con que cuenta el sector público, teniendo a su vez efectos negativos en el desempeño económico del país.

La forma en que ha evolucionado el Sistema Tributario a lo largo del periodo de estudio, obedece a una serie de factores que han influyen de manera importante en cada uno de los rubros de ingresos que lo integran, entre los cuales podemos mencionar:

1. De tipo legal, en cuanto a los diferentes vacíos que pueden existir en las leyes que lo regulan y que pueden generar casos de elusión o evasión fiscal;
2. Ineficiencias de tipo administrativo, por la complejidad que existe en los trámites que tiene que realizar el contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias, y que funciona como un desincentivo al realizar el pago de sus impuestos;
3. De tipo político, donde en muchos casos los encargados de tomar decisiones en materia tributaria, no llegan a concretar las reformas necesarias que permitan volver mas eficiente al Sistema Tributario, debido al costo político que pudiera representar para ellos el instrumentar medidas correctivas en determinado sector; entre otros factores, que en conjunto han generado un debilitamiento en la recaudación del Sistema Tributario Mexicano en los últimos años, denotando entonces una falta de eficiencia del mismo, y que se refleja en el desempeño de las finanzas públicas en términos de ingreso y de gasto.

De esta manera, el presente trabajo pretende, mostrar en primer término, un panorama general del comportamiento que ha mostrado el Sistema Tributario a lo largo del periodo de estudio (1994-2004), para después analizar de manera particular cada uno de los principales impuestos (ISR, IVA, IEPS), tomando en cuenta algunos de los factores, que pueden haber jugado un papel importante en la evolución de los mismos; se pretende además, poner especial énfasis en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que es uno de los impuestos que mayor peso tienen dentro del total de los ingresos tributarios después del ISR y el IVA, para conocer la forma en que su comportamiento ha influido en la debilidad de los ingresos tributarios en México.

Se pretende así, conocer más ampliamente las características del IEPS, su evolución a lo largo del periodo de estudio, así como la influencia que ha tenido su comportamiento dentro del Sistema Tributario en México.

EL ESTADO

El poder del Estado para intervenir en la vida económica y política tiene su origen en las funciones que le demanda la sociedad, o que el Estado ha asumido a lo largo del tiempo. Una buena parte de esas funciones, difícilmente se podrían realizar sobre la única base de la cooperación voluntaria de las partes involucradas, se requieren de mecanismos de coerción que garanticen su cumplimiento.

Es así como el Estado moderno puede definirse como una organización e institución dotada de poder, económico y político, para imponer el marco de obligaciones, regulaciones y restricciones a la vida social y al intercambio económico. Define así, el campo de lo permitido y de lo prohibido; y genera las estructuras de incentivos y/o desincentivos para que los individuos se involucren en el intercambio y en la búsqueda de la cooperación. Tiene el monopolio exclusivo de ciertos poderes clave como: cobrar impuestos, emitir moneda y regular la propiedad, es decir, tiene la capacidad de fijar las fronteras a los derechos de propiedad que intercambian los individuos.¹

FUNCIONES DEL ESTADO

La razón por a cual se hace necesaria la presencia del Estado es que en una economía de empresa privada, el mecanismo de mercado no puede por sí solo ejecutar todas las funciones económicas, es decir, existen ciertas limitaciones del mecanismo de mercado, que requieren de la política pública para guiarlo, corregirlo y complementarlo en determinados aspectos. Lo anterior se explica por diferentes razones, entre ellas encontramos:

- a) Que el mecanismo de mercado conduce a un uso eficiente de los recursos bajo la condición de que existan mercados competitivos de factores y productos.
- b) Los acuerdos contractuales e intercambios necesarios para el funcionamiento del mercado requieren además de la protección y sanción de la estructura legal dada por el gobierno.
- c) Las características de producción o consumo de determinados bienes en algunos casos no pueden ser facilitados a través del mercado, entre otros factores.

De esta forma, las diferentes medidas tomadas por el gobierno, pueden ir destinadas a servir a una variedad de objetivos definidos que se tratan de cumplir por medio de las principales funciones del Estado. Musgrave hace referencia principalmente a tres funciones del Estado, que pueden considerarse como las generalmente aceptadas, y en las cuáles existe un consenso: Función Asignación, Función Distribución y Función Estabilización.

¹

MUSGRAVE, Richard: *Hacienda Pública Teoría y Práctica*, 5ª ed., México, Ed. Mc Graw Hill, 1989, p. 5

Función Asignación

Existen ciertas situaciones en las que el mercado no puede funcionar de una forma eficaz, como en el caso de la provisión de los bienes públicos, que a diferencia de los bienes privados, son aquellos cuyos beneficios no se hallan limitados a un consumidor en particular, sino que son accesibles también a otros; es decir, el consumo de tales productos por diferentes individuos es “no rival”, debido a que la participación de cualquiera en los beneficios que genera no reduce los beneficios correspondientes a los demás. Entonces, al estar los beneficios disponibles para todos, los consumidores no ofrecerán de forma voluntaria ningún pago a los proveedores de tales bienes, lo que representa un problema en el que debe intervenir el gobierno; pero el problema principal surge a la hora de determinar la clase y la cantidad de un bien social que debería ser proporcionado y cuanto se le podría pedir al consumidor particular que pagará por él. En este caso, resultaría razonable tomar en cuenta que el particular debería pagar de acuerdo a los beneficios que recibe, no obstante, resulta difícil determinar la forma en que se valoran estos beneficios. En este sentido, los consumidores no tienen razones para ofrecer pagos voluntarios, tampoco las tienen para manifestar al gobierno la forma en que valoran los servicios públicos. Por lo tanto se hace necesaria la actuación del proceso político por medio de los votos y la toma de decisiones de los electores se convierte entonces, en un sustituto de la revelación de preferencias que se da a través del mercado.²

Función Distribución

El problema de la distribución desempeña un papel clave al determinar las políticas tributarias y de transferencias. Una preocupación social muy importante es la distribución del bienestar material o económico en la sociedad, pero dado que el mercado no es instrumento que haya sido creado para generar una distribución deseada del bienestar económico, éste puede generar una distribución del bienestar económico cualquiera, es decir, puede resultar de acuerdo a la idea de equidad que se tenga o puede resultar muy inequitativa.

Por esta razón se encarga al Estado que tome las medidas necesarias, que generen un proceso redistributivo del bienestar, para llevarlo al nivel de lo que la sociedad considera más equitativo. Es así como el Estado se encuentra dotado del poder legítimo de tomar recursos desde los que tienen más, por la vía impositiva, para transferirlos a los que tienen menos, por el mecanismo de las transferencias y los subsidios

La redistribución puede ser instrumentada, en primer lugar, mediante un esquema de impuesto-transferencia que combine la imposición progresiva de la renta, a aquellas familias que posean mayores ingresos y una subvención a aquellas familias de menores ingresos.

²

Ibid. p. 7.

Puede aplicarse también mediante impuestos progresivos sobre la renta, utilizados para financiar servicios públicos que beneficien a las familias de bajos ingresos.

También puede utilizarse una combinación de impuestos para los bienes adquiridos por parte de consumidores de mayores ingresos, con subvenciones para bienes adquiridos por consumidores de renta baja.³

Función Estabilización

El Estado utiliza también instrumentos de política macroeconómica para la estabilización económica, debido a que el pleno empleo y la estabilidad de precios no se producen de forma automática en una economía de mercado; de lo contrario, la economía podría estar sujeta a una serie de fluctuaciones. La política fiscal como instrumento de política económica, ejerce una influencia directa sobre la estructura de la demanda, en donde por medio del ingreso o del gasto es posible obtener o compensar las variaciones de la misma. Es decir, el gasto público se suma a la demanda total, mientras que los impuestos la reducen; lo que significa en términos presupuestales que los déficits son expansionarios y los superávits restrictivos, y de acuerdo a los ajustes que se hagan, el consumo o la inversión del sector privado pueden resultar afectados. De esta manera, lo que busca el estado por medio de ésta función es lograr mantener una estabilidad económica que redunde en una economía próspera, con un crecimiento económico sostenido y balanceado.⁴

LA OBTENCIÓN DE RECURSOS POR PARTE DEL ESTADO

Desde el momento en que surge una sociedad, y presenta una serie de necesidades colectivas, que por tener caracteres propios se distinguen de aquellas que tiene el hombre de forma aislada o individual, surge también la necesidad de que sean atendidas. Estas necesidades colectivas, pueden ser satisfechas en ocasiones por la actividad particular actuando libremente el mercado, pero en la mayoría de los casos ocurre que la satisfacción de dichas necesidades, no le interesa o no le resulta costeable a la iniciativa privada, o bien, es posible que sea mas conveniente para la colectividad que esas necesidades no sean satisfechas por la libre actividad privada; es entonces cuando se encomienda su satisfacción a los organismos públicos, dando origen a los bienes y servicios públicos, que constituyen la parte mas importante de las atribuciones del Estado.

Como hemos mencionado existen múltiples y variadas funciones del Estado, que se orientan al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos mas trascendentes; sin embargo, también dirige su actividad al cumplimiento de objetivos y metas económicas y sociales, para lo cual el Estado

3

Ibid. p. 10.

4

Ibid. p.13.

como toda organización económica, requiere de ingresos para cumplir con las funciones que se le atribuyen, lo que da origen a su actividad financiera, de manera que se procure los fondos suficientes que le permitan sufragar los gastos públicos, con la finalidad de satisfacer requerimientos colectivos mediante la provisión de los bienes y servicios públicos correspondientes.

De esta forma, al hablar de la actividad financiera del Estado, estamos haciendo referencia a aspectos como: todo lo relativo a la obtención de ingresos públicos por medio de los diferentes conceptos propios del sector público, la administración de esos recursos por parte de las autoridades y las entidades competentes, y el desarrollo del gasto público en la forma y términos fijados por las leyes administrativas.

Dado que existe la necesidad de contar con un volumen de recursos suficientes que permitan cubrir las erogaciones del Estado, para la satisfacción de las diferentes necesidades, se hace necesaria también la participación de los propios integrantes de la sociedad con parte de su riqueza como apoyo al gobierno, ya que al final de cuentas, las funciones públicas deberán traducirse en beneficios para los gobernados. Esta participación de los integrantes de la sociedad, y el hecho de que el Estado pueda constituirse como propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los propios miembros del Estado, no se presenta de forma voluntaria, sino, en forma obligatoria, a través del ejercicio de la facultad económica coactiva del Estado, es decir, exigiendo por sí mismo en uso de su autoridad, el pago de las cantidades que él mismo ha establecido.

Es así como, al afirmar que el Estado tiene a su cargo la realización de ciertas tareas que corresponden al pensamiento de la colectividad en cada tiempo, e independientemente de la tesis que se adopte sobre la personalidad del Estado, se hace necesario contar con recursos financieros suficientes que deben cubrir todos los miembros de la colectividad, y que van a permitir satisfacer esas necesidades. Es así como surge también una cuestión fundamental, que desde tiempos remotos ha estado presente, y se refiere al papel que debe desempeñar el Estado en la Economía, precisando cuáles necesidades se van a considerar públicas, delimitando así el campo de acción del Sector Público

EL SECTOR PÚBLICO

Al hablar del Sector Público estamos haciendo referencia al conjunto de organismos y unidades económicas que dependen directamente del Estado como unidad de decisión. De esta manera, el sector público comprende una parte importante de los recursos económicos de una sociedad, los cuales se encuentran organizados y sometidos a una reglamentación; es decir, está compuesto por diferentes elementos que en conjunto presentan una lógica de funcionamiento diferente a la del mercado.

El Sector Público cuenta con una autoridad para tomar decisiones en el mercado, y ejercer influencia en prácticamente la totalidad de los recursos de una economía. A pesar de que su papel tradicional ha sido la administración de las finanzas públicas, por medio del ejercicio del gasto público con el objeto de proveer de bienes y servicios públicos a la sociedad.

Además se encarga de la obtención de ingresos que le permitan financiar al mismo así como la obtención de los ingresos necesarios para financiar al mismo, lo que ha representado un reto en la actualidad, tomando en cuenta las crecientes necesidades de gasto que tiene que enfrentar.⁵

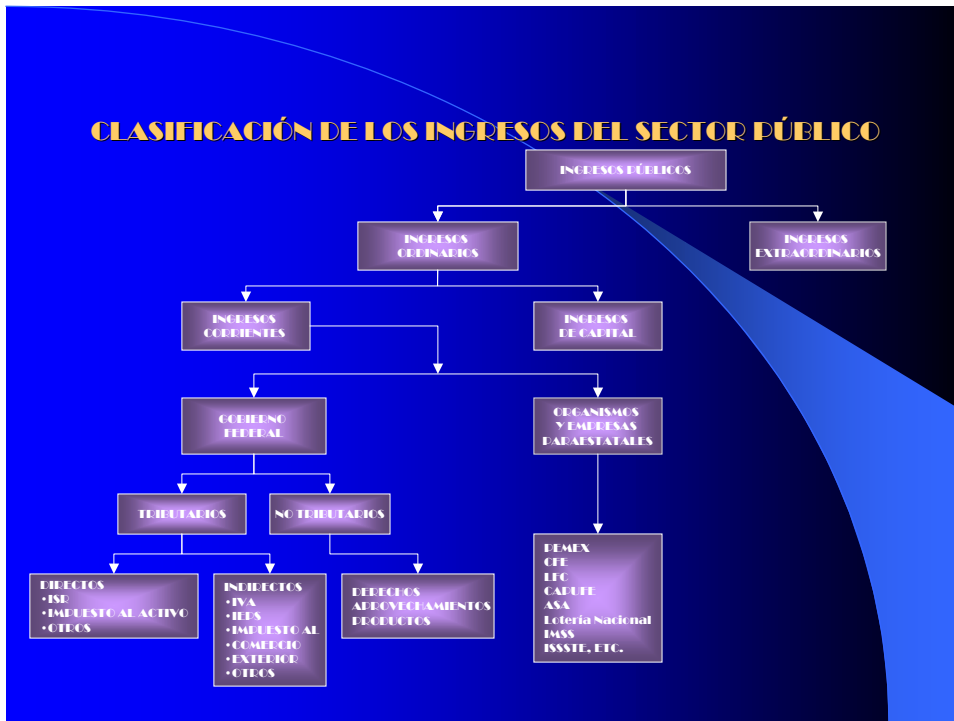
IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

El Gobierno para poder influir sobre la actividad económica, y para diseñar la orientación de su política económica, utiliza como principal instrumento las finanzas públicas en sus dos vertientes: El Ingreso y el Egreso. Por un lado, para poder financiar con oportunidad el gasto público, y cumplir con sus funciones básicas, necesita contar con un volumen suficiente ingresos que se lo permitan. Estos ingresos tienen diferentes orígenes, y los va a obtener por medio de diferentes fuentes y por diferentes conceptos. Sin embargo, todos persiguen un mismo fin, el cual se refiere a generar recursos públicos.

El volumen total de ingresos con el que cuenta el sector público, es posible clasificarlo desde diferentes ángulos dependiendo del tipo de análisis que se realice. Algunas de la principales clasificaciones pueden ser: De acuerdo a su origen, en Ordinarios y Extraordinarios; en Corrientes y de Capital; o en Tributarios y no Tributarios, entre otras; tal y como se muestra en el siguiente esquema, que ilustra la estructura de los ingresos públicos, y como se dividen.⁶

⁵ AYALA, José: *Economía del sector público mexicano*, 2a ed., México, Editorial Esfinge, 2001, p. 23.

⁶ *Ibid.* p. 220.



CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

En primer término, los ingresos públicos se dividen en dos grandes grupos: Ingresos Ordinarios e Ingresos Extraordinarios, de acuerdo a su origen.

INGRESOS EXTRAORDINARIOS

Los ingresos extraordinarios, como su nombre lo indica, son los que se obtienen de manera excepcional y provienen fundamentalmente de la contratación de créditos externos e internos o de la emisión de moneda.

INGRESOS ORDINARIOS

Son ingresos ordinarios aquellos que constituyen una fuente normal y periódica de recursos fiscales del Sector Público y se encuentra establecidos en un presupuesto. Dichos ingresos son captados por el gobierno en el desempeño de sus actividades de derecho público y como productor de bienes y servicios por la ejecución de la Ley de Ingresos.⁷

Los ingresos ordinarios a su vez se subdividen en otros dos grupos, los Ingresos Corrientes y los Ingresos de Capital, de acuerdo al tipo de actividad de la que provienen.

⁷

FLORES, Ernesto: *Elementos de Finanzas Públicas*, 1ª ed., México, Editorial, 1946, p. 19

INGRESOS DE CAPITAL

Los ingresos de capital son los que provienen del manejo patrimonial del Estado, como es el caso de la venta de activos físicos y valores financieros; o bien del financiamiento que obtiene el gobierno de la banca, nacional o extranjera.

INGRESOS CORRIENTES

Los ingresos corrientes provienen de la actividad fiscal, es decir de la recaudación de los diferentes impuestos, y de la operación de los organismos y empresas públicas, mediante la venta de bienes y servicios.

Los ingresos corrientes se clasifican en dos grandes rubros:

a) Los ingresos que se obtienen por medio de los Organismos y Empresas Paraestatales; en el caso de México destacan:

1. Petróleos Mexicanos (PEMEX);
2. Comisión Federal de Electricidad(CFE);
3. Luz y Fuerza del Centro (LFC);
4. Caminos y Puentes Federales de Ingresos (CAPUFE);
5. Aeropuertos y Servicios Auxiliares (ASA);
6. Lotería Nacional;
7. Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e
8. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).

b) Los ingresos que obtiene el Gobierno Federal por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que incluyen los Ingresos Tributarios y los Ingresos no Tributarios.

Estos dos últimos rubros de ingresos, resultan ser de vital importancia para el presente estudio, debido a que representan una importante fuente de ingresos para el gobierno, además de que son una pieza clave para el análisis del sistema tributario.

INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Por otro lado, se encuentran también los Ingresos no Tributarios que representan otra fuente por la que puede obtener recursos el gobierno; estos se componen por aquellos ingresos que se captan por concepto de Derechos, Productos, Aprovechamientos y Contribuciones de Mejoras, así como los recursos que obtienen los Organismos y Empresas bajo control directo presupuestario.⁸

Aportaciones de seguridad social

Este concepto se refiere a las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que se beneficien en forma directa por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado, y que actualmente comprende las aportaciones patronales y de los trabajadores a los distintos institutos de seguridad social, así como las aportaciones de los patrones al Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR).

Derechos

Los Derechos son contribuciones por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados, por prestar servicios exclusivos del Estado.

Lo anterior implica que la Federación considera derechos a los ingresos provenientes del uso y aprovechamientos de los bienes de dominio público de la nación; mientras que las legislaciones locales solamente contemplan los ingresos provenientes de contraprestaciones establecidas por el poder público, y en pago de un servicio.

Contribuciones especiales

Este tipo de contribuciones se aplican en determinadas obras para beneficiar a la colectividad en su conjunto. Esto significa, que en el momento de poner en marcha determinada obra pública, no debe de existir la intención por parte del gobierno de beneficiar a un solo grupo, sino que las obras deben de beneficiar a la colectividad, e individualmente determinado sector de la población, para que todas las personas contribuyan en forma especial y de acuerdo a su capacidad contributiva de las obras realizadas.

Por lo tanto, la contribución especial será un beneficio diferencial que percibe un sujeto en forma especial respecto a una obra realizada por el sector público, por lo cual, las cuotas de aportación individual deben ser en proporción directa al beneficio que cada sujeto e particular obtenga.

8

AYALA, José: obr. cit., p.274

Productos

Los productos son un ingreso público que resulta de las contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado. En efecto, el Estado recibe ingresos por los bienes y servicios públicos que vende. Además incluye ingresos derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio público.

Aprovechamientos

Los aprovechamientos son un tipo de ingresos que se derivan del sistema de sanciones. Estos se especifican en la Ley de Ingresos de la Federación y se citan de entre ellos a las multas, recargos, indemnizaciones, reintegros, aportaciones de los estados, municipios y particulares para el servicio escolar federalizado, para alcantarillado, electrificación caminos y líneas telegráficas, telefónicas y otras obras públicas y las aportaciones de contratistas. También comprende el rubro de aprovechamientos los donativos, herencias y legados.⁹

INGRESOS TRIBUTARIOS

El gobierno también puede obtener recursos por medio de las imposiciones fiscales que realiza a distintas fuentes y por diferente concepto, entre las que se encuentran: la compra-venta, el consumo y las transferencias.

Los ingresos tributarios están representados por los impuestos, los cuales pueden ser impuestos directos ó impuestos indirectos, dependiendo de su incidencia; es decir, sobre quién recaigan. Además, tienen como característica general la obligatoriedad de su pago por parte de los contribuyentes. La importancia de los ingresos tributarios radica en que es una de las principales fuentes de ingresos del gobierno, ya que provee de una parte importante de recursos para financiar el gasto público. En este sentido, el gobierno cuenta con la política tributaria, que representa el mecanismo mas poderoso para poder llevar a cabo una asignación de recursos y una distribución del ingreso y la riqueza, que le permita influir en cierta medida sobre las decisiones de inversión, ahorro, trabajo y consumo de los individuos.¹⁰

DEFINICIÓN DE IMPUESTO

Un impuesto puede ser definido como una contribución obligatoria, es decir no queda a la voluntad de particular cooperar o no a los gastos del Estado; sino que es éste mismo quien unilateralmente impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para hacer que cumpla con su obligación.

9

FLORES, Ernesto: obr.cit., p. 19.

10

AYALA, José: obr. cit., p.220.

Se trata de una prestación del individuo que no es seguida por una contraprestación del Estado, lo que significa fundamentalmente que a cambio de la cantidad que paga el particular por concepto de Impuestos no percibirá algo concreto; es decir, aunque no habrá una relación directa inmediata entre el pago del particular y la actividad del Estado, gran parte de esos ingresos se invertirán en servicios públicos promovidos por las políticas del Estado, que generen un beneficio social.

Para que la prestación pueda llamarse impuesto debe de ser otorgada en dinero o especie, no en servicios. Esto significa que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios.

Puesto que esta prestación es fijada unilateralmente por el Estado, por medio de sus órganos constitucionalmente facultados en virtud de su poder de autoridad, no es necesario que para su establecimiento exista un acuerdo previo, la expresión de su conformidad ni la aprobación de los sujetos del impuesto. Sin embargo, este poder no es arbitrario, se encuentra limitado en primer lugar por las necesidades financieras del Estado derivadas de sus atribuciones, y además por la capacidad económica de los contribuyentes.

Para el establecimiento de los impuestos, es necesario tomar en cuenta una serie de principios, en los cuales se basa la determinación de los mismos. El principio general es que el ciudadano contribuye de acuerdo con lo que tiene, lo que gana o el valor de la transacción que realiza; y en contraparte recibe Bienes y Servicios del Estado según sus necesidades.

Los impuestos que paga el contribuyente, se pueden clasificar de acuerdo a lo que estén gravando. Se pueden pagar impuestos por el patrimonio o por las rentas del ciudadano (impuestos directos); o bien, por el valor de la transacción que realice (impuestos indirectos).

CARACTERÍSTICAS Y ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos están compuestos por algunos elementos, entre los que destacan los siguientes:

Sujeto: Son los agentes que participan en el proceso de recaudación. De este modo tenemos que, existen dos tipos de sujetos:

Sujetos activos: Se definen como aquellos que tienen el derecho de exigir el pago de los tributos. En el caso de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios, ya que tienen el derecho de exigir el pago de tributos. Sin embargo, no todos cuentan con las mismas facultades, debido a que existen algunas limitaciones constitucionales que especifican las atribuciones que tiene cada uno de los niveles de gobierno. En el caso de la Federación y los

Estados, estos pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; a diferencia del Municipio, que no puede fijar por sí mismo los impuestos, sino que serán fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio solo tendrá la facultad de recaudarlos.

Sujetos pasivos: Son definidos como los causantes o contribuyentes que pueden ser personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que tienen legalmente la obligación de pagar algún impuesto.

Es decir, se trata del individuo que realiza el acto, produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen. Aunque debemos distinguir el sujeto pasivo de impuesto del pagador del impuesto.

Objeto del impuesto: Es aquello que normalmente da el nombre a la contribución respectiva, por ejemplo: el ingreso, el valor agregado, impuesto al activo, etc; aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto. El objeto así considerado puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona (que en este caso será sujeto y objeto del impuesto), como sucede en los impuestos de capitación.

Tasa: Se refiere a la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje. Existen las siguientes modalidades:

Base imponible: Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto. La base representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto (ejemplo: litros producidos, valor de la porción hereditaria)

Monto: Cantidad que los sujetos pasivos deben de enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible. De esta forma, se podría decir que es la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Se ha hecho tradicionalmente una clasificación de los impuestos, la cual incluye principalmente dos grupos, los Impuestos Directos y los Impuestos Indirectos.

IMPUESTOS DIRECTOS

Este primer grupo hace referencia a aquellos que recaen directamente sobre el sujeto pasivo; es decir sobre la posesión o el disfrute de la riqueza del mismo. Se considera que este tipo de impuestos grava situaciones normales y permanentes, lo cual permite que representen una fuente de ingresos estable para el Estado. Sin embargo, dado el conocimiento exacto de la cuantía del gravamen por parte del contribuyente, un incremento muy elevado de esa cuantía, podría provocar cierta reacción de inconformidad por parte de éste; además de que el causante al estar más conciente del monto que paga, será más estricto para juzgar los gastos del Estado.

Los impuestos directos se divide a su vez en personales y reales

Impuestos Personales

Son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujeto pasivo. Este tipo de impuesto, se adapta a las condiciones particulares de cada contribuyente, lo cual permite una mayor justicia en el mismo.

Impuestos Reales

Son aquellos que recaen en el objeto de gravamen, sin tener en cuenta la situación del sujeto del impuesto. Este tipo de impuesto, representan mayores garantías para el fisco, por que el objeto no puede librarse del impuesto.

IMPUESTOS INDIRECTOS

Este tipo de impuestos, no inciden directamente en el patrimonio del sujeto, sino en el de otras personas de quien lo recupera el sujeto pasivo. Pueden ser percibidos con ocasión al gravar hechos aislados o accidentales. Son poco perceptibles para quien en realidad los paga, ya que al ir incluidos en los precios que paga, se disimulan; además de que se pagan en pequeñas porciones. Además permiten gravar a un sector de la población que escapa de pagar los impuestos directos.

PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El Sector Público ofrece toda una serie de bienes y servicios públicos que benefician a la sociedad en su conjunto; sin embargo, es necesario que existan los recursos suficientes que le permitan financiarlos; de esta manera la principal fuente de recursos para tal efecto, se obtienen por medio de la imposición. Además, considerando que el objetivo central de la actividad del Sector Público es lograr un bienestar social, resultaría contradictorio que estos fueran vendidos, ya que este hecho, representaría un proceso inequitativo.

Este proceso de imposición es, por definición, llevado a cabo incluso en contra de la voluntad de los individuos, los cuales tienen que realizar una serie de pagos como una obligación para contribuir al financiamiento del gasto público, lo que significa que el establecimiento de estos impuestos, va a tener efecto en el comportamiento de los individuos y en el funcionamiento de la economía, por lo cual debe elegirse bien el tipo de gravámenes que deben de conformar la estructura impositiva. De esta manera, debe de existir un consenso, además de que deben de ser generalmente aceptados, para que vayan acorde a los objetivos que se tengan en materia social y económica.

Por lo tanto, existen algunos criterios que son utilizados para la elaboración de esta estructura impositiva, los cuales han sido tomados en cuenta desde los primeros estudios en esa materia, y únicamente se han perfeccionado, pero siguen predominando en la actualidad. Existen básicamente tres principios: Principio de Neutralidad, Principio de Equidad, Principio de Simplicidad.¹¹

PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

El establecimiento de impuestos en una sociedad, puede modificar de diferentes maneras la conducta humana, y por lo tanto, puede modificar el curso de su actividad. Por un lado, podría afectar las preferencias de los consumidores, al colocar un impuesto a alguna mercancía pero no a otra, provocando un cambio en los precios relativos entre ambas. Por otro lado, podría alterar los deseos relativos de trabajo y ocio al establecer un impuesto sobre la remuneración al trabajo, que no afecte a las posibilidades de ocio, ya que pondría en ventaja a este último respecto al primero.

De esta forma, lo que plantea este principio, es precisamente evitar que se provoquen distorsiones en el proceso de las actividades económicas. Es decir, el esquema fiscal que se instrumente deberá evitar la existencia de impuestos que influyan considerablemente en las decisiones económicas básicas de los individuos, decisiones de ahorro, consumo e inversión.

PRINCIPIO DE EQUIDAD

Este principio maneja dos aspectos fundamentales, en primer lugar promueve tratar igual a los iguales (Equidad horizontal); y por otro lado promueve un trato desigual a los desiguales (Equidad vertical). Esto significa que el sistema recaudatorio debe tratar de igual forma a los contribuyentes que caen dentro de un mismo rango de ingresos, sin otorgar preferencias o trato especial a sectores o contribuyentes en particular.

¹¹ F. DUE, John & FRIEDLANDER, A. F., : *Análisis Económico de los Impuestos*, Facultad de Ciencias Económicas, 4ª ed., Argentina, Ed. El Eteneo, 1977, P.76.

Por otro lado, también hace referencia a la forma como se distribuye la carga tributaria entre contribuyentes distintos (aquí se habla de la progresividad de un impuesto y la justicia de un sistema tributario). Al mismo tiempo, el problema de la equidad en la distribución de la carga impositiva, se puede abordar de dos formas:

Principio del Beneficio

Este principio promueve un trato igual para quienes obtienen el mismo beneficio de los servicios que brinda el Sector Público; y en el caso de los individuos que reciben diferentes beneficios, la distribución de impuestos entre ellos, debe realizarse en proporción del beneficio recibido.

Principio de Capacidad de Pago

Este principio promueve un trato igual para las persona que se considera tienen la misma capacidad contributiva; de la misma manera que la distribución de los impuestos entre personas que se encuentren en distintas situaciones, debe realizarse de acuerdo a su propia capacidad para pagar impuestos.

PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD

La falta de claridad dentro en la definición de las bases imponibles complican el proceso de aplicación de los impuestos al contribuyente y también tarea de las autoridades gubernamentales. Por lo tanto, al existir una base impositiva que sea fácilmente determinada tanto por el contribuyente como por el organismo recaudador, propician la existencia de una administración eficiente. De esta manera, la simplicidad en la legislación impositiva, y la información accesible, pueden contribuir a que los contribuyentes y las autoridades, incurran en menores costos, lo cual es de vital importancia para poder lograr una recaudación eficiente desde el punto de vista económico. Un sistema tributario deberá idealmente ser fácil de administrar (para la agencia de gobierno encargada), así como fácil de cumplir (para los contribuyentes).

Por lo que reducir al mínimo los costos y los inconvenientes de la recaudación de los impuestos, representa un principio básico de la tributación, ya que es importante destinar menor cantidad de recursos para fines operativos, que permitan lograr una administración efectiva, y a su vez una equidad en el sistema tributario.

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FISCAL

Dentro de la administración pública existe un elemento muy importante para el Estado, que le permite allegarse de recursos durante el proceso de recaudación de ingresos públicos; se trata de la administración fiscal, que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos fiscales, por medio de una serie de Instituciones, organismos fiscales y funciones, que le permiten organizar las actividades fiscales, aplicando estrictamente las leyes tributarias, y lograr niveles mas altos de recaudación, incurriendo en los menores costos posibles.¹²

Para lograr cumplir de manera satisfactoria los principales objetivos de un Sistema de Administración Fiscal, se debe de poner atención en los factores relacionados con la eficiencia administrativa; es decir, considerar los diferentes principios por los que se rige el sistema tributario. Estos principios promueven por un lado una simplicidad en su operación, de manera que las leyes tributarias definan claramente las obligaciones de los contribuyentes. Lo anterior con el objeto de evitar que se pueda prestar a interpretaciones equivocadas, y que puedan promover en un momento determinado, casos de evasión o de elusión fiscal, lo que podría traducirse en un costo de fiscalización para la administración tributaria al tener que recurrir a mecanismos de comprobación del delito, o si es necesario para aplicar las leyes respectivas en perjuicio del contribuyente.

Por otro lado, una excesiva cantidad de trámites burocráticos y una complejidad en los mecanismos que utilizan las autoridades fiscales para realizar el cobro de las contribuciones, el contribuyente tiene que dedicar tiempo a entender las leyes, o puede significar para él un costo, al tener que recurrir a algún tipo de asesoría legal. Lo anterior puede traducirse a su vez, en un desincentivo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Otro factor que influye en la eficiencia del sistema de administración fiscal, es el grado de equidad que refleje; es decir, si hacemos referencia al principio de capacidad de pago, los contribuyentes con mayor capacidad de pago, deben pagar más en términos absolutos y relativos que aquellas personas con una menor capacidad de pago, debido a que entre sea mayor el grado de equidad que se muestre ante el contribuyente, mayor será su predisposición a cumplir.

En el caso de México, el órgano encargado de realizar esta labor es el Sistema de Administración Tributaria, y su funcionamiento puede influir en el desempeño del Sistema Tributario Mexicano, por lo que es importante conocer mas detalladamente su comportamiento.

12

AYALA, José: obr. cit., p. 282.

Servicio de Administración Tributaria (SAT)

En México el modelo de administración tributaria utilizado por el Servicio de Administración Tributaria, surge de esquemas de administraciones tributarias mas o menos autónomas, que han sido utilizados por países como España, Nueva Zelanda, Chile y Australia, con resultados positivos; y que obedecen a la tendencia global de creación y modernización de las mismas, como necesidad de atender a la serie de cambios nacionales y mundiales que se generaron en el entorno; los cuales no solo reconsideraron el tamaño y el costo de la estructura administrativa, sino además la relación existente entre las áreas de regulación y control, con aquellas encargadas de la operación en donde se detectó que la recaudación de impuestos debería llevarla un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda.

Es así como el 1° de Julio de 1997 entró en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cuál fue publicada en el diario oficial de la federación el 15 de Diciembre de 1995, por medio de la cual se crea el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, con atribuciones y facultades ejecutivas.

Este órgano tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos; contribuciones de mejoras; derechos; productos; aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Los objetivos generales del SAT son facilitar y motivar el cumplimiento voluntario, combatir la evasión, el contrabando y la informalidad; y eficientar la administración tributaria. El Servicio de Administración Tributaria cuenta con autonomía en los aspectos técnicos, en su gestión interna, y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales del país exigen.

No obstante, para que exista un buen desempeño fiscal del gobierno, es necesaria la existencia de otras instituciones que se encarguen de vigilar y de normar su funcionamiento, con el objeto de garantizar que todo procedimiento que se realice en este sistema se lleve a cabo dentro de un marco legal ya establecido, cuidando así que se cumplan puntualmente toda una serie de leyes o reglamentos que se consideren necesarios para que exista eficiencia dentro del mismo. En el caso de México estamos hablando de instituciones como El Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa, la Procuraduría Fiscal de la Federación y la Tesorería de la Federación.¹³

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

En primer lugar se encuentra el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), el cual fue creado en el año de 1936, entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación, a partir de la reforma del 31 de Diciembre de 2000 adquiere su nuevo nombre. Este organismo es el custodio de la legalidad de los actos de la administración, y se encarga de resolver en forma honesta y gratuita las controversias entre los particulares y la Administración Pública Federal de manera pronta, completa e imparcial, con el objeto de salvaguardar el respeto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático.

El TFJFA es un Órgano Jurisdiccional encargado de impartir Justicia Administrativa, el cual cuenta con plena autonomía, lo que le permite gozar de entera independencia frente a cualquier autoridad de la administración activa para emitir sus fallos, y para regir su vida interna de acuerdo a los procedimientos que prevén las leyes y a su estatuto personal.

Orgánicamente se encuentra distribuido a lo largo del Territorio Nacional en 36 Salas Regionales, divididas de la siguiente manera: 25 Foráneas y 11 Metropolitanas. De esta forma, el servicio de justicia descentralizado es accesible a toda la población mexicana, de manera cómoda y confiable; al mismo tiempo que se difunden las instituciones constitucionales, tributarias, administrativas y procesales.

Procuraduría Fiscal de la Federación

En seguida encontramos a la Procuraduría Fiscal de la Federación, la cual funciona como consejero jurídico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de las demás unidades administrativas; esta institución actúa en coordinación con la Procuraduría Fiscal de la Federación y con las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia fiscal, y persigue una serie de objetivos generales, entre los que encontramos:

Busca promover una administración de justicia pronta y expedita en materia fiscal. Busca además formular y presentar a nombre de la Secretaría, denuncias y querrelas que legalmente procedan ante el Ministerio Público; también se encarga de emitir la declaratoria de que el fisco estatal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, ante las autoridades competentes; funciona como representante legal de la Secretaría en los procesos de cualquier orden que se realicen ante los tribunales jurisdiccionales y administrativos en la que forme parte, así como representar los intereses del fisco en los remates de bienes, convocados por cualquier autoridad.

13

“Seminario de Administración Tributaria”, SHCP, México, 2005.

Tesorería de la Federación

Además encontramos a la Tesorería de la Federación, la cual tiene como principal objetivo dirigir los sistemas y procedimientos en materia de recaudación de fondos federales, prórrogas y pago diferido de créditos fiscales, ejecución de pagos presupuestarios y ajenos, administración de fondos y garantías del gobierno federal, manteniendo dentro de las disposiciones legales vigentes las funciones y servicios de tesorería.

FACTORES QUE CONDICIONAN EL CUMPLIMIENTO DENTRO DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FISCAL

Para lograr que el Sistema de Administración Fiscal logre cumplir de manera satisfactoria su principal objetivo, es necesario tomar en cuenta los factores relacionados con la eficiencia operativa de la administración hacendaria, y factores ajenos a la administración fiscal, que pueden influir directamente en la conducta de los contribuyentes, y que pueden ser determinantes en el grado de cumplimiento del pago de impuestos.

De esta forma encontramos que es necesario que el sistema tributario cuente con ciertas características que faciliten el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

En primer lugar, es importante el grado de equidad que refleje; es decir, que todas las personas con la misma capacidad de pago aporten lo mismo y que las personas de mayor capacidad de pago paguen más en términos absolutos y relativos que aquellas personas con una menor capacidad de pago, ya que entre mayor sea el grado de equidad que se muestre ante el contribuyente, mayor será su predisposición a cumplir, y se podrá evitar así que la injusticia del sistema sirva como pretexto para el incumplimiento por parte del mismo.

En segundo lugar, es necesaria la existencia de una simplicidad del sistema tributario, lo que exige por un lado, que las obligaciones tributarias sean claramente definidas por las leyes, con la finalidad de inspirar mayor certidumbre ante los ciudadanos. De no ser así, las lagunas que pudieran existir dentro de la legislación correspondiente, se prestarían para que el contribuyente argumentara un error involuntario o una interpretación equivocada o distinta a la ley.

En resumen, toda esa serie de dificultades y obstáculos que representan los excesivos trámites burocráticos y la complejidad administrativa, en aspectos como, la heterogeneidad en la determinación de las bases imponibles y la multiplicidad de impuestos y tasas dentro de la legislación tributaria, se traducen en mayores costos de operación para el Sistema Tributario.

Por un lado, representan un costo en el que debe incurrir el contribuyente, si se toma en cuenta el tiempo que debe dedicar a entender las leyes, o bien el dinero que gasta en asesorías tributarias, entre otras cosas. Lo anterior se traduce en un desincentivo para que él mismo realice la totalidad sus pagos, ya que existen en este caso nuevas formas para evadir y eludir las obligaciones tributarias. Por otro lado, esta situación tiene implicaciones sobre la administración hacendaria, que al tratar de hacer cumplir la Ley tiene que recurrir a mecanismos que le permitan la comprobación de delitos, la interpretación de las leyes, o bien su aplicación de la manera conveniente en perjuicio de los contribuyentes; lo que implica un desvío de recursos para tales efectos, y se traduce en mayores costos de fiscalización.

Además, si tomamos en cuenta que el Estado históricamente ha tenido poca credibilidad (debido al autoritarismo y a la corrupción que el mismo ha promovido), respecto al destino que se le debe de dar a los impuestos y lo que la sociedad espera de ellos; es decir, si los contribuyentes perciben que los recursos se gastan bien, que se financian bienes públicos en cantidad suficiente, que los programas sociales son los adecuados y que el gasto en burocracia es razonable, entonces existirá una mayor predisposición a cumplir con el pago de impuestos. Sin embargo, al gasto público no se le ha visto como un servicio que se provee a la sociedad, y que puede generar beneficios sociales, lo que ha provocado que el contribuyente considere el sistema tributario como injusto, y por lo tanto, que esté menos dispuesto a cumplir con sus obligaciones tributarias.¹⁴

Sin embargo, el Sistema Tributario Mexicano, presenta una serie de contradicciones, ya que los mecanismos utilizados por las autoridades hacendarias para realizar el cobro de las contribuciones son complejos, y se traducen en un desincentivo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y existen por lo tanto nuevas formas para evadir y eludir las obligaciones tributarias, deteriorando la captación de recursos y yendo en contra de los fines perseguidos por el sistema de administración fiscal. Esto muestra que en la actualidad se han deteriorado sus principales funciones y atribuciones; es decir, no ha tomado en cuenta el entorno de los contribuyentes para el cobro de impuestos. Por lo tanto, lo que en realidad se debería fomentar es una disposición de otorgar al contribuyente todo tipo de facilidades y comodidades para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; así como buscar objetivos tendientes a eficientar el costo que implica la recaudación, y al mismo tiempo establecer programas que conduzcan a la profesionalización del personal que conforme el Sistema de Administración Fiscal.

14

HERNÁNDEZ, Fausto: "Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?", Programa de presupuesto y gasto público, CIDE, México, 2001, P. 17.

FEDERALISMO FISCAL

En términos generales, al hablar de federalismo hacemos referencia a las relaciones intergubernamentales; es decir, a la manera como se relacionan e interactúan las diferentes instancias de gobierno, dentro de una Organización Federal de Gobierno¹⁵; como es el caso de México, el cuál se ha constituido como una forma de gobierno de República representativa, democrática y federal, compuesta por estados libres y soberanos, tal y como lo señala la Constitución en su artículo 40.

De esta manera, dentro del federalismo se establecen las facultades y las áreas de competencia entre los diferentes niveles de gobierno que permita aprovechar las ventajas con que cuenta cada uno de éstos, en términos de eficiencia y equidad. En este sentido, el objetivo central es establecer la combinación óptima entre centralización y descentralización.¹⁶

Por lo tanto, al existir una distribución de competencias entre los diferentes ámbitos de gobierno, uno de los campos importantes en los que se puede llevar a cabo esta dinámica es el fiscal, que se refiere al proceso de Ingreso, Gasto y Deuda del Sector Público. Por lo tanto, al hablar de Federalismo Fiscal, estamos haciendo referencia a las interrelaciones o a la coordinación entre las haciendas de los diferentes niveles de gobierno, ya sea entre las de un mismo nivel (relación horizontal) o entre distintos niveles (relación vertical).

Por ejemplo, en cuanto a los ingresos se refiere, se establece a que ámbito de gobierno (Federal, Estatal o Municipal) le corresponde cobrar determinado tipo de impuesto; en el caso del gasto, se establece a que nivel de gobierno le corresponde la asignación de determinados bienes o servicios públicos.

Sin embargo, al existir una distribución de funciones entre los diferentes niveles de gobierno, surgen algunas dificultades entre estos debido a diferentes aspectos; entre estos podemos mencionar: La falta de correlación entre el volumen de gastos que necesitan cubrir, y el nivel de ingresos impositivos que pueden lograr cada una de las diferentes jurisdicciones; es decir, en algunos casos el volumen de recursos de algunas de ellas no es el adecuado para cubrir sus funciones de gasto o para satisfacer sus necesidades financieras; a diferencia de otras que cuentan con un mayor volumen de recursos del que en realidad necesitan, por lo que la determinación del nivel de gobierno que podría desarrollar mas satisfactoriamente determinada actividad, está en función de la eficiencia.

Otro problema que se presenta entre unidades gubernamentales de un mismo nivel, es en cuanto a la capacidad tributaria, lo cual provoca que regiones con menores recursos, presenten mayor dificultad para mantener determinado

¹⁵ AYALA, José: obr. cit., p. 349.

¹⁶ DÍAZ, Manuel: "Federalismo Fiscal Asignación de Competencias: Una Perspectiva Teórica", En: Economía Sociedad y Territorio, México, Núm. 11, Vol. III, Agosto, 2002, p. 390.

nivel de actividad económica, en comparación con las regiones con mayor nivel de recursos. Por otro lado se puede generar un desplazamiento de los agentes económicos de regiones con mayores impuestos a regiones con menores impuestos, que les permitan obtener mayores beneficios.

Esta división de funciones de gasto e impositivas entre los diferentes niveles de gobierno, se basan en los principios de equidad y de eficiencia. Musgrave realiza un estudio teórico al respecto en su libro “Hacienda Pública Teoría y Práctica”, en el cual hace referencia a dos de las principales funciones que desempeña el Estado, y que competen a los tres niveles de Gobierno.

Por un lado, señala la Función de Asignación de bienes públicos; para la cual, en el caso de un bien público que afecte por igual a todos los ciudadanos debe asignarse al gobierno federal; en cambio, un bien público para el cual existan economías de escala o externalidades sobre otras regiones, debe ser asignado a un nivel intermedio de gobierno; en el caso de un bien para el cual su provisión no afecte a otras jurisdicciones y que puede diferir en las preferencias de los ciudadanos entre regiones, debe de ser provisto de manera local.

Por otro lado se encuentra la Función de Distribución de recursos Públicos, en donde, para llevarse a cabo de manera óptima, se puede hacer uso de las potestades tributarias. En este sentido, los impuestos sobre los factores con alta movilidad que pudieran distorsionar las decisiones de localización, deben asignarse al gobierno federal; mientras que los impuestos sobre los factores de la producción de poca movilidad, pueden ser asignados a los gobiernos locales¹⁷.

17

MUSGRAVE, Richard: obr. Cit., p.10.

FEDERALISMO FISCAL EN MÉXICO

En el caso de México, en la década de los ochenta surge el actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), por medio del cual se rigen actualmente las relaciones intergubernamentales, y que se fundamenta en la Ley de Coordinación Fiscal. El SNCF, ha tenido como finalidad terminar con las diferentes distorsiones generadas en años anteriores (incluso hasta finales de la década de los setenta) por el hecho de que no existía claridad en los lineamientos respecto de las atribuciones correspondientes a cada uno de los diferentes niveles de gobierno, y que aunado a la existencia de múltiples impuestos propiciaba una tributación múltiple.

De esta manera, uno de los objetivos que persigue el SNCF por medio de sus reformas instrumentadas, es el de establecer las atribuciones correspondientes a cada uno de los niveles de gobierno, a través de mecanismos de coordinación.

Por otro lado, uno de los problemas que existe en nuestro país, se refiere a la falta de recursos por parte de los gobiernos subnacionales, o a la disparidad entre diferentes estados o municipios, debido a los diferentes grados de desarrollo que presentan los mismos. Para combatir ese problema se ha utilizado como mecanismo redistributivo la transferencia de recursos por parte del gobierno federal hacia los gobiernos subnacionales. De esta forma, se ha planteado como opción para los gobiernos subnacionales la adhesión a un convenio con el SNCF, que implica que éstos renuncien a atribuciones con las que contaban anteriormente, a cambio de recibir transferencias de recursos federales.

Este mecanismo que busca contribuir a lograr una mejor distribución de recursos entre los diferentes ámbitos de gobierno, ha llevado a cabo la transferencia de recursos a los gobiernos Estatales y municipales, a través de diferentes rubros, entre los que encontramos: el ramo 28, Participaciones Federales a Entidades Federativas y Municipios; y el ramo 33, Aportaciones Federales a Entidades Federativas y Municipios.

Las Participaciones Federales representan uno de los principales mecanismos del Gobierno Federal para canalizar recursos a estados y municipios; y con éste se busca evitar que existan gravámenes Federales, Estatales o Municipales sobre la misma materia; además actúa como un mecanismo equilibrador de recursos entre Estados y municipios.¹⁸

Es importante señalar que las participaciones constituyen recursos federales no condicionados; es decir, los estados o municipios pueden ejercerlos de acuerdo a su propio criterio o a sus prioridades de gasto.

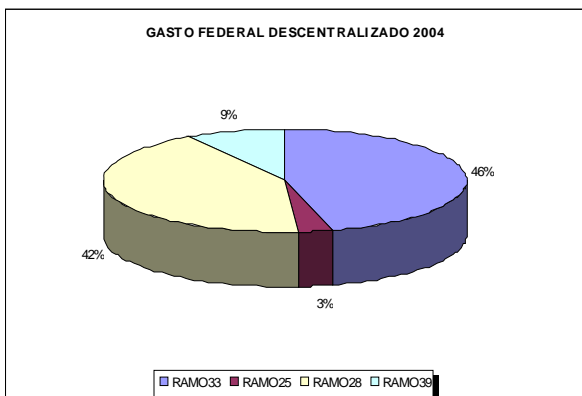
18

ARELLANO, Rogelio: *México hacia un nuevo Federalismo Fiscal*, 1ª ed., México, Ed. FCE, p.130.

Además, se encuentra el ramo 33 de Aportaciones Federales, que se crea en el año de 1997, y en el cual se integran conceptos de gasto social desconcentrados, federalizados o en proceso de descentralización.¹⁹

En el caso de las Aportaciones, estas constituyen recursos federales condicionados; es decir, el centro (Federación) condiciona su distribución a los Estados y estos a su vez a los Municipios. Además, estos recursos están sujetos a la supervisión federal, con el objetivo central de garantizar que se usen en donde mas se necesitan.²⁰

GASTO FEDERAL DESCENTRALIZADO 1994-2004
(Estructura porcentual)



CONCEPTO	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
RAMO 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios	48.1	49.9	47.8	48.3	48	47.5	45.8	49.37	50.85	47.38
RAMO 25 Previsiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos ²	4.3	3.9	3.6	3.4	3.3	3.4	3	2.85	2.93	5.69
RAMO 28 Participaciones a Entidades Federativas y Municipios	47.6	46.2	46.8	45.4	45.6	43.2	42.4	40.90	45.68	46.23
RAMO 39 Programa de Apoyos para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas ³	-----	-----	1.8	3	3.1	5.9	8.8	-----	-----	-----
Programa de Reconstrucción (Ramo 23)	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Seguridad Pública (Ramo 36)	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

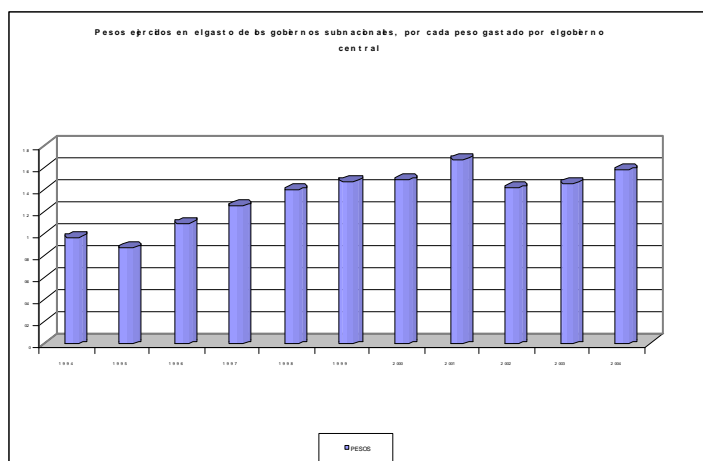
Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda 1994-2008
Millones de pesos constantes base 2006=100
A partir de 2005 la base utilizada es 2007=100.

El cuadro anterior muestra el peso que se le ha dado en los últimos años a cada uno de los diferentes ramos de gasto descentralizando, siendo el que mayor peso tiene el de Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios (Ramo 33), seguido por el de Participaciones para Entidades federativas y Municipios (Ramo 28), y en tercero y cuarto lugar, el Ramo 25 y Ramo 39, respectivamente.

¹⁹ COLMENARES, David: "El federalismo fiscal y las transferencias condicionadas (Ramo 33)", El Economista Mexicano, Colegio Nacional de Economistas, Num. 2, México D. F., 1999, p.189.

²⁰ CALDERON, Jorge: *Propuesta alternativa de reforma hacendaria*, IERD, México, 2006, p. 32.

En este sentido, se puede observar que dicho mecanismo ha provocado que el gasto de los gobiernos subnacionales, haya sido ejercido en su mayoría por recursos transferidos por la federación, y no con sus propios recursos; es decir, el gasto descentralizado (que se realiza por medio de los recursos que transfiere el gobierno federal a los gobiernos subnacionales) absorbe alrededor del 58% de la recaudación federal participable, lo cual significa que el gobierno federal está financiando por medio de recursos tributarios, prácticamente la mayoría del grueso del gasto de las entidades federativas y de los municipios en diferentes rubros. Este gráfico muestra como por cada peso gastado por la Administración Pública Centralizada, los gobiernos estatales y municipales gastan en promedio 1.33 pesos, y existe una tendencia creciente de esta relación.



Pesos gastados por los gobiernos subnacionales, por cada peso gastado por el gobierno central

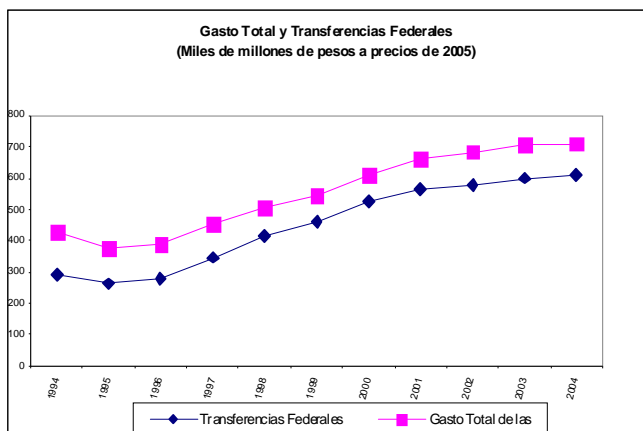
AÑO	PESOS
1994	0.97
1995	0.87
1996	1.09
1997	1.25
1998	1.39
1999	1.47
2000	1.48
2001	1.67
2002	1.41
2003	1.45
2004	1.57
2005	n.d.
2006	n.d.
2007	n.d.
2008	n.d.

Fuente: Elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de la H Cámara de Diputados.

Es así como el gasto descentralizado que se ejerce por medio de las transferencias del gobierno central a los gobiernos subnacionales, corresponde a rubros de gasto que antes cubría el gobierno federal, y ahora lo realizan los estados y municipios, con recursos transferidos por la federación.

Además puede observarse que se ha fomentado un mayor centralismo en cuanto a la captación de ingresos tributarios se refiere, si tomamos en cuenta que en la mayoría de los casos, los gobiernos subnacionales prefieren recibir transferencias de recursos de la federación, que hacer uso de sus atribuciones tributarias.

Si observamos el comportamiento de las transferencias, es posible apreciar que se ha incrementado con mayor medida que el nivel de gasto de las Entidades Federativas.



AÑO	Gasto Total de las Entidades Federativas	Transferencias Federales a las Entidades Federativas
1994	427000.0%	291
1995	376000.0%	263
1996	388000.0%	280
1997	452000.0%	347
1998	505000.0%	416
1999	545000.0%	462
2000	609000.0%	525
2001	661000.0%	566
2002	684000.0%	576
2003	708000.0%	600
2004	710000.0%	610
2005	n.d.	n.d.
2006	n.d.	n.d.
2007	n.d.	n.d.
2008	n.d.	n.d.

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por

el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara

de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda

Millones de pesos constantes base 1993=100

Una de las causas es que para los representantes de éstas, representa un menor costo político el recibir recursos de la Federación que cobrar impuestos.

Otra de las causas podría ser que prefieren no incurrir en un mayor costo que les significaría el contar con determinada infraestructura o con cierto grado de desarrollo administrativo para realizar el cobro de los impuestos. En consecuencia, por medio de esta dinámica se está desincentivando el esfuerzo recaudatorio de los estados y de los municipios, y se está creando al mismo tiempo una creciente dependencia de éstos hacia la federación en términos de ingresos.

Al analizar conjuntamente el comportamiento del gasto total de las Entidades Federativas y el comportamiento de las transferencias de recursos federales a las mismas, observamos que ambos rubros se mueven conjuntamente, incluso al final del periodo disminuye la brecha que se forma entre éstos, es decir, existe en realidad gran dependencia con una tendencia creciente de los recursos ejercidos por las Entidades Federativas hacia los recursos transferidos por la federación.

El siguiente cuadro muestra claramente que existe un marcado centralismo en México en cuanto a la captación de ingresos se refiere, ya que la mayor parte del volumen de recursos (92 %) proviene de la Federación, y únicamente una mínima parte de los mismos (8 %) corresponde a ingresos propios.

Incluso al comparar su desempeño con esta selección de países, se encuentra entre los que cuenta con una mayor proporción de ingresos de origen Federal, ubicándose en 2004 en la segunda posición, únicamente después de Chile, siendo entonces uno de los países en los cuales una menor proporción de los ingresos públicos proviene de los gobiernos subnacionales.

**Ingreso subnacional como proporción
del ingreso público total 2004
(Países seleccionados)**

AÑO	Gasto Total de las Entidades Federativas	Transferencias Federales a las Entidades Federativas
Chile	7.9	92.1
México	8.0	92.0
Reino Unido	10.7	89.3
Holanda	11.1	88.9
Francia	12.6	87.4
Bélgica	14.6	85.4
Italia	17.6	82.4
España	18.4	81.6
Austria	22.6	77.4
Bolivia	23.3	76.7
Finlandia	26.0	74.0
Brazil	31.2	68.8
Alemania	32.7	67.3
Suecia	35.0	65.0
Unidos	41.4	58.6
Argentina	43.5	56.5
Suiza	49.4	50.6
Canadá	51.7	48.3

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda
Millones de pesos constantes base 1993=100

Es posible encontrar el origen de este fenómeno si analizamos la estructura impositiva actual; entonces nos podemos dar cuenta de que en el caso de México, la Federación tiene la facultad para imponer las principales contribuciones, y que corresponden a las bases mas amplias; como es el caso del ISR, el IVA y el IEPS, que para el año 2004, representaron en conjunto alrededor del 92.90 % del total de los ingresos tributarios.

A diferencia de las facultades tributarias de los gobiernos subnacionales que son limitadas y las bases gravables a las que tienen acceso no son muy amplias o en algunos casos no son de fácil explotación.²¹

²¹ COLMENARES, David, obr. cit., p. 185.

Para los gobiernos estatales la principal potestad tributaria corresponde a la recaudación del impuesto sobre nómina, los impuestos sobre espectáculos públicos, sobre algunas actividades de compraventa y sobre ventas de bebidas alcohólicas.

En el caso de los gobiernos municipales, la principal potestad tributaria corresponde a la recaudación del impuesto predial, la cual representa su principal fuente de ingresos tributarios.

Impuestos Municipales	Impuestos Estatales	Impuestos Federales
Predial	Impuesto sobre nóminas	Impuesto sobre la renta.
Sobre adquisición de inmuebles	Impuesto sobre automóviles nuevos.	Impuesto al valor agregado.
Sobre fraccionamientos	Impuesto sobre uso y tenencia.	Impuesto especial sobre producción y servicios.
Sobre anuncios en la vía pública	Impuesto sobre alojamiento en hoteles.	Impuesto al comercio exterior.
Sobre vehículos de propulsión sin motor	Impuesto sobre loterías.	
Sobre juegos permitidos, espectáculos públicos, aparatos mecánicos accionados por monedas o fichas.	Impuesto sobre transferencia de propiedad.	
Sobre uso de agua de pozos artesianos.		
Sobre actualización de horario extraordinario a establecimientos que realicen actividades comerciales.		
Otros no comprendidos en los anteriores.		

Por lo tanto, esto significa que el proceso de transferencias de recursos federales, realmente ha acentuado la centralización en la obtención de ingresos públicos, y se ha reflejado en el desempeño recaudatorio de los gobiernos subnacionales, al disminuir el volumen de ingresos captados por ellos mismos; es decir, ha funcionado como un desincentivo para hacer uso de sus facultades para cobrar impuestos y así allegarse de los recursos necesarios para cubrir sus necesidades de gasto; además de este hecho, evita también que aprovechen las ventajas con las que podrían contar en términos de eficiencia, para maximizar el volumen de recursos públicos con los que podría contar el país.

Se ha llevado a cabo en cierta forma un proceso de descentralización, (a partir de la década de los noventa) tanto en las responsabilidades de gasto como de algunas potestades tributarias, con el objeto de volver mas transparente el ejercicio del gasto público, y para procurar una mayor eficiencia en la captación de ingresos tributarios. Este proceso se ha dado en mayor medida por el lado del gasto que del ingreso. Lo anterior, con el objeto de evitar incurrir en una mayor evasión fiscal, que se podría generar ante un escenario de gran desconcentración de la administración tributaria (encargada de la captación de ingresos) ya que se ha considerado pertinente conservar cierta concentración de estas potestades en el gobierno federal, con la finalidad de realizar una labor redistributiva entre regiones con distinto grado de desarrollo.

Es decir lo que en realidad se busca, es lograr un equilibrio en el grado de centralización o descentralización que pudiera considerarse como el óptimo, que permitan al sistema tributario actuar con mayor eficiencia y que promueva una mayor equidad.

No obstante, el actual esfuerzo que se ha realizado para lograr una mayor descentralización en cuanto a ingreso y gasto se refiere, seguramente no ha sido suficiente ya que actualmente la capacidad de decisión respecto a estos rubros, se concentra principalmente en el ámbito federal de gobierno.²²

22

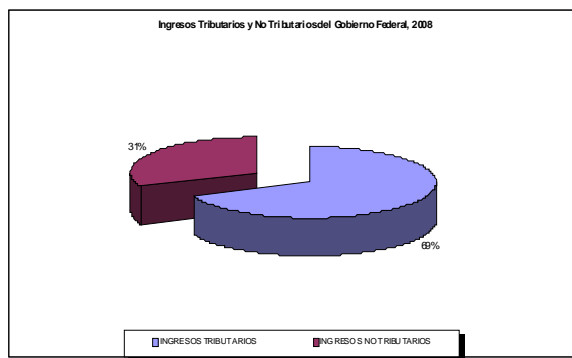
SEMPERE, Jaime & SOBARZO, Horacio: "Reflexiones sobre el federalismo fiscal mexicano", Revista Comercio Exterior, Vol. 49 No. 5. México, Abril de 1999.

SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

El gobierno para poder influir sobre la actividad económica, y para diseñar la orientación de su política económica, utiliza como principal instrumento las finanzas públicas en sus dos vertientes: el ingreso y el gasto.

Por un lado, para poder financiar de manera oportuna el gasto público, y para poder cumplir con sus funciones básicas, es necesario que cuente con los ingresos suficientes. Estos ingresos los va a obtener por medio de diferentes fuentes y por diferentes conceptos, los cuales pueden ser clasificados desde diferentes ángulos, dependiendo del tipo de análisis que se realice. Haciendo referencia a algunas de las principales clasificaciones encontramos que se pueden agrupar de acuerdo a su origen, en: ordinarios y extraordinarios; en Ingresos petroleros y no petroleros; o en tributarios y no tributarios, entre otras.

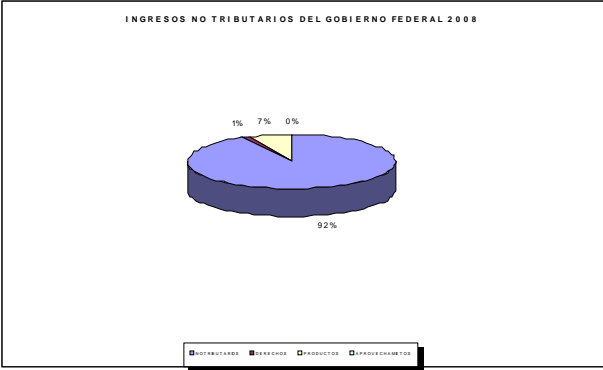
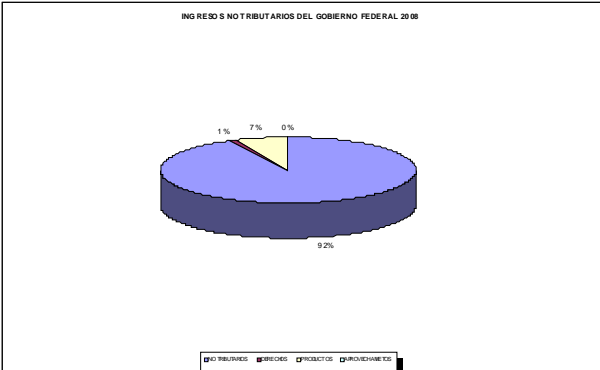
Sin embargo, una de las principales fuentes se refiere a la recaudación de impuestos, los cuales son el mejor instrumento para la obtención de ingresos, y resultan ser además la fuente mas sana económicamente para financiar el gasto, así como la principal fuente de ingresos del Gobierno Federal, dado que superan por mucho a los ingresos no tributarios. Como se puede observar en el siguiente cuadro, para el año 2004, los ingresos tributarios representan el 60.60%, contra 39.40% de los Ingresos no tributarios, dentro de esta clasificación. Además, es posible apreciar que para el año 2008 se ha incrementado la participación de los ingresos tributarios en los ingresos públicos totales, representando el 69 % contra el 31 % de los ingresos no tributarios.



Existen además otras fuentes alternativas de ingresos que puede utilizar el gobierno para financiar su gasto; tal es el caso del endeudamiento tanto interno como externo, no obstante que este tipo de financiamiento podría representar en un momento dado un costo muy alto para el gobierno si se hace uso de este de manera recurrente, y puede llegar a absorber parte importante de estos recursos por medio del gasto no programable; como sucedió en este país en el año 2002 cuando los intereses devengados de la deuda interna, externa e IPAB, alcanzaron la cifra de 230,000 millones de pesos, los cuales representaron el 3.7 % del PIB. Si se toma en cuenta que los ingresos tributarios para ese año fueron de aproximadamente 925,609 millones de pesos, significa que este rubro de gasto absorbió alrededor del 25 % de esos recursos. Por lo tanto, las Finanzas Públicas de México enfrentan, por un lado una caída de los ingresos tributarios y por el otro, el uso de una parte importante de esos recursos para el pago de intereses de la deuda, provocando un estancamiento de los recursos públicos.²³

INGRESOS NO TRIBUTARIOS

De esta forma los Ingresos no Tributarios pasan a ser la segunda fuente mas importante de ingresos para el financiamiento del gasto público, representando en el año de 2004 alrededor del 39.37 % del total de los ingresos públicos; y aunque para el año 2008 ha disminuido su participación a un 31.35 %, ha conservado su importancia como el rubro con mayor volumen después de los Ingresos Tributarios. En el siguiente cuadro se muestra la estructura de este rubro de ingresos, en el cual, el concepto que tiene la mayor participación dentro del mismo son los derechos, ya que para el año 2004 éstos representan 74.20%, y 92% en el año 2008 del total de los Ingresos no Tributarios, lo cual indica que se ha incrementado la importancia de este concepto, mostrando una tendencia creciente a través de el periodo analizado. Sin embargo, es importante destacar que este concepto, depende en su gran mayoría de los derechos sobre extracción de petróleo; lo cual determina en realidad su significativo volumen respecto a los demás conceptos que integran a este rubro.



²³ MARIQUE, Irma & LÓPEZ, Teresa: *Política Fiscal y Financiera en el contexto de una reforma del Estado y de la desregulación económica en América Latina*, 1ª ed., México, Ed. Miguel Ángel Porrúa, 2005, pp. 146-150.

Ingresos Tributarios y No Tributarios del Gobierno Federal, 1994-2008

(Millones de pesos constantes base 1993=100 y Estructura %)

AÑO	INGRESOS FEDERALES		INGRESOS TRIBUTARIOS		INGRESOS NO TRIBUTARIOS	
		%		%		%
1994	202,912	100%	147,797	72.84%	55,116	27.16%
1995	187,319	100%	113,875	60.79%	73,444	39.21%
1996	200,768	100%	115,585	57.57%	85,183	42.43%
1997	221,081	100%	135,852	61.45%	85,229	38.55%
1998	205,323	100%	152,239	74.15%	53,085	25.85%
1999	220,825	100%	170,833	77.36%	49,993	22.64%
2000	253,508	100%	169,840	67.00%	83,668	33.00%
2001	258,916	100%	180,549	69.73%	78,367	30.27%
2002	255,123	100%	187,801	73.61%	67,322	26.39%
2003	269,104	100%	182,077	67.66%	87,027	32.34%
2004	281,027	100%	170,385	60.63%	110,642	39.37%
2005	296,207	100%	169,481	57.22%	126,726	42.78%
2006	312,875	100%	178,651	57.10%	134,224	42.90%
2007	332,828	100%	195,017	58.59%	137,811	41.41%
2008	335,566	100%	230,355	68.65%	105,211	31.35%

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda
Millones de pesos constantes base 1993=100

Si tomamos en cuenta el alto volumen de los recursos petroleros en nuestro país, podemos explicarnos el porqué de la importancia de este concepto en cuanto a su aportación a los ingresos públicos, aunque también hay que tomar en cuenta la volatilidad de los ingresos derivados de esta actividad, debido a las constantes fluctuaciones en los precios del petróleo en un entorno internacional. Esto implica además, una desventaja para el sector público al elaborar el presupuesto, debido a que éste no podría determinarse con exactitud cuando no se conoce con certeza la disponibilidad de estos recursos, en el mediano o largo plazo.

INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL (1994-2008)

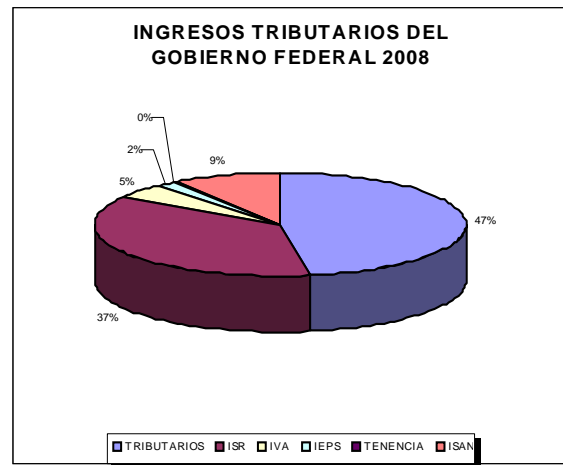
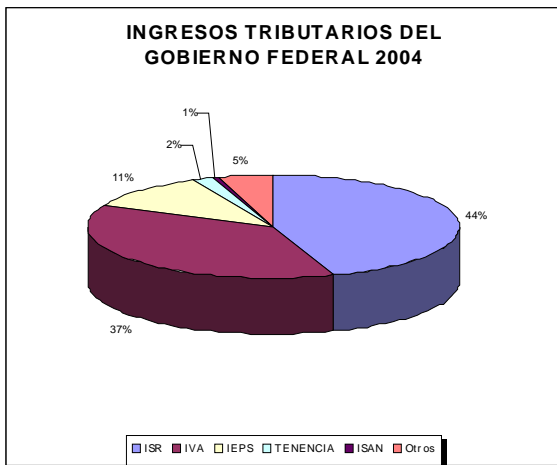
(Estructura Porcentual)

AÑO	NO TRIBUTARIOS	DERECHOS	PRODUCTOS	APROVECHAMIENTOS	CONTRIBUCIONES DE MEJORAS
1994	100%	59%	5.7%	35.27%	0.00%
1995	100%	63%	8.0%	28.51%	0.01%
1996	100%	68%	4.3%	27.68%	0.00%
1997	100%	67%	4.3%	28.59%	0.02%
1998	100%	74%	8.5%	16.97%	0.01%
1999	100%	70%	5.1%	25.16%	0.01%
2000	100%	74%	2.5%	23.84%	0.01%
2001	100%	72%	2.3%	25.98%	0.01%
2002	100%	61%	2.0%	37.04%	0.01%
2003	100%	74%	1.4%	24.90%	0.01%
2004	100%	74%	1.1%	24.73%	0.01%
2005	100%	81%	1.2%	17.85%	0.01%
2006	92%	81%	1.0%	9.53%	0.00%
2007	100%	81%	1.0%	18.03%	0.00%
2008	100%	92%	1.1%	6.79%	0.00%

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda
Millones de pesos constantes base 1993=100

INGRESOS TRIBUTARIOS

Como podemos observar, los ingresos tributarios son la fuente mas importante para la obtención de recursos de la federación, dado el alto porcentaje que representan del total de sus ingresos, con una participación durante el periodo de estudio de aproximadamente el 67 %. Podemos destacar entre los principales impuestos, en cuanto a su aportación al total de los ingresos tributarios se refiere, el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ya que estos tres conceptos en conjunto representaron alrededor del 93 % y 89 % del total de los ingresos tributarios para los años 2004 y 2008 respectivamente, como se puede ver en los siguientes gráficos.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Haciendo referencia a los impuestos al ingreso, en el caso de México se puede ubicar al Impuesto Sobre la Renta (ISR), el cual grava toda aquella situación o actividad referida a los productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, que generen todo tipo de ingreso que modifique el patrimonio de contribuyente. De esta forma, el sujeto de este impuesto está constituido por toda persona física o moral, que se vinculen directamente con dicho objeto²⁴.

24

AYALA, José: obr. cit., p. 259.

Este impuesto contempla básicamente a dos tipos de causantes, las personas morales y las personas físicas.²⁵

Dentro del primer grupo se encuentran por un lado, las personas morales sin fines de lucro, que se encuentran exentas de gravamen en actividades como son: sindicatos obreros, cámaras de comercio e industria, instituciones de asistencia o beneficencia, asociaciones civiles, entre otras. Sin embargo en muchos de los casos, estas agrupaciones en realidad si persiguen fines de lucro, como es el caso de las administradoras de los fondos de ahorro, las cuales cuentan también con este tipo de exenciones, situación que genera casos de inequidad o bien permite que existan casos de evasión o de elusión fiscal.

En seguida se encuentran las personas morales con fines de lucro, las cuales se encuentran gravadas dentro del régimen general del ISR, por medio de una base que incluye un total de ingresos, incluso aquellos que no son en efectivo o las ganancias inflacionarias; pero que además gozan de una serie de deducciones para el calculo del mismo, como es el caso de la deducción de las inversiones, de los intereses por deudas, pérdidas por créditos incobrables o pérdidas por caso fortuito, entre otras.

Para este grupo de causantes encontramos además el régimen de consolidación fiscal, dirigido a grandes empresas que cumplan con ciertos criterios de crecimiento, empleo o exportaciones, mismas que se hacen acreedoras al beneficio de poder consolidar sus resultados para fines fiscales.

Pero además existe el llamado régimen simplificado, el cual aplica para ciertos sectores de actividad económica que pudieran considerarse como estratégicos, como es el caso de la agricultura o del transporte, entre otras, las cuales no pagan impuesto sobre la renta.

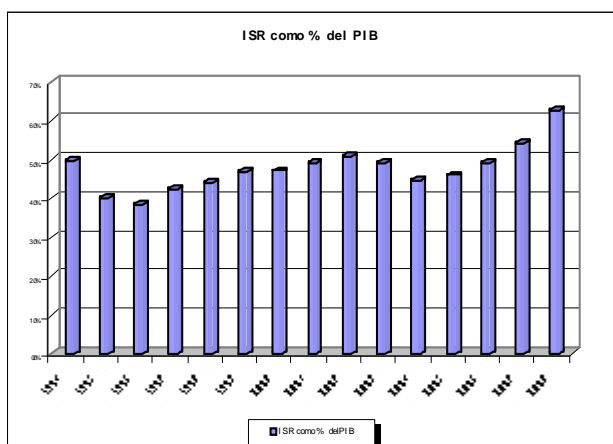
Además es importante señalar, que aunado a esta serie de deducciones y exenciones, se ha dado una tendencia a la baja de la tasa del ISR para las empresas en los últimos años, estableciéndose que su reducción sería gradual un punto por año, pasando por ejemplo, de 35 % en 2002 a 33 % en 2004; todo esto con la finalidad de alentar la actividad económica, no obstante que como contraparte se ha generado una baja eficiencia recaudatoria²⁶.

La razón por la que resulta fundamental hablar del Impuesto Sobre la Renta, es que se sitúa en primer lugar de importancia en cuanto a su aportación al total de los ingresos tributarios se refiere, como se pueden observar en los gráficos anteriores, para el año 2004 aportó alrededor del 44 % y alrededor del 47% en el año 2008 del total de los ingresos tributarios.

²⁵ “El ingreso tributario en México”, CEFP, Cámara de Diputados, México, 2005, P. 26.

²⁶ Véase Ley del Impuesto Sobre la Renta, Edición 2004.

Por otro lado, si analizamos el comportamiento del ISR a lo largo del período de estudio, podemos darnos cuenta de que se ha mantenido estable, con un promedio de 4.6 % del PIB, y mostrando incluso una tendencia ligeramente decreciente en los siguientes tres años, pero recuperándose a partir del año 2007 con un 5.4 %, e incrementándose en el año 2008 con un 6.3 %. Esta tendencia no resulta realmente alentadora, si se toma en cuenta que la proporción del PIB que representa el volumen de ingresos captado por este impuesto en México, es considerablemente menor en comparación con la proporción que representa la recaudación de contribuciones similares de otros países, y además tomando en cuenta que se trata del impuesto mas importante, en cuanto a su aportación al total de los ingresos tributarios se refiere.



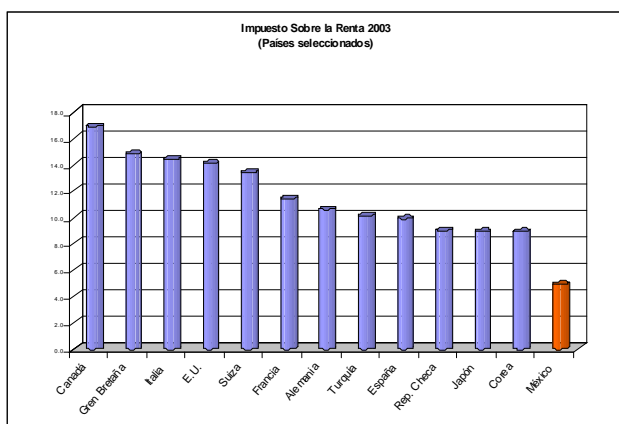
AÑO	ISR como % del PIB	ISR base 1993
1994	5.0%	64,997.0
1995	4.0%	49,283.3
1996	3.8%	49,691.1
1997	4.2%	58,709.6
1998	4.4%	63,827.9
1999	4.7%	70,772.8
2000	4.7%	75,548.5
2001	4.9%	78,719.3
2002	5.1%	82,100.2
2003	4.9%	80,047.1
2004	4.5%	76,377.4
2005	4.6%	80,635.4
2006	4.9%	89,940.1
2007	5.4%	102,535.7
2008	6.3%	650,671.3

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H.

Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda

Millones de pesos constantes base 1993=100

En el siguiente cuadro que muestra un comparativo entre una selección de países, se puede observar que para el año 2003, México ocupa el último lugar en recaudación de este impuesto con el 4.9 % del PIB, ubicándose por debajo del promedio de los países miembros de la OCDE con el 8.9 %, o del promedio de Asia con el 5.3 %.



Impuesto Sobre la Renta 2003
Comparativo Internacional
(% del PIB)

Canadá	16.9
Gran Bretaña	14.8
Italia	14.4
E.U.	14.1
Suiza	13.4
Francia	11.4
Alemania	10.6
Turquía	10.1
España	9.9
Rep. Checa	9.0
Japón	8.9
Corea	8.9
México	4.9
PROMEDIO OCDE	8.9
PROMEDIO ASIA	5.3

Países seleccionados

FUENTE: Revenue Statics, 2003.

Sin embargo, al tomar en cuenta que la tasa que se aplica para el ISR en el caso de México es en realidad similar a la tasa aplicada en países desarrollados, se descarta entonces que esa sea la causa que explique la baja eficiencia recaudatoria del mismo, y nos muestra entonces que ese fenómeno obedece a la erosión de la base gravable.

Por un lado, esa erosión de la base gravable se ha dado por la existencia de toda esa serie de exenciones y deducciones que se contempla en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismas que anteriormente mencionamos, y que influyen notablemente en la baja recaudación de este impuesto por parte del Sistema Tributario.

Por otro lado, si analizamos la estructura actual del ISR, nos podemos dar cuenta de que es en realidad muy compleja, tomando en cuenta las diferentes divisiones que se hacen para cada tipo de contribuyente, además de las diferentes exenciones que existen en determinados casos²⁷.



²⁷ CABALLERO, Emilio: *Los ingresos tributarios del sector público de México*, 1ª ed., México, Facultad de Economía, UNAM, 2006, p. 183.

De esta forma, se puede decir que la estructura actual que presenta este impuesto, no es realmente la mas adecuada, ya que debido a esa complejidad, se esta fomentando que se incrementen las posibilidades de evasión y elusión fiscal. Además, si tomamos en cuenta los principios teóricos que deben de seguir cada uno de los diferentes impuestos, podemos decir que se espera que actúen de tal manera, que los recursos que se obtienen por la aplicación de los diferentes impuestos (entre ellos ISR), persiguen la finalidad de contribuir a la conformación de un volumen total de recursos públicos, que permitan ejercer el gasto público necesario para promover un crecimiento económico estable. En este contexto, puede generar además un crecimiento de la población económicamente activa, (tanto personas morales como persona físicas) que deben de contribuir para la conformación de ingresos del Sector Público de manera proporcional, de acuerdo a la actividad que realicen y en la medida del volumen de los ingresos que obtengan de dicha actividad. Para esto, es necesario tomar en cuenta que la estructura institucional debe de ser simple y eficiente, para promover un buen cumplimiento de los causantes²⁸.

Por lo tanto, al analizar el comportamiento del ISR en los últimos años, se puede apreciar que no se ha aprovechado totalmente el potencial recaudatorio con que cuenta, lo que ha contribuido en cierta medida a la baja eficiencia recaudatoria que presenta el sistema tributario en México, y que al mismo tiempo se traduce en una insuficiencia de recursos para el sector público, mismos que son de vital importancia para su buen funcionamiento, y para promover el crecimiento económico que el país necesita.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En segundo lugar en recaudación se encuentra el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es uno de los mas importantes impuestos con los que cuenta actualmente el sistema tributario mexicano, ya que para el año 2004 su participación al total de ingresos tributarios fue del 37 %. Este impuesto indirecto grava cada una de las etapas del proceso productivo, y tiene su antecedente en el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), el cual se instrumentó a partir de 1948, y desapareció en el año de 1980, al entrar en vigor el Impuesto al Valor Agregado.

Se argumenta que la sustitución del ISIM por el IVA, resultó benéfica para el funcionamiento del sistema tributario mexicano, ya que permitió acabar con la distorsión sobre las decisiones económicas que este generaba, y que creaba ese efecto de cascada al trasladarse ese impuesto en todas y cada una de las etapas de producción y comercialización, para terminar siendo enterado al fisco al final del proceso sin deducción alguna; es decir, este impuesto no era recuperable.

A diferencia del ISIM, el IVA es aplicable exclusivamente a los bienes de consumo final, lo que significa que este impuesto es recuperable para cada uno de los que intervienen en el proceso económico, excepto el consumidor final,

²⁸

MANRIQUE, Irma & LÓPEZ, Teresa: *Política fiscal y financiera en el contexto de la reforma del Estado y de la desregulación económica en América Latina*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM, 2005, p. 84.

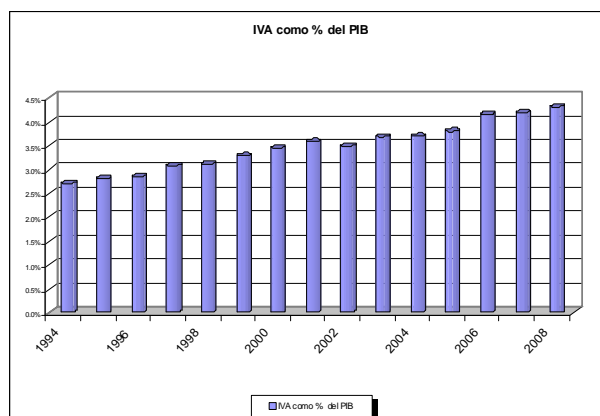
quien es el que recibe el impacto económico. Es importante señalar que las tasas aplicables en este país, son diferenciadas, es decir, se encuentra la tasa general que es del 15 %, y la tasa aplicable en la zona fronteriza que es del 10%.

Este impuesto contempla diferentes regímenes; por un lado se encuentra el régimen de tasa cero, para el cual el producto no paga IVA en ninguna parte del proceso productivo; por otro lado se encuentra el régimen de productos exentos, en el cual los insumos que intervienen en el proceso productivo si pagan IVA, y únicamente no paga IVA la última parte de la cadena productiva de un bien.

En el primer caso, existe una gran variedad de productos que se encuentran dentro del régimen de tasa cero, entre estos podemos encontrar principalmente, alimentos, medicinas, actividades agrícolas que proveen de insumos, así como el agua en ciertas presentaciones. Por otro lado, existe una serie de actividades que se ubican dentro del régimen de productos exentos; entre estas podemos mencionar: los servicios educativos, la venta y arrendamiento de vivienda, la prestación de servicios médicos por personas físicas o por asociaciones civiles, la venta de periódicos, revistas y libros, servicios de transporte, entre otros.

Toda esta serie de regímenes especiales y de exenciones que se aplican para el caso de este impuesto, se introdujeron con la finalidad de minimizar los efectos no deseables que pudiera generar un impuesto como es el IVA, que es considerado como regresivo al igual que cualquier impuesto al consumo, si se toma en cuenta que al llevarse a cabo el consumo, resulta ser que el monto gastado es mayor como proporción del ingreso para los estratos de la población de menores recursos, que para aquellos que cuentan con un mayor volumen de recursos.

AÑO	IVA como % del PIB	IVA base 1993
1994	2.7%	35,527.2
1995	2.8%	34,626.2
1996	2.9%	36,878.7
1997	3.1%	42,474.8
1998	3.1%	45,145.7
1999	3.3%	49,507.3
2000	3.4%	55,359.3
2001	3.6%	57,458.6
2002	3.5%	56,329.2
2003	3.7%	60,432.4
2004	3.7%	63,059.7
2005	3.8%	66,776.2
2006	4.2%	76,387.1
2007	4.2%	79,551.8
2008	4.3%	84,251.0



Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda
Millones de pesos constantes base 1993=100

Si analizamos el comportamiento del IVA a lo largo del periodo de estudio, nos podemos dar cuenta que se ha incrementado su importancia dentro del sistema tributario, tanto porcentaje del PIB, pasando de 2.7 % en 1994 a 3.7 % en 2004, y a 4.3 % en 2008; de igual manera ha incrementado su importancia como proporción de los ingresos tributarios, en donde mientras en 1994 representaba el 24 %, ya para el año 2004 representaba alrededor del 37 %, manteniendo ese porcentaje al año 2008.

Es importante señalar que en el año de 1995, se llevó a cabo un incremento de la tasa del IVA, pasando de 10 % a 15 %, lo cual fue definitivamente un factor importante para que existiera ese proceso de recuperación en la recaudación de este impuesto.

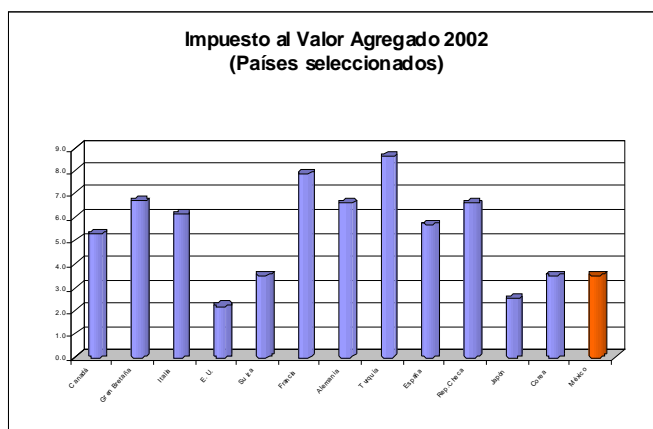
Cabe mencionar que en términos generales la importancia que ha adquirido este impuesto, se debe en gran medida al hecho de que durante los últimos años se ha privilegiado el uso de impuestos indirectos en México (como es el caso del IVA), en detrimento de los impuestos directos (tal es el caso del ISR), con el objeto de reducir distorsiones que pudieran generar estos últimos en cuanto a decisiones de trabajo, ahorro e inversión; adoptando así argumentos teóricos de la escuela neoclásica. En este sentido, se ha puesto énfasis en características del IVA, como la sencillez administrativa, o la neutralidad respecto al comportamiento de las variables económicas, que pudieran considerarse como favorables para su aplicación de manera preferente.

Sin embargo, a pesar de la mayor importancia que ha tomado la participación de este impuesto dentro del total de los ingresos tributarios en los últimos años, es importante resaltar que si se realiza una comparación a nivel internacional de impuestos similares, es posible apreciar que en el caso de México el porcentaje que representa la recaudación de este impuesto respecto del PIB es de los mas bajos, no obstante que la tasa que se aplica en nuestro país es similar a las aplicadas en otros países, lo cual nos muestra que este no es precisamente el factor determinante de la baja eficiencia recaudatoria que presenta este tributo, y habría que considerar entonces el efecto que han producido toda esa serie de exenciones y tasas diferenciadas con que cuenta el mismo, y que han provocado que una variedad de bienes o servicios, incluso sectores enteros, queden excluidos del pago del este impuesto.

Lo anterior ha provocado que exista una reducida base gravable, y esto a su vez ha generado una baja recaudación del mismo, por lo que no se está aprovechando totalmente el potencial recaudatorio con que cuenta este impuesto.

**Impuesto al Valor Agregado 2002
Comparativo Internacional
(% del PIB)**

Canadá	5.3
Gren Bretaña	6.7
Italia	6.1
E.U.	2.2
Suiza	3.5
Francia	7.9
Alemania	6.6
Turquía	8.6
España	5.7
Rep. Checa	6.6
Japón	2.5
Corea	3.5
México	3.5
PROMEDIO OCDE	6.6
PROMEDIO ASIA	4.4



Países seleccionados

FUENTE: OCDE, Consumption Tax Trends, 2002.

De acuerdo a lo anterior, nos podemos dar cuenta de que independientemente de los objetivos que se persigan con el establecimiento de tasas especiales o exenciones para este impuesto, como se han mencionado anteriormente, se incurre además en situaciones no deseables dentro del sistema tributario; como es el caso del importante subsidio que se les está otorgando a estratos de la sociedad con mayores recursos, por medio de los regímenes especiales en los que se ubican los alimentos y los medicamentos; además, si se toma en cuenta que es siempre mayor la proporción que destinan los sectores con mayores recursos a estos rubros que la proporción que destinan los estratos de la sociedad con menores recursos. Lo anterior provoca inequidad, si tomamos en cuenta lo establecido por los principios teóricos del sistema tributario, específicamente al principio de capacidad de pago, el cual promueve que el pago de los impuestos debe realizarse de acuerdo a la propia capacidad para pagar impuestos de los diferentes individuos.

No obstante, hay que reconocer que si no existiera un tratamiento especial para estos bienes de primera necesidad, se incurriría también en un acto inequitativo, debido a que el monto que tendría que cubrirse por concepto de estos gravámenes, representaría un mayor gasto para los estratos sociales de menores recursos que para aquellos que cuentan con mayor volumen de recursos.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Retomando las funciones básicas de los impuestos, de las cuales hemos hablado anteriormente de manera mas amplia (ver capítulo I), podemos decir que un impuesto es distributivo cuando reduce los efectos negativos que generan los mercados en la economía; podemos mencionar además, que un impuesto mejora la eficiencia cuando corrige alguna falla del mercado, tal es el caso de: bienes públicos, externalidades, monopolios y problemas de información.

De esta manera, de acuerdo a estas funciones, podemos hacer referencia a los denominados impuestos sobre consumos específicos, debido a que su finalidad básicamente consiste en modificar el consumo de determinados productos; es decir, trata de disminuir el consumo de bienes que pudiera considerarse que generan alguna externalidad negativa (como podría ser el caso de la contaminación) con la finalidad de corregir dicha externalidad; o bien reducir el consumo de algunos bienes que pudiera considerarse generan un costo social (como es el caso del tabaco o el alcohol, que pudieran ser nocivos para la salud); pero que en ambos casos se trate de actividades lícitas, únicamente que se encontrarían sujetas a un impuesto especial, con tasas igualmente especiales debido a sus características particulares; pero al mismo tiempo cumplen con el objetivo básico de todo impuesto, que es el de proporcionar recursos para el erario público.²⁹

En el caso de México, el impuesto que puede ubicarse dentro de este grupo, es el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), ya que tiene un carácter correctivo. Por otro lado, tomando en cuenta el tipo de impuesto a que se refiere en cuanto a su incidencia, podemos ubicarlo dentro del grupo de los impuestos indirectos, que como se había mencionado anteriormente, estos impuestos se caracterizan por ser trasladables; esto significa que no se desglosan en el costo, sino que se reflejan ya en el precio apareciendo como parte del mismo.³⁰

Se trata de un gravamen que se establece a la producción, pero lo que determina quien va a pagar el impuesto, depende de su capacidad de translación, y ésta a su vez está determinada por la elasticidad de las curvas de oferta y demanda.³¹

Cabe señalar que los artículos que se gravan con este impuesto generalmente tienen una baja elasticidad, por lo cual se les suele aplicar entonces tasas muy altas. Pareciera fácil gravar estos artículos, sin embargo, se dice que no debe abusarse en su aplicación ya que se podría fomentar en un momento dado el contrabando de los mismos.³²

²⁹ DUE, John. & FRIEDLANDER, Ann: obr. Cit., p.351.

³⁰ CALDERON, Jorge: *Propuesta alternativa de reforma hacendaria*, IERD, México, 2006, p. 40 .

³¹ AYALA, José: obr. cit., p. 267.

³² DUE, John. & FRIEDLANDER, Ann: obr. Cit., p. 356.

MARCO LEGAL DEL IEPS

El IEPS surge en el año de 1980 con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que entró en vigor en el año de 1981, y en la cual se establecen de manera puntal los sujetos pasivos, el objeto gravable y las tasas que corresponden a este impuesto. Esta Ley reglamentaria tiene su fundamento, como cualquier otra ley específica, en primer lugar en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo 73 fracción XXIX, que otorga la atribución al Congreso de la Unión de establecer diversas contribuciones, entre ellas se encuentran algunas contribuciones especiales como son: sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.³³

Los principales rubros que conforman el IEPS son:

- a) Gasolina y diesel.
- b) Bebidas alcohólicas.
- c) Cerveza y bebidas refrescantes.
- d) Tabacos labrados.

Sin embargo, si se quiere analizar de manera mas puntual este impuesto para conocer sus características, es necesario revisar de manera detenida la ley correspondiente; es decir, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Esta Ley establece en su Artículo 1º, los sujetos pasivos y el objeto del impuesto de la siguiente manera:

Están obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta ley, y

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

En ese sentido, es objeto del IEPS las operaciones (los actos o actividades de enajenación, importación y la prestación de servicios) relacionados con los productos gravados por este impuesto, entre los que se encuentran: las bebidas alcohólicas, los tabacos, los petrolíferos (así como así como la prestación de servicios de telecomunicación y conexos).

Tratándose de la prestación de servicios, hay que mencionar que la norma fiscal nunca la define, sin embargo, por la complementariedad legal podemos traer aquí la definición que de este objeto considera la Ley del IVA en su Artículo 14, cuando establece como tal a: "La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que

³³

"El ingreso tributario en México", CEFP, Cámara de Diputados, México, 2005, P. 51.

le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes." Por tanto, el objeto del IEPS será la transmisión de dichos productos, su introducción al país, así como las diversas obligaciones de hacer que un sujeto respecto de otro asuma en relación con operaciones comerciales o económicas con dicho producto alcohólico.

El Artículo 2° establece las tasas aplicables a cada uno de los bienes o servicios gravados con este impuesto, las cuales van a variar de acuerdo a la importancia económica del mismo; es decir, de acuerdo a que tan necesario sea éste.

En el Artículo 3° aporta definiciones de algunos productos sujetos a este impuesto, entre ellos encontramos: bebidas refrescantes, cerveza, bebidas alcohólicas a granel, tabacos labrados, gas avión, alcohol, gasolina y diesel; ello con el fin de evitar confusiones con los conceptos coloquiales que se suelen emplear para denominar estos productos.

Como hemos mencionado, el carácter de este impuesto es el de ser trasladable y acreditable, y se establece en el Artículo 4° en el párrafo primero:

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación, siempre que sea acreditable en los términos de esta Ley.

En cuanto al pago de este impuesto se refiere, en el Artículo 5° de esta ley se establece:

Este impuesto debe calcularse y pagarse por ejercicios fiscales, excepto cuando se trate de importaciones ocasionales. En este caso, (Se hace referencia al Artículo 16) deberá cubrirse, con carácter definitivo, al retirarse los bienes del recinto fiscal o fiscalizado; siendo en este caso, requisito para el retiro, el pago del impuesto.

Además de manera complementaria, hace también referencia al Artículo 15 en el cual se establece:

En las importaciones no ocasionales, el pago deberá hacerse juntamente con el aduanero general de importación, y será considerado provisional.

En el Artículo 7° se conceptúa la enajenación para efectos de este impuesto, estableciendo lo siguiente:

No se considera como enajenación la trasmisión de la propiedad por causa de muerte o por donación, "salvo cuando esta donación la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del Impuesto sobre la Renta"

En seguida, de manera complementaria, en el Artículo 8° de esta ley, establecen las exenciones por enajenación, las cuales son:

b) Aguamiel y productos derivados de su fermentación.

c) Las que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores, de los bienes a que se refieren los incisos C), D) y E) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley. En estos casos, las personas distintas de los fabricantes, productores o importadores, no se consideran contribuyentes de este impuesto por dichas enajenaciones.

d) Las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene. No gozarán del beneficio establecido en este inciso, las enajenaciones de los citados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en general. No se consideran enajenaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Respecto de las importaciones, esta ley menciona:

Artículo 12.- Para los efectos de esta Ley, en la importación de bienes el impuesto se causa:

I.- En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.

II.- En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

III. En el caso de bienes que hayan sido introducidos ilegalmente al país, cuando dicha internación sea descubierta o las citadas mercancías sean embargadas, por las autoridades.

En el Artículo 13 menciona además, que se encuentran exentas del impuesto las importaciones que no lleguen a consumarse, o las que sean temporales, o tengan carácter de retorno de bienes exportados y las que de acuerdo con la legislación aduanera lo estén.

Menciona además, en su Artículo 14, que la base del impuesto para importaciones será la utilizada para efectos aduaneros, más el impuesto de esta índole y los que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado;

De acuerdo a su Artículo 15, menciona que, el impuesto especial sobre producción y servicios habrá de pagarse mediante declaración que deberá presentar en la aduana el interesado, cuando esté obligado al pago del impuesto general de importaciones por los mismos bienes.

Artículo 16.- Cuando en forma ocasional se importe un bien por el que deba pagarse el impuesto establecido en esta Ley, el pago se hará en los términos del artículo anterior.

En cuanto a la prestación de servicios, esta ley establece en su Artículo 17 que:

Para calcular el impuesto en la prestación de servicios, se considerará como valor la contraprestación. En este caso, el impuesto se causa en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación efectivamente percibida, la tasa que corresponda en términos del artículo 2o. de esta Ley. El impuesto se pagará de conformidad con el artículo 5o. de esta Ley.

Esta ley en su Artículo 19, habla de las obligaciones de los contribuyentes de este impuesto, las cuales son similares a las de otro contribuyente, respecto a cualquier impuesto: llevar la contabilidad necesaria, expedir comprobantes ajustados a la ley, presentar declaraciones con el pago relativo, etcétera, así como aportar informes a la autoridad fiscal sobre consumo, producción y ventas.

Para el caso de PEMEX, éste tiene como obligación especial, informar a más tardar el 20 de septiembre, los volúmenes y tipo de gasolina y diesel que en el primer semestre del año de calendario haya enajenado a cada uno de los expendios autorizados y directamente a los consumidores, así como los consumidos por dicho organismo, y por los enajenados y consumidos en el segundo semestre, el día 20 de marzo del siguiente año. Esta obligación de PEMEX es además de la de presentar las declaraciones de pago provisional y definitivo que señala el artículo 5 de la Ley.

Por otro lado, respecto a las facultades de las autoridades, señala que como en el caso de cualquier otro impuesto, el Especial sobre Producción y Servicios no es la excepción, y la autoridad fiscal está facultada para determinar presuntivamente el valor de los objetos del mismo, con el fin de cobrar el gravamen relativo.

En seguida hace referencia a las participaciones de las Entidades Federativas, en donde menciona que en base a lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal para efectos de este impuesto dentro del convenio de coordinación fiscal, obliga que las entidades federativas coordinadas no mantengan impuestos locales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto que esta Ley establece o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II.- Los actos de organización de los contribuyentes del impuesto establecido en esta Ley.

III.- La expedición o emisión de títulos, acciones u obligaciones y las operaciones relativas a los mismos por los contribuyentes del impuesto que esta Ley establece.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

Así como también establece en su Artículo 28, que:

Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participarán de la recaudación atribuible a sus respectivos territorios, conforme a las siguientes bases:

I.- Del importe recaudado sobre cerveza:

a).- 2. 8% a las entidades que la produzcan.

b).- 36. 6% a las entidades donde se consuma.

c).- 7. 9% a los municipios de las entidades donde se consuma.

II.- Del importe recaudado sobre gasolina:

a).- 8% a las entidades federativas.

b).- 2% a sus municipios.

III.- Del importe recaudado sobre tabacos:

a).- 2% a las entidades productoras.

b).- 13% a las entidades consumidoras.

c).- 5% a los municipios de las entidades consumidoras.³⁴

³⁴

Véase Ley del Impuesto al Valor Agregado, Edición 2004.

EVOLUCIÓN DEL IEPS

Sin lugar a duda, uno de los impuestos de mayor importancia dentro del sistema tributario mexicano, es el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ya que de acuerdo a la aportación que realiza al total de los ingresos tributarios del gobierno federal, se encuentra en tercer lugar después del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

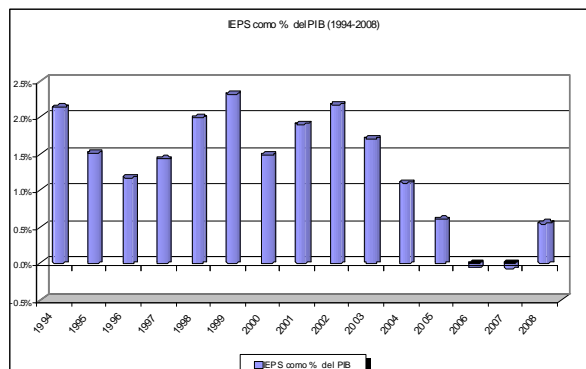
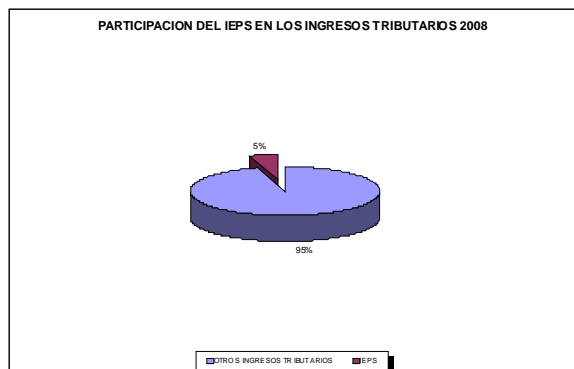
INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL (1994-2008)							
(Estructura Porcentual)							
AÑO	TRIBUTARIOS	ISR	IVA	IEPS	TENENCIA	ISAN	Otros
1994	100%	44%	24%	19%	1.9%	0.68%	10.47%
1995	100%	43%	30%	16%	1.8%	0.39%	7.78%
1996	100%	43%	32%	13%	1.9%	0.00%	10.09%
1997	100%	43%	31%	15%	1.8%	0.27%	8.90%
1998	100%	42%	30%	19%	1.7%	0.55%	7.26%
1999	100%	41%	29%	20%	1.5%	0.65%	7.00%
2000	100%	44%	33%	14%	1.5%	0.79%	6.66%
2001	100%	44%	32%	17%	1.6%	0.70%	5.38%
2002	100%	44%	30%	19%	1.6%	0.63%	5.34%
2003	100%	44%	33%	15%	1.6%	0.58%	5.29%
2004	100%	45%	37%	11%	1.7%	0.66%	4.74%
2005	100%	48%	39%	6%	1.8%	0.70%	4.38%
2006	100%	50%	43%	-1%	2.0%	0.58%	4.92%
2007	100%	53%	41%	-1%	1.9%	0.55%	4.84%
2008	100%	47%	37%	5%	1.7%	0.42%	9.33%

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas

Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda

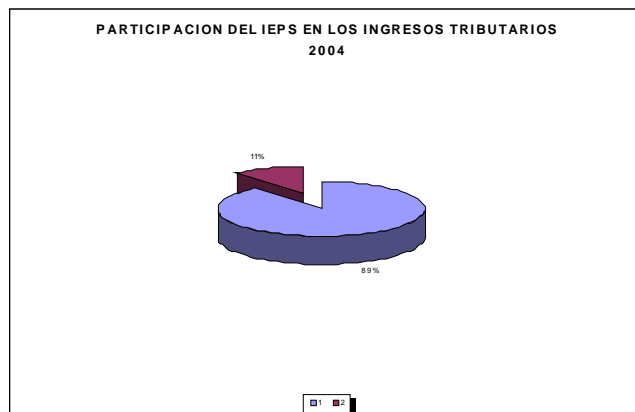
Millones de pesos constantes base 1993=100

Estamos hablando de que el monto de ingresos captado por este impuesto, para el año 1994, por mencionar un ejemplo, representó alrededor del 18.90 %, del total de los ingresos tributarios, y aunque para años posteriores su participación disminuyó, se observó también ya para el año 2002 una recuperación en la misma representando entonces el 18.70 %, y aunque a partir de entonces descendió nuevamente con una participación del 11.10 % del total de los ingresos tributarios en el año 2004, sin mencionar que ya para el año 2008 representó únicamente e 5 %.



Lo anterior muestra que este impuesto ha presentado en realidad un comportamiento inestable a lo largo de este periodo, y es entonces necesario analizarlo de manera mas detenida para conocer los factores que posiblemente han influido en el comportamiento de este impuesto.

AÑO	IEPS como % del PIB	IEPS base 1993
1994	2.1%	27,972.5
1995	1.5%	18,596.3
1996	1.2%	15,186.9
1997	1.4%	19,707.9
1998	2.0%	28,848.3
1999	2.3%	34,941.7
2000	1.5%	23,808.5
2001	1.9%	30,517.1
2002	2.2%	35,136.4
2003	1.7%	27,969.7
2004	1.1%	18,860.0
2005	0.6%	10,407.0
2006	-0.1%	(1,052.1)
2007	-0.1%	(1,321.0)
2008	0.5%	10,677.5



Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda
Millones de pesos constantes base 2006=100

Por un lado, podemos mencionar que a lo largo del periodo de estudio, el IEPS ha sido sujeto de una serie de reformas, que han influido de manera importante en la tendencia que ha presentado la recaudación por este concepto; ya que como mencionamos anteriormente su comportamiento ha sido muy inestable, como puede apreciarse gráficamente.

Para el año de 1997, las reformas que se realizaron para este impuesto, se enfocaron a establecer que, aquél que adquiriera bienes o servicios que se encontraran gravados con este impuesto sólo podría realizar el acreditamiento por aquellos bienes y servicios de los que fuera contribuyente. Además, se incorporó la obligación de llevar un control físico del volumen producido, envasado o fabricado de cerveza y tabacos labrados, mismo que deberá informar semestralmente. También se estableció un mecanismo de control de marbetes para los productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas a granel.

Para el año de 1998, se establecieron distintos controles en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicables a las bebidas alcohólicas, con objeto de proteger dicha industria y combatir el claudestinidad.

En el año de 1999, se realizó una modificación en cuanto a la causación del IEPS de bebidas alcohólicas a la primera enajenación, para de esta manera lograr un mejor control de esta contribución.

Fue así como se aplicó un gravamen mixto consistente en una cuota fija mínima pagada mediante la adquisición de marbetes que se adhieren a los envases que contengan bebidas alcohólicas; y una tasa ad-valorem pagada al momento de la enajenación.

De esta forma, hasta ese momento las reformas realizadas a este impuesto, habían sido enfocadas a procurar un mejor control sobre ciertos productos que fueran objeto de este impuesto, con la finalidad de lograr un manejo más eficiente de este gravamen, lo cual redundó en una recuperación del volumen de ingresos captados por este impuesto respecto del total de los ingresos tributarios, durante estos años.

Fue hasta el año 2000 en que cambió esa tendencia, dado que se observó una caída de los ingresos captados por ese tributo como proporción de los ingresos tributarios, provocada por otra reforma realizada en ese año, la cual consistió en la modificación a la LIEPS respecto al régimen de bebidas alcohólicas, al cambiar de un régimen en el que se tomaba en cuenta el contenido alcohólico de las bebidas, a otro de cuota por litro. Esto derivó en una serie de juicios contra las autoridades fiscales, y originó que los contribuyentes obtuvieran sus devoluciones.

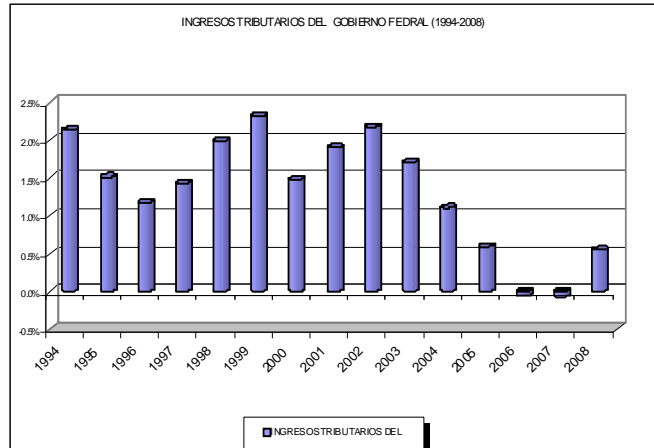
Para el año 2002, las reformas realizadas a este impuesto consistieron en que se incorporaron como objeto de pago, las aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes y rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, que se expendan en envases abiertos, utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que contengan edulcorantes distintos del azúcar de caña; todo esto con una tasa del 20 % del monto de la enajenación.

Además, se cambió a un esquema de flujo de efectivo; se modificó el régimen de bebidas alcohólicas al pasar de cuotas por litro, a un régimen ad valorem y se aumentó gradualmente la tasa impositiva a los tabacos labrados.

En el año 2003, las reformas instrumentadas al respecto, se refieren únicamente a algunas modificaciones a conceptos a gravarse, y a la tasa a la cuál se causará el impuesto, así como a la definición de los mismos.

**INGRESOS TRIBUTARIOS DEL
GOBIERNO FEDERAL (1994-2004)**
(Millones de pesos constantes
base 1993=100 y % del PIB)

AÑO	% PIB	PRECIOS CONSTANTES
1994	2.1%	27,972.5
1995	1.5%	18,596.3
1996	1.2%	15,186.9
1997	1.4%	19,707.9
1998	2.0%	28,848.3
1999	2.3%	34,941.7
2000	1.5%	23,808.5
2001	1.9%	30,517.1
2002	2.2%	35,136.4
2003	1.7%	27,969.7
2004	1.1%	18,860.0
2005	0.6%	10,407.0
2006	-0.1%	(1,052.1)
2007	-0.1%	(1,321.0)
2008	0.5%	10,677.5



1/ A partir de 1989 incluye Impuesto al Activo.
2/ Incluye impuestos sobre erogaciones; adquisición de inmuebles; seguros; campañas sanitarias; loterías y otros no
Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1981-2008 y Ley de

Por lo tanto, lo que se logró durante esos dos años por medio de las reformas instrumentadas, fue ampliar la base tributaria de este impuesto con la incorporación de estos nuevos productos; esto se tradujo desde luego en un incremento de la recaudación captada por este concepto, originando una tendencia creciente en su comportamiento, tal y como se indica en las gráficas, pasando de 1.91 % en el 2001 a 2.18 % e el 2002, en términos del PIB. Por lo tanto, este incremento en el volumen de recursos captados por medio del IEPS, influyó definitivamente en el incremento que mostró el total de los ingresos tributarios para esos años.

Para el año 2004, las reformas aplicadas a este impuesto consistieron en el establecimiento de un gravamen del 50 % a la enajenación e importación de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, incluso aunque el contribuyente hubiese cumplido con las obligaciones establecidas en la ley.

Se establece además la opción de poder acreditar el impuesto pagado, contra el causado en la venta de bebidas alcohólicas, o si no se dedica a esta actividad, contra el ISR a su cargo.

Por otro lado, se elimina la obligación por el pago del impuesto por la enajenación de aguas mineralizadas, los servicios de telecomunicaciones y conexos, así como la venta de bebidas alcohólicas realizada al público en general en botellas abiertas o por copeo para su consumo en el establecimiento de venta.

De esta manera, nuevamente se realizaron una serie de reformas en este último año, dentro de las cuáles se permite el acreditamiento de este impuesto dentro del rubro de bebidas alcohólicas, las cuales representan un producto de importancia dentro de los objetos gravables, por su aportación al mismo y por otro lado, como se ha mencionado, se elimina la obligación de pago de este gravamen a tres de los objetos gravados de gran importancia, bebidas alcohólicas, telecomunicaciones, y bebidas refrescantes, lo cual disminuye nuevamente la base gravable de dicho impuesto, disminuyendo también el volumen de la recaudación por medio del IEPS.

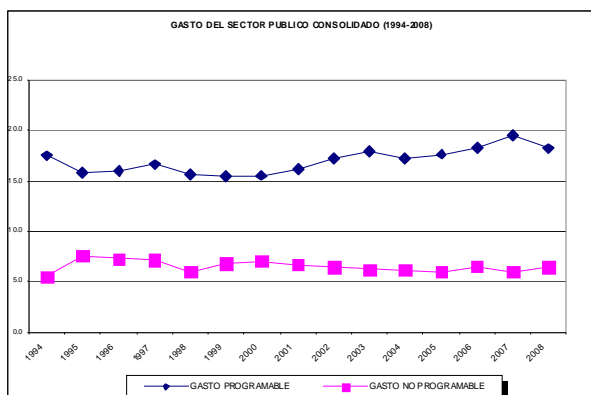
La drástica caída de los recursos obtenidos por medio de ese impuesto en los años 2006 y 2007, obedece en gran medida a las fluctuaciones de los precios internacionales del petróleo a la alta, y el efecto que provocó en los precios de la gasolina y el diesel, ya que es importante tomar en cuenta que parte importante de la recaudación de este impuesto se obtiene por medio de esa fuente. De esta manera, es posible apreciar que en los últimos años, en especial en 2006 y 2007, existió un incremento considerable en el volumen de los ingresos tributarios, gracias a la aportación del IEPS aplicado a las gasolinas; sin embargo, al analizar por separado el comportamiento del IEPS, es posible apreciar que su recaudación es negativa, debido a la relación inversa que guarda con el nivel de los precios de este producto.

LAS FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO POR EL LADO DEL GASTO

Además hay que tomar en cuenta que a diferencia de las décadas de los setenta y ochenta que se caracterizaron por una política fiscal que promovió un gasto público expansivo; para la década de los noventa, se puso énfasis en conservar una disciplina fiscal por medio del fomento del ahorro; es decir, de un gasto moderado, con la finalidad de lograr estabilidad y crecimiento económico.³⁵

En los últimos años, la tendencia del nivel del gasto público ha sido decreciente, ya que ha disminuido la participación del Estado como promotor del crecimiento y del desarrollo económico por medio de la provisión de la infraestructura (necesaria para promover o dinamizar el proceso de inversión productiva pública o privada), además, no ha sido suficiente su participación por medio del gasto público, para intentar abatir los diferentes rezagos en materia social que existen en México.

Definitivamente, un factor importante que han influido dentro de la dinámica que ha seguido el gasto público, es el bajo nivel de ingresos con los que cuenta el sector público, provocado en gran medida, por bajo nivel de recaudación que ha presentado el sistema tributario Mexicano. Lo anterior puede ser explicado por una serie de deficiencias en diferentes ámbitos, entre las que se encuentran: de tipo político, de eficiencia operativa en la administración hacendaria o de tipo legal, entre otras.



Gasto del Sector Público
Consolidado 1994-2008
(% del PIB)

AÑO	GASTO NETO DEVENGADO	Gasto Programable	Gasto no Programable
1994	23.0	17.5	5.5
1995	23.3	15.8	7.6
1996	23.2	15.9	7.3
1997	23.8	16.6	7.2
1998	21.6	15.6	6.0
1999	22.2	15.5	6.8
2000	22.6	15.6	7.1
2001	22.8	16.1	6.7
2002	23.7	17.2	6.5
2003	24.2	18.0	6.2
2004	23.4	17.2	6.2
2005	23.7	17.7	6.0
2006	24.8	18.2	6.5
2007	25.6	19.6	6.0
2008	24.6	18.2	6.4

Fuente: "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHC P.

³⁵ AMEIVA, Juan: *Temas Selectos de Finanzas Públicas*, 1ª ed., México, Ed. Porrúa, 2002, pp. 197.

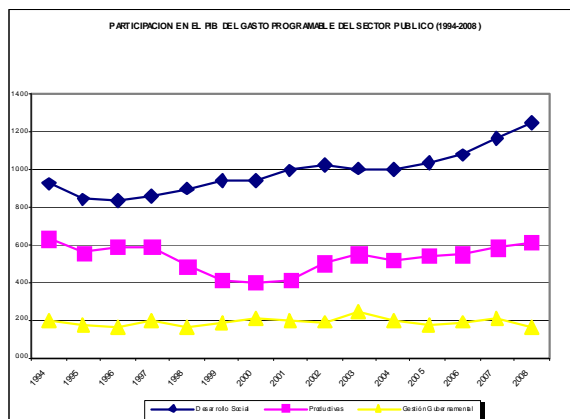
Como es posible apreciar en el cuadro anterior, el nivel de gasto del sector público en México, en los últimos años ha sido relativamente bajo, manteniéndose en niveles de alrededor del 24 %, desde principios de la década de los años noventa hasta inicios de la presente década. Incluso, si comparamos el nivel de gasto público en un entorno internacional, nos podemos dar cuenta, de que México en comparación con el gasto público promedio de los países de la OCDE que fue de 33 % en el año 2003, o del gasto público promedio de los países de Latinoamérica, es de los mas bajos en cuanto a la proporción del PIB se refiere.

No obstante, que habría que diferenciar entre el comportamiento que ha mostrado el gasto corriente respecto al gasto de inversión, dentro de esta clasificación económica del gasto. El primero ha presentado una tendencia creciente, y que expresado en millones de pesos, pasó en una década, de 950,941.9 en 1994, a 1,268,244.2 en 2004, y posteriormente para el año 2008 continuó con una tendencia creciente alcanzando la cifra de 1,508,976.7. Mientras que el segundo rubro pasó de 277,580.6 en 1994 a 220,422.7 en el 2000 mostrando una tendencia decreciente, para después recuperarse a partir del año 2001, llegando a la cifra de 299,146.7 en 2004 y a 390,948.3 en 2008, aunque el volumen de recursos destinados a ese rubro continuó siendo significativamente menor a lo largo de todo el periodo analizado, ya que además la tasa de crecimiento fue menor.

Lo anterior demuestra, que esta restricción para el financiamiento del gasto público, provocada en gran medida por las limitaciones del sistema tributario en materia de ingresos públicos, repercute de manera negativa al país en términos de crecimiento económico, por el hecho de que no se está promoviendo un incremento de capital físico y humano, necesarios para un incremento de inversión privada, que de manera complementaria, promuevan la creación de empleo, y que estimulen la actividad productiva.

PARTICIPACIÓN EN EL PIB DEL GASTO PROGRAMABLE DEL SECTOR PÚBLICO
PRESUPUESTARIO EN CLASIFICACIÓN FUNCIONAL, 1994-2008
 (Porcentajes con respecto al PIB)

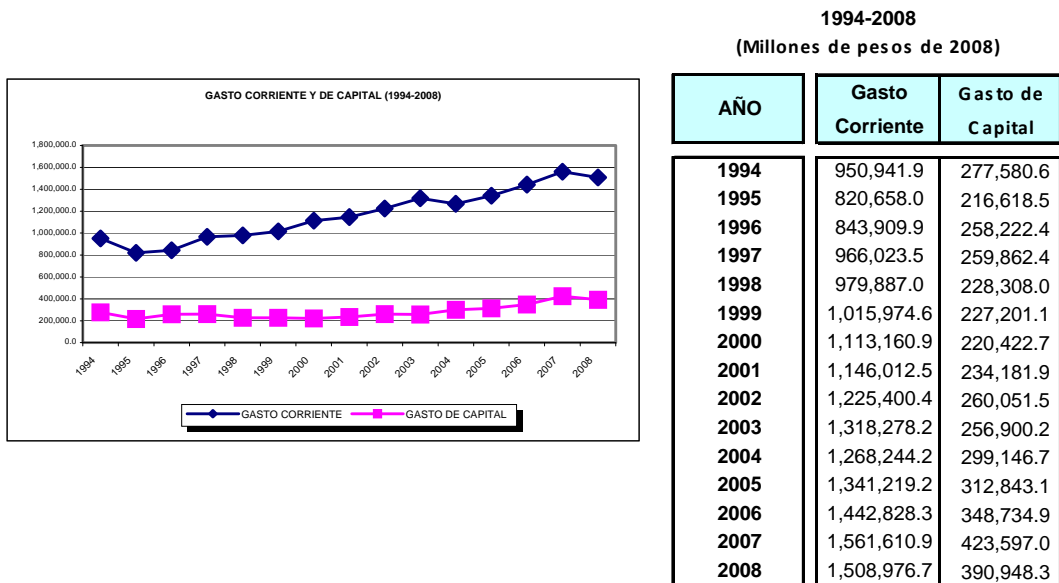
AÑO	GASTO PROGRAMABLE	Funciones de Desarrollo Social	Funciones Productivas	Funciones de Gestión Gubernamental
1994	17.53	9.25	6.33	1.95
1995	15.78	8.44	5.62	1.73
1996	15.95	8.38	5.90	1.66
1997	16.61	8.64	5.96	2.01
1998	15.61	9.03	4.90	1.68
1999	15.46	9.42	4.19	1.85
2000	15.56	9.44	4.01	2.10
2001	16.13	9.99	4.17	1.96
2002	17.21	10.25	5.05	1.91
2003	18.01	10.09	5.50	2.43
2004	17.20	10.03	5.20	1.97
2005	17.66	10.38	5.49	1.79
2006	18.25	10.79	5.52	1.93
2007	19.58	11.63	5.84	2.10
2008	18.23	12.52	6.16	1.64



Fuente: Elaborado en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

Sin embargo, a pesar del bajo nivel de Gasto Público registrado en México en los últimos tiempos, habría que señalar, que el rubro que se ha privilegiado respecto de los demás componentes de la clasificación funcional del gasto, es el de gasto social. Para este rubro de gasto se ha procurado mantener una tendencia creciente, aunque en los diferentes subrubros se les ha dado un peso distinto.

Con respecto al gasto en funciones de gestión gubernamental, realmente ha permanecido constante; a diferencia del gasto productivo, el cual ha presentado en los últimos años una tendencia decreciente, pasando a ser este rubro al que menos peso se le ha dado a la hora de ejercer el gasto público.³⁶



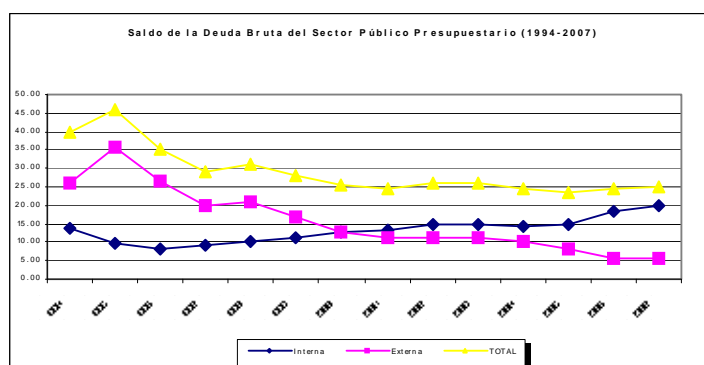
Fuente: "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP.

³⁶ COLMENARES, David: "Reforma en política presupuestaria y rendición de cuentas", Política macro y gasto público en las entidades federativas, SHCP, México, 2006, p. 13.

Además, habría que considerar el creciente volumen de recursos que se ha destinado en estos últimos años al pago del servicio de la deuda como consecuencia del alto endeudamiento público con que cuenta México, esto significa que una parte importante del gasto público se ha utilizado para tal fin, disminuyendo así la disponibilidad de recursos que se podrían destinar a inversión pública, para fomentar la actividad productiva.

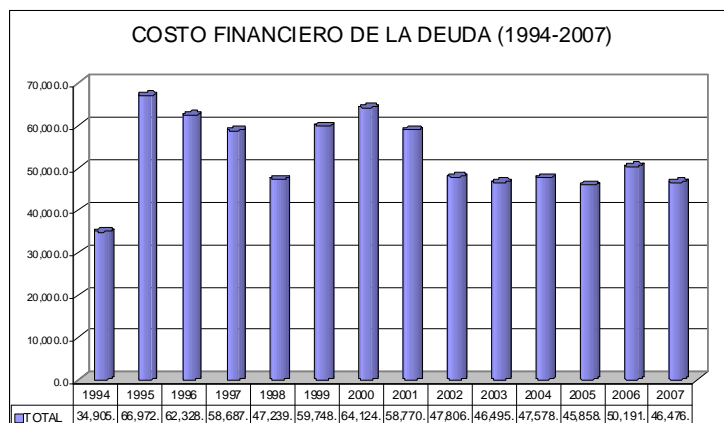
**Saldo de la Deuda Bruta del Sector Público
Presupuestario, 1994-2007**
(Como proporción del P.I.B.)

AÑO	TOTAL	Interna	Externa
1994	39.75	13.73	26.02
1995	45.73	9.79	35.94
1996	34.97	8.35	26.62
1997	28.96	9.29	19.67
1998	31.12	10.43	20.69
1999	28.31	11.46	16.85
2000	25.49	12.58	12.91
2001	24.45	13.38	11.07
2002	26.00	14.69	11.31
2003	26.23	14.91	11.32
2004	24.71	14.43	10.29
2005	23.32	14.98	8.34
2006	24.32	18.53	5.79
2007	25.22	19.68	5.54
2008	n.d.	n.d.	n.d.



Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda
Millones de pesos constantes base 2006=100

El siguiente gráfico, nos muestra el comportamiento del costo del servicio de la deuda, el cual ha seguido realmente una tendencia creciente, sobre todo si observamos los años 1995 y 2000, los cuales presentan un volumen mayor de recursos destinados a este fin, durante este periodo, con 319,354.4 y 305,708.5 millones de pesos respectivamente en términos reales, lo que representa aproximadamente el 45 % y 25 % del PIB respectivamente.



Por lo tanto, si bien es cierto que se han privilegiado ciertos rubros del gasto público como es el caso del gasto corriente o de gasto social, en detrimento del gasto productivo, al cual no se le ha puesto tal vez la suficiente atención, ya que no se ha destinado el volumen de recursos suficiente para satisfacer las necesidades o cubrir incluso los rezagos que pudieran existir respecto a este concepto.

Es importante señalar, que estas líneas de acción instrumentadas obedecen en gran medida a la orientación que se le ha dado a la política económica en este país en los últimos tiempos, la cual ha puesto especial atención a tratar de minimizar las diferentes deficiencias existentes en materia social; sin embargo, también resulta indispensable resaltar que en todos los diferentes rubros del gasto ha existido una tendencia restrictiva, en mayor o menor medida, debido a que el nivel de gasto público se relaciona directamente con el volumen de ingresos disponible. Por lo tanto, debido a que el volumen de ingresos captado por el Sector Público tampoco ha tenido el mejor desempeño en los últimos años, sobre todo si se toma en cuenta el comportamiento de los ingresos tributarios, en comparación con otros países con ciertas características en común.

FACTORES QUE DETERMINAN LA DEBILIDAD DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

Haciendo referencia al comportamiento que ha tenido en la actualidad el Sistema Tributario Mexicano, de acuerdo a la descripción que hemos realizado previamente, nos podemos dar cuenta de que éste ha presentado una serie de ineficiencias en su funcionamiento en diferentes aspectos, mismas que se han reflejado negativamente en la captación de recursos, y que han significado además que no se cumplan con suficiencia las funciones de gasto propias del Sector Público. De esta forma, podemos encontrar diferentes factores que han influido en mayor o menor medida en esta dinámica, las cuales en conjunto, han provocado que el Sistema Tributario Mexicano se haya debilitado de manera importante en los últimos tiempos, a tal grado que en un contexto internacional llegue a ubicarse en los últimos lugares en cuanto a recaudación de impuestos se refiere, respecto a otros países de similar desarrollo. Algunos de los factores mas importantes son los siguientes:

PROVISIÓN DE BIENES PÚBLICOS. En México que no existe realmente una cultura fiscal que permita una mayor predisposición a cumplir con el pago de impuestos por parte de los contribuyentes; esto debido a que el mismo gobierno ha contado con poca credibilidad en cuanto al uso adecuado que se le pueda dar a los recursos públicos, generados en gran medida por el pago de contribuciones.

El gasto ejercido por el gobierno para la provisión de bienes y servicios públicos, ha sido realmente deficiente en cuanto a su calidad y cantidad se refiere, si se compara con los provistos por otros países de condiciones similares. Esto explica la razón por la que se ha alimentado la idea de quienes tienen que pagar sus impuestos, de que ese gasto no ha generado los

beneficios sociales esperados, lo cual los lleva entonces a considerar que el sistema tributario es injusto, y crea en consecuencia una desconfianza hacia las autoridades, y desincentiva así el pago de impuestos. De esta forma, los individuos consideran que no se encuentran lo suficientemente representados por quienes deciden de qué forma se tienen que gastar los recursos públicos, los cuales por un lado tienen que procurar no incrementar o incluso disminuir los impuestos, como demanda de los ciudadanos, pero al mismo tiempo se tienen que enfrentar a la exigencia de un mayor volumen de gasto público por parte de los contribuyentes.

EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL. Por otro lado, podemos encontrar otra práctica que es considerada como un problema en cuanto a la eficiencia de la recaudación de impuestos se refiere; se trata de la evasión y elusión fiscal, que son prácticas muy comunes en la mayoría de los países, aunque en algunos en mayor medida que en otros. En estas prácticas se conjugan elementos como: el incumplimiento de la ley por parte de los sujetos obligados al pago de impuestos; y la eliminación o disminución de un tributo; provocando así, una insuficiencia de fondos necesarios que permitan el cumplimiento de las obligaciones propias del Estado.

En este sentido, existe una serie de factores que pueden dar origen a ese fenómeno o pueden propiciar que su práctica se incremente. Por un lado, no existe una claridad en las leyes que regulan las obligaciones impositivas, es decir, existen diferentes vacíos en la ley que pueden ser utilizados por los contribuyentes para incumplir con sus obligaciones tributarias de manera parcial o total, lo cual da lugar a la elusión fiscal, que es una forma de evitar el pago de impuestos sin llegar a incurrir en una acción ilegal por parte de quienes tienen que pagar sus impuestos.

Por otro lado, se encuentra la evasión fiscal, la cual se origina cuando una persona, infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte del impuesto a que está obligado; lo anterior tiene que ver con la actitud del contribuyente, frente a la capacidad del fisco para detectar y sancionar su conducta omisiva; es decir, el contribuyente al saber que no puede ser controlado en ese sentido, es tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, lo cual conduce a una pérdida de equidad vertical y horizontal.

Además, puede influir en esta práctica la falta de conciencia tributaria; cuando no se considera el hecho de que vivimos en una sociedad organizada, en la cual todos debemos de contribuir para otorgar los fondos necesarios para que el Estado pueda satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad.

Otro aspecto importante, es la complejidad que existe en la estructura del sistema tributario mexicano, en cuanto a los excesivos trámites que tienen que realizar el contribuyente para poder pagar sus impuestos, lo cual representa un desincentivo para él en este sentido. Lo anterior muestra que existe una ineficiencia administrativa que no permite que el sistema tributario funcione de manera correcta, y evita que se explote totalmente el potencial recaudatorio del Sistema Tributario, que permitiría elevar los niveles de ingresos captados por el Sector Público.

Considerando los diferentes factores que intervienen, lo importante sería señalar la magnitud de ese problema y su impacto en las finanzas públicas, y en que medida han contribuido al debilitamiento de los ingresos del Sector Público.

Estamos hablando de una evasión fiscal que va de 35.12 % en 1998, a 27.08 % en 2004, correspondiente en primer término al ISR y al IVA de manera conjunta, representando en términos de porcentaje del PIB alrededor del 3.89 % en 1998 y un 3 % en 2004; y en cuanto al IEPS se refiere estamos hablando de una evasión del 25.21 % en 1998 y de 10.22 % en 2004, lo cual representa en términos del PIB alrededor del 0.13 % en 1998 y 0.04 % en 2004, aproximadamente, de acuerdo a lo publicado por el SAT, con información obtenida de algunos estudios elaborados por el ITAM y la Universidad de Guadalajara, acerca de la Evasión Fiscal en México.

De acuerdo entonces a este estudio elaborado por el ITAM, la evasión fiscal, en el año 2004 representó alrededor del 27%, porcentaje equivalente a 300 mil millones de pesos de ese año. La información publicada en la página del SAT obtenida por esta misma fuente, muestra que la estimación de la evasión para el año 2007 disminuyó a 23%. Lo anterior lo atribuyen a que el crecimiento de la recaudación durante los años 2005, 2006 y 2007 ha sido superior a la inflación; es decir, que ha crecido en términos relativos más que la inflación y más que el PIB, y cuando eso sucede, hay una tendencia a que disminuya la evasión.

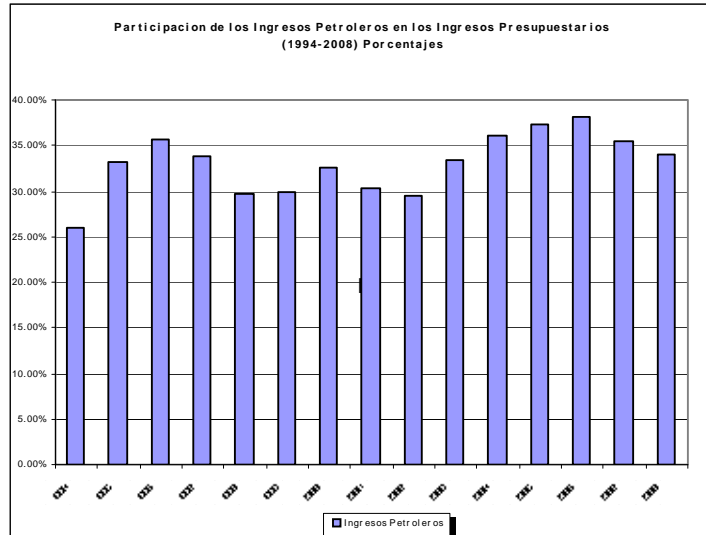
EXENCIONES FISCALES. Además, como ya lo hemos mencionado, el sistema fiscal mexicano se caracteriza en la actualidad por un régimen muy amplio de excepciones. Como es el caso del régimen simplificado para algunas actividades económicas consideradas como estratégicas, entre las que se encuentran: la agricultura, la pesca y el transporte terrestre. Es importante señalar que estas tres actividades generan alrededor del 10 % del PIB y 25 % del empleo, y sin embargo no pagan impuestos al ingreso, por mencionar algún ejemplo.

DEPENDENCIA DE LOS INGRESOS PETROLEROS Uno de los problemas fundamentales que existe actualmente en las finanzas públicas de México, y que ha sido determinante en el comportamiento de los ingresos públicos, es la enorme dependencia que existe hacia los ingresos petroleros.

Por un lado, aporta una parte importante a los ingresos tributarios, por medio del IEPS aplicado a la gasolina y al diesel.

Por otro lado aporta también un volumen considerable a los ingresos no tributarios por medio de los derechos por extracción del petróleo; pero que en ambos casos el monto obtenido por estos conceptos es verdaderamente significativo, a tal grado que es posible realizar una clasificación en Ingresos Petroleros e Ingresos no Petroleros.

Si tomamos en cuenta que los ingresos que capta el Sector Público por la venta de recursos petroleros, para el año 2004, llegaron a representar cerca de la tercera parte de los ingresos presupuestales totales, con el 36 %, entonces nos podemos dar una idea de la magnitud de su influencia en las finanzas públicas.



Por lo tanto, analizando la estructura de los ingresos públicos presupuestarios, podemos hacer referencia a dos grandes rubros: En primer lugar tenemos los ingresos petroleros, que se refieren a todos aquellos recursos que capta el Sector Público por alguna actividad asociada al sector petrolero, entre los que encontramos: los ingresos propios de PEMEX, los Impuestos Sobre Rendimientos Petroleros, los Derechos por hidrocarburos al Gobierno Federal, el Impuesto Especial Sobre Gasolinas y Diesel, el Aprovechamiento Sobre Rendimientos Excedentes y el impuesto a las importaciones que paga PEMEX. Por otro lado están los ingresos no petroleros, que se refieren a todos aquellos recursos obtenidos por fuentes distintas al petróleo.³⁷

37

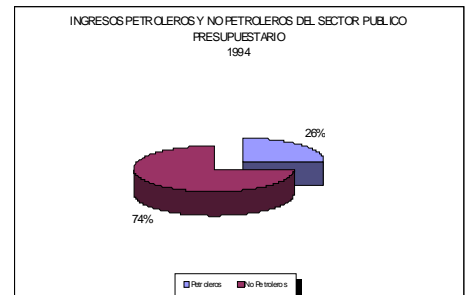
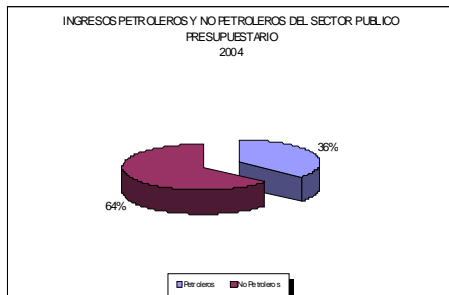
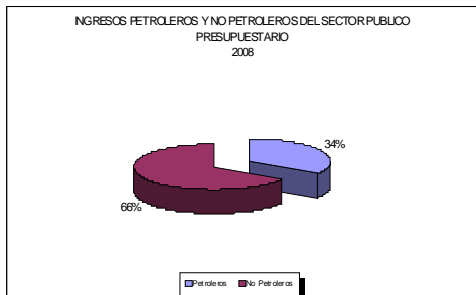
“El ingreso tributario en México”, CEFP, Cámara de Diputados, México, Febrero de 2005, P. 14.

INGRESOS PETROLEROS Y NO PETROLEROS DEL SECTOR PUBLICO PRESUPUESTARIO (1994-2008)
(Estructura Porcentual)

AÑO	INGRESOS TOTALES	Petroleros	No Petroleros
1994	100.00%	25.94%	74.06%
1995	100.00%	33.18%	66.82%
1996	100.00%	35.58%	64.42%
1997	100.00%	33.77%	66.23%
1998	100.00%	29.76%	70.24%
1999	100.00%	29.92%	70.08%
2000	100.00%	32.64%	67.36%
2001	100.00%	30.40%	69.60%
2002	100.00%	29.55%	70.45%
2003	100.00%	33.33%	66.67%
2004	100.00%	35.98%	64.02%
2005	100.00%	37.30%	62.70%
2006	100.00%	38.05%	61.95%
2007	100.00%	35.43%	64.57%
2008	100.00%	34.00%	66.00%

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda 1994-2008

Millones de pesos constantes base 2006=100



Sin embargo, los ingresos derivados del sector petrolero, en su mayoría se comportan de acuerdo a las variaciones del precio del petróleo. Lo anterior implica que existe una gran volatilidad de los mismos, por lo que existe una dificultad a la hora de estimar los recursos gubernamentales futuros (que se encuentran disponibles), con base en los cuales se elabora el presupuesto. De esta manera, el gasto público guarda una relación directa con los precios del petróleo, ya que al elevarse éstos, se incrementa generalmente el nivel de gasto, y al disminuir el precio se recorta el nivel de gasto público.

Como se puede observar, la variación que se ha presentado en los niveles del precio del petróleo, han influido en la participación de los ingresos petroleros dentro de los ingresos presupuestarios. Esto significa que la dependencia a los mismos se ha incrementado en los últimos años.

La creciente dependencia de los recursos petroleros, ha significado un proceso de petrolización de las finanzas públicas, que comienza a partir de la segunda mitad de la década de los años setenta; en ese proceso, el ingreso del gobierno federal procedente del sector petrolero, pasó a ser un recurso fundamental de las finanzas públicas.

Fue a partir de la crisis de 1982, que se desenvuelve un proceso de descenso de la capacidad tributaria del gobierno, acompañada de una modificación de las fuentes de ingreso, pasando entonces a depender en gran medida de los recursos petroleros, lo que significó un incremento de los fondos disponibles en un momento determinado, y se presentó una reducción de otras fuentes tributarias al enfrentar una crisis.

No obstante, esa gran dependencia de los recursos generados por la exportación de recursos petroleros, no ha significado en realidad un incremento en el ingreso presupuestal del sector público, dado que esos recursos se han utilizado para complementar la disminución de recursos por otros conceptos.

Esta alta dependencia de los ingresos públicos de los recursos generados en la actividad petrolera, es una clara muestra de la vulnerabilidad de las finanzas públicas, dado que las constantes fluctuaciones difíciles de predecir en este sector, impiden la planeación del presupuesto de ingresos, lo cual afecta a los ingresos disponibles, así como a la realización de los programas de gasto público.

INCIDENCIA IMPOSITIVA DEL IEPS

El Sistema Tributario cuenta con una serie de impuestos de diferentes tipos, como ya lo hemos señalado; sin embargo, podemos mencionar de manera especial a un grupo de ellos que es considerado como uno de los más antiguos del mundo, y además se ha caracterizado por ser un impuesto que promueve la eficiencia y la justicia al participar en el proceso de fortalecimiento de los ingresos tributarios; se trata de los impuestos que gravan el consumo de determinados bienes o servicios. Dentro de este grupo de impuestos se encuentra desde luego el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el cual grava específicamente un grupo de bienes o servicios, entre los que encontramos: gasolina y diesel, bebidas alcohólicas, cervezas y bebidas refrescantes, y tabacos labrados, los cuales se encuentran delimitados en apartados anteriores del presente trabajo. De esta forma, al ser el consumo la base de este impuesto, esto implica que es aplicado tanto al consumo doméstico, como a las importaciones.

Sin embargo, al analizar este impuesto surgen interrogantes como son, quien es en realidad quien paga este impuesto y en que medida, lo cual nos lleva a analizar también la teoría económica para poder entenderlo de mejor manera.

Como ya sabemos, el pago de los impuestos en términos generales, es por definición de carácter obligatorio, y es realizado por parte de las personas o grupos sociales que previamente se establecen en la legislación que rige el funcionamiento del sistema tributario. Sin embargo, no en todos los casos los impuestos terminan siendo pagados en su totalidad por las personas o grupos sociales a quienes van dirigidos. Tomando en cuenta que la incidencia de un impuesto desde el punto de vista económico contempla, por un lado, la denominada incidencia legal, que se refiere a sobre quién recae legalmente la obligación tributaria; y por otro lado la incidencia económica, que se refiere a quién es el que realmente termina pagando el impuesto.³⁸

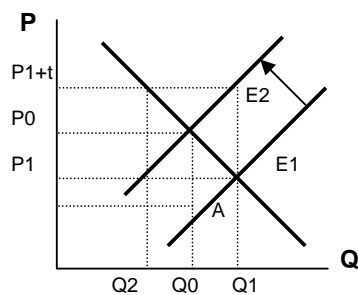
De esta manera la verdadera incidencia de un impuesto puede ser muy distinta al pretendida, en el momento de ser trasladado el impuesto; motivo por el cual se hace necesario conocer las características específicas de la economía en la que se implementen. Por lo tanto, uno de los factores más importantes que determinan la incidencia de un impuesto, es el grado de competitividad de la economía; y si esta es competitiva, depende además de la respuesta de la cantidad ofrecida o demandada, ante cambios en el precio del producto (elasticidad precio de la oferta y la demanda) que es lo que determina la inclinación de las curvas de oferta y de demanda.³⁹

³⁸ ROSEN, Harvey: *Hacienda Pública*, Departamento de Economía de la Universidad de Princeton, 5ª ed., Madrid España, Ed. Mc Graw Hill, 2002, p. 252.

³⁹ STIGLITZ, Joseph: *La Economía del Sector Público*, Columbia University, 3ª ed., España, Ed Antoni Bosch, 2000, p. 515.

Por lo tanto, el comportamiento de este tipo de impuesto, puede entenderse mas claramente si analizamos un ejemplo.

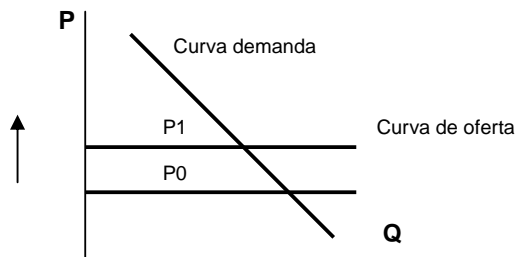
Partiendo de la idea de que la economía en la que se desarrolla este caso es competitiva, tomamos como referencia el punto E1 en donde el mercado se encuentra en equilibrio, con un precio de P1 y una cantidad de Q1, si el gobierno establece un impuesto al consumo de t, esto implica que los vendedores del producto tendrían ahora que recibir P1+t por unidad vendida para estar igual que antes, lo que provoca que la curva de oferta se desplace totalmente hacia arriba en el monto exacto del impuesto, disminuyendo así la cantidad demandada a ese nuevo precio, y encontrando una nueva cantidad Q2 menor a la anterior. Esto provoca que exista una tendencia a la reducción del precio, hasta encontrar un nuevo equilibrio entre las curvas de oferta y demanda en E2.



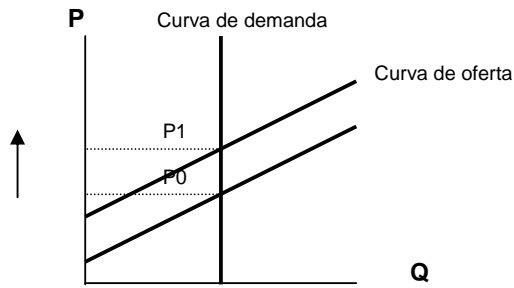
De esta manera, el impuesto representado por el segmento AE2, es pagado en partes iguales por los vendedores y los consumidores, en donde los vendedores enteran una parte del incremento al fisco, y los consumidores ven incrementado el precio en una fracción del segmento. Sin embargo este resultado cambia totalmente si cambia la inclinación de las curvas. Existiendo casos extremos en los cuales el impuesto puede terminar siendo pagado en su totalidad por el vendedor o por el consumidor.

El caso en el que el consumidor soporta toda la carga tributaria, se da cuando la curva de oferta es totalmente horizontal, o cuando la curva de demanda es totalmente vertical.

a) La curva de oferta es perfectamente elástica, por lo cual el precio sube en la cuantía total del impuesto, y este recae en los consumidores.

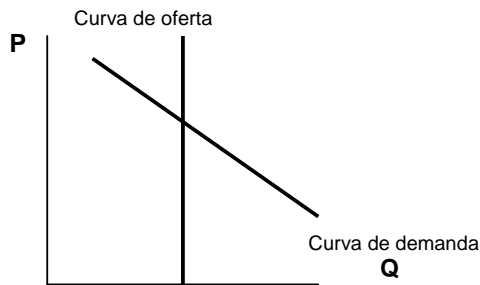


b) La curva de demanda es perfectamente inelástica, por lo cual el precio sube en la cuantía total del impuesto, y este recae sobre el consumidor.

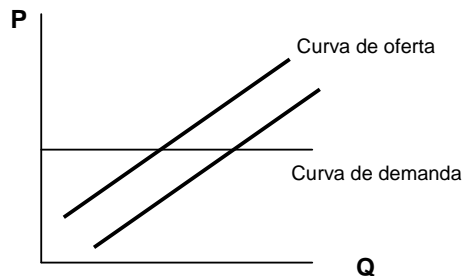


También pueden existir dos casos en los cuales los productores soporten la totalidad de la carga tributaria, y estos se dan cuando la curva de oferta es totalmente vertical, o bien cuando la curva de demanda es totalmente horizontal.

a) La curva de oferta es perfectamente inelástica, por lo cual el precio no sube en lo absoluto, y el impuesto recae entonces totalmente sobre el productor.



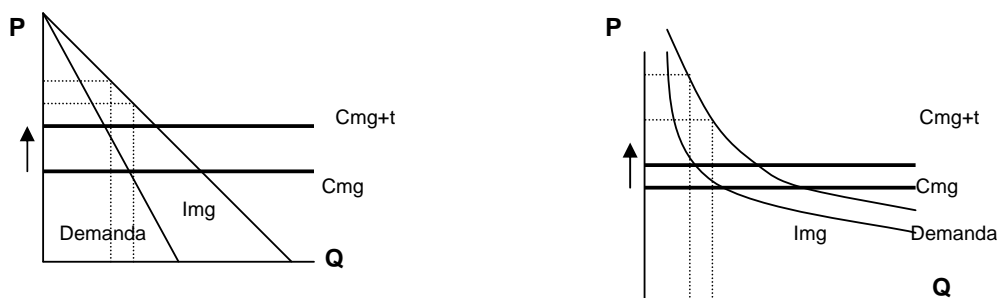
b) La curva de demanda es perfectamente elástica, por lo cual el precio no sube en lo absoluto, y toda la carga recae en el productor.



Sin embargo, los mercados no son totalmente competitivos, ya que pueden existir casos en que la industria actúe como un monopolio, o esté formada por empresas que actúan colusoriamente, para lo cual la implementación de un impuesto puede actuar de manera muy diferente.

Por lo tanto, tomando en cuenta que una empresa con estas características elige el nivel de producción en el punto en el cual el costo del aumento de ésta (costo marginal), se iguala con el ingreso adicional por ventas (ingreso marginal), podemos decir entonces que en este caso, es la inclinación de la curva de costo marginal la que en realidad va a determinar quien va a pagar el impuesto y en que medida. De esta manera, cuando mas inclinada es la curva de costo marginal, menor es la variación en la producción, y por lo tanto, en el incremento del precio. En este contexto, cuando existe una curva de costo marginal totalmente vertical, no varía ni la producción ni el precio, y entonces el impuesto recae totalmente sobre los productores. En cambio, con una curva de costo marginal totalmente horizontal, el grado en que el impuesto recae sobre los productores o sobre los consumidores, depende de la forma de la curva de la demanda.

De esta forma, existen dos posibilidades; en la primera, en la que la curva de demanda es totalmente lineal, el precio sube exactamente en la mitad del impuesto; y en el segundo caso, en el que la curva de demanda constante, el precio aumenta en una cuantía superior a la del impuesto.



Como podemos observar, la incidencia de un impuesto de este tipo, depende entonces de las características de la economía en que se implementen, así como del tipo de bienes o servicios de que se trate.

EL IEPS DESDE EL PUNTO DE LA EQUIDAD Y LA EFICIENCIA

De esta forma podemos explicar en cierta medida la eficiencia que se le atribuye a este tipo de impuestos, tomando en cuenta que los bienes o servicios que son objeto de este impuesto, generalmente tienen una demanda que presenta una elasticidad precio reducida.

La elasticidad de la demanda en relación con el precio es la magnitud con que la demanda de un producto por los consumidores varía en función de las modificaciones de su precio.

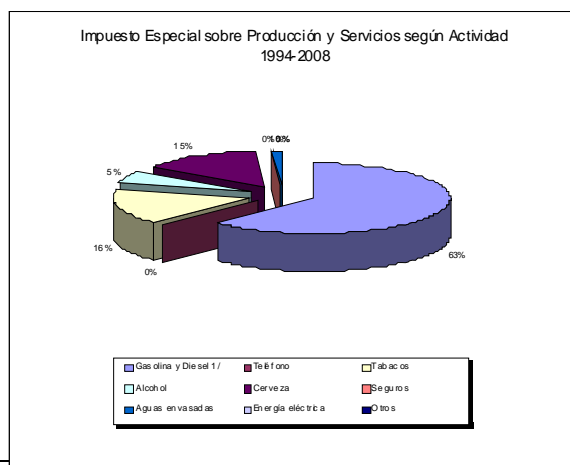
Por ejemplo, si un aumento del precio del 10% produce una disminución de la demanda del 5%, la elasticidad de la demanda será -0,5.

Cuanto mayor sea la respuesta de los consumidores al cambio de precio, mayor será la elasticidad de la demanda.

Las elasticidades del precio de la demanda de los productos gravados con el IEPS generalmente tienden a ser menor de 1, por tanto, su demanda es precio-inelástica. Por ejemplo, en el caso de los cigarros se ha estimado por medio de algunos estudios, que su elasticidad del precio de demanda es de -0.4, es decir tienen una baja elasticidad. Además, estamos hablando de artículos cuyo consumo se encuentra sancionado por la sociedad, de ahí el carácter correctivo de estos; en este sentido, este tipo de gravamen es considerado como una buena fuente de ingresos (relativamente estables), en la mayoría de los casos.⁴⁰ Por lo tanto, tomando en cuenta lo establecido por la teoría económica, nos podemos dar cuenta que debido a las características de los bienes o servicios que se encuentran gravados con este impuesto, termina siendo pagado al menos en su mayoría si no es que en su totalidad por los consumidores, al ser trasladado al precio.

Sin embargo, a pesar del potencial recaudatorio que pudiera representar algunos de los bienes gravados por el IEPS para fortalecer los ingresos tributarios, es aconsejable no excederse en las tasas Ad-valorem aplicadas a estos, ya que en casos como son las bebidas alcohólicas, por mencionar un ejemplo, pueden fomentarse de alguna manera actividades informales como es el caso del contrabando de mercancías, lo cual evitaría que existiera el incremento esperado en la recaudación, si tomamos en cuenta que en este país, existe una serie de ineficiencias de tipo administrativo, para el control de los impuestos.

No obstante, la aplicación de este impuesto ha tenido un papel importante en la conformación de los ingresos tributarios en los últimos años, sobre todo si tomamos en cuenta la proporción que han representado los ingresos obtenidos por el gravamen que se ha aplicado a los productos derivados del petróleo (como es el caso de la gasolina y el diesel) representaron para el año 2004 alrededor del 62.60 % del total de los ingresos obtenidos por medio del IEPS, colocando a este concepto como el de mayor peso respecto a los demás bienes o servicios gravados con este impuesto.



40

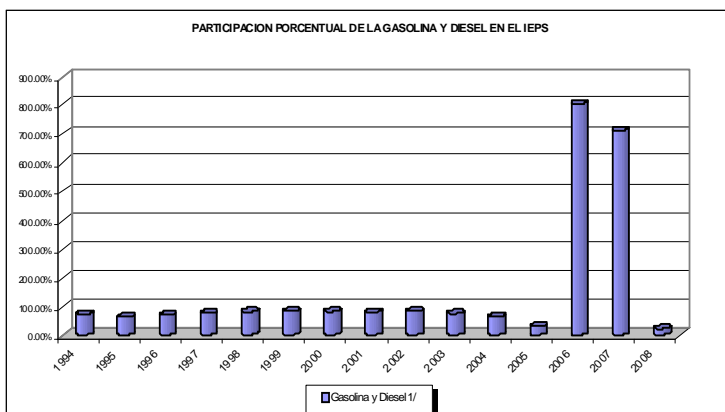
220.

CABALLERO, Emilio: *Los ingresos tributarios del sector público de México*, Facultad de Economía, UNAM, 2006, pp.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios según Actividad 1994-2008 (Estructura Porcentual)										
AÑO	IEPS	Gasolina y Diesel 1/	Teléfono	Tabacos	Alcohol	Cerveza	Seguros	Aguas envasadas	Energía eléctrica	Otros
1994	100.00%	71.77%	7.90%	8.33%	5.17%	6.82%	-	-	-	0.00%
1995	100.00%	62.31%	11.15%	11.84%	6.17%	8.53%	-	-	-	-
1996	100.00%	68.74%	0.00%	13.38%	5.47%	12.27%	-	-	-	0.14%
1997	100.00%	75.82%	0.00%	9.64%	6.18%	8.37%	-	-	-	-
1998	100.00%	80.45%	0.00%	6.48%	5.31%	7.76%	-	-	-	0.00%
1999	100.00%	81.97%	0.00%	5.79%	5.11%	7.13%	-	-	-	0.00%
2000	100.00%	81.20%	0.00%	9.91%	-2.23%	11.12%	-	-	-	0.00%
2001	100.00%	78.77%	0.00%	8.29%	3.66%	9.29%	-	-	-	0.00%
2002	100.00%	82.36%	0.92%	7.84%	0.82%	7.76%	-	0.28%	-	0.02%
2003	100.00%	74.37%	1.52%	10.47%	2.97%	9.67%	-	0.99%	-	0.01%
2004	100.00%	62.57%	0.00%	16.39%	5.37%	14.67%	-	0.96%	-	0.04%
2005	100.00%	30.60%	0.00%	31.22%	9.01%	27.45%	-	1.67%	-	0.05%
2006	100.00%	805.43%	0.00%	-311.99%	-89.97%	-286.18%	-	-17.07%	-	-0.21%
2007	100.00%	711.51%	0.00%	-295.45%	-82.53%	-233.48%	-	0.00%	-	-0.05%
2008	100.00%	21.73%	-	36.64%	10.63%	28.17%	-	-	-	2.83%

Fuente: Elaboración propia, en base a información emitida por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, con base en datos de Cuenta de la Hacienda 1994-2008
Millones de pesos constantes base 2006=100

De esta forma los recursos obtenidos por medio de los impuestos aplicados a los combustibles, resultan una opción atractiva para fortalecer los ingresos tributarios, tal y como ha sucedido en los últimos tiempos, ya que se ha hecho un gran uso de este tipo de gravámenes para poder allegarse de recursos, que permitan financiar de mejor manera las diferentes necesidades de gasto del sector público.



Sin embargo, al tratarse de un impuesto indirecto, como es su naturaleza, se traslada al consumidor final en un incremento de los precios, y en el caso específico del IEPS aplicado a los combustibles, provoca un impacto tanto en las finanzas públicas como en el nivel general de precios; al mismo tiempo, esto tenderá a reducir el ingreso disponible de las personas y las empresas.

Además la aplicación de este tipo de impuestos en el caso de México, ha estado sujeta a una serie de problemas en cuanto a la determinación de las tasas se refiere.

Es importante señalar, que el gobierno ha utilizado estratégicamente el impuesto al consumo de gasolinas, como una fuente importante, que le ha permitido allegarse de recursos.

En algunos casos, se ha establecido en la ley de ingresos, que la Federación percibirá ingresos por concepto de la aplicación del IEPS a la compraventa de gasolina y diesel, aunque no define de manera explícita los criterios que utilizará para su fijación o modificación, lo que ha dado lugar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda modificarlos de acuerdo a los fines de política económica que persiga, haciendo uso de la discrecionalidad en la fijación de los precios de los combustibles, mismos que se utilizarán para determinar el impuesto, por medio de la diferencia con los precios internacionales. Es decir, si los ingresos fueron superiores a los esperados, la SHCP acapara los ingresos adicionales, tratando de garantizar el volumen de recursos obtenidos por ese medio; y en el caso que no se recaude lo esperado por ese impuesto, esa disminución se compensa aumentando el derecho de extracción de petróleo que paga PEMEX.

IMPUESTOS ESPECÍFICOS

Uno de los usos más frecuentes en la aplicación de impuestos específicos, consiste en gravar a los bienes cuyos precios son, desde el punto de vista económico, demasiado bajos, y la producción demasiado grande, respecto a los costos sociales que generan, y que no son sufragados por los productores. Por eso se considera que los precios de los productores son demasiado bajos, y la producción excesiva.

En este sentido podrían existir dos soluciones: Prohibir esas actividades, aunque esa prohibición podría criticarse como innecesariamente rigurosa; la otra opción sería gravar esos bienes con un impuesto específico; esta medida permitiría a las empresas seguir operando, pero en este caso serían los consumidores quienes carguen con todos los costos provocados por la producción.

Por lo tanto, la elección entre la prohibición y la imposición de esos bienes, debe basarse en una ponderación del daño provocado por esa producción y la posibilidad de su control por medio de impuestos.

En el caso de aplicar un impuesto, debe fijarse una tasa lo suficientemente alta, que permita cubrir por completo los costos generados. Pero se trata de un objetivo que no es fácil de lograr, ya que la medición de esos costos sociales representa un problema y dificultan la estimación de la magnitud de los impuestos.

Generalmente este tipo de impuestos aplican tasas altísimas de hasta 100 %; sin embargo, no guardan precisamente una relación directa con los

costos externos que pudieran generar los bienes o servicios gravados, lo que significa que intervienen además otras consideraciones en las estructuras reales de los impuestos específicos. Uno de esos factores es de tipo moral, ya que se considera que la gente no debería consumir determinados bienes o servicios, y si así lo hacen, con todo derecho puede exigírseles pagar un alto impuesto como especie de castigo.

Otro factor que vuelve más atractivo a este tipo de impuestos es la inelasticidad de la demanda de los bienes gravados, permite que su consumo no disminuya en forma proporcional al aumento de precios originado por la aplicación de un impuesto. En ese sentido, la aplicación de un impuesto a este tipo de bienes permite generar recursos adicionales considerables para el erario público.

Además, es difícil la prohibición de determinados bienes que generan altos costos externos, debido a la resistencia de la gente; sin embargo no existe una resistencia al empleo de altos gravámenes para cubrir esos costos.

Por otro lado, en algunos casos como las bebidas alcohólicas y el tabaco, generalmente se usa como base gravable unidades físicas y no advalorem, por diferentes razones: una de ellas es su facilidad de empleo, ya que no se requiere de una valuación, únicamente debe determinarse la cantidad física. Pero ese hecho se encuentra relacionado a la vez con la índole suntuaria del gravamen, ya que el monto del impuesto será uniforme por unidad de producto, lo que quiere decir que la penalidad impositiva que experimentará una persona por el uso del producto, se relacionará con la cantidad física. Otra consideración al respecto es evitar que efectos distorsionador sobre canales de distribución producidos con impuestos advalorem, tomando en cuenta las altas tasas del impuesto.

Ese tipo de tasas específicas puede generar cierta inconformidad por parte de algunos contribuyentes, por la discriminación que producen sobre las marcas de productos más baratos, creando una distorsión en la asignación de recursos y disminuyendo su uso relativo. Si se toma en cuenta además que las marcas más baratas son las que usan las personas con menores recursos, entonces esto provoca que este tipo de impuestos sea más regresivo. En este sentido, productos como las bebidas alcohólicas y el tabaco, sería indeseable para el interés público que fueran baratos, debido a que implicaría un costo social para los grupos de menores ingresos, lo que constituye un elemento a favor del gravamen por unidades físicas, y permite que sea aceptada.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS ESPECÍFICOS

Los impuestos a las ventas ofrecen ventajas frente a otras formas de imposición al consumo. En comparación con el impuesto a los gastos es más fácil de administrar, porque se recauda de los vendedores y no de los consumidores individuales.

En comparación con los impuestos específicos el impuesto a las ventas cuenta con un mayor potencial para producir recursos por medio de tasas

admisibles por su amplia cobertura. Además ofrece ventajas administrativas, porque se aplica de manera uniforme a todas las transacciones.

En este sentido, un impuesto a las ventas evita dos principales objeciones que existen contra los impuestos específicos: Una de estas es que el excedente de carga surgido del traslado del consumo de bienes gravados a los no gravados ; así como la discriminación entre individuos en función de sus preferencias relativas.

El impuesto a las ventas ofrece una fuente autónoma de recursos que causa poco temor a perder actividad económica.

En cuanto a la equidad se refiere, un impuesto a las ventas resulta ser regresivo, debido a que el porcentaje del ingreso pagado por impuestos es mayor en los niveles de pocos ingresos que en los de renta alta. La razón básica es la menor tendencia media a consumir en los niveles de rentas superiores, lo que significa que gastan un menor porcentaje de su renta en bienes de consumo.

El impuesto a las ventas es regresivo con relación a los ingresos si grava la alimentación, que es más o menos proporcional. No obstante pueden introducirse distintos ajustes para reducir su regresividad, pero solamente a costa de una pérdida considerable de recursos a ciertas tasas, complicación administrativa y distorsión económica.

Algunas objeciones respecto a ese tipo de gravamen son: por un lado debido a las demandas inelásticas de los productos gravados en grupos de menores recursos es muy probable que el impuesto sea pagado con recursos que podrían ser utilizados para procurar bienes de vital importancia para la familia. Además, aún cuando esos productos pueden ser considerados como lujos, los grupos de menores ingresos los consumen mucho. Lo que provoca que la carga tributaria generada por los mismos sea importante para esos grupos y pueda ser regresiva.

Las altísimas tasas estimulan la producción ilegal de productos que a menudo son de mala calidad, y en algunos casos alientan el contrabando entre estados con diferentes tasas.

CONCLUSIONES

Son muchos los desafíos que enfrenta hoy en día nuestra nación en materia económica, social, etc., como es la necesidad de proveer los bienes y servicios públicos en un volumen y con una calidad suficiente para satisfacer los crecientes requerimientos de la sociedad; la provisión de la infraestructura necesaria para fomentar la actividad económica, entre otras cosas. Lo anterior es indispensable ante la necesidad de construir un país en el que exista un crecimiento económico sostenido, y donde se generen mejores condiciones de vida para la totalidad de la población que lo integra.

En este contexto, el Estado nacional juega un papel fundamental como detonador y regulador del crecimiento económico a través de sus principales funciones (asignación, distribución y estabilización), por medio de las cuales va a lograr sus objetivos; sin embargo, el Estado como cualquier unidad económica necesita contar con un volumen de recursos suficientes que le permitan financiar sus necesidades de gasto público. Esto significa que es indispensable que exista un Estado fiscalmente fuerte, eficiente y eficaz, que cuente con la suficiencia económica que le permita actuar con autonomía, y que le permita contar con la suficiente legitimidad social que va a adquirir por medio de una buena ejecución del gasto. Es decir, se requiere de más gasto, pero bien ejecutado y bien financiado por medio de recursos propios, por lo que es necesario promover acciones que fomenten una mayor recaudación de impuestos.

Es importante mencionar que en los últimos años ha existido en México una insuficiencia de recursos, lo que ha representado un gran problema para sus finanzas públicas. Esa insuficiencia de recursos se relaciona directamente con las cuestiones referentes a la hacienda pública, si se toma en cuenta que los impuestos representan la fuente más importante y la más sana por medio de la cual el Estado adquiere recursos, y por lo tanto la tasa de crecimiento y en grado de estabilidad económica con que cuenta el país, dependerá en gran medida de la orientación que se le de a la reforma del Estado en esta materia, ya que la política seguida en materia de impuestos evidencia las prioridades del gobierno en la conducción de la economía, por lo que mediante el manejo de los impuestos puede favorecer el crecimiento o la estabilidad, el ahorro o el consumo, la inversión productiva o la inversión financiera, derivado de la capacidad con que cuenta la política fiscal para redistribuir el ingreso.

En México la política tributaria instrumentada no ha puesto suficiente atención en aspectos que podrían considerarse indispensables para volver más eficiente el Sistema Tributario y por lo tanto para incrementar el nivel de recaudación, como es el caso de la simplificación administrativa del mismo, o el combate a la evasión y elusión fiscal, en cambio a existido una orientación de la Política Tributaria a los incentivos en forma excesiva, ya que las reformas realizadas se han enfocado a otorgar mayores concesiones a los contribuyentes, aunque esto signifique que la recaudación se menor, y aun cuando no se genere una mayor inversión ni un mayor ritmo de crecimiento económico. Esto significa que

no es la falta de incentivos, si no la falta de recaudación lo que genera esa situación.

Esa serie de estímulos, exenciones, subsidios, tratamientos especiales, etc. han generado huecos en la legislación que se han traducido en elusión y evasión fiscal, y han provocado que se fuguen cuantiosos recursos que se dejan de percibir en la hacienda pública, por lo que se considera necesario llevar a cabo una reforma o revisión de las leyes fiscales para acabar con gran parte de esos incentivos fiscales con el objeto de incrementar la recaudación.

Así mismo, la insuficiencia del Sistema Fiscal y los gastos crecientes, han sido cubiertos en gran medida a través de la renta petrolera, lo que ha generado que exista gran dependencia de las Finanzas Públicas del país hacia los recursos provenientes del petróleo, y por lo tanto que su comportamiento sea inestable.

En este sentido, lo que en realidad se requiere es realizar una revisión minuciosa de los impuestos que actualmente integran el Sistema Tributario Mexicano, entre los que destacan por su importancia en el nivel de recaudación el ISR, IVA y IEPS, con la finalidad de simplificarlo de manera considerable, en cuanto a las leyes y procesos administrativos para elevar su productividad se refiere, así como poner especial atención en la eliminación de tratamientos especiales y estímulos que podrían proporcionar cuantiosos recursos al fisco.

El ISR representa el impuesto más importante en términos de recaudación, sin embargo si se realiza un comparativo a nivel internacional se puede observar que existe un bajo nivel en los recursos que proporciona al fisco, lo cual obedece entre otras cosas a la gran variedad de estímulos y tratamientos especiales con que cuenta actualmente. Entre estos estímulos fiscales se encuentran los otorgados a personas morales sin fines de lucro, quienes están exentas del gravamen, como instituciones de asistencia o beneficencia, asociaciones civiles, entre otras; que en muchos de los casos si persiguen fines de lucro y cuentan con este tipo de exenciones, lo que genera casos de inequidad o casos de evasión o elusión fiscal. También se encuentra el llamado régimen de consolidación fiscal, dirigido a grandes empresas que cumplan con ciertos criterios de crecimiento, empleo o exportaciones, mismas que se hacen acreedoras a poder consolidar sus resultados para fines fiscales, por mencionar algunos ejemplos, lo que ha provocado una erosión de la base gravable y una disminución en la recaudación a través de este impuesto. En este sentido, si el objetivo es incrementar la recaudación por este concepto tendría que revisarse toda esa serie de estímulos y tratamientos especiales que actualmente existen, y determinar si están cumpliendo con su cometido de incentivar la actividad económica u otorgar beneficios a determinados estratos sociales que lo requieran, o bien si su implementación genera en mayor medida un efecto negativo al propiciar la práctica de evasión y elusión fiscal. Por lo anterior, no se buscaría incrementar las tasas impositivas, ya que esto generaría únicamente una mayor carga para los denominados contribuyentes cautivos, que son quienes aportan parte importante de los recursos fiscales que percibe en Gobierno por el concepto de ISR, además que de existir un exceso en la carga fiscal, generaría que las inversiones que ya se encuentran

grabadas y que pagan el impuesto sean menos competitivas en el ámbito internacional.

En el caso del IVA también se contemplan regímenes como el de tasa cero y de exenciones, los cuales se han aplicado con el objeto de minimizar los efectos no deseables que pudiera generar la aplicación de un impuesto de su naturaleza a determinados bienes, si se toma en cuenta que es considerado como un impuesto regresivo que trata igual o los desiguales, lo que genera que los estratos de menores recursos destinen una proporción mayor de sus ingresos al pago de ese gravamen. No hay que dejar de tomar en cuenta que la existencia de algunos de estos regímenes especiales se han enfocado a cuidar que los sectores de menores ingresos no se vean afectados en mayor medida a la aplicación del gravamen.

Sin embargo, habría que considerar que este tipo de regímenes especiales aplicados a determinados bienes pueden propiciar que los sectores de mayores recursos se vean beneficiados, ya que éstos destinan una proporción menor de sus ingresos para el pago de este gravamen, lo que significa que este impuesto no se cobra al contribuyente en función de su capacidad de pago, y por lo tanto que es inequitativo. La importancia de este impuesto en cuanto a recaudación se refiere, radica en que se ha privilegiado su uso en detrimento de los impuestos directos, con la justificación de que generan menores distorsiones económicas y que cuentan con una mayor sencillez administrativa. Por lo anterior, mas que aumentar la tasa vigente, habría que ampliar la base gravable, para lo que sería necesario revisar algunas de las exenciones y tratamientos especiales, ya que al existir estas prácticas se podría propiciar una discrecionalidad por la parte de la Administración Tributaria para beneficiar a algunos, y que exista mayor carga tributaria en el resto de los contribuyentes.

En el mismo sentido, la aplicación del IEPS pueden considerarse una opción atractiva para generar recursos adicionales en el Sector Público, y su viabilidad radica en su naturaleza de impuesto correctivo, ya que se trata de productos cuyo consumo se encuentra sancionado por la sociedad debido al alto costo que genera su consumo para la misma, por lo que se busca la posibilidad de controlar el daño causado por la producción de estos bienes mediante la fijación de un impuesto, fijado una tasa lo suficientemente alta para cubrir dicho costo social. En este sentido, este tipo de impuesto aplica generalmente tasas muy altas, las cuales no en todos los casos corresponden al costo social que generan ya que éste es difícil de cuantificar, pero en algunos casos intervienen además factores de tipo moral al considerar que existen determinados bienes o servicios que la gente no debería de consumir, y si lo hacen con todo derecho pueden exigírsele pagar un alto impuesto como especie de castigo, preferible a la prohibición de su consumo que podría criticarse como una medida innecesariamente rigurosa. Además este tipo de impuesto se vuelve más atractivo debido a la in elasticidad de la demanda de los bienes y servicios gravados, por lo que su consumo no disminuye en forma proporcional al incremento de precios originado por la aplicación de este gravamen, aunque no habría que dejar de tomar en cuenta que de acuerdo a lo que establece la teoría económica este impuesto termina siendo pagado casi en su totalidad por los consumidores. De esta forma, este impuesto cuenta con un importante

potencial recaudatorio que de ser aprovechado adecuadamente, permitiría fortalecer los ingresos tributarios.

Por lo antes expuesto, este tipo de impuesto es considerado como una buena fuente de ingresos relativamente estable, no obstante que habría que evitar excederse en su aplicación para no propiciar la actividad informal o el contrabando; pero es fundamental conservar las tasas aplicadas a los productos de mayor importancia dentro de los objetos gravables del IEPS por su aportación a la recaudación, como es el caso de las bebidas alcohólicas, los tabacos labrados, las aguas mineralizadas y las telecomunicaciones, con el objeto de conservar la base gravable, así como el volumen de recaudación por este concepto. Por lo tanto, lo que se buscaría implementar como reforma al IEPS es buscar ampliar la base tributaria de este impuesto con la incorporación de nuevos productos, que se traduzcan en un incremento de la recaudación por este concepto, y que al mismo tiempo sería congruente con la propuesta fiscal actual que se ha apoyado en mayor medida en los impuestos indirectos con la justificación de combatir la práctica de elusión y evasión fiscal dentro del Sistema Tributario Mexicano. Así mismo, se busca no excederse en la aplicación de este impuesto a los combustibles, ya que por naturaleza de este tipo de bienes se traslada al consumidor final en un incremento en los precios, lo que puede provocar un impacto en las finanzas públicas así como en el nivel general de precios, lo que tendería a reducir el ingreso disponible de las personas y las empresas.

Por lo tanto una reforma tributaria encaminada a incrementar el nivel en la recaudación debería enfocarse en principio al combate a la elusión y evasión fiscal, para lo que es necesario no excederse en la aplicación de estímulos, exenciones, subsidios y tratamientos especiales, con la finalidad de lograr que todos contribuyan en forma equitativa y de acuerdo con su capacidad de pago, otorgando progresividad al Sistema Tributario Mexicano. Por otro lado, el uso de impuestos indirectos podría considerarse viable debido a la simplicidad administrativa que promueven, y a que contribuyen a evitar la práctica de evasión y elusión fiscal, aunque habría que descartar la aplicación de impuestos especiales a bienes y servicios específicos, que se considera generan un costo social o que se encuentran sancionados por la sociedad y que al mismo tiempo garantizarían cierto potencial recaudatorio que contribuiría a incrementar el volumen de recursos recaudados y el fortalecimiento de la hacienda pública.

BIBLIOGRAFÍA

1. Ayala Espino, José. *Economía del Sector Público Mexicano*. 2ª ed., México, Editorial Esfinge, 2001.
2. Flores, Z. E., *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 1ª ed., México, Ed. Camarena y Ramírez, 1946.
3. Musgrave, R., *Hacienda Pública Teoría y Práctica*, 5ª ed., México, Ed. Mc Graw Hill, 1989.
4. Stiglitz, J., *La Economía del Sector Público*, 3ª ed., España, Ed. Antoni Bosch, 2000.
5. Caballero, U. E., *Los ingresos tributarios del sector público de México*, 1ª ed, México, Facultad de Economía, UNAM, 2006.
6. Rosen, H. S., *Hacienda Pública*, 5ª ed., España, Ed. Mc Graw Hill, 2002.
7. Arellano, C. R., *México hacia un nuevo federalismo fiscal*, 1ª ed., México, Ed. FCE, 1996.
8. Manrique, I. & López, G. T. *Política Fiscal y Financiera en el contexto de una reforma del Estado y de la desregulación económica en América Latina*. 1ª ed., México, Ed. Miguel Ángel Porrúa, 2005.
9. Alejo, L. F., *La política fiscal en el desarrollo económico de México y en la sociedad mexicana, presente y futuro*, 1ª ed., México, Ed. FCE, 1974.
10. Bettinger, B. H., *Perspectivas actuales del derecho: la doble tributación (caso México)*, México, ITAM, 1991.
11. FERNANDEZ, A., (Coord.), *Una Agenda para las Finanzas Públicas de México*, CEA, ITAM-CIPP, México, 2000.
12. Hernández, R. J. & Galindo, C. I., *Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Estudio Práctico*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2006.
13. Placencia, R. F., *Análisis comparado del IVA y del IEPS*, INDETEC, No. 317, México, 1999.
14. Aboites, A. L., *Excepciones y privilegios, Modernización tributaria y centralización en México 1922-1972*, Centro de estudios históricos, 1ª ed., México, El Colegio de México, 2003.

15. Guerrero, J. P., *Impuestos y gasto público en México desde una perspectiva multidisciplinaria*, CIDE, 1ª ed., México, Ed. Miguel Ángel Porrúa, 2004.
16. Due, J. F. & Friedlander, A. F., *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, 4ª ed., Argentina, Ed. El Eteneo, 1977.
17. El ingreso tributario en México, Centro de Estudios de la Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, México, Febrero de 2005.
18. Calderón, S. J., *Propuesta alternativa de reforma hacendaria*, Instituto de Estudios de la Revolución Democrática, México, 2006.
19. Ameiva, H. J., *Temas Selectos de Finanzas Públicas*, 1ª ed., México, Ed. Porrúa, 2002.
20. Hernández, T. F. & Guerrero, A. J., “Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?”, Programa de presupuesto y gasto público, CIDE, México, 2001.
21. Elizondo, C. “La Fragilidad Tributaria del Estado Mexicano: una explicación política”. Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, año 59, número 7, México, Julio de 1999.
22. Sempere, J. & Sobarzo, H., “Reflexiones sobre el Federalismo Fiscal Mexicano”. Revista Comercio Exterior, Bancomext, México, Volumen 49, Número 5, Mayo 1999.
23. Flores, S. J., “Algunas consideraciones sobre la capacidad tributaria de estados y municipios”, El Economista Mexicano, Colegio Nacional de Economistas, Número 2, México, 1999.
24. Ruíz, g. T., “Economía informal y recaudación tributaria”, El Economista Mexicano, Colegio Nacional de Economistas, Número 2, México, 1999.
25. Cabrero, M. E., “Capacidades Institucionales en Gobiernos subnacionales de México”, Gestión y Política Pública, Vol. XIII, No. 3, México, II Semestre de 2004.
26. Colmenares, P. D., “Reforma en política presupuestaria y rendición de cuentas”, Política macro y gasto público en las entidades federativas, SHCP, México, 2006.
27. Astudillo M. M., “Algunas consideraciones sobre la nueva hacienda pública distributiva”, Revista Momento Económico, Num. 119, México, Febrero 2002.
28. Código Fiscal de la Federación, Edición 2004.

29. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Edición 2004.
30. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Edición 2004.
31. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Edición 2004.
32. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edición 2004.
33. Código Fiscal de la Federación, Edición 2004.
34. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Edición 2004.
35. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Edición 2004.
36. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Edición 2004.
37. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edición 2004.
38. <http://www.shcp.gob.mx> Servicio de Administración Tributaria
39. www.diputados.gob.mx Centro de Estudios de las Finanzas Públicas