



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

## FACULTAD DE ECONOMÍA

**“LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU EVASIÓN FISCAL, CASO CONCRETO  
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL PERIODO 2000-2006”.**

### **TESIS**

Que para obtener el Título de:

Licenciada en Economía

PRESENTA

**ESTHER PÉREZ PALMA**

**ASESOR:**  
LIC. REYNALDO M. LÓPEZ MARTÍNEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO D.F., ABRIL 2012.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

Todo el material contenido en esta tesis 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

### **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO:**

Por brindarme un espacio; la oportunidad de aprender y realizar mi máximo sueño hecho realidad Gracias

### **LIC. REYNALDO MARGARITO MARTÍNEZ HERNADEZ:**

Por su apoyo y dedicar un espacio, para asesorar mi trabajo de tesis tan importante en mi vida GRACIAS.

Mi profundo agradecimiento a todos los Profesores en especial

### **LIC. LUIS LOZANO ARREDONDO**

### **LIC. ALEJANDRO GUERRERO FLORES**

### **LIC. MANUEL PAVÓN CASIANO**

### **LIC. GLORIA CASTILLO CONDE**

Por su interés y conocimiento, por haberme dado su valiosa aportación en la etapa final de mí desarrollo.

**Con Amor, Afecto y Cariño**

## DEDICATORIAS A

### **DIOS:**

Primero que nada quiero agradecerte infinitamente por haberme permitido llegar a lograr mi sueño de concluir mi carrera, tú estas cerca de mi y en cada instante, fortaleza y Refugio mió iluminación eres todo en mi vida eres una bendición.

### **A MI MADRE:**

### **Manuela Juana Palma Pueblita.**

A ti **Madre** por estar conmigo, Admiro tu gran fortaleza; y por todo el apoyo moral, económico, alientos en cada Instante, momento de dificultades, triunfos, Alegrías, enojos, Así como el cariño que me has dado, y el Resultado:

### **LLEGAMOS Y ESTAMOS AQUÍ**

### **GLORIA ESTHER:**

Tu nombre lo dice todo; **Mosita Bonita**, Romana tete; o Muñeca de Sololoy, Gracias por los momentos que compartimos y seguiremos primeramente Dios; de Confianza, Fe, Amor, Alegría, ternura, cariño Tristezas..., **"Todo lo que se empieza se Termina"** **ESTO ES LA RECOMPENSA.**



**EMIKITA:**

Agradezco ante todo tu valiosa amistad; y tu holograma en momentos preciso; tú estas ahí para guiarme incondicionalmente sin importar interés más que la superación; y lo más importante **por creer en mí "AMIGA"**, de Corazón Gracias.

**HERMANA:** Maria Elena, **MI SOBRINA**, Diana Ivette, **Y FAMILIA**

Agradezco los momentos que me animan a seguir adelante y su confianza que es importante, y tú invaluable contribución. La familia está llamada a ser **templo**, o sea, **casa de oración**: una oración sencilla, llena de esfuerzo y ternura. Una oración que se hace **vida**, para que toda la vida se convierta en oración.

**REBKITA:**

Por enseñarme que no hay límites que todo lo que se propone se logra todo depende de uno gracias por tu apoyo.

**ABUELITA ESTHER:**

Aunque ya no estás presente **SIEMPRE TE RECUERDO**.

**FAMILIA:**

Por su cariño, afecto, palabra, comprensión, confianza que me brindan con cada uno de su apoyo incondicional.

**FRANCISCO JAVIER MEDINA EVARISTO:**

Que te puedo decir, gracias por brindarme tu apoyo en la última etapa de mi Tesis

**AMIG@S, COMPAÑER@S, COLEG@S AMISTADES**

Todos aquellos que sin nombrar se saben que están **PRESENTES**

**GRACIAS POR RECORDERME QUE HAY PERSONAS VALIOSAS EN EL MUNDO,  
POR COMPARTIR Y ESTAR EN MI MUNDO**



---

---

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>4</b>
<b>CAPITULO I.- ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.</b>	
1.1.- Historia de los Impuestos	6
1.1.1.- Época Prehispánica	6
1.1.2.- La Colonia	7
1.1.3.- México Independiente	8
1.1.4.- Antonio López de Santa Ana	8
1.1.5.- El Porfiriato	8
1.1.6.- La Revolución	9
1.1.7.- Época de Paz	10
1.1.8.- La Modernidad	10
1.2.- La Política Fiscal en México	11
<b>CAPITULO II.- EL ESTADO Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA.</b>	
2.1.- El Estado	13
2.2.-La Actividad Financiera como Actividad Estatal	14
2.2.1.- Naturaleza de la Actividad Financiera del Estado	15
2.2.2.- Potestad Tributaria	16
2.2.3.- Aspecto Legal	17
2.2.4.- Aspectos y Etapas de la Actividad Financiera	19
2.3.- Ingresos Públicos	20
2.3.1.- Clasificación de los Ingresos del Estado	21
2.4.- Las Contribuciones según el Código Fiscal de la Federación.	24
<b>CAPITULO III.- LOS IMPUESTOS</b>	
3.1.- Concepto y Definición de Impuestos	27
3.2.-Elementos del Impuesto	28
3.3.- Principios Constitucionales de los Impuestos	29
3.3.1.- Principios Teóricos de Adam Smith	30
3.4.- Características de los Impuestos	31
3.5.- Clasificación de los Impuestos	31
3.6.- Efecto de los impuestos	36
3.7.- Finalidad de los Impuestos	37
<b>CAPITULO IV.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>	
4.1.- Aspectos Generales	39
4.2.- Concepto y Definición del IVA.	40
4.3.- Elementos y Tasas del Impuesto al Valor Agregado.	41
4.4.- Principales Reformas Fiscales	47



<b>CAPITULO V.-EVASIÓN FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.</b>	
5.1.-Concepto de Evasión Fiscal	51
5.2.-Causas de la Evasión Fiscal	53
5.3.- Indicadores que permiten detectar la Evasión Fiscal	54
5.4.-La Evasión Fiscal del I.V.A.	54
5.4.1.- Los Ingresos Tributarios	58
5.4.2.- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	67
5.5.-Efectos de la Evasión Fiscal	72
5.6.- La Administración Tributaria	73
5.7.- El Presupuesto de Gastos Fiscales.	75
5.8.- Penas y Sanciones por Incumplimiento	78
<b>CONCLUSIONES</b>	81
<b>RECOMENDACIONES</b>	84
<b>ANEXOS</b>	86
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	95



### **Justificación de la Investigación:**

La política tributaria de una nación debe reflejar los objetos sociales, económicos y políticos de su gobierno y el aparato administrativo debe ser capaz de llevarla a la práctica con equidad y eficiencia. Por ello mediante este trabajo se pretende hacer un análisis dirigido a las secuelas de la evasión fiscal en la economía del país como resultado de la mala política fiscal existente.

### **Delimitación del Tema:**

Este trabajo va orientado al análisis de las causas y consecuencias de la evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país a partir del año 2000 y hasta 2006. Partiendo de la base del análisis de los impuestos y las políticas fiscales a nivel nacional.

Su fundamento será a través de la consulta de fuentes secundarias, así como estadísticas más representativas de esta actividad indebida.

### **Objetivo General:**

Conocer las repercusiones que trae consigo el alto índice de la evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado en el sistema económico como en el social, para así poder plantear una propuesta que por un lado ayude a un mejor cumplimiento de las contribuciones y por el otro a que se distribuya equitativamente el gasto público, así como una mayor difusión de éste para evitar la corrupción.

### **Objetivos Particulares:**

- Revisar el origen histórico de los impuestos.
- Examinar los ingresos tributarios y su clasificación.
- Analizar la política fiscal y la estructura tributaria.
- Estudiar la importancia del Impuesto al Valor Agregado en la economía.
- Llevar un análisis de los aspectos generales de la evasión fiscal a nivel Nacional.

### **Hipótesis:**

La política fiscal en México es ineficiente e inequitativa, ya que no considera las diferentes capacidades económicas de los contribuyentes, lo cual suele ser esto un factor decisivo en la voluntad de no pagar al fisco la prestación adecuada, cayendo consecuentemente en la evasión del impuesto al Valor Agregado de las contribuciones. Al disminuir la evasión fiscal en el sistema tributario mexicano, se estará en la posición de mejorar el gasto público, así mismo lograr una política más equitativa y justa.



## INTRODUCCIÓN

Hoy en día, uno de los temas de mayor relevancia es la evasión fiscal porque constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos de cualquier gobierno, también deteriora su estructura económica y social.

En México, la evasión fiscal es uno de los principales problemas que enfrenta el sistema tributario mexicano, lo cual ocasiona numerosas pérdidas económicas.

Es por ello, que el presente trabajo de investigación tiene por objetivo central realizar un enfoque sobre las causas que dan origen a la evasión fiscal y sobre las herramientas para poder combatirla, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce este fenómeno respecto a los recursos tributarios, necesarios para el desarrollo de sus funciones básicas.

Se dice que todos los mexicanos debemos contribuir con el gasto público a través del pago de impuestos, tal y como se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de acuerdo con nuestro sistema tributario los impuestos donde se logra una mayor recaudación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) son: el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.) y el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A).

Ahora bien, derivado de que la recaudación recibida por parte de la SHCP, en su mayoría proviene del Impuesto al Valor Agregado, este merece ser analizado, derivado de que es una obligación fiscal que se debe cumplir en forma estricta, sobre todo a partir de la modificación fiscal realizada en el año de 2002, la cual se tornó compleja para los contribuyentes obligados al pago de dicho impuesto; por lo que la presente tesis está enfocada en los contribuyentes que realizan actos o actividades gravados a la tasa general del 15%, ya que éstos son los que contribuyen en un gran porcentaje, a través del pago de este impuesto, a cubrir con el gasto público de nuestro país.





En el primer capítulo, se analizan los antecedentes del pago de los impuestos en México desde la perspectiva histórica hasta nuestros días, tomando en consideración los diversos procesos políticos, económicos y sociales por los que ha atravesado nuestro país.

En el segundo capítulo, se analiza la actividad financiera del Estado que tiene por objeto, la obtención de recursos y la realización de gastos públicos necesarios para el ejercicio de sus funciones y servicios que satisfagan sus necesidades, sustentados en un marco legal.

En el tercer capítulo. Se describen las características, clasificación, efectos y finalidad de los impuestos, en el que se determina el importe de la cuota o deuda impositiva para cada caso en específico.

En el cuarto capítulo. Se define el impuesto al valor agregado, los elementos y tasas, así como las principales reformas fiscales implementadas con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad en dinero por cada unidad tributaria.

En el quinto capítulo. Se analizan las causas e indicadores que permiten detectar la evasión fiscal, los principales efectos y el presupuesto de ingresos y gastos fiscales así como las penas y sanciones por incumplimiento al pago del Impuesto al valor Agregado.



## CAPÍTULO PRIMERO

### ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

#### 1.1.- Historia de los Impuestos

Un impuesto o tributo es un pago al Estado de carácter obligatorio, que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas. La forma de gravar ha evolucionado a lo largo del tiempo y los sistemas fiscales se han hecho cada vez más complejos. En parte, esto se explica porque los impuestos cambian la asignación de recursos, lo cual genera efectos sociales y económicos importantes. Por ejemplo, los impuestos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios.

Su existencia se justifica porque en principio, el Estado le devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes públicos, como la educación pública, los servicios como la luz, la impartición de justicia y la seguridad. Sin embargo, obligados por la necesidad de tener recursos, el reto para los gobiernos ha sido afinar sus políticas de impuestos con objeto de no castigar demasiado el ingreso y la marcha de la economía. Por ejemplo, para no perjudicar a los que menos ganan, el impuesto se retira en forma proporcional a la capacidad económica de quien paga dicho impuesto. Esto se logra con un sistema de impuestos conocido como progresivo, donde quien más gana paga proporcionalmente más impuestos.

El fenómeno impositivo está ligado íntimamente al tipo de gobierno. Por ello la historia de los impuestos es la historia de los gobiernos, de ahí que los impuestos en un país sean un reflejo o consecuencia de las formas políticas que adopta el gobierno y el pago de los mismos.

#### 1.1.1.- Época Prehispánica

La primera manifestación de la tributación en México aparece en el Códice Azteca, con el rey Azcapotzalco que les pedía tributo a cambio de beneficios en su comunidad, dejando el inicio de los registros del tributo llamados **Tequiamal**. Los primeros recaudadores eran llamados **Calpixqueh** y se identificaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos de tiempo, etc. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

En el territorio que hoy conforma lo que conocemos como México, se desarrollaron varias naciones autóctonas, sin embargo, desde nuestro punto de vista la que merece más atención es la mexicana. Era la que tenía la organización impositiva más desarrollada, donde unos de los cuatro consejeros del Tlatoani desempeñaban las funciones equiparables a las de un Ministro de Hacienda. A este consejero se le llamaba Cihuacoatl, quien tenía bajo sus órdenes a una especie de tesorero llamado



Hueicalpixqui, mismo que tenía como subordinados a una especie de recaudadores regionales, denominados Calpixquis.

En esta nación, los impuestos hacen su aparición cuando los soberanos exigían águilas y bolas de caucho, así como cierto número de mancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba arrancándoles el corazón. Podríamos decir que esta nación marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebraciones religiosas. Puede decirse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie.

Es importante mencionar que la nación mexicana junto con las naciones Texcocana y Tlacopense, formaban la Triple Alianza, de tal forma que extendieron su dominio sobre otras naciones estableciendo así un amplio territorio. En lo que respecta a los pueblos sometidos por los mexicas, estos estaban obligados a pagar tributos en especie o en servicios, de modo que la recaudación en estos pueblos representaba el mayor ingreso para los mexicas.

Hernán Cortés adoptó el sistema tributario del pueblo Azteca, modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales por piedras y joyas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombra a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del **Quinto Real**. En 1573 se implanta la **Alcabala** que es equivalente al IVA, después el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado **Diezmominero** en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

### I.1.2.- La Colonia

Con la llegada de los españoles a nuestro país se dio un cambio radical en la organización tanto política, económica como social. Específicamente en la estructura impositiva se cambió la forma y organización en el cobro de los tributos, asimismo, se crearon nuevas contribuciones de tal forma que ahora éstos consistían en alimentos, piedras, joyas y posteriormente en dinero.

A lo largo de los 300 años que perduró la época colonial se crearon diversas instituciones para regular la economía y la vida social, ya que cada día se volvía más compleja. En el ámbito impositivo se creó la Real Hacienda, que se encargaba de recaudar los diversos tributos que existieron durante este periodo, de los cuales entre los más socorridos encontramos:

- **El quinto real.** Porcentaje con que se retribuía a la Corona por el derecho de oro y plata. Esto es, de todo el oro y la plata que los colonos encontrasen o extrajeran, una quinta parte correspondía por derecho a la Corona.
- **Oficios.** Venta de cargos públicos.



- **Bienes de difuntos.** Los bienes de los que fallecían en la Nueva España eran automáticamente intervenidos por la Real Hacienda hasta que judicialmente se determinase su adjudicación a quien o quienes resultasen herederos; y en el caso de que éstos no existiesen eran adjudicados a la Corona.
- **Arrendamiento de realengos.** Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de tierras que pertenecían a la Corona.
- **Casa de Moneda.** Establecida en México en el año de 1535, producía utilidades a la Real Hacienda por el cobro de amonedación (real de señoreaje) y por la diferencia por lo que se pagaba por el metal y su valor ya acuñado.
- **Alcabala.** Impuesto sobre las ventas y los trueques fijado por una Real Cédula expedida en 1571 y por un Bando virreinal promulgado el 1º de noviembre de 1574.
- **Peaje y barcas.** Derechos que se cobraban en los principales puertos, a los comerciantes que los utilizaban para transportar sus mercaderías.

### I.1.3.- México Independiente

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas, quinto real y peajes. El sistema fiscal se complementa en esta etapa con el arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación públicas en México. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para la extracción de capitales al extranjero.

### I.1.4.- Antonio López de Santa Ana

Arribado al poder, Antonio López de Santa Anna decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta también un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo frisón (robusto) y un peso por cada caballo flaco; además un peso al mes por la posesión de cada perro<sup>1</sup>.

Entre los principales cambios fiscales de esta época se tiene un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas; el establecimiento de Lotería Nacional y de la Contribución Federal (25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y de los Estados).

### I.1.5.- El Porfiriato

Para abordar el tema de los tributos durante el porfirismo se hace una división en dos

---

<sup>1</sup> Carlos Alvear Acevedo, *"Historia de México"*, México 1995, Pág. 218



etapas: la primera durante la gestión de Matías Romero y la segunda en la de José Ives Limantour. Por tal motivo haremos mención de las aportaciones más significativas al sistema impositivo de cada personaje.

- **Matías Romero (1868-1892):** Impone una contribución que se llamó renta interior del timbre (impuesto del timbre); decretó la libre importación y exportación para fomentar y favorecer el comercio; trató sin lograrlo, de abolir las alcabalas. Los metales de las minas fueron exportados libremente y se recuperó la administración de las Casas de Moneda.
- **José Ives Limantour (1893-1910):** Logró la nivelación del presupuesto; consolidó la deuda pública; suprimió las alcabalas y regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

Con la llegada de Porfirio Díaz al poder se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del Gobierno Federal. En ese periodo se recaudaron impuestos por 30 millones de pesos, pero se gastaron 44 millones de pesos generando la deuda externa.

### I.1.6.- La Revolución

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en el conflicto armado. Por lo que en 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo tales medidas causaron beneficios sociales, con la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión y en general. Incrementando los impuestos a los artículos nocivos para la salud y al gravar los artículos de lujo.

Con el avance del conflicto se perdió el control en gran parte de las actividades del Estado hasta llegar al grado en que cada jefe militar emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. “Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición a fin de preverse inmediatamente de fondos, y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas recaudaban un impuesto metálico derivado del petróleo”.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> José Iturriaga de la Fuente, “La Revolución Hacendaria”, México 1987, p 27



### I.1.7.- Época de Paz

Después de la guerra, vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México. Así, fueron invitados para las tareas en calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas. Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal; el documento resultado de la investigación del doctor Henry Alfred D. ChandLey, miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del Gobierno Federal Mexicano se tituló: “Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano con Proposiciones para la Reestructuración del Sistema”, éste sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento, se modernizan procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud: “40% para las bebidas alcohólicas; 16% la cerveza; se duplicó el impuesto al tabaco”,<sup>3</sup> se desarrolló, en parte un sistema de nuevos impuesto para gravar los artículos de lujo: teléfono, anuncios publicitarios o promocionales.

### I.1.8.- La Modernidad

Han transcurrido muchos años para que se establezca la situación y para que los gobiernos hayan modificado las leyes fiscales para disponer de recursos, construir obras y prestar servicios a la sociedad, procurando así una mejor distribución de la riqueza.

El sistema tributario de México es mucho más que un conjunto de disposiciones fiscales. Es parte de nuestra historia, de nuestras costumbres, de la idiosincrasia misma de los mexicanos.

Lo que en un tiempo se llamó carga fiscal, es ahora una contribución, una colaboración humana para que México cuente con escuelas, hospitales, higiene, comida, habitación, caminos, servicios públicos y fundamentalmente: progreso.

México ha sido, la mayor parte del tiempo, desde su Independencia en 1821, una República Federal. Con excepción de algunos años durante las décadas segunda a la quinta del Siglo XIX en que se produjeron formas centralizadas de organización política, desde 1857 ha prevalecido el sistema federal en México.

En la Constitución de 1917 se establece que el Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares y el Estado; a su vez este último tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares por sí mismo no podrían realizar ni prestar. Para realizar esas actividades, el Estado tiene la necesidad de obtener recursos que debe encontrar su fuente en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado.

Así pues, en todos los Estados y en todas las épocas de la historia de la humanidad el

---

<sup>3</sup> *Ibid.*, p 78.



Estado ha ejercitado su poder tributario, es decir, a exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, tales aportaciones han recibido el nombre de contribuciones. En los estados modernos que se rigen por sus constituciones, y conforme al sistema de la división de los poderes, el poder tributario es atribuido exclusivamente, al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan que hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

En la actual economía de los estados los recursos provienen de una doble fuente, la cual; se obtiene de las rentas que la Hacienda Pública percibe por su patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad del imperio del Estado. Es ahí donde se encuentra la distinción fundamental entre ingresos del derecho privado e ingresos del derecho público.

## 1.2.- La Política Fiscal en México

Un concepto sencillo nos dice que política fiscal “es el manejo de la estructura tributaria y de los tipos impositivos con el fin de alcanzar la senda de crecimiento económico deseada, y mejorando la distribución de la riqueza y la eficiente asignación de los recursos. Se trata por tanto del manejo de los instrumentos fiscales con fines de crecimiento, estabilidad, justicia distributiva y eficiencia en la asignación de los recursos”.<sup>4</sup>

La actividad financiera del Estado está condicionada por la política tributaria, misma que consiste en la proposición de objetivos y fines que, con base en criterios de orden práctico y mediante una regulación jurídica adecuada, permita al Estado obtener del gobernado ingresos necesarios (vía impuestos) para poder afrontar el gasto y los servicios públicos que consiste en regular las relaciones del Estado y sus gobernados y así lograr, de la manera más eficaz posible, la distribución equitativa de la riqueza.

Política fiscal es un concepto que no resulta muy sencillo de definir puesto que abarca los ingresos y gastos del gobierno, con base a la recaudación que fue previamente planeada y se decide sobre las obras a realizar basándose en las necesidades de la sociedad, por lo cual es difícil llevarla a cabo correctamente; esta labor se simplificaría si se planeara correctamente atendiendo a las necesidades propias de la nación y si hubiera una cierta continuidad en las decisiones tomadas y no fuera tan cambiante como hasta hoy.

“La política fiscal debe tener siempre objetivos diversos pero debe ser eminentemente recaudatoria y secundariamente: facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico; evitar la fuga de capitales; combatir la recesión económica; captar recursos; promover el desarrollo

---

<sup>4</sup> Diccionario Enciclopédico Economía Planeta, volumen 7, p.498.





económico del país; dirigir el gasto público de los particulares, etc. ”.<sup>5</sup>

Los objetivos de la política fiscal pueden ser muy variados pero siempre se encaminarán a cubrir el gasto público y buscar el crecimiento económico del país, siendo la tendencia a tener una economía más holgada valiéndose de todos los recursos que se encuentren a su alcance para lograr los objetivos que se han establecido.

La existencia de un Estado Mexicano configurado por entidades libres y soberanas que integran a una federación, y el reconocimiento de la existencia de municipios, que a su vez conforman a cada Estado, dan lugar a la existencia de tres niveles de competencia: federal, estatal y municipal. Cualquier política fiscal deberá tomar en cuenta esta división de competencia derivada de la estructura constitucional.

Para obtener más recursos, se han creado más impuestos en lugar de analizar los existentes y buscar un mayor rendimiento de los mismos o bien incrementar las tasas de los impuestos; pero han dejado de lado un problema muy grave que es la evasión fiscal y se ha premiado al contribuyente incumplido, ampliando plazos, disminuyendo recargos, otorgando descuentos en multas y olvidando legislar las contribuciones de un gran grupo que son los comerciantes ambulantes.

Otro aspecto que se debe considerar es que en México no hay una cultura en cuanto al pago de impuestos y como consecuencia disminuyen los contribuyentes honestos y se incrementa el número de evasores o de contribuyentes que declaran erróneamente sus impuestos. Este comportamiento se debe a que cada día se conoce un mayor número de servidores públicos que hurtan los recursos del país y no tienen un castigo, así como el saber que los servicios que brinda el Estado no son satisfactorios ni suficientes para las demandas de la sociedad, y es cuando la gente se cuestiona, ¿para qué pagar correctamente los impuestos?, si no se refleja en que se emplean.

---

<sup>5</sup> Emilio Margáin Manautou, *Nociones de Política Fiscal*, p. 8.





## CAPÍTULO SEGUNDO

### EL ESTADO Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA.

#### 2.1. Objetivos del Estado y la Actividad Financiera.

El Estado realiza múltiples actividades encaminadas a satisfacer necesidades tanto a nivel individual como de los grupos que componen la sociedad, es decir, necesidades individuales y colectivas. La actividad estatal puede también orientarse a satisfacerlas en forma exclusiva, por lo que se conoce como necesidades públicas, como la impartición de justicia y la conservación del orden público.

Desde el punto de vista de Mayolo Sánchez Hernández, para facilitar la comprensión de la actividad financiera, es conveniente analizar cuatro conceptos vinculados entre sí, que tienen relación con la actividad financiera del Estado, estos son:

- 1) **Necesidad Pública.** Es la que surge en el momento en que nace la vida colectiva y cuya satisfacción se logra a través de la actuación del Estado.
- 2) **Servicio Público.** Se define como la actividad que realiza el Estado a través del gobierno, teniendo como objetivo la satisfacción de las necesidades colectivas, esto mediante los servicios públicos, los cuales se clasifican en esenciales y accidentales (ocasionales).

Los primeros son aquellos que requieren la atención constante y permanente por parte del Estado, ya que de no ser así, corren el riesgo de desaparecer jurídicamente. Primordialmente los servicios públicos esenciales del Estado son la formulación de leyes y mantener el orden público.

Los servicios públicos accidentales a comparación de los servicios públicos esenciales no requieren la atención constante y permanente del Estado, ya que como su nombre lo dice son ocasionales, es decir, eventos de fuerza mayor, tal es el caso de una olimpiada, un terremoto, etc.

- 3) **Gasto Público.** Son las erogaciones que realiza el Estado, y tienen la finalidad de satisfacer las necesidades públicas.
- 4) **Recursos Públicos.** Son los medios que obtiene el Estado provenientes de la explotación de sus bienes patrimoniales, así como, las contribuciones de sus gobernados.

En los diversos conceptos de la actividad financiera convergen múltiples aspectos políticos, económicos, sociológicos, jurídicos, etc., pero es conveniente tratar de dar una interpretación a dicha actividad ya que vivimos en una sociedad y por ende resulta fundamental vivir en armonía. De ahí que en este trabajo se de una definición propia de lo que entendemos como la actividad financiera del Estado.

“La actividad financiera del Estado es la función que éste desarrolla para allegarse de



los recursos necesarios y estar en condiciones de financiar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades de la sociedad”.

## 2.2.-La Actividad Financiera como Actividad Estatal

La actividad financiera además de tener como *objeto* obtener ingresos y realizar gastos para que el Estado satisfaga sus necesidades, *cumple* otras finalidades públicas:

- a) **Instrumentalidad**: la actividad financiera no constituye un fin en sí misma, no atiende directamente la satisfacción de las necesidades colectivas; sino que cumple un fin instrumental para el desarrollo de otras actividades. Obtiene recursos para realizar gastos que cubran las distintas necesidades públicas.
- b) Otro carácter de la actividad financiera, es que **reconoce como único sujeto activo al Estado**, si bien hay otros sujetos importantes que obtienen recursos y realizan gastos como la iglesia, quedan excluidos de este tipo de actividad.

Estado comprende tanto al estado nacional, como a los estados provinciales y municipales representando así toda la sociedad jurídicamente organizada. A él se hallan sometidas todas las personas, entidades nacionales y extranjeras vinculadas por razones de pertenencia política, económica y social.

- c) Otro carácter distintivo de la actividad financiera, es que está integrada por tres actividades parciales diferenciadas:
  - **La planificación**, tanto de los recursos como de los gastos públicos, que se materializa en el "presupuesto";
  - **La obtención de los ingresos públicos**, lo cual implica una decisión respecto de cómo, cuándo y de dónde obtenerlos; como también un análisis sobre cuáles serán las consecuencias de esta actividad sobre la economía y el orden social;
  - **La aplicación o inversión los recursos**, las erogaciones e inversiones públicas, suponen también un análisis sobre los efectos que las mismas producirán en la economía y en el orden social.

Este orden es solamente didáctico, por que en la realidad la actividad financiera del Estado se materializa en función de las erogaciones públicas, que son realizadas acorde a las necesidades públicas.



**En conclusión, la actividad financiera es:** polifacética y de gran complejidad. **Comprende** elementos económicos, políticos, jurídicos; y **accesoriamente**, elementos de tipo sociológico, estadístico, y administrativo.

### 2.2.1.- Naturaleza de la Actividad Financiera del Estado

Diversas escuelas intentan explicar cuál es la verdadera naturaleza de la actividad financiera, las principales corrientes son:

1. **Teorías Económicas:** Consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones.

- La escuela clásica inglesa (**Smith, Ricardo**) y sus continuadores; nos dicen que la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podrían utilizar en una nueva producción de bienes. Esta interpretación es objetada por ser imposible la formación del precio de los servicios del estado, debido a que las personas están obligadas al pago de las contribuciones sin tener libertad de elección de estas contribuciones.
- Mayor trascendencia ha tenido la teoría de la utilidad relativa o marginal, creada por **Emil Sax**, economista de la escuela austriaca.

Según esta teoría los habitantes distribuyen sus riquezas por medio de sus representantes, los políticos, quienes satisfacen en primer término las necesidades públicas y privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto hubieran tenido un destino más remunerativo que en las manos de los particulares.

2. **Teoría Sociológica:** se considera creador de esta doctrina a **Wilfredo Pareto**.

Él discute cuál es la realidad de la existencia del Estado y qué esconde bajo sus atributos de mando.

**Pareto** criticó los estudios financieros, lo hizo para entender que éstos elaboraban *principios teóricos* que se apartaban de la verdad experimental. Afirma Pareto que el Estado es una *ficción*, que en su nombre se impone a los contribuyente todos los gravámenes posibles y luego se gastan para cubrir las necesidades infinitas de la clase dominante.

No es el Estado el que gobierna y elige en materia de gastos e ingresos públicos, sino **la clase dominante** que impone al llamado "Estado" sus intereses particulares y por ello es que el Estado no es un ente superior, sino tan sólo un instrumento de dominación de la clase gobernante.



**Las crítica de esta tesis** es que el Estado en razón de las necesidades colectivas y ante la imposibilidad de homogeneizar todas las necesidades individuales, se subordina al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y *de utilidad social*.

Otra crítica es que desconoce al Estado, lo considera como un ente metafísico, cuando se trata de *una realidad imposible de desconocer*.

El Estado es un ser **real**; ya que éste es el único sujeto activo de las finanzas, y del cual se tiene que partir para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.

3. **Teorías Políticas:** entienden que el problema referente a la naturaleza de la actividad financiera sólo puede ser resuelto analizando la naturaleza de su sujeto "El Estado".

Ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual parece razonable colocarse en un punto medio y afirmar qué si bien **la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante.**

### 2.2.2.- Potestad Tributaria

Resulta indispensable conocer este concepto ya que de tal forma nos resulta más fácil comprender por que es el Estado quien tiene que hacerse cargo de la administración de los recursos colectivos<sup>6</sup>.

La potestad tributaria es conocida también como poder fiscal, poder tributario, potestad impositiva, facultad tributaria, poder de imposición; consiste en que el Estado tiene poder para imponer contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos, ya que su encomienda son tareas superiores para con la sociedad, como procurar mejores niveles de vida, ofrecer mejor calidad en sus servicios, proporcionar cultura, recreo, salud, etc., cuestiones relacionadas con el bien común de la población.

De acuerdo con nuestra Constitución, el artículo 31 fracción IV<sup>7</sup>, señala que la potestad tributaria se divide en la Federación, los Estados y los Municipios.

Asimismo, es preciso aclarar que los tres niveles de gobierno poseen su propia Ley de Ingresos y que en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que busca armonizar las relaciones fiscales intergubernamentales en el país cada uno define los rubros de ingreso necesarios para atender sus necesidades de gasto.

<sup>6</sup> Revista INDETEC Federalismo Fiscal: Conceptos, principios y teoría.

<sup>7</sup> Obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipios



En cualquier caso, la creación de nuevos impuestos o rubros de ingreso en general deberá ser autorizada por el H. Congreso de la Unión en el caso Federal y por las legislaturas locales en el caso de los Estados y Municipios. Sin embargo, el sistema tributario ha sido incapaz de generar por sí mismo los niveles óptimos de recaudación de ingresos en los tres órdenes de gobierno, debido a que existen restricciones constitucionales en el caso de las haciendas estatales y municipales

La potestad tributaria se atribuye exclusivamente al Poder Legislativo, que la ejerce cuando expide leyes. En tanto que al Poder Ejecutivo le corresponde la aplicación y vigilancia del cumplimiento de estas leyes. En lo que se refiere al Poder Judicial, éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado, sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Ejecutivo y el Legislativo.

Por lo tanto la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, reglamentación, aplicación de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

### **2.2.3.- Aspecto Legal**

A fin de allegarse de recursos económicos, el Estado Mexicano cuenta con un marco legal para ello. Así, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como ordenamiento principal, permite al Estado extraer recursos de la actividad económica, para llevar a cabo el ejercicio de sus funciones públicas.

Derivadas de la propia Constitución, las leyes impositivas, el Código Fiscal de la Federación y diversos ordenamientos establecen las bases jurídicas que indican la fuente, la base, la cuota, tarifa, etc., que los mexicanos deben contribuir para que el Estado pueda desarrollar sus funciones propias.

En este contexto, el marco legal del sistema tributario está sustentado básicamente, en los siguientes ordenamientos:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 31, Fracción IV.

Artículo 36, Fracción I

Artículo 73, Fracciones VII, X, XVII, XIX, y XXIX.

Artículo 74, Fracción IV.

Artículo 115, Fracción IV

Artículo 117. Fracción III, IV, V, VI, VII, VIII, IX

Artículo 118, Fracción I



Artículo 124.

Artículo 126.

Artículo 131.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento.

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Ley Aduanera y su Reglamento.

Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento

Convenios de Colaboración Administrativa

Miscelánea Fiscal

Otros Ordenamientos Tributarios.

Además, existen otras leyes y ordenamientos legales que de alguna forma inciden directamente en las leyes tributarias, o a las cuales se hace referencia en las normas fiscales y se deben tener presente para el ejercicio de las mismas. Dichos ordenamientos son, entre otros, los siguientes:

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Federal de Entidades Paraestatales y su Reglamento

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos

Ley de Adquisiciones y Obras Públicas y su Reglamento

Ley de Planeación

Ley General de Deuda Pública

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y su Reglamento

Ley Federal del Trabajo

Ley de Inversión extranjera



Ley del Seguro Social

Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Decreto de Presupuesto de Egresos.

#### **2.2.4.- Aspectos y Etapas de la actividad Financiera**

La actividad financiera del Estado se integra por tres aspectos fundamentales; económico, jurídico y político, es decir, su objetivo es de carácter tripartita:

**Económico:** la actividad financiera posee un aspecto económico por cuanto se ocupa de la obtención o inversión de recursos económicos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.

**Jurídico:** toda actividad que realice el Estado debe basarse necesariamente en disposiciones jurídicas, es decir, en preceptos legales que lo faculten para llevar a cabo sus actividades y cumplir con sus objetivos. El Estado junto con sus órganos administrativos, está sujeto a un régimen de derecho conforme al cual realiza sus actividades y lleva a cabo sus funciones con estricto apego a la ley; en caso de no cumplir con tales ordenamientos, la actividad del Estado sería considerada como arbitraria y caprichosa, situación que resulta inadmisibles en el régimen de derecho. Es así como se cumple el principio jurídico conforme al cual el Estado sólo puede realizar aquello que la ley expresamente le faculta.

**Político:** la actividad financiera del Estado es un concepto vinculado estrechamente con el de soberanía financiera. Una de las formas de manifestación de la soberanía del Estado son su potestad para imponer a los gobernados las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos; su objeto es allegarse de suficientes recursos económicos para satisfacer las grandes necesidades sociales, destinando las cantidades necesarias para ejecutar los planes y programas que forman parte de su estrategia política y social. Por ello se dice que la actividad financiera del Estado tiene también un contenido de carácter político.

El Estado, luego de cumplir con los tres momentos de la actividad financiera, esta en condiciones de ofrecer a los gobernados los bienes y servicios idóneos para el carácter instrumental, es decir, es una herramienta de que dispone el Estado para satisfacer las necesidades sociales y procurar el bien común.

Por lo expuesto anteriormente, para que el Estado pueda cumplir con sus funciones, debe contar con toda clase de recursos apoyados en el marco legal, principalmente los de carácter financiero, suficientes para realizar sus actividades y cumplir con sus objetivos, es así que la actividad financiera del Estado tiene tres etapas fundamentales:

Obtención de recursos, los cuales pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son aquellos que obtiene el Estado cuando





logra ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades tanto industriales como comerciales o por actividades realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que recibe por medio de impuestos, contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

La administración de los recursos obtenidos y usufructo de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.

### 2.3.- Ingresos Públicos

Una de las herramientas más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política fiscal<sup>8</sup> definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir a cumplir los objetivos generales de la política económica.

Así, como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta, es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos a través del presupuesto.

Entre las actividades esenciales del Estado, se encuentra la de satisfacer las necesidades colectivas a través de la prestación de servicios públicos. Para la atención de esta diversidad de servicios el Estado tiene que realizar erogaciones, de tal forma que recurre a diversos medios para allegarse de ingresos con los cuales pueda satisfacer las necesidades colectivas. Dichos ingresos se componen de recursos federales, locales y municipales.

Los ingresos que percibe el gobierno federal quedan establecidos anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación, que propone el gobierno federal con aprobación del Congreso de la Unión; en igual forma los estados emiten sus leyes de ingresos.

En estados intervencionistas, como es el caso de México, la política y la estructura de los ingresos públicos y todas las herramientas y técnicas de la Hacienda Pública han sido determinados por el alcance y el tipo de las respectivas tareas y actividades del Estado.

Además de las actividades que realiza el gobierno con los ingresos federales, se dice que éstos deben cumplir con una función redistributiva que alivie la gran desigualdad de ingresos que percibe la sociedad<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> La SHCP es la encargada de aplicar los instrumentos y mecanismos que conforman el sistema impositivo y que son definidos por el Estado

<sup>9</sup> "Estructura de los Ingresos Federales en México", en Internet: <http://www.cdhu.gob.mx/bibliot/publica>





Desde el punto de vista considero que; de los ingresos públicos depende el desarrollo de un país, el obstáculo o posibilidad de ahorro, la inversión, el gasto, la competitividad de la economía, así como la redistribución del ingreso nacional, pues marca directrices generales en los niveles de equidad de una sociedad.

### 2.3.1.- Clasificación de los Ingresos del Estado

La clasificación de los ingresos que el Estado posee, para los fines de esta investigación una doble importancia. Por una parte nos permite conocer, a grandes rasgos, el campo general de acción de lo que es la actividad económica fundamental del mundo en que vivimos y por otra, nos va a ayudar a precisar, cual es el objeto del derecho tributario, a fin de ir delimitando la naturaleza de los temas que estudiaremos a los largo de esta tesis.

Ante la variedad de medios que el Estado utiliza para allegarse de fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos. Así, se habla de “ingresos ordinario y derivados”, “ingresos ordinarios y extraordinarios”, “ingresos de derecho público y de derecho privado”, “ingresos tributarios y no tributarios”, etc.

No obstante nos concretaremos a estudiar la que, a nuestro juicio, es la más clara y completa de todas:

1. **“Ingresos propios y ordinarios:** los ingresos que provienen en forma regular de las fuentes normales del Estado.
2. **Ingresos ajenos o extraordinarios:** ingresos percibidos por financiamiento o endeudamiento.”<sup>10</sup>

A su vez, los ingresos ordinarios se dividen en dos clases:

1. **Ingresos corrientes:** ingresos propios de la actividad estatal.
2. **Ingresos de Capital:** ingresos provenientes de la realización del patrimonio del Estado.

---

<sup>10</sup> Enrique Arriaga Conchas. “Finanzas Públicas de México”, IPN, p. p. 196.



Los ingresos corrientes se clasifican en dos grupos:

1. **Ingresos tributarios** son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a su ingreso, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos.
2. **Ingresos no tributarios** son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de los contribuyentes, para la integración del presupuesto nacional.

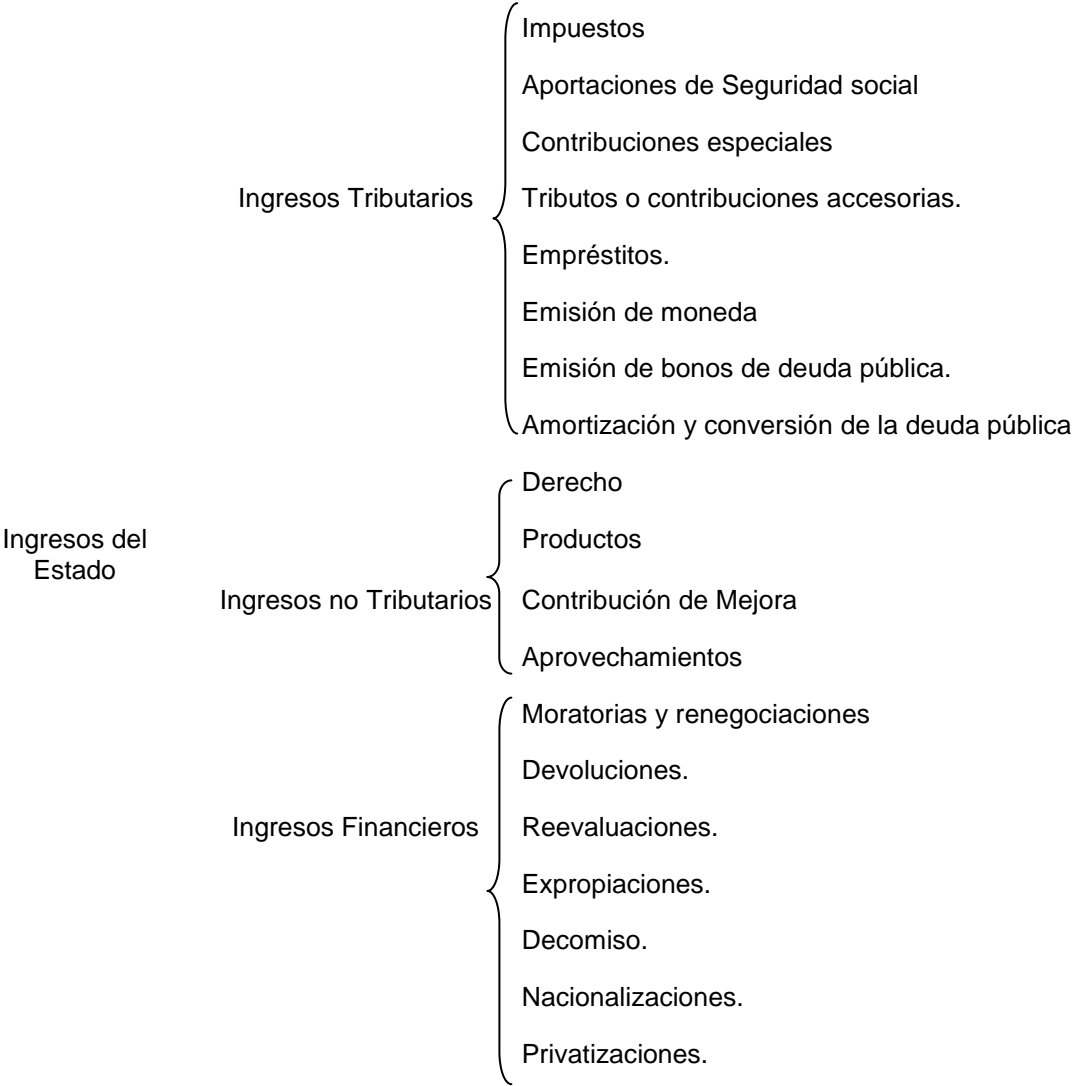
Dicho en otras palabras, mientras los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado; el aprovechamiento y la explotación de recursos; el manejo de su política monetaria.

Por considerar esta subclasificación parte importante de nuestro estudio y a fin de presentar una clara diferenciación de los ingresos tributarios y los ingresos financieros. (Ver Cuadro 1).



**Cuadro 1.**

**Clasificación de los Ingresos Corrientes del Estado.**



Fuente: Elaboración Propia con datos de Código Fiscal



## **2.4.- Las Contribuciones según el Código Fiscal de la Federación.**

El Estado debe realizar numerosos gastos para poder cumplir con sus atribuciones, los cuales son de variadísima naturaleza porque se originan en los planes y programas nacionales a cargo del Estado, plasmados en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Todos esos gastos se denominan con el nombre genérico de gasto público.

Esto es justamente el propósito de las contribuciones: pagar el gasto público, promover el desarrollo integral del país, prestar los servicios públicos que demanda la sociedad y financiar a la federación, estados y municipios. La Constitución Federal de la República previene en su artículo 31, fracción IV: "Es obligación de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes."

Con base en lo expuesto, puede elaborarse el concepto de contribución de la forma siguiente:

"Son fundamentalmente prestaciones que el Estado en ejercicio de sus funciones de derecho público impone unilateral y coactivamente a los gobernados, de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes fiscales, las que destinan para cubrir el gasto público contenido en el Presupuesto de Egresos de la Federación"<sup>11</sup>.

### **Características de la contribución:**

#### **1) NATURALEZA JURÍDICA.**

Las contribuciones son prestaciones que impone el Estado, que se traducen en recursos económicos ordinarios. Por esta causa la naturaleza jurídica de las contribuciones es pública.

#### **2) PRESTACIÓN MONETARIA.**

El contenido esencial de las contribuciones es pecuniario, en dinero, recurso indispensable para que el Estado cumpla con sus funciones y alcance sus metas y objetivos. Si por lo general el contenido de la contribución es una prestación de carácter dinerario, en ocasiones la obligación tributaria debe cumplirse pagándola en especie, pero tales casos constituyen excepciones a la regla general y requieren que la ley los prevea expresamente.

#### **3) OBLIGACIÓN.**

Las contribuciones nacen a partir del momento en que el sujeto pasivo realiza la hipótesis imponible; para ello fue necesario que existiera la norma fiscal y que en ésta se previera el presupuesto de hecho o hipótesis imponible, cuya consecuencia jurídica es el nacimiento de la obligación tributaria.

<sup>11</sup> Ponce Gomez Francisco, Derecho Fiscal, p. p. 13.



**4) FINALIDAD.**

Es proporcionar al Estado recursos económicos para realizar los gastos públicos necesarios para cumplir su cometido y funciones.

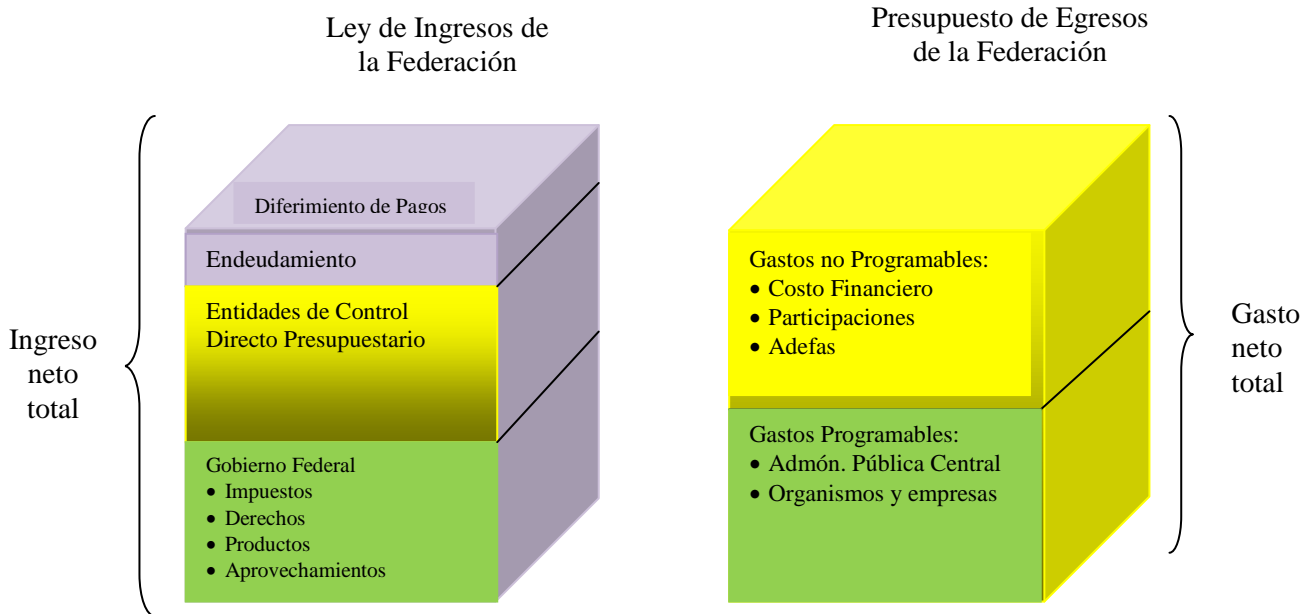
Este tema tiene por objeto exponer las contribuciones según la forma y orden en que se clasifican en el artículo 2º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación:

- I. Impuestos.** Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.
- II. Aportaciones de Seguridad Social.** Son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de Mejora.** Son las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos.** Son las contribuciones establecidas en la ley por uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por, recibir servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
- V. Aprovechamientos.** Se establece en el Artículo 3º primer párrafo, Son los aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.
- VI. Productos.** Son los productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

En la actualidad, las principales fuentes de recursos del Sector Público son tres:

- Ingresos presupuestarios, que se constituyen de los recursos del Gobierno Federal y los de Organismos y Empresas bajo control directo.
- Endeudamiento Neto.
- Diferimiento de pagos

### Fuentes y Usos de los Recursos del Sector Público



Fuente: Elaboración Propia.



## CAPÍTULO TERCERO

### LOS IMPUESTOS

#### 3.1.- Concepto y Definición de Impuestos

Los impuestos son una parte sustancial de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de *ingreso público*, *contribución* e *impuesto*. Cuando nos referimos a *ingresos públicos* estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una *contribución* es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos<sup>12</sup>.

La característica de este gravamen es que incide en el consumo; por lo que el consumidor es quien soporta el peso de la carga fiscal. El productor e importador de bienes y servicios, con el carácter de contribuyente sujeto de todas las obligaciones fiscales, determina la carga del gravamen, la cobra a la persona que adquiere los productos con el fin de consumirlos y entera al fisco el impuesto recaudado.

Así mismo, el contribuyente, es la persona que realiza el acto o actividad, porque es quien ejerce el control de las operaciones económicas, en donde determina con precisión el valor sobre el que ha de causarse el impuesto en cada etapa del proceso, traslada el IVA causado a quien adquiere los productos, cumple con las obligaciones legales sobre la materia, y a su vez es objeto de control por parte de las autoridades fiscales. Es por todo ello que en el régimen del IVA el productor de bienes y servicios, aunque no soporte la carga del gravamen y lo traslade al adquiriente, tiene el carácter de contribuyente en relación con los actos o actividades que específicamente señala la Ley del IVA, los cuales son:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes y servicios.

Cabe mencionar, que además del Impuesto al Valor Agregado, los gravámenes indirectos al consumo que se destacan en México son: el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el Impuesto de importación, ya que son los que ofrecen mayores ventajas al fisco en su aplicación, porque no contienen resistencia en las personas a quienes el gravamen va dirigido “el consumidor”, ni tiene éste forma de

---

<sup>12</sup> Rosas Aniceto, Roberto Santillán. “Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México” Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. P. 10



eludirlo.

Entre las principales definiciones se encuentran las siguientes: “los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”<sup>13</sup>.

José Álvarez de Cienfuegos: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”<sup>14</sup>.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”. Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público como por ejemplo a través de los programas de desarrollo social.

### 3.2.- Elementos del Impuesto

Los elementos esenciales de todo impuesto, los cuales se califican en cualitativo y cuantitativos. Los primeros en virtud de que definen los distintos campos de aplicación de las distintas instituciones tributarias. En tanto que los segundos son los que vienen a determinar el importe de la cuota o deuda impositiva para cada caso específico.

#### 1. Cualitativos.

**Sujetos.** El primer elemento que interviene en la relación tributaria, es el sujeto, el cual puede ser de dos clases o mejor dicho en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: activo y pasivo.

**Sujeto Activo:** dentro de la organización del Estado mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de los tributos.

**Sujeto Pasivo:** es la persona que causa el impuesto y que debe pagarlo al Estado, que puede ser persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo a las leyes esta obligado al pago de una prestación determinada al fisco federal.

**Objeto.** Es el acto o el hecho que expresa la Ley Fiscal, estableciéndolo como generador del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia es imputable al contribuyente solo desde

<sup>13</sup> Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ed. México D.F. 1946, p. 33.

<sup>14</sup> Rosas F., Santillán L.. op. cit.





el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. El objeto puede ser, por ejemplo, un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso, etc.

## 2. CUANTITATIVOS.

**La Materia Imponible.** Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto. Esta materia imponible toma en cuenta la riqueza como elemento económico, riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva.

**Tasa o Tarifa.** Es el tipo o escala de grados impositivos, de cuya aplicación a la materia imponible surgirá la cuota tributaria.

### 3.3.- Principios Constitucionales de los Impuestos

El fundamento constitucional de las contribuciones se encuentra plasmado en el artículo 31, fracción IV constitucional:

*Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.<sup>15</sup>*

De este artículo se desprenden los siguientes principios:

- 1. Principio de Generalidad:** significa que toda persona que tenga la capacidad contributiva y se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas, contenidas en las leyes tributarias expedidas por el Estado mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.
- 2. Principio de Obligatoriedad:** todas aquellas personas que se coloquen en los supuestos de la Ley Tributaria, están obligados automáticamente al pago de contribuciones y esto a su vez otorga al Estado la facultad económica-coactiva para hacer que los contribuyentes paguen las contribuciones dentro del plazo que la misma ley establezca.
- 3. Principio de Vinculación con el Gasto Público:** el Estado está obligado por ley a cobrar contribuciones, hasta por el importe de su presupuesto a erogar y no por encima de éste.
- 4. Principio de Legalidad:** toda contribución en México, debe de estar contenida en una ley que le de origen, vigencia y la regule (Ley de Ingresos de la Federación).
- 5. Principio de Proporcionalidad:** los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos

---

<sup>15</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Porrúa, pp 45.



públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido.

**6. Principio de Equidad:** esto significa que para el debido acatamiento de este principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

De lo anterior tenemos que los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y siendo esta la Ley Suprema del País, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.

Los principios constitucionales pueden dividirse en dos grupos principalmente que son:

- 1. Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.**
- 2. Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.** Se refiere a preceptos constitucionales, conforme a los cuales se establece quienes están obligados a pagar impuestos, quienes deben percibirlos, como deben establecerse, que características deben tener y quienes los deben establecer.

### 3.3.1.- Principios Teóricos de Adam Smith

En este apartado estudiaremos los principios que formuló Adam Smith, por ser éstos los más conocidos y los que han inspirado a la legislación moderna, no obstante que datan de hace dos siglos y que se consignan en el libro V en su obra “La Riqueza de las Naciones”.<sup>16</sup>

A continuación dichos principios se explica de manera general:

**JUSTICIA.** Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una forma proporcional y equitativa lo más cerca de su capacidad económica.

**CERTIDUMBRE.** Consiste en que toda Ley Tributaria debe señalarse con precisión los elementos esenciales (objeto, sujeto, tasa o tarifa) de éstos para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad.

**COMODIDAD.** Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la

<sup>16</sup> Smith Adam, “La Riqueza de las Naciones”, Editorial Fondo de cultura Económica, México, 1985,p 726



forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago.

**ECONOMÍA.** Nunca debe de ser mayor el egreso en el cobro del gravamen que el ingreso que represente para el Estado.

### **3.4.- Características de los Impuestos**

Las características que debe reunir todo impuesto para que se considere como tal, son las siguientes:

Son contribuciones, puesto que así lo señala en artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

Son prestaciones a cargo de las personas físicas o morales, ya que éstas realizan las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la Ley como generadoras de obligaciones fiscales, además porque el contribuyente no recibe nada a cambio de forma inmediata; lo que llega a recibir de manera mediata, son los beneficios de los servicios públicos generales indivisibles.

Deben estar dentro de una Ley, lo cual se deriva del artículo 31 fracción IV que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; y del artículo 73 fracción VII, que señala como facultad del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, ambos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Debe ser proporcional y equitativo, en donde proporcional significa que comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma situación; que sea equitativa, significa que el impacto de la contribución sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva.

Que el impuesto se establezca a favor de la administración activa, ya que el artículo 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala como facultad del Poder Legislativo, la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; a su vez, el artículo 73 fracción VII de la propia Constitución, señala como facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual es ejercitado por la administración activa de la Federación.

### **3.5.- Clasificación de los Impuestos**

“Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el



adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer”.<sup>17</sup>.

Para efectos de esta investigación se abordará la clasificación de impuestos directos e indirectos, ya que este análisis está encaminado al estudio del impuesto sobre la renta, el cual se considera el impuesto directo por excelencia.

**IMPUESTOS DIRECTOS.** Son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas del causante.<sup>18</sup>

- a) **Impuesto al ingreso.** Los impuestos al ingreso en México adoptan la forma de *impuesto sobre la renta*. Además de su función recaudatoria, este impuesto tiene una importante misión redistributiva, dado su carácter progresivo.
- b) **Impuesto al capital o a la inversión.** En México, el impuesto al capital o a la inversión es, por ejemplo, el *impuesto al activo* de las empresas o el impuesto sobre tenencia de automóviles. Este gravamen ha tenido la intención de dificultar la elusión fiscal.

Por tanto deducimos que los impuestos directos son aquellos que inciden finalmente en el patrimonio del sujeto pasivo o contribuyente, sin posibilidad alguna de que éste los traslade a otra persona. Tal es el caso del impuesto sobre la renta por, el cual indudablemente repercute en el contribuyente que lo genera.

**IMPUESTO INDIRECTO.** Los impuestos indirectos son los que no afectan al sujeto pasivo, sino que éste los traslada a otro contribuyente hasta llegar al consumidor final o último, que es quien recibe el efecto total económico de la contribución. Ejemplo de esto es el **impuesto al valor agregado**, contribución de carácter federal, traslativo por excelencia, que repercute de un sujeto pasivo a otro hasta llegar al consumidor final.

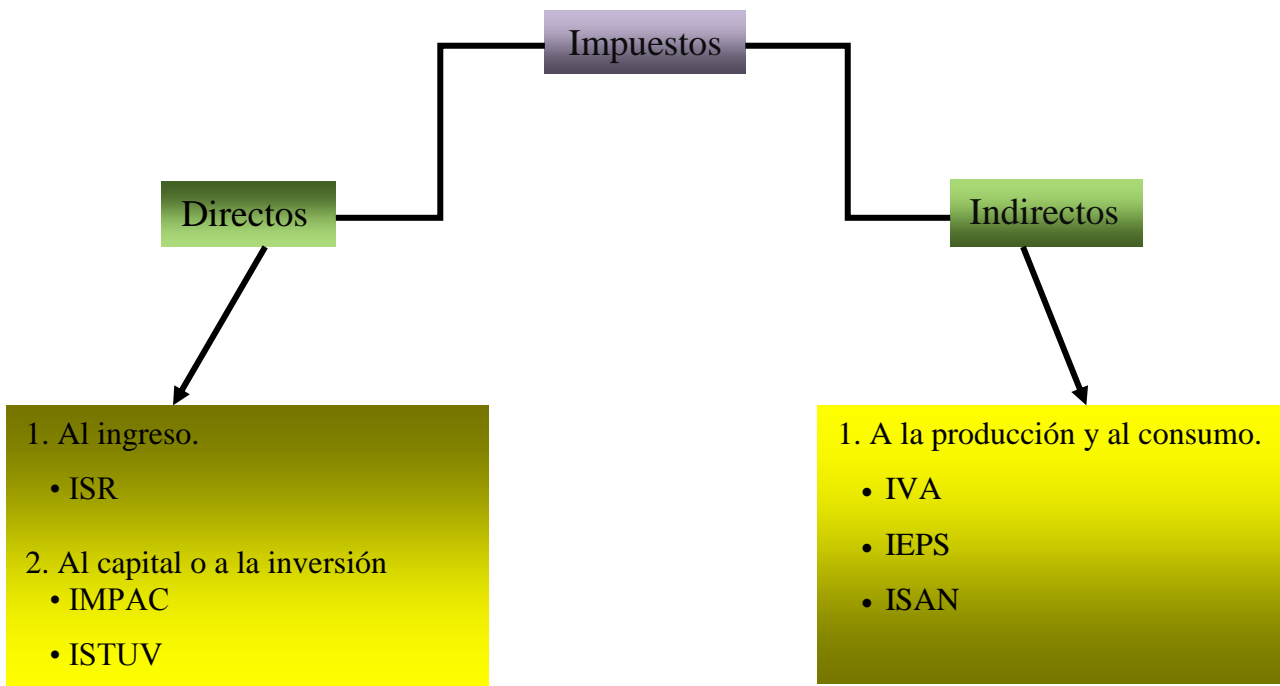
- a) **Impuesto a la producción**, impactan sobre los precios de factores productivos, que pueden estar relacionados con la tierra, el empleo, insumos, energéticos e importaciones. Dentro de este tipo de impuestos se puede encontrar el impuesto especial sobre producción y servicios.
- b) **Impuesto al consumo**, plantean importantes ventajas, ya que aplican tanto a productos importados como a los domésticos y no generan problemas de competitividad para las empresas. No obstante, se dice que tiene un carácter regresivo, dado que impacta en la misma proporción a los diferentes *status* sociales, afectando más a las personas de menores ingresos.

<sup>17</sup> Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. p. 89.

<sup>18</sup> Flores Zavala, Ernesto. Elementos de fianzas Pública Mexicanas, p. 268.

Para tener una mejor panorámica de los principales impuestos que conforman el sistema tributario mexicano presentamos el siguiente esquema:

**Esquema 1:**

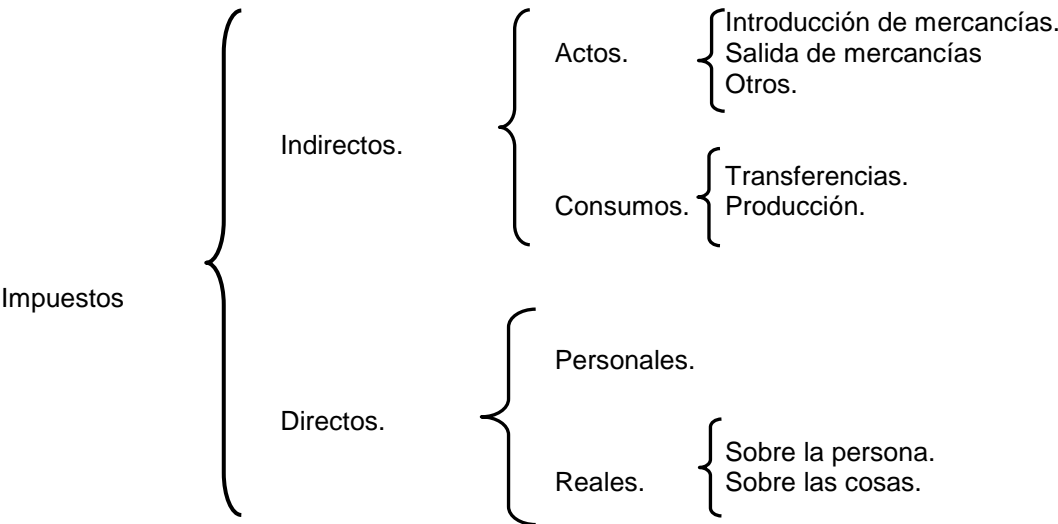


Fuente: Elaboración Propia



Para dar una idea clara de la diferencia entre impuesto directos e indirectos presentamos el siguiente cuadro.

**Cuadro 2.**  
Impuestos Directos e Indirectos.



Fuente: Elaboración Propia

**Impuestos indirectos**

Se dan cuando quien los paga al Fisco es simplemente un intermediario entre la persona que soporta definitivamente en su patrimonio la carga del impuesto y el Fisco, ya que después de anticipar dicho pago recupera su importe por medio de la repercusión; es decir, traslada a otros la carga fiscal. Además para su cobro no se requieren listas o padrones, como en el impuesto directo, ya que éstos se producen accidentalmente por un acto o un hecho que no requiere para su cobro esas listas. Como ejemplo de este tipo de impuestos tenemos al Impuesto al Valor Agregado.



## **A) Impuestos directos**

Son aquellos que se cobran conforme a patrones o listas nominativas de contribuyentes elaboradas de antemano. Se presentan cuando quien lo paga al Fisco soporta definitivamente en su patrimonio la carga del impuesto; asimismo son aquellos que recaen directamente sobre la posesión o el goce de la riqueza, dando nacimiento a situaciones normales y permanentes y su cobro se hace por medio de padrones o listas nominativas. Como ejemplo de este tipo de impuestos tenemos el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo.

## **B) Reales**

Son aquellos que para determinar el monto del impuesto a pagar se prescinden de las condiciones personales del contribuyente, y que al señalar el hecho generador destaca el bien económico relacionado con su realización, delegando a segundo termino al sujeto del impuesto. Como ejemplo de este tipo de impuestos tenemos el impuesto predial.

### Personales

Son aquellos que para determinar el monto del impuesto a pagar, toman en cuenta la situación personal del contribuyente, estado civil, familia, fuente del ingreso, a fin de permitirle deducciones o reducciones por carga de familia.

## **C) Ordinarios**

Son aquellos que se perciben regular y normalmente, año con año, en cada ejercicio fiscal. Como ejemplo de este tipo de impuestos tenemos el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Activo.

### Extraordinarios

Son aquellos que se perciben sólo en circunstancias especiales, cuando el Estado tiene que hacer frente a necesidades imprescindibles y se establecen por un corto tiempo y después desaparecen.

## **D) Generales**

Son aquellos que se establecen con el propósito de que los paguen toda la población y procuran gravar la totalidad del capital, la renta o el consumo. Particulares o analíticos Son los que se establecen para que los paguen, sólo un cierto número de personas o grupos de población, y sólo gravan una manifestación del capital, la renta o de consumo. Como ejemplo de este tipo de impuestos tenemos el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

## **E) De Cuota**



Es la cantidad en dinero que el estado percibe por cada unidad tributaria, que a su vez puede ser:

1. De cuota fija. Es la que se determina mediante una cantidad exacta de pesos a pagar por cada unidad tributaria, ejemplo, por cada metro de manta exportada se paga una cuota fija de cinco pesos.
2. De cuota proporcional. Es aquella mediante un porcentaje fijo cualquiera que sea el valor de la base, ejemplo, los diversos porcentajes que fija el I.V.A.
3. De cuota progresiva. Es aquella que se expresa mediante un porcentaje variable en creciente a medida que aumenta la base a que se aplica, ejemplo el I.S.R. personas físicas artículo 113.
4. De cuota regresiva. Es aquella que se expresa mediante un porcentaje máximo, que disminuye a medida que aumenta la base a que se aplica.

### 3.6.- Efecto de los impuestos

Los efectos de los impuestos constituyen el tributo por excelencia ya que su establecimiento y cobro son los que, por regla general, suelen desencadenar importantes reacciones económicas en el desarrollo del país.

Los principales efectos de los impuestos son:

- a) **Repercusión.** Es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto; es decir, la persona a quien la ley señala como obligado al pago fiscal, traslada el gravamen a un tercero, quien, a su vez, puede transmitirlo a otro.

Este efecto se desarrolla en tres etapas, que son:

**La percusión.** Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo (sujeto del impuesto).

**La traslación.** Es el hecho de pagar la carga del impuesto a otra u otras personas.

**La incidencia.** Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.

- b) **Difusión.** Consiste en que el pagador de un impuesto sufre una disminución en su ingreso y, por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. En consecuencia esta persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que se provoca una disminución en los ingresos de sus proveedores, los que, a su vez, verán reducido su poder adquisitivo, y así sucesivamente.





- c) **La utilización del desgravamiento.** Se presenta cuando, por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; este fenómeno se presenta porque así como hay la tendencia a hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.
- d) **Absorción.** A través de ésta el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, pero siempre procurando que su producción aumente o que disminuya su costo en las relaciones laborales o mejorando la tecnología.
- e) **Elusión Fiscal.** Consiste en actos no sancionados por las disposiciones legales aplicables. La elusión se presenta cuando el contribuyente adopta cualquiera de las tres propuestas siguientes:
- *No realizar el hecho generador de la obligación fiscal; por ejemplo, el empleado que no quiere pagar el impuesto sobre la renta a su cargo por el salario que percibe y deja de prestar sus servicios.*
  - *Se aprovecha al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible.*
  - *Se aprovecha de las lagunas y deficiencias y errores contenidos en la Ley Fiscal.*
- f) **Evación Fiscal.** Se define como un acto reprobable e ilícito penal, que trae consecuencias negativas para el que incurra en ella. Este acto se trata de no pagar, reducir o retardar el impuesto. Nadie lo cubre.

### 3.7.- Finalidad de los Impuestos

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas.

Pueden distinguirse, con referencia a los fines de los impuestos, los siguientes casos:

- a) *Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tiene otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.*
- b) *Impuesto que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales. Es decir no es el tributo en sí el que persigue un fin extra fiscal, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.*
- c) *Impuesto que persiguen fines fiscales y extra fiscales al mismo tiempo, por ejemplo los impuestos sobre alcoholes, aguardiente, aguamiel y productos de su*



fermentación, etc.

- d) *Impuestos que sólo persiguen fines extra fiscales*, se presentan cuando el legislador sabe que al establecer el impuesto, se obligará a los afectados a desarrollar determinada actividad o a dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto, de manera que con estos impuestos el fisco no percibe ingreso alguno.



## **CAPÍTULO CUARTO**

### **EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **4.1.- Aspectos Generales**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se creó en 1980 como parte de la Reforma Fiscal Integral que incluyó otras reformas de gran trascendencia como la Ley de Coordinación Fiscal. El IVA, es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes; no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre enajenación, prestación de servicios independientes y arrendamiento de bienes y servicios, el cual se traslada a los consumidores a través de los precios.

En México, la tasa del IVA ha sufrido ajustes importantes desde su creación. En 1980, el impuesto se calculaba con una tasa general del 10 por ciento, pero había una tasa del 6 por ciento para la zona fronteriza; a partir de 1981, se adiciona la tasa cero para los productos alimenticios no procesados y para ciertos alimentos procesados de gran peso específico en la alimentación popular; así como un régimen de exención para distintos bienes y servicios, entre otros, la educación, libros, periódicos y revistas.

En 1983, la tasa general se incrementa a 15 por ciento y la tasa en la frontera se mantiene en 6 por ciento, aunque ciertos productos quedan sujetos a la tasa general. En este mismo año se aplica una tasa del 20 por ciento a bienes y servicios de lujo, entre los que se contaban la importación de caviar, salmón ahumado, champaña, televisiones a color, armas de fuego, aeronaves, tarjetas de crédito, televisión por cable, entre otros. También en ese ejercicio, se aprobó la eliminación de la exención a profesionistas, excepto médicos, buscando dar mayor generalidad al impuesto.

Es importante destacar que entre 1983 y 1987, algunos alimentos procesados y medicamentos, que venían sujetos a tasa cero, permanecieron gravados con tasas reducidas del IVA; éste ha sido, de hecho, el único periodo en la historia del IVA en México en que se ha cobrado el impuesto a estos bienes. Ciertamente, los alimentos no procesados y algunos procesados importantes como la leche, aceite, pastas comestibles, entre otros, continuaron en tasa cero.

A partir de noviembre de 1991, dentro de las reformas fiscales aprobadas por el H. Congreso de la Unión, se redujo la tasa general del IVA del 15 al 10 por ciento, destacando el hecho de que se unificó en todo el país y se eliminó la tasa del 20 por ciento a bienes suntuarios.

La más reciente reforma realizada a la tasa del IVA en México se dio en el marco de la crisis económica que enfrentó el país en 1995. El Congreso aprobó que a partir de abril de ese año, la tasa general se elevara al 15 por ciento, manteniendo la tasa de 10 por ciento en la región fronteriza. También se estableció la opción para que el IVA aplicable a los intereses derivados de créditos al consumo, de tarjetas de crédito y de servicios,



así como de arrendamiento financiero, únicamente se causara por la parte del interés real.

Desde esa reforma, el esquema general del IVA se ha mantenido prácticamente inalterado hasta el 2003. Una tasa general de 15 por ciento aplicable en todo el país; una tasa del 10 por ciento en la zona fronteriza; una tasa del cero por ciento para alimentos básicos y medicinas; y un régimen de exención para determinados bienes y servicios de consumo generalizado entre la población.

Es así que de acuerdo con la Ley del IVA (LIVA), están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y morales que en el territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, e importen bienes o servicios. La estructura de la Ley del IVA, permite identificar la existencia de tasas diferenciales y regímenes especiales. En particular, tipifica las tasas del 15 por ciento, del 10 por ciento, y la de "0" por ciento; así como un régimen de exención.

#### **4.2.- Concepto y Definición del IVA.**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que se aplica en todo el territorio nacional y que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponibles en la respectiva ley.

Conceptualmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es una contribución o tributo indirecto. Por indirecto se debe entender aquel impuesto cuyo costo puede ser trasladado por el sujeto pasivo formal (obligado principal en quien reside el deber legal del entero del tributo a la hacienda pública) a un sujeto distinto, a saber el sujeto pasivo material (quien sin estar obligado al entero formal del tributo al fisco resiente el costo financiero o incidencia patrimonial del mismo).

El IVA se basa en la premisa de ser un tipo de tributo de los que la doctrina denomina como impuesto plurifásico al consumo, pero en razón de que grava las operaciones comerciales en todas las etapas del sistema económico, a través de las cuales los productos recorren todo el proceso productivo desde la transformación hasta llegar al consumidor final; sin embargo, en virtud del acreditamiento<sup>18</sup> realizado por el contribuyente del monto equivalente del impuesto que le fue trasladado durante la etapa previa del proceso, éste sólo incide sobre el valor añadido o agregado en cada etapa del proceso económico de producción, distribución y circulación de bienes y servicios.

---

<sup>18</sup> Operación consistente en la disminución del IVA a cargo como contribuyente (sujeto pasivo formal) con el monto que le fue trasladado cuando fungió como sujeto pasivo material.



Por lo tanto se puede definir de la siguiente manera: “Es el impuesto al consumo que percute en cada etapa de la cadena económica, en el valor que se añade, hasta incidir en el consumidor final”.<sup>19</sup>

Es por ello que en el régimen del IVA el productor de bienes y servicios, aunque no soporte la carga del gravamen o lo traslade al adquirente tiene el carácter de contribuyente en relación con los actos o actividades que específicamente señala la Ley del IVA.

Cabe mencionar, que además del Impuesto al Valor Agregado, los gravámenes indirectos al consumo que se destacan en México son: el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el Impuesto de importación, ya que son los que ofrecen mayores ventajas al fisco en su aplicación.

#### 4.3.- Elementos y Tasas del Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado tiene los siguientes elementos:

- Sujeto
- Objeto
- Base
- Tasa
- Periodo de imposición y fecha de pago

**Sujeto:** Como sujeto de la obligación tributaria se debe entender a aquel que por su vinculación o atribución a las circunstancias o hechos constitutivos del hecho generador o por disposición de ley resulta obligado al pago de la obligación tributaria. Es decir, el sujeto pasivo viene a ser quien al materializar el supuesto normativo gravado se encuentra compelido al entero del tributo frente a la hacienda pública, generándose una relación legal de acreedor-deudor regida por normas de orden público.

En el primer párrafo del artículo 1° de la LIVA, se establece que están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado las personas físicas y morales que realicen, en territorio nacional, actos o actividades que son objeto del IVA.

Las personas físicas, en los términos del Código Civil para el Distrito Federal<sup>20</sup>, estas son definidas como aquellas que tienen la capacidad legal para adquirir derechos y obligaciones.

Las personas morales son definidas, en el artículo 25 del Código Civil, como la Nación, el Distrito Federal, los estados y los municipios; las demás corporaciones de carácter

<sup>19</sup> Pérez Inda, Luis M. (1999). Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado. 12ª ed. México, Ed. Fiscales ISEF, S.A.

<sup>20</sup> Actualmente hay un Código Civil Federal y un Código Civil para el Distrito Federal. Salvo en materia de personas se hace referencia al Código Civil Federal por ser el IVA una contribución Federal.



público reconocidas por la Ley; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la Ley.

Si una persona física o moral realiza actos o actividades gravados por la Ley, ya sea en forma habitual o esporádica, está obligado al pago del impuesto. También se debe de aclarar que, en ocasiones, las personas físicas realizan actividades por cuenta de personas morales, por lo que, el sujeto del impuesto será la persona moral.

**Objeto:** Para el caso del IVA, al ser éste un impuesto que grava un universo bastante amplio de actividades, debe remitirse a su objeto para poder identificar de manera precisa al deudor fiscal en términos de esta contribución.

En este sentido el artículo 1° de LIVA dispone que se encuentran obligadas al pago del IVA las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen las siguientes actividades:

- Enajenen bienes;
- Presten servicios independientes;
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes;
- Importen bienes o servicios.

Del artículo 1° primer párrafo de la LIVA, se desprende el objeto de este impuesto al establecer que es la realización, en territorio nacional, de los actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

La LIVA grava la realización de actos o actividades, no la obtención de ingresos como el Impuesto Sobre la Renta (ISR), al decir la ley “actos”, comprenden también hechos jurídicos, ya que se tienen actos de comercio, actos no mercantiles, actos jurídicos, etc., además importaciones y nos lleva a considerar que al establecer la realización de actos, se está refiriendo a la realización accidental o esporádica de los mismos. En cambio, cuando se refiere a actividad, esto es una acción, un conjunto de operaciones o tareas de una entidad o personas, se está refiriendo a una operación habitual o que tiene cierta permanencia.

Así, por ejemplo, si una persona física enajena, en forma accidental, un inmueble destinado a actividades industriales, es la realización de un acto, y la LIVA lo considera como un acto accidental. En cambio, una empresa comercial vende mercancías como una actividad habitual.

No se debe incurrir en el error de considerar que si una persona no es contribuyente del ISR, tampoco sea contribuyente del IVA, puesto que se trata de dos leyes diferentes y, en la práctica, ocurre que muchas personas que no son contribuyentes de ISR, sí son contribuyentes del IVA, por realizar actos gravados por la LIVA.



**Base:** Se puede de manera preliminar definir a la base como el monto o cuantía al que se le aplicará la tasa correspondiente para determinar el impuesto. Como el objeto del IVA lo constituyen diversos actos o actividades distintos entre sí, se debe hacer un acercamiento específico.

Tratándose de la enajenación de bienes, debemos entender a la base como el precio pactado por la adquisición, así como las cantidades que además se carguen por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto (art. 12 LIVA).

Tratándose de prestación de servicios independientes, la base la constituye el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quién reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, etc. (art. 18 LIVA).

Tratándose del uso o goce temporal de bienes, la base la constituye el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce temporal por otros impuestos, derechos, etc. (art. 23 LIVA).

Tratándose de la importación de bienes o servicios la base la constituye el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con este gravamen y los demás que se tengan que pagar en la importación (art. 27 LIVA)

La base es la cantidad o monto a la cual se le aplica la cuota, tarifa o tabla, para determinar la contribución a pagar, que en el caso del IVA, se le aplicará una serie de tasas acorde con el valor de cada acto o actividad.

De acuerdo con la LIVA en su artículo 1º:

**Valor de Enajenación de Bienes:** prestación de servicios independientes, otorgación del uso o goce temporal de bienes, importación de bienes o servicios.

Base = Valor de los actos o actividades

Entendiéndose por valor, el precio o la contraprestación pactada entre los contratantes de los actos o actividades. La LIVA contempla, según el acto o actividad, además de precio, diversos conceptos que complementa la determinación del valor del acto o actividad.

**Tasa:** La tasa es el porcentaje establecido en cada ley fiscal específica, que se aplica a la base con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad en dinero por cada unidad tributaria. La LIVA establece en concreto tres diferentes tasas: 15% tasa general, 10% por actos o actividades que se realicen en zona fronteriza y 0% para actividades del





sector primario con sus respectivos servicios, las medicinas, los alimentos y las exportaciones.

**Tasa general del 15%.** En el artículo 1° de la Ley del IVA se establece que las personas físicas o morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios por regla general estarán obligados al pago del impuesto calculado a la tasa del 15%. en donde su aplicación no distingue si se trata de actos o actividades en específico y tampoco si se llevan a cabo en una determinada zona geográfica.

**Tasa del 10%.** El artículo 2° de la LIVA estableció una excepción a la regla general de la tasa del 15%, debido a que se supuso que en la región fronteriza los contribuyentes nacionales enfrentan competencia extranjera por la demanda de sus productos ya sean en bienes o servicios, motivo por el cual se fija una tasa del 10% para los contribuyentes residentes en dicha región del país, siempre y cuando la entrega de los bienes o la prestación de servicios se realice en dicha zona.

Por otra parte, dicho artículo establece que tratándose de la importación sólo será aplicable la tasa del 10% actualmente 11% cuando los bienes o servicios sean prestados en dicha región fronteriza.

Por último se establece que a la enajenación de inmuebles en dicha región fronteriza se le aplicará la tasa general del 15%, actualmente 16%.

El Criterio del SAT 79/2001/IVA, Residentes en región fronteriza, al respecto señala lo siguiente:

“Para efectos del artículo 2° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se consideran residentes en la región fronteriza, a los contribuyentes con uno o varios locales o establecimientos en dicha región, por lo que se refiere a los actos o actividades que realicen en dichos locales o establecimientos. Lo anterior, también es aplicable a los contribuyentes u otras personas que realicen dichos actos o actividades en la región mencionada, por conducto de comisionistas o personas que actúen por cuenta ajena, con local o establecimiento en citado lugar.”

**Tasa del 0%.** La LIVA, establece en su artículo 2-A los actos o actividades gravados a los que se les aplica la tasa del 0%. Esto mismo se confirma con lo dispuesto en el artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), al establecerse que cuando se haga alusión a los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se considerarán incluidos aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%.

La tasa del 0% se aplica sobre determinados actos o actividades en específico, entre otros, los que se vinculan con el sector primario (agricultura, ganadería, etc.), además de alimentos, medicinas de patente, determinados servicios y las exportaciones de bienes o servicios.





Los contribuyentes que realicen actos o actividades gravados a la tasa del 0%, tendrán un doble beneficio, puesto que al trasladarse el impuesto al 0%, no tendrán la obligación de trasladar en forma expresa y por separado el IVA, tal y como se confirma en el artículo 8 de la Reforma del la LIVA.

Diferencia entre el Valor de Actos o Actividades gravados a la tasa del 0% y el Valor de Actos o Actividades exentos. (Ver cuadro 4)

**Cuadro 4**

<b>TASA</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
15%	Tasa general prevista en el artículo 1 de la LIVA para los actos o actividades (objeto) ahí contempladas, así como para la enajenación de alimentos que se consuman en el propio establecimiento (art. 2-A).
10%	Tasa preferencial señalada en el artículo 2 de la LIVA cuando los actos o actividades se realicen en la región fronteriza.
<b>0%</b>	Tasa preferencial a la que están sujetos ciertos actos o actividades con el objeto de proteger y privilegiar a los sectores de menos ingresos, así como al consumo y producción de bienes de primera necesidad (art. 2-A LIVA).

Fuente: Elaboración Propia con datos de Cámara de Diputados.

En la práctica ha existido confusión para distinguir la tasa del 0% de la exención, en virtud que, en ambos casos, no se traslada el impuesto, sin embargo, los contribuyentes que realizan actos o actividades a la tasa del 0%, tienen el beneficio de acreditar el impuesto, en cambio, los que realizan actos o actividades exentos no podrán recuperar el impuesto que les hubieren trasladado o el pagado en la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, tendrán que considerarlo como un gasto, el cual será deducible, en los términos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en su artículo 32 fracción XV; sin olvidar que puede darse el caso de que cuando no se cumpla con los requisitos fiscales y las erogaciones no sean deducibles, aún cuando se realicen actividades exentas, el IVA será no acreditable y no deducible.



Los actos o actividades sujetos a la tasa del 0% genéricamente se pueden enunciar como sigue:

- La exportación de toda clase de bienes y algunos servicios.
- Actividades agropecuarias, pesqueras y Silvícolas.
- Enajenación de maquinaria para usos agropecuarios y de embarcaciones pesqueras.
- Enajenación de medicinas de patente.
- Prestación de servicios que se destinen a actividades agropecuarias y pesqueras.

Periodo de imposición y fecha de pago. El artículo 6 del CFF indica que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que dichas situaciones se realizan para que se conjuguen los elementos de la relación tributaria que origine el pago del impuesto.

De acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, el impuesto se calculará por cada mes de calendario; es decir, el período de imposición es por mes de calendario, por ejemplo: para el cálculo del IVA del mes de enero del año 2005, se determinará considerando todos los actos o actividades que en dicho mes lleven a cabo; pudiendo ser por ventas de bienes, prestación de servicios profesionales, entre otros; trasladando el respectivo IVA a los clientes cuyo resultado se le restará el IVA del mes que se pagó a los proveedores; aplicando previamente el procedimiento previsto en el artículo 4 de la LIVA, actualmente previsto en los artículo 5, 5-A, 5-B, 5-C según sea el caso; mismos que fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación el 7 de junio de 2005, a través del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de la LIVA; cuya diferencia será la cantidad del impuesto del mes a pagar o en su caso a favor. (Ver cuadro 5)

**Cuadro 5**

<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>	<b>IVA DEL PERIODO</b>
Ventas de Enero	1,000.00	150.00
Menos Compras	800.00	120.00
<b>Resultado del Mes</b>	<b>200.00</b>	
<b>IVA POR PAGAR DEL MES</b>		<b>30.00</b>

Fuente: Elaboración Propia con datos de Cámara de Diputado



#### 4.4. Principales Reformas Fiscales

**Reforma fiscal 2000.** Se realizan mínimas adecuaciones por el cambio del régimen de pequeños contribuyentes que ya no presentan pagos provisionales en 2001 y en materia de fusión y escisión de sociedades por las fechas de presentación de los pagos provisionales y ajuste.

**Reforma fiscal 2002.** El Ejecutivo Federal envió al Congreso en abril de 2001 una iniciativa de una nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual tenía como objetivo principal el gravar medicinas alimentos con la tasa general del 15%. El Congreso la rechaza y en cambio en los últimos minutos del año 2001 incorpora en la Ley de Ingresos de la Federación para 2002 cambios a la LIVA exclusivamente en el procedimiento de cálculo en base a flujos de efectivo.

**Reforma fiscal 2003.** Se incorpora en la Ley del IVA el procedimiento de cálculo con base a flujos de efectivo, reformándose varios artículos, y el cálculo mensual definitivo del Impuesto al Valor Agregado, eliminándose el pago provisional, el ajuste semestral y la declaración del ejercicio.

**Reforma fiscal 2004.** No es aprobada por el Congreso la iniciativa del Ejecutivo Federal para gravar medicinas y alimentos con el Impuesto al Valor Agregado. Se hacen cambios mínimos a la LIVA, como incluir con tasa del 0% a la edición de revistas y obligar a pagar IVA a las personas físicas con el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS).

**Reforma fiscal 2005.** El Ejecutivo Federal presenta al Congreso su iniciativa de reformas fiscales, con base en los acuerdos de la Convención Nacional Hacendaria, sin embargo nuevamente es rechazada y se aprueban sólo adecuaciones, destacando el cambio de la reducción de compras por el costo de lo vendido en el Impuesto Sobre la Renta, y un sistema de transición para la acumulación de inventarios a partir de 2005, que se deben incluir en pagos provisionales.

En la Ley de Impuesto al Valor Agregado se modifica el acreditamiento del IVA, con un procedimiento complejo para la proporción del IVA acreditable.

Dentro de estas reformas se deben destacar las relativas al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) y sus modificaciones, el establecimiento de impuestos cedulares por las entidades federativas y la devolución del IVA a extranjeros, mismas que se encuentran mencionadas. (Ver cuadro 6.)



Cuadro 6

CONCEPTO	CONTENIDO
<b>Modificación del tratamiento de exención para REPECOS</b>	Se reforma el artículo 2-C en lo referente al tratamiento de exención que en el impuesto al valor agregado tenían los pequeños contribuyentes, para que estén obligados al pago del impuesto. Ahora se sujetarán a cuotas fijas estimadas y a que se les aplique un coeficiente estimado de valor agregado según sea el giro o actividad del contribuyente, los cuales podrán ser determinados por las Entidades Federativas que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convenios de coordinación con relación al impuesto a cargo de estos contribuyentes.
<b>Impuestos cedulares a ingresos de personas físicas establecidos por las entidades federativas</b>	Se reforma el artículo 43, considerando las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria, <b>para permitir a las Entidades Federativas establecer impuestos cedulares al ingreso de las personas físicas.</b> La tasa oscilará entre 2% y 5%; independientemente que las Entidades Federativas puedan establecer distintas tasas dentro de ese límite por cada uno de los impuestos cedulares, sin que esto implique incumplimiento a los compromisos en materia de coordinación fiscal. La base gravable deberá considerar los mismos ingresos y deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de carácter Federal, para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares citados, sin incluir la exclusión general ni el impuesto cedular local. En el caso de REPECOS se podrá estimar la utilidad y determinar el impuesto mediante cuotas fijas.
<b>Devolución del IVA a extranjeros</b>	Se adicionan el Artículo 31 para establecer que <b>los extranjeros que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, podrán obtener la devolución del IVA</b> que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, siempre que los comprobantes reúnan los requisitos que fije el SAT, las mercancías salgan efectivamente del país, y que el valor de la compra al momento de salir del país ampare un monto mínimo de 1,200 pesos M.N. Dicha disposición entró en vigor el 1 de julio de 2006.

Fuente: Elaboración Propia con datos de Cámara de Diputados.



Impuesto en el régimen de REPECOS, durante el periodo comprendido de 2004 a 2006, la tasa general del IVA se ha mantenido en el 15% y para la región fronteriza del 10%, sin embargo mediante las reformas publicadas por Decreto de 31 de diciembre de 2003, se modificó la exención que tenían los pequeños contribuyentes, para quedar obligados al pago del IVA. Por ello quedaron sujetos a cuotas estimadas y a que se les aplique un coeficiente estimado de valor agregado según el giro o actividad del contribuyente.

En efecto, el artículo 2-C establece que el coeficiente de valor agregado será del 20% tratándose de enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; del 50% en la prestación de servicios; o del 6, 20 o 22%, según la actividad a la que se dedique el contribuyente.

Para el ejercicio de 2005, sólo se modifican los porcentajes del coeficiente de valor agregado aplicable al cálculo del pago del IVA por REPECOS, 15% tratándose de enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y 40% en la prestación de servicios, conservándose en su integridad los restantes coeficientes y por las actividades señaladas en el citado artículo 2-C de la LIVA.

Asimismo se elimina la exención del IVA para las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que sus ingresos en el ejercicio anterior no excedan de \$1.000,000.00. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional la mecánica de pagar obligatoriamente el impuesto con base en una estimativa de ingresos, toda vez que no atiende al principio de proporcionalidad tributaria.

En tal virtud, para el ejercicio de 2006 se establece que para los REPECOS y aquellas personas físicas que realicen actividades empresariales y cumplan con los requisitos aplicables a dichos contribuyentes pagarán el IVA en los términos generales que establece la ley, dejando como opción el pago por medio de estimativa del valor agregado mensual que practiquen las autoridades fiscales, las cuales obtendrán el valor estimado mensual de las actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago de este impuesto, pudiendo considerar el valor estimado de dichas actividades durante un año de calendario, en cuyo caso dicho valor se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas.

Cálculo del impuesto con base en el flujo de efectivo. Para el ejercicio fiscal de 2003 se incorporó el régimen para determinar mensualmente el impuesto causado y acreditable, ahora en forma permanente, debido que en el año de 2002, tal modificación se incluyó en la Ley de Ingresos de la Federación vigente para dicho ejercicio.

Por tal motivo se incorpora en el sistema tributario del IVA, el cálculo del impuesto con base en el "flujo de efectivo", a efecto de:



- Dar seguridad jurídica a los contribuyentes por lo que hace a la causación del impuesto con base en el "flujo de efectivo".
- Simplificar su cálculo al eliminar la determinación del impuesto por ejercicios fiscales y el ajuste semestral.
- Establecer el tratamiento aplicable a las enajenaciones de bienes que realicen empresas que cuenten con programas de maquila o de importación temporal para producir artículos de exportación, o que cuenten con regímenes similares en los términos previstos por la legislación aduanera.

**Impuestos cedulares** A partir del ejercicio de 2005 se estableció en el artículo 43 de la LIVA la posibilidad a las Entidades Federativas de establecer impuestos cedulares sobre los ingresos de las personas físicas que presten servicios profesionales; por el uso o goce temporal de bienes inmuebles; enajenación de bienes inmuebles y por actividades empresarias.

La tasa aplicable a dicho impuesto en todos los casos, no puede ser inferior al 2% ni superior al 5%, pudiendo establecer tasas distintas por cada impuesto cedular. Cuando el impuesto se establezca sobre los ingresos de las personas físicas que presten servicios profesionales, únicamente podrán considerar como afecto a dicho impuesto, la utilidad gravable de los contribuyentes que sea atribuida a las bases fijas en las que proporcionen los servicios que se encuentren en la entidad federativa de que se trate.

Cuando se presten los servicios fuera de la base fija, se considerará que la actividad se realiza en el local que sirva de base a la persona que proporcione dichos servicios. La base gravable deberá considerar los mismos ingresos y deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto con el fin de evitar distorsiones en su aplicación.



## CAPÍTULO QUINTO

### EVASIÓN FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

#### 5.1.- Concepto de Evasión Fiscal

Uno de los problemas fundamentales que enfrentan las administradoras tributarias en el mundo es el de la evasión<sup>21</sup>, es decir, el no pago de los impuestos legalmente causados. La evasión fiscal por su naturaleza es muy difícil de medir<sup>22</sup>. Surge de prácticas fraudulentas como llevar una doble contabilidad, cobrar salarios en efectivo sin registros ni recibos, no reportar ingresos en efectivo o en especie, y llevar a cabo enajenaciones con documentos al portador o en efectivo sin otorgar facturas.

El fenómeno de la evasión ha sido estudiado crecientemente en la literatura de finanzas públicas, tanto en sus aspectos de eficiencia como de equidad. Un resultado ampliamente conocido de esas investigaciones es que la evasión de impuestos no generaría un problema desde el punto de vista de la eficiencia económica<sup>23</sup> si fuera uniforme para todos los agentes económicos y para todos los sectores.

En realidad la evasión dista mucho de ser uniforme entre actividades, empresas o regiones. Esto resulta en tasas efectivas de contribución distintas 1) entre sectores, lo que genera costos en términos de bienestar similares a los que surgen por la tributación diferencial<sup>24</sup>; o 2) dentro de cada sector o región para diferentes empresas por las diferentes tasas de evasión que tienen los contribuyentes en una misma actividad<sup>25</sup>.

La distorsión en la asignación de los recursos surge por lo siguiente: los sectores o empresas que evaden pueden cobrar menores precios por el mismo bien o iguales precios con mayores utilidades, que los que cumplen con el fisco. En el caso de economías desarrolladas existe evidencia de tasas de evasión diferenciales por actividad y por tamaño de empresa lo que provoca distorsiones significativas en la asignación de los recursos del sistema económico<sup>26</sup>.

Por lo tanto "Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están

---

<sup>21</sup> En Estados Unidos, por ejemplo, se estima que la evasión es de alrededor del 20% de la recaudación potencial global y sólo se auditan aproximadamente 2% de las declaraciones de impuestos. Ver Rosen, Harvey, S. *Public Finance*. 6a Ed. Mc Graw-Hill, Chicago, 2005.

<sup>22</sup> Es importante distinguir entre evasión y elusión fiscales. La elusión fiscal se aprovecha de las indefiniciones, imprecisiones o vacíos presentes en la legislación fiscal, para hacer interpretaciones que permitan obtener ventajas fiscales a fin de reducir el monto de las contribuciones que por ley le corresponden al contribuyente. En contraste, la evasión es el incumplimiento de las disposiciones señaladas en la ley.

<sup>23</sup> Por eficiencia económica debe entenderse la capacidad del sistema económico de alcanzar lo que se llama un óptimo en el sentido de Pareto, en el que no es posible producir más de algún bien o servicio sin sacrificar la producción de otro y, al mismo tiempo, no se puede mejorar el bienestar de algún individuo sin perjudicar a algún otro.

<sup>24</sup> Ver Alm, J.: *The Welfare Cost of the Underground Economy*. Economic Inquiry. 1985

<sup>25</sup> Ver Artana, D.: *Tax Policy and Resource Allocation in Argentina*. UCLA Ph. D. Dissertation. 1988.

<sup>26</sup> Ver Slemrod, J. y Bakija, J., *Taxing Ourselves. A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform*. The MIT Press. 1996.

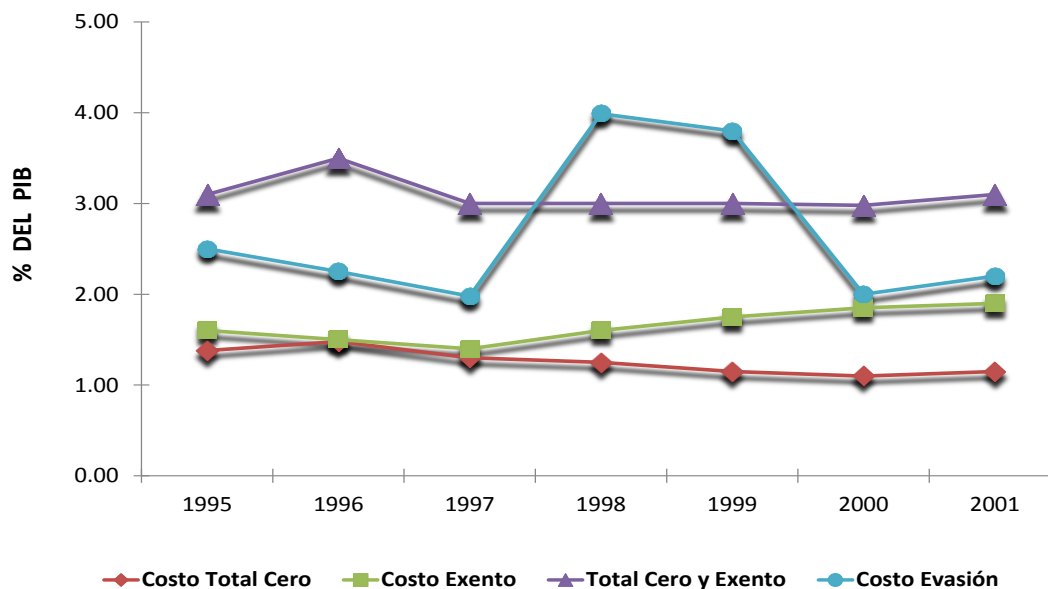




jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales"

El Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE), presentó un documento denominado "Evasión Fiscal en México: EL caso del IVA", en el cual realizan metodologías para estimar la evasión en México, basado en el Sistema de Cuentas Nacionales por el periodo de 1995 hasta 2001, el cual consiste en estimar el potencial tributario que tiene el país, considerando los diferentes tratamientos especiales contenidos en la Ley del IVA como son: tasa cero, exentos, tasas preferenciales en zona fronteriza; se compara con la recaudación observada y así determinar el nivel de evasión. (Ver Gráfica 1).

Gráfico 1:  
POTENCIAL TRIBUTARIO



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1995-2001.

Como se puede observar, la existencia de tasas diferenciales del 15, 10 y cero por ciento, así como exenciones del pago del impuesto, por la enajenación, prestación de servicios e importación de ciertos conceptos, hace que la recaudación se vea insuficiente.

Es decir, con los resultados obtenidos del estudio, si la tasa cero y los exentos estarían a una tasa preferencial del 5 por ciento, la recaudación ascendería en 0.8 por ciento del PIB.





## 5.2.-Causas de la Evasión Fiscal.

Una de las principales causas de la evasión es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso.

La evasión tributaria<sup>27</sup> puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación.

Las causas de la evasión no son únicas. En este sentido se puede citar a: 1) Carencia de una conciencia tributaria 2) Sistema tributario poco transparente 3) Administración tributaria poco flexible 4) Bajo riesgo de ser detectado.

**1) Carencia de una Conciencia Tributaria:** decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado, ya que es el que debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por sí solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Por otra parte el elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Razones de historia económica; d) Idiosincrasia del pueblo y e) Falta de claridad del destino del gasto público.

**2) Sistema tributario poco transparente:** La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

**3) Administración tributaria poco flexible:** Es importante resaltar que al "hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación.", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización. Esta flexibilización es la

<sup>27</sup> Políticas de reducción de la evasión tributaria. En serie política fiscal N. 5 julio 1990. P.128.



que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

**4) Bajo riesgo de ser detectado:** El contribuyente al saber que no se le puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas.

### **5.3.- Indicadores que permiten detectar la Evasión Fiscal**

La evasión es más factible cuando el contribuyente controla directamente sus operaciones comerciales, de tal manera que puede efectuar parte de ellas en efectivo sin dejar huellas en el sistema financiero, quedando escasos registros de su actividad. También el hecho mismo de llevar mal los registros o de no tener al día los libros de la compañía respectiva, es indicio de evasión. Así mismo ocurre cuando se investiga un año determinado y se encuentra una evidente disminución en los ingresos frente al año anterior o posterior presentando a su vez gran cantidad de gastos (omisión del ingreso). Otra manera de saber si alguien está evadiendo es cuando se descubre que se ha intentado alterar o falsificar registros, ocultando factores importantes de soporte. Cuando se destruyen libros y registros sin una justificación y sin demostración de fuerza mayor o caso fortuito. El rehusarse a que revisen ciertos registros también se constituye en indicio de evasión. No cooperar en la entrega de información cuando es solicitada. Hacer declaraciones falsas o con poca consistencia.

### **5.4.- La Evasión Fiscal del I.V.A**

La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Para ello las operaciones que la integran son todas las actividades que le han encomendado, directa o indirectamente a la población.

Desde el punto de vista de la obtención de recursos por medio de los impuestos, la ausencia de esta forma, hace que se produzca una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta falta de recursos, es lo que se denomina “Evasión Fiscal”.

Según el diccionario nos dice que la palabra “Evasión” significa fuga, salida, eludir o evitar algo o alguien y la palabra Fiscal hace referencia a las contribuciones u obligaciones en materia de impuestos<sup>28</sup>. De aquí se desprende el siguiente concepto:

<sup>28</sup> Diccionario enciclopédico ilustrado Larousse, 13ª Edición, Editorial Larousse, México, 2009.



“se entiende que existe Evasión Fiscal cuando una persona infringiendo la Ley, deja de pagar todos o una parte de un impuesto al que está obligado”.<sup>29</sup>

La preocupación por la evasión ha traído consigo el interés de medir su dimensión o alcance. Conocer el grado y características de la misma es fundamental para aplicar correctivos y establecer programas para reducirla y constituye un antecedente igualmente valioso para proyectar reformas tributarias y cambios legislativos.

El problema de la baja carga tributaria en México es un asunto añejo y, junto con la concentración de las rentas públicas en manos federales y la abultada aportación al total de los tributos que hace la Ciudad de México, donde se concentra el domicilio fiscal de muchos de los contribuyentes, han caracterizado el sistema impositivo mexicano a lo largo del siglo XX y lo que va del XXI.

En este período, se han llevado a cabo diversas reformas tendientes al incremento de la recaudación tributaria, aunque con resultados bastante limitados. Durante el desarrollo estabilizador, una de las prioridades del gobierno del presidente Adolfo López Mateos (1958-1964) fue incrementar, y de manera sustancial, la capacidad recaudatoria en México. Se entendía que la baja presión tributaria era un serio obstáculo para el desarrollo del país. En el documento Política Económica Nacional, preparado en 1958 por Antonio Ortiz Mena se señalaba que “la política tributaria se ha caracterizado hasta ahora principalmente por dos rasgos definitivos: impuestos relativamente bajos y regresividad de los mismos.” Y se proponía toda una serie de medidas para superar dichos rasgos<sup>30</sup>.

En 1960 el gobierno mexicano contrató a Nicolás Kaldor, destacado economista británico, para que preparara un estudio sobre la Reforma Fiscal Mexicana. En sus conclusiones y recomendaciones, presentadas en dicho año, destacaban<sup>31</sup>:

- a. El sistema tributario es ineficiente e injusto
- b. La recaudación es excesivamente baja (de las más bajas del mundo), lo que obliga a frenar el gasto social e imponer restricciones severas a la política monetaria
- c. El problema de fondo está en la escasa base gravable derivada del hecho de que una parte sustancial del ingreso nacional recibe un trato privilegiado
- d. El trato privilegiado que recibe una parte sustancial del ingreso nacional, especialmente el proveniente del capital, reduce la capacidad de recaudación
- e. La necesidad de revisar a fondo los diversos subsidios y estímulos con el afán de eliminarlos o reducirlos.

En suma, se señalaba la “...necesidad urgente de una reforma radical y general del sistema impositivo en México los ingresos corrientes provenientes de los impuestos son inadecuados para las necesidades de un desarrollo acelerado. El ingreso fiscal es

<sup>29</sup> Jesús Espinoza la Evasión Fiscal. Pág.135.

<sup>30</sup> El desarrollo estabilizador: reflexiones sobre una época, Fondo de Cultura Económica (FCE) y El Colegio de México, México, 1998, pp. 351-52.

<sup>31</sup> Ver revista del Banco Nacional de Comercio Exterior, Comercio Exterior, México, tomo XIV, núm. 4, abril de 1964, pp. 265-267.



alrededor de 9% del Producto Nacional Bruto (PNB) y se encuentra entre los más bajos del mundo.”

También en 1960, dentro del programa Alianza para el Progreso, que promovió el gobierno de Estados Unidos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), elaboró y presentó el Plan de Acción Inmediata<sup>32</sup>. Entre otras cosas, se pretendía elevar a más del doble la carga tributaria en algo menos de diez años, es decir, llevarla a 19.8% en 1970.

A pesar de las diferentes reformas a los diversos tributos que se hicieron en 1961 y en 1964, la recaudación del gobierno federal en 1970 fue de 8.9% del PIB, muy por debajo de las metas planteadas en 1960 e igual al porcentaje que en ese año preocupó a Nicolás Kaldor, pero diez años después, y luego de varias modificaciones que buscaban elevar la recaudación federal. Para algunos analistas de la economía mexicana, la estabilidad en la carga tributaria durante la década de los años sesenta, a pesar de las modificaciones hechas a las leyes, fue el resultado de que el “rápido desarrollo acompañado de precios relativamente estables han llevado a que el gobierno no tiene probablemente deseos de aumentar los ingresos tributarios ni de incrementar sus gastos.”<sup>33</sup> Para otros, la explicación se encontraba en “las añejas y tradicionales percepciones de los distintos grupos sociales en torno a sus relaciones con el poder público en esta materia y a la desconfianza aún mayor de los causantes en torno al manejo de los fondos públicos”.<sup>34</sup>

Con el gobierno del presidente Luís Echeverría se renovaron los esfuerzos para aumentar los ingresos tributarios del gobierno federal. En los primeros años se hace un nuevo intento de modificaciones a las leyes (se les llamó adecuaciones fiscales), pero fue poco lo que se logró, un aumentó de 3 a 4% en el Impuesto a los Ingresos Mercantiles y, con ello, una mayor armonía tributaria entre el gobierno federal y las entidades federativas, pues se suscribió un acuerdo de coordinación con ellas. Hubo también varios aumentos a diversos impuestos indirectos a productos específicos y ajustes al Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Posteriormente, durante el gobierno del presidente José López Portillo se buscó aumentar los ingresos al introducir el Impuesto al Valor Agregado que sirvió de base para el actual sistema de coordinación fiscal entre la federación y las entidades federativas. También se hicieron cambios al ISR, para incorporar los efectos que sobre los ingresos de las personas y de las empresas tiene la inflación y se eliminó, en parte el carácter celular (cada tipo de ingreso tenía su propio impuesto) que el régimen tributario tenía. Se fueron sumando los ingresos de diferente origen para globalizarlos y hacer una sola declaración anual de ISR<sup>35</sup>. Con esas modificaciones, la recaudación tributaria del gobierno federal no disminuyó a pesar de las fuertes presiones inflacionarias.

<sup>32</sup> R. Izquierdo, Política hacendaria del desarrollo estabilizador, 1958-1970, FCE y El Colegio de México, México, 1995, p. 66.

<sup>33</sup> T. King, Mexico, Industrialization and Trade Policies since 1940, OCDE, Oxford University Press, 1970, p. 98.

<sup>34</sup> L. Aboites Aguilar, Excepciones y Privilegios. Modernización tributaria y centralización en México 1922-1972, El Colegio de México, México, 2003, pp. 31 y 85-98.

<sup>35</sup> En 2010, aun no se globalizan por completo los ingresos de diferentes fuentes para causar, a partir de la suma de todos ellos, el ISR (ni para personas ni para empresas)



A partir de 1982 después de la crisis de la deuda externa, el gobierno del presidente Miguel de la Madrid sometió a la sociedad y su aparato productivo, a un severo ajuste externo y fiscal que tuvo como objetivo principal crear el excedente necesario para continuar pagando cabal y puntualmente la deuda externa del país. Con ello se pensaba en el gobierno que se podría regresar a los mercados de capital internacionales para así recobrar el crecimiento económico. La estrategia no rindió los resultados esperados. Más bien se convirtió en una “política económica del desperdicio.” Y la deuda externa como porcentaje del PIB no disminuyó<sup>36</sup>. De hecho, entre 1983 y 1988, el PIB por persona decreció a un ritmo anual de 2.1% en términos reales y los precios al consumidor aumentaron, en promedio 90.5% al año. La formación bruta de capital disminuyó, en particular la inversión pública. El ajuste fiscal, combinado con los ingresos que la producción y la exportación de petróleo aportaron al gobierno federal, hicieron que los afanes de aumentar la presión tributaria no fuesen urgentes.

A finales de la década de los años ochenta, ya con el gobierno del presidente Carlos Salinas de Gortari, se modifica una vez más el ISR para adaptarlo a una economía abierta con tasas semejantes a las de Canadá y Estados Unidos lo que entrañó ajustes a la baja en las tasas, y, entre otras cosas, se llevó a cabo: la eliminación progresiva de los impuestos al comercio con el exterior; también se eliminan muchas de las bases especiales de tributación que existían para una serie de sectores productivos (las que prácticamente las mantenía exentos del ISR); se intensifica la fiscalización; se unifica el IVA a una sola tasa de 10% en lugar de la más alta que existía, incluyendo la zona fronteriza y se establece un esquema tributario para la repatriación de capitales.<sup>37</sup>

Durante los primeros años del gobierno del presidente Ernesto Zedillo, la producción y exportación de petróleo le dio margen al gobierno federal para introducir ciertos alicientes tributarios para paliar los efectos de la crisis económica de 1995-1996 (el llamado “error de diciembre”). También se estableció el régimen para pequeños contribuyentes (Repecos) y se elevó a 15% la tasa del IVA con tasa cero a alimentos y medicinas. Posteriormente, en 1999, se aprueban por el Congreso de la Unión una serie de medidas tributarias con un claro afán recaudatorio.

Entre otras, se eliminan o disminuyen ciertos privilegios fiscales (se acota la consolidación de resultados fiscales para los grupos empresariales, se elimina la deducción inmediata de las inversiones, se limita el subsidio a investigación y desarrollo en las empresas); la tasa del ISR a personas físicas sube a 40% y la de las morales a 35%, más 5% a las utilidades distribuidas. No obstante estas reformas, en 1999 la OCDE señaló que “México tiene por lejos uno de los ingresos tributarios más bajos en relación al PIB entre los países de la OCDE la baja capacidad para recaudar ingresos limita severamente la esfera del gasto público, incluyendo áreas donde el potencial para el beneficio social es muy alto.”<sup>38</sup>

<sup>36</sup> V. Brailovski, Rolando C. y N. Warman, La política económica del desperdicio. México en el período 1982-1988, Facultad de Economía, UNAM, México, 1989.

<sup>37</sup> P. Aspe Armella, El camino mexicano de la transformación económica, FCE, México, 1993.

<sup>38</sup> OCDE, Economic Survey: Mexico 1998-1999, Francia, 2000.



Durante el gobierno del presidente Vicente Fox se envía al Congreso de la Unión una propuesta de cambios en materia tributaria. Algunas modificaciones propuestas fueron aprobadas y otras no. En cuanto al ISR, se aprueba reducir las tasas para personas físicas (de 40 a 32%) y morales (de 35 a 32%), se elimina la retención de 5% sobre utilidades distribuidas y se reintroduce la deducción inmediata de las inversiones. En IVA, se propuso eliminar las exenciones a alimentos, medicinas, libros, revistas y periódicos. Esto último no fue aprobado.

La recaudación del IVA está directamente relacionada con la evolución de la actividad económica del país particularmente con el consumo, además de otros factores como la eficiencia administrativa. Este impuesto es el segundo más importante en términos de recaudación, pues en promedio representa el 3.7 por ciento del PIB. La mayor recaudación observada se registró en el 2005 al ubicarse en 3.8 por ciento del PIB motivado por la expansión económica y se espera que para el 2006 se ubique en 4.01 por ciento del PIB. La menor recaudación se registró en el año 2000 al aportar el 3.45 por ciento del PIB.

#### **5.4.1.- Los Ingresos Tributarios**

Una de las herramientas más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política fiscal<sup>39</sup> definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir a cumplir los objetivos generales de la política económica.

En el campo de las finanzas públicas, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta; es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos.

En una dimensión más específica se encuentra la política tributaria, misma que a partir de diversos criterios y orientaciones, determina la carga impositiva directa o indirecta sobre los contribuyentes que permita financiar la actividad del Estado.

Particularmente los ingresos tributarios se refieren a la prestación en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley específica señala como hecho generador de un crédito fiscal.

Generalmente, se busca que la estructura impositiva no obstaculice el desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas, evitando con ello que se afecten las posibilidades de crecimiento económico.

En materia de recaudación, los ingresos tributarios respecto con los ingresos presupuestarios pasaron de 43.69 por ciento en el 2000 a 40.71 por ciento en el 2005,

---

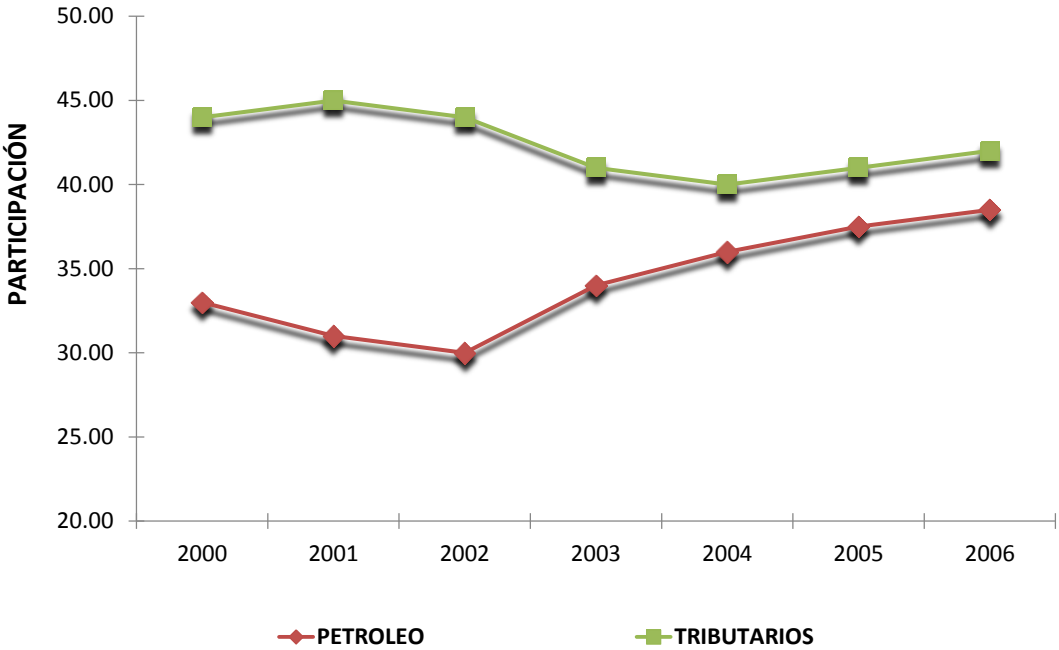
<sup>39</sup> La SHCP (x) es la encargada de aplicar los instrumentos y mecanismos que conforman el sistema impositivo y que son definidos por el Estado.





mientras que los ingresos petroleros han aumentado su participación pues de 32.64 por ciento pasan a 37.3 respectivamente; es decir, durante los últimos años los ingresos presupuestarios dependen en mayor medida de los ingresos provenientes del petróleo (ver gráfica 2).

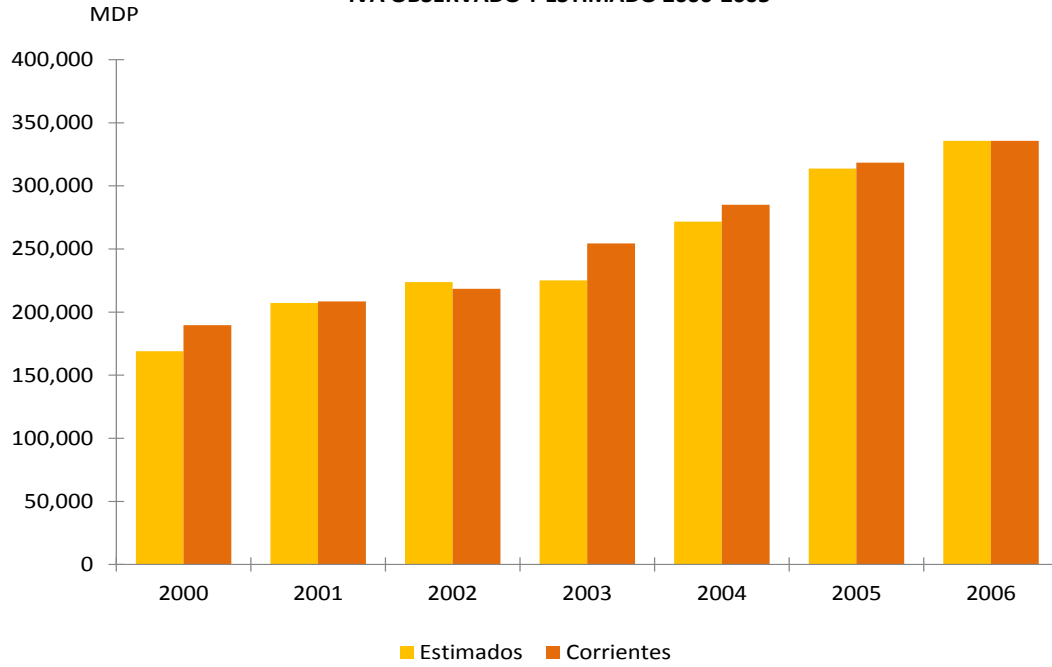
Gráfica 2:  
INGRESOS PRESUPUESTARIOS  
PARTICIPACIÓN DE PETROLEROS Y TRIBUTARIOS



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

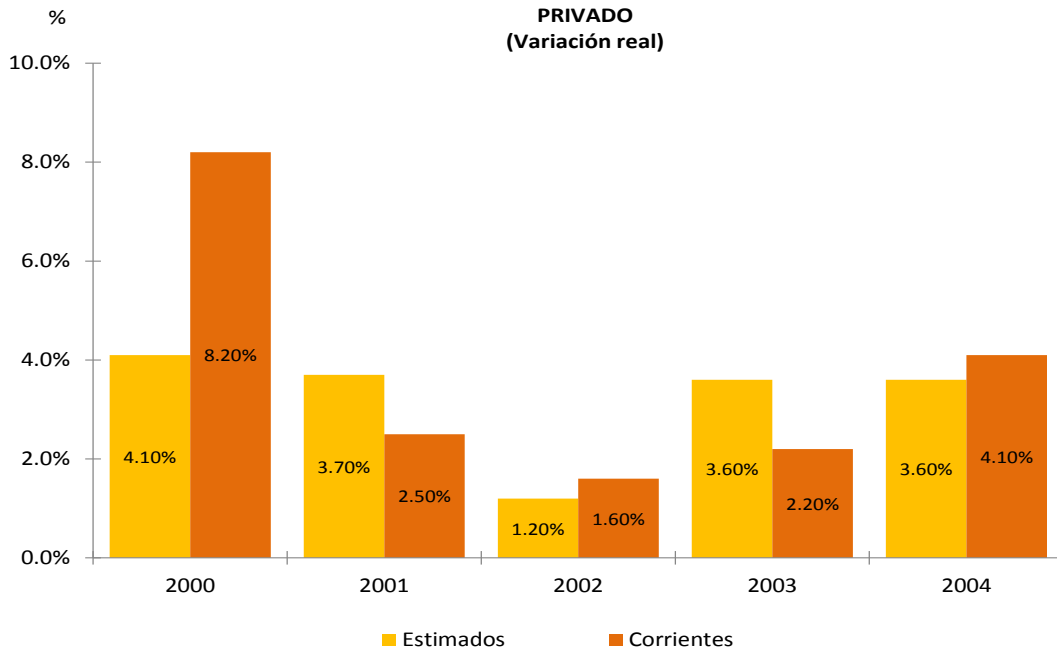
Para el año 2000. Se observó un incremento en la recaudación del 12.2 por ciento respecto a lo estimado de 169 mil 062.9 millones de pesos (Gráfica 3), debido al dinamismo en el consumo privado del orden del 8.2 por ciento (Anexo 1) frente al 4.1 por ciento considerado en los criterios Generales de Política Económica, para el mismo año.

**Gráfica 3:  
IVA OBSERVADO Y ESTIMADO 2000-2005**



Fuente: Elaboración propia, con datos de Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

**Anexo 1:  
GASTO DE CONSUMO FINAL  
PRIVADO  
(Variación real)**

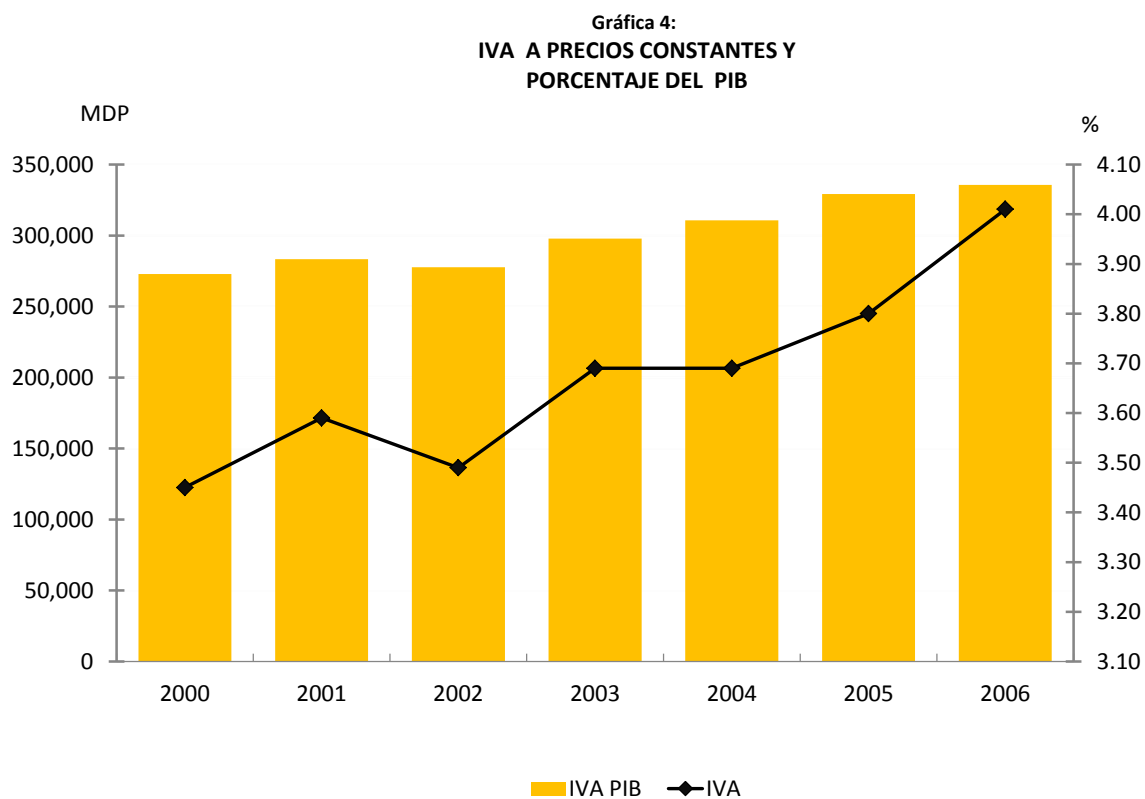


Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de Bienes y Servicios, SCNM-INEGI y Criterios de Políticas Económicas 2000-2006-SHCP.



Respecto al ejercicio anterior, se incrementó la recaudación en 11.9 por ciento en términos reales, derivado de las modificaciones a la ley del IVA como son: la incorporación al esquema de retención de los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de bienes y a los comisionistas; además, a las adecuaciones al esquema de acreditamiento.

Comparada con el Producto Interno Bruto, la recaudación se ubicó en 3.45 por ciento (Gráfica 4).

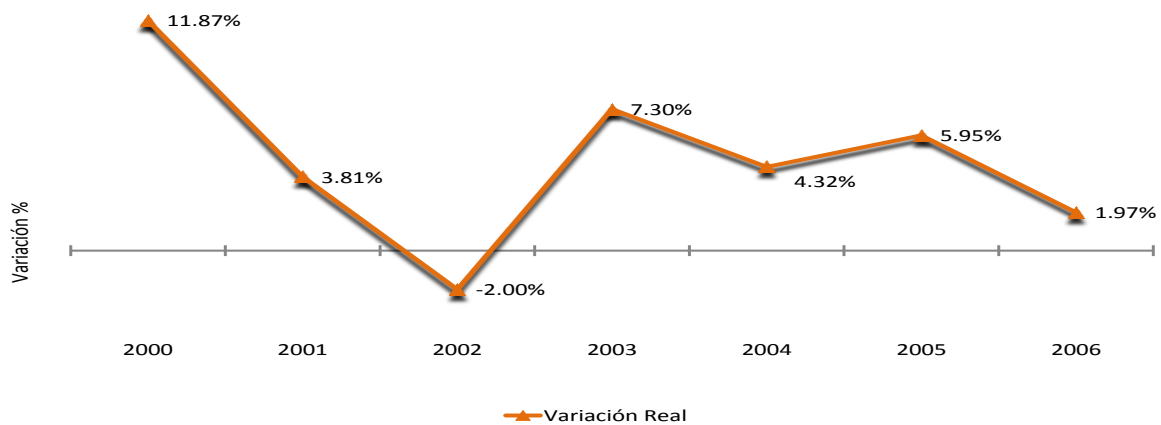


Fuente: Elaboración propia, con datos de Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

Para el año 2001. La recaudación observada durante este ejercicio fue mayor en 0.6 por ciento respecto a la Ley de Ingresos, estimado en 207 mil 236.5 millones de pesos (Ver Gráfica 3).

Referente al ejercicio anterior, se registró un aumento en la recaudación de 3.8 por ciento en términos reales, derivado de las medidas adoptadas como el Programa Cuenta Nueva y Borrón. Asimismo, aumentó la recaudación en términos del PIB al ubicarse en 3.59 por ciento (Gráfica 5 y 4).

Gráfica 5:  
IVA Variación porcentual real 2000-2006



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados" con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

Para el año 2002. Durante el periodo en estudio, sólo en este ejercicio no se alcanzó la meta en 2.4 por ciento a lo estimado en la Ley de Ingresos. Respecto al ejercicio anterior, la recaudación disminuyó 2.0 por ciento en términos reales, debido al moderado dinamismo en el consumo privado (Anexo 1) y las modificaciones fiscales que durante este ejercicio se realizaron, como el cambio de régimen a flujo de efectivo el cual entró en vigor a partir de marzo del 2002, lo que impactó negativamente el flujo de la recaudación.

Además, se creó una nueva contribución denominado "Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios", el cual gravaba productos como prendas de vestir de seda o piel, televisores de pantalla plana, agendas electrónicas, perfumes, servicios como la práctica del golf, equitación, actividades deportivas náuticas, entre otros. Este nuevo impuesto, incrementaba la carga impositiva de los contribuyentes, pues gravaba doblemente estos productos. En materia de recaudación, se estimó obtener por este impuesto 8 mil 751.4 millones de pesos; sin embargo, sólo se captará 1 mil 852.8 millones de pesos, debido a su complejidad en los conceptos objeto del gravamen, lo que ocasionó inseguridad jurídica en los contribuyentes y la presentación de diversos amparos.

Para el año 2003. Durante este ejercicio se observó un aumento en la recaudación del 13.0 por ciento respecto a la meta estimada en la Ley de Ingresos en 225 mil 154.3 millones de pesos (Gráfica 3), debido a que el valor de las ventas de los productos comercializados por PEMEX fue superior a lo estimado.

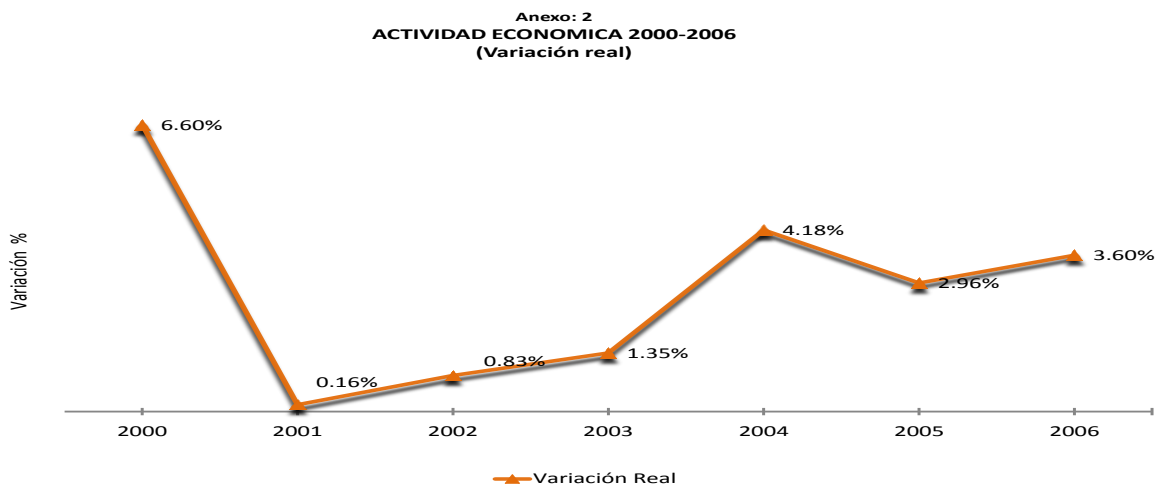


En términos del PIB la recaudación del IVA aportó el 3.69 por ciento (Gráfica 4). Respecto con el ejercicio anterior, la recaudación aumentó en 7.3 por ciento en términos reales (Gráfica 5), debido a las modificaciones fiscales a la Ley del IVA, como son: la incorporación permanente del régimen de flujo de efectivo, el calcular el

impuesto mensualmente en lugar de anual, que permitió eliminar el ajuste Semestral y se fortaleció el gravar con tasa general, a los productos destinados a la alimentación preparados para su consumo. Es de mencionar que para este ejercicio, no se continuó con la vigencia del Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios pues fue declarado Inconstitucional.

Para el año 2004. La recaudación observada para este ejercicio, se superó en 4.9 por ciento respecto a la programada en la Ley de Ingresos fijado en 271 mil 614.9 millones de pesos (Gráfica 3), debido a que el consumo privado se ubicó por arriba de lo estimado (Anexo 1).

En términos del PIB la recaudación se ubicó en 3.7 por ciento (Gráfica 4). Respecto al ejercicio anterior se registró una variación del 4.32 por ciento en términos reales (Gráfica 5), debido principalmente a las medidas adoptadas para el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales, como el régimen de flujo de efectivo y el entero mensual y definitivo; además, de que se observó crecimiento en la actividad económica en 4.18 por ciento (Anexo 2). Asimismo, se eliminó la exención del IVA a los Pequeños Contribuyentes y se permitió que las entidades federativas que celebren convenio con la Federación, pudieran administrar y recaudar este impuesto.



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006



Para el año 2005. Durante este ejercicio se cumplió con la meta al superar en 1.5 por ciento a lo programado en la Ley de Ingresos fijado en 313 mil 739.9 millones de pesos. En términos del PIB, el IVA aportó el 3.8 por ciento ( Ver Gráfica 6), respecto al ejercicio anterior, se observó una variación del 6.0 por ciento en términos reales (Ver Gráfica 5), debido al dinamismo de la actividad económica y las medidas adoptadas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para el año 2006. Para este año, se estima recaudar por concepto de IVA 335 mil 746.8 millones de pesos, equivalente a 4.01 por ciento del PIB, lo que permitiría un aumento en la recaudación del 2.0 por ciento en términos reales respecto al año anterior (Gráficas 4 y 5). Tratándose de la eliminación de la exención a los Pequeños Contribuyentes, aprobada desde el ejercicio 2004, se adecuó la legislación a la sentencia de inconstitucionalidad declarada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por otro lado, se debe tener en cuenta el efecto en la recaudación a partir del 1 de julio del 2006, motivado por la devolución del IVA que los turistas extranjeros pudieran solicitar, siempre que cumplan con ciertos requisitos.

Durante este Periodo 2000 – 2006. En materia de recaudación, se puede observar que la tendencia del IVA es hacia el alza, motivada por la expansión de la actividad económica, así como el incremento en el consumo, pues está directamente relacionada con la evolución de la actividad económica del país, particularmente con el consumo, además de otros factores como la eficiencia administrativa.

En los años que van del presidente Felipe Calderón se ha buscado introducir algunos cambios: se establece el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), que reemplazó el Impuesto al Activo (IMPAC) y que, en principio, podría reemplazar al ISR en 2011. También se introduce el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) y recientemente en 2009 se eleva a 16 la tasa del IVA y ligeramente las tasas del ISR para personas físicas y morales.

Sobre la recaudación tributaria a lo largo de los años, la baja carga tributaria ha significado recurrir a otras fuentes de financiamiento para complementar el gasto público, entre otras: el crédito externo, el crédito interno y el encaje legal. Después de 1980, la producción y exportación de petróleo ha desempeñado un papel muy importante en el financiamiento del gasto público, hasta el punto de llegar a convertirse en un problema de finanzas públicas.

La dependencia de los ingresos petroleros para financiar el gasto público es enorme:



**Cuadro 7:**  
**Participación de ingresos petroleros\* en los Ingresos presupuestarios totales del sector público, %**

AÑO	%	AÑO	%
1985	38.0	1990	30.0
1995	35.5	2000	32.6
2005	37.3	2010**	36.1

\* Los ingresos petroleros del fisco incluyen ingresos tributarios (IEPS, IVA y aranceles) y no tributarios (diversos derechos).

\*\* Estimado, Fuente. SHCP.

El peso de los ingresos no tributarios (que en su enorme mayoría se obtienen del petróleo) dentro del total de los ingresos del gobierno federal es enorme y, al analizar el comportamiento del total de los ingresos se advierte que la caída de los ingresos tributarios se compensa, casi en su totalidad, por el aumento en los ingresos no tributarios:

**Cuadro 8:**  
**Ingresos del Gobierno Federal, % del PIB**

AÑO	TRIBUTARIOS	NO TRIBUTARIOS*
1990	9.8	4.9
1995	8.4	5.4
2000	9.7	4.8
2005	8.8	6.5
2010**	8.5	5.5

\* Derechos, productos y aprovechamientos.

\*\* Estimado. Fuente: SHCP.

México es de los países a nivel mundial que presenta uno de los niveles más bajos de productividad en la recaudación de impuestos, particularmente en el ISR y el IVA, los



dos principales instrumentos tributarios en el mundo<sup>40</sup>. La baja productividad de los impuestos en México se explica en buena medida por la inadecuada administración de los tributos, los grandes niveles de evasión y elusión, así como la creciente economía informal alentada por las bajas tasas de crecimiento económico de los últimos años.

Históricamente el sistema tributario de México se ha caracterizado por su baja productividad en comparación con otras economías de América Latina. En el año 1992 por cada punto porcentual del IVA Chile recaudaba 50% más que Argentina y 60% más que México.<sup>41</sup>

En 2001, la productividad del IVA en México fue de alrededor del 0.3, mientras que la de Chile, Brasil, Costa Rica y Perú fue de 0.59%, 0.52%, 0.45% y 0.44%,

respectivamente<sup>42</sup>. En 2003, la productividad del IVA era de 0.22 en México y de 0.49% y 0.34% para Chile y Argentina, respectivamente. Esto significa que si México hubiera tenido la productividad de Chile o Argentina, la carga tributaria del IVA se hubiera incrementado en 4 o 1.8 puntos porcentuales del PIB, respectivamente, manteniendo constante la tasa de 15%. Actualmente, con una tasa del IVA de 15%, sólo se recauda menos de 4% del PIB. Esto es, una productividad de 0.25% y si se excluye del total de la recaudación del IVA lo que se recauda en las aduanas, la productividad interna de la administración del tributo es muy baja: con una tasa de 15%, sólo se recauda internamente menos de 2% del PIB, o sea una productividad un poco mayor a 0.15% algo similar sucede con el ISR.

La tasa de evasión fiscal en México es una de las más altas entre las economías con semejante nivel de desarrollo, y limita sustancialmente la productividad de los impuestos. Las personas físicas evaden impuestos al no declarar totalmente sus ingresos por sueldos y salarios, actividad profesional, arrendamiento y otros ingresos. En el caso de arrendamiento, la evasión llega a representar hasta 70% de la recaudación potencial por esta actividad<sup>43</sup>. Por otro lado, es común también que las personas morales incurran reiteradamente en actividades de evasión, sobre todo las medianas y pequeñas empresas. La evasión de las Repecos es especialmente considerable 15% hasta de 80% de la recaudación potencial por actividad empresarial, 16% En México, “las estimaciones de la evasión a nivel general van desde 27% hasta 40% de la recaudación potencial” en tanto, para “Argentina la evasión es de 31%, 24% para Canadá y Chile, 14% en Portugal y 5% en Nueva Zelanda”.<sup>44</sup>

<sup>40</sup> La productividad de un impuesto es el resultado del cociente de la carga tributaria entre la tasa general del impuesto. Es decir, “indica el rendimiento recaudatorio real del impuesto e indirectamente indica la magnitud de incumplimiento.” M. ergman, La administración tributaria en América Latina: una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México, Documento de trabajo, México, CIDE, 2002.

<sup>41</sup> Ibid.

<sup>42</sup> OCDE, Challenges to Fiscal Adjustment in Latin American, the cases of Argentina, Brazil, Chile and Mexico, París, Francia, 2006, p. 54

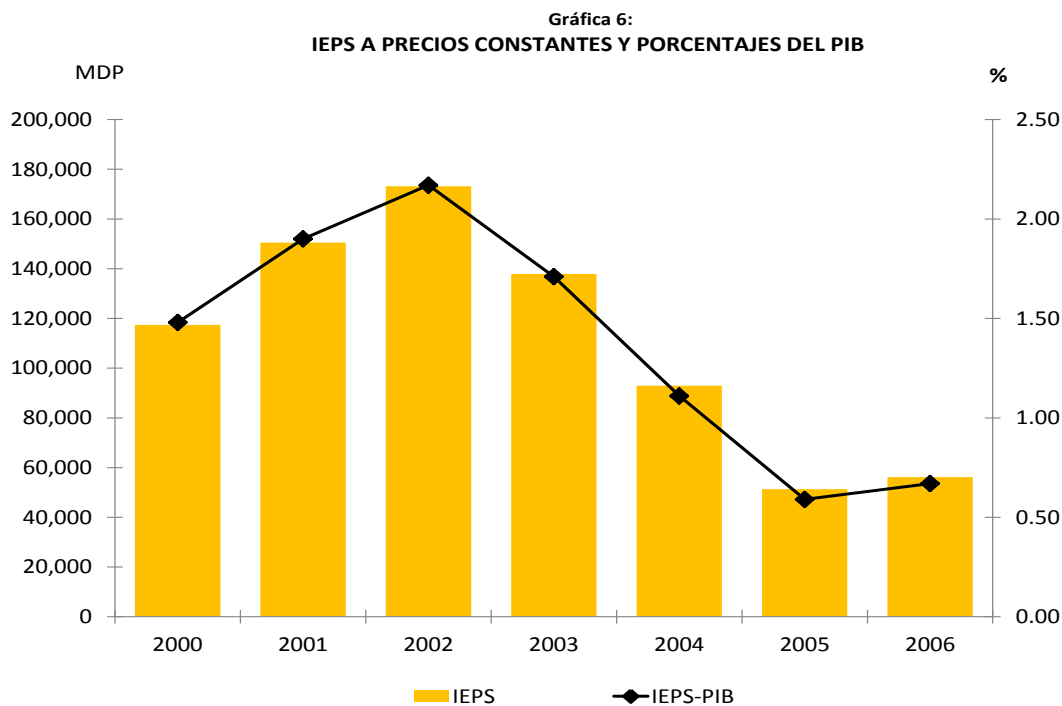
<sup>43</sup> CEFP, Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP), México, 2010, sección II, Política de Ingresos, pp. 38-39.

<sup>44</sup> OCDE, Challenges to Fiscal ... op. cit. También, CIDE e ITAM, Análisis de las finanzas públicas en México, México, Foro Consultivo de la Ciencia-Conacyt, México, 2003, p. 14. También ver, Evasión Global de Impuestos, ITESM, México D. F., octubre de 2009.

### 5.4.2.- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

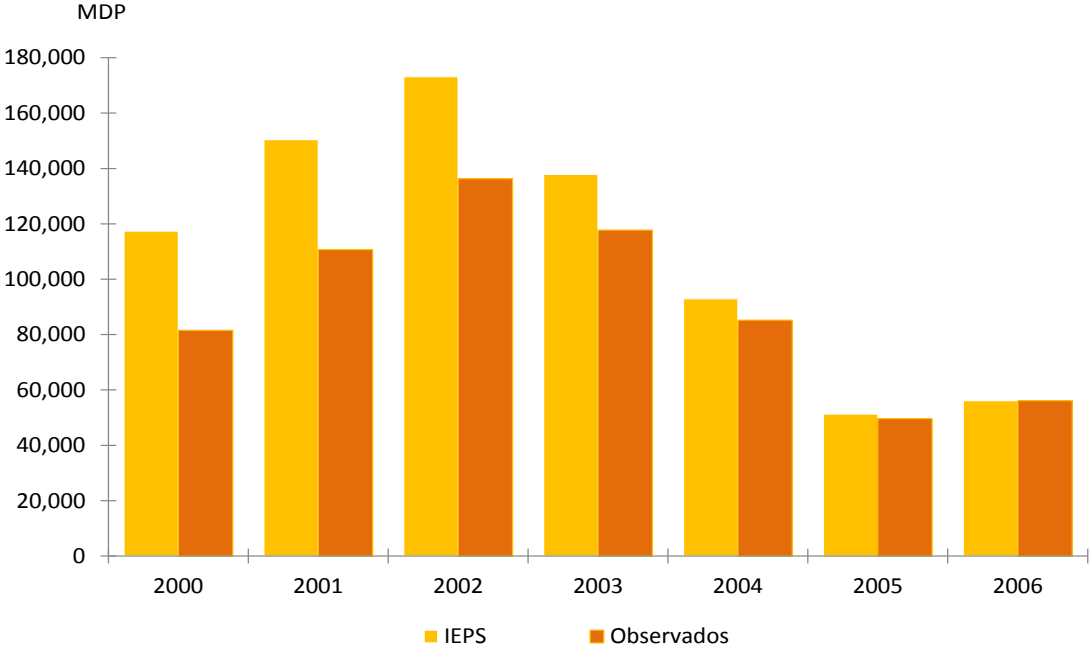
La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) entró en vigor en 1981. Actualmente, los sujetos que se encuentran obligados al pago de este impuesto, son las personas físicas o las morales que en territorio nacional enajenen o importen los bienes señalados en la Ley del IEPS, como bebidas alcohólicas, tabacos labrados, gasolina, diesel, refrescos, entre otros.

Para el ejercicio 2000. En términos del PIB, la recaudación se ubicó en 1.48 por ciento (Gráfica 6), equivalente a 25 mil 472.3 millones de pesos menor a lo estimado en la Ley de Ingresos (Gráfica 7), debido principalmente a que el precio del petróleo se ubicó por encima de lo estimado, lo que ocasionó que el Impuesto Especial a la gasolina y diesel disminuyera (Anexo 3). Respecto al ejercicio anterior, la recaudación disminuyó 31.8% (Gráfica 8), debido a las devoluciones que los contribuyentes obtuvieron por concepto de modificaciones a la Ley en bebidas alcohólicas, derivado de juicios contra las autoridades fiscales.



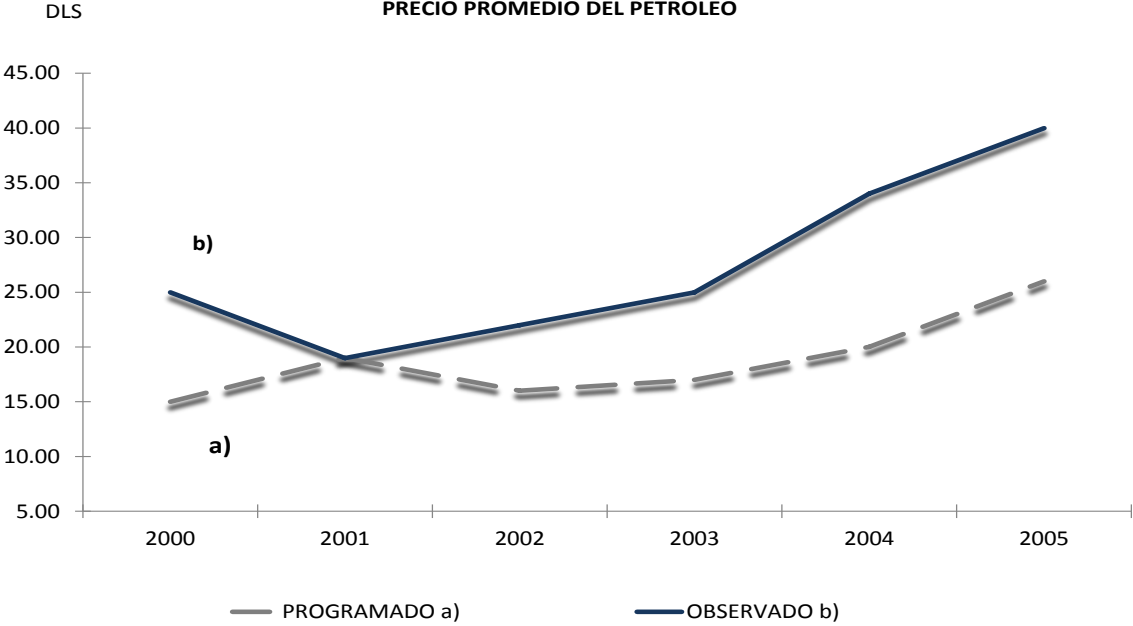
Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

**Gráfica: 7**  
**IEPS**  
**OBSERVADO, ESTIMADO Y CUMPLIMIENTO**



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

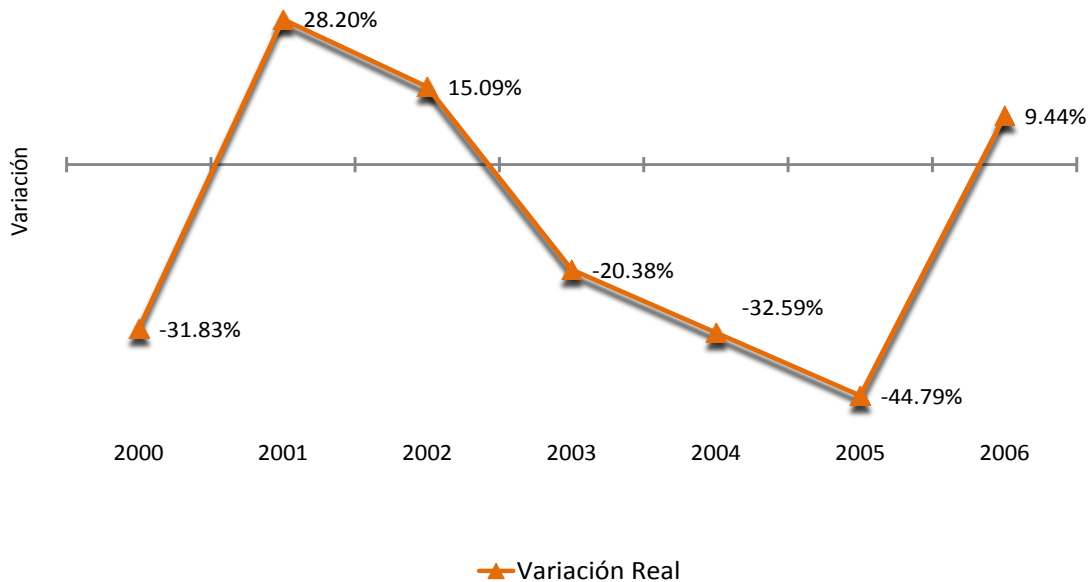
**Anexo 3:**  
**PRECIO PROMEDIO DEL PETROLEO**



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006



Gráfica 8:  
IEPS Variación porcentual real 2000-2006



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados" con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

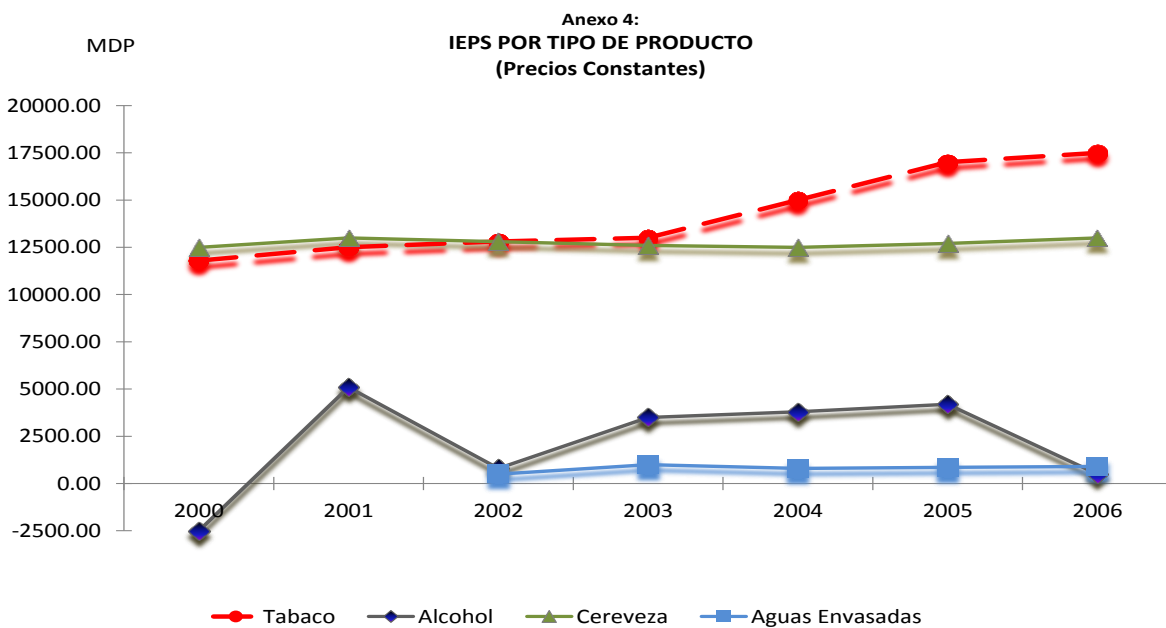
Es de mencionar que hasta el 31 de diciembre de 1999, las bebidas alcohólicas se gravaban de acuerdo a su contenido alcohólico y su forma de pago permitía cadenas de causación pues, por un lado, el impuesto del vendedor lo trasladaba al comprador y podía acreditar el impuesto del comprador al fisco, por lo que se estableció una nueva mecánica por medio de la cual el fisco puede obtener el impuesto en el momento en que las bebidas alcohólicas sean producidas, envasadas, fabricadas o importadas. A partir del año 2000 entró en vigor el esquema de cuota por litro por lo que se eliminó la cadena de causación y el acreditamiento del impuesto sin tener que esperar hasta que llegara al consumidor final.

Para el ejercicio 2001. Para este ejercicio faltaron ingresos por 9 mil 310.5 millones de pesos para alcanzar la meta establecida en la Ley de Ingresos (Gráfica 10); dicho faltante obedeció a que el precio spot de Houston se cotizó por encima de lo estimado y por tanto se redujo la recaudación del IEPS por gasolina con objeto de mantener el precio de dicho combustible. Respecto con el ejercicio anterior aumentó la recaudación en 28.2% (Gráfica 11), debido principalmente a que el precio de referencia de la gasolina y diesel fue menor respecto al cotizado en el 2001 (Anexo 3).



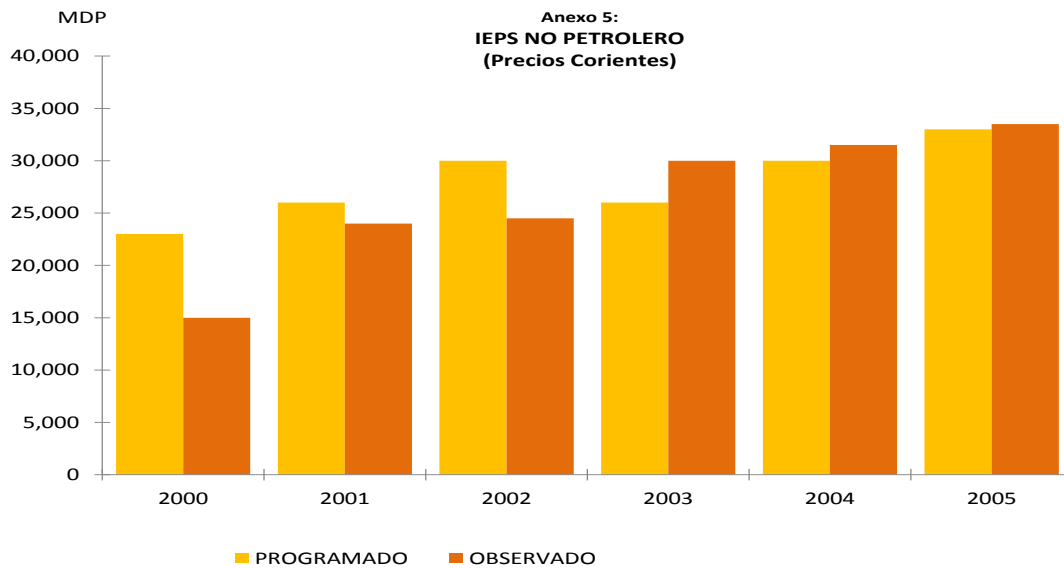
Para el ejercicio 2002. Para este ejercicio la recaudación observada se ubicó por debajo de la estimada en 12.1% (Gráfica 7), como consecuencia del efecto del precio de la gasolina el cual fue mayor a lo proyectado (Anexo 3).

Respecto al ejercicio anterior, aumentó la recaudación en 15.1 por ciento (Gráfica 8), registrando la mayor participación en términos del PIB al ubicarse en 2.17% durante el periodo en estudio (Gráfica 6). Lo anterior se debió a las modificaciones fiscales a la ley del IEPS, entre otras: la incorporación de nuevos actos gravados como 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; jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos, utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que contengan edulcorantes distintos del azúcar de caña; además, el cambio de esquema a flujo de efectivo, el cambio de régimen a bebidas alcohólicas, al pasar de cuotas por litro a la de ad valorem y el aumento gradual de la tasa impositiva a los tabacos labrados (Anexo 4).



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

Para el ejercicio 2003. La recaudación observada se ubicó 20.7% por debajo de la meta estimada (Gráfica 7), lo anterior obedeció a que los precios de la gasolina resultaron superiores al estimado, lo que implicó que el IEPS fuera inferior para mantener el precio al público programado (Anexo 3). Sin embargo, la recaudación proveniente de productos como tabaco, alcohol y aguas envasadas, fueron superiores a lo programado (Anexo 5).



Fuente: Elaboración propia, con datos de CEEP "H. Cámara de Diputados con base en información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2000-2005 y Ley de Ingresos 2006

En términos del PIB la recaudación se ubicó en 1.71% (Gráfica 6). Respecto al ejercicio anterior los ingresos disminuyeron en 20.4 por ciento, debido principalmente a los precios de la gasolina; sin embargo, se registró un incremento en los ingresos provenientes por tabacos por el aumento gradual de la tasa impositiva; asimismo, durante el 2002 se realizaron devoluciones provenientes de saldos a favor en el régimen de bebidas alcohólicas por el cambio de esquema (Anexo 4).

Para el ejercicio 2004. Para este ejercicio, la recaudación observada disminuyó en 38.1% respecto a lo estimado en Ley de Ingresos de la Federación, debido al precio de la gasolina en el mercado spot de Houston (Anexo 3).

Por otra parte, el IEPS no petrolero estuvo por encima de lo programado, particularmente por tabacos y bebidas alcohólicas (Anexo 5). En términos del PIB se ubicó en 1.11% (Gráfica 4). Respecto al ejercicio anterior la recaudación disminuyó 32.6% (Gráfica 8), debido a que los precios de la gasolina fueron superiores a los registrados en el 2003, derivado del aumento del precio del petróleo en el mercado internacional.

Para el ejercicio 2005. La recaudación observada se ubicó por debajo a lo estimado en la Ley de Ingresos en 55.2 por ciento (Gráfica 7). Durante el periodo en estudio, en este ejercicio se registró la menor recaudación del IEPS al registrar 0.59 por ciento del PIB (Gráfica 6), debido a los altos precios de la gasolina y diesel en el mercado spot de Houston (Anexo 3). Asimismo, los ingresos provenientes por productos no petroleros prácticamente permanecieron constantes, sólo aumentó la recaudación proveniente de tabacos labrados como consecuencia del aumento gradual en la tasa impositiva (Anexo 4).



Para el ejercicio 2006. Para este año, se estima recaudar por concepto de IEPS 56 mil 158.9 millones de pesos, equivalente a 0.67% del PIB, Sin embargo, el cumplimiento de la meta dependerá de los precios de la gasolina en el mercado spot de Houston (Gráficas 6 y 7).

Periodo 2000 – 2006. En materia de recaudación se puede observar que la tendencia del IEPS es hacia la baja, debido principalmente a que el impuesto especial a la gasolina se comporta en forma contraria al precio internacional de este combustible y, por otra parte, porque los demás productos gravados por la Ley del IEPS, dependen de la actividad económica, así como el incremento en el consumo, pues está directamente relacionada con la evolución de la actividad económica del país particularmente con el consumo, además de otros factores como la eficiencia administrativa.

Otro de los factores que explican la baja productividad de los impuestos, y estrechamente relacionada con la evasión es el tamaño de la economía informal, que reduce considerablemente la base gravable. En 2009 la población ocupada en el sector informal fue de poco más de 12 millones de personas, representando 28.2% de la población ocupada. En el período 2002-2003 la economía informal en México como porcentaje del PIB fue de 33.2%, arriba de países latinoamericanos como Argentina y Chile, con 28.9 y 20.9%, respectivamente.<sup>45</sup>

Es fundamental entender los motivos del por qué durante tantos años y tantas llamadas reformas impositivas y modificaciones a la administración tributaria, han resultado ineficaces para incrementar la carga tributaria.

Gran parte de la explicación se encuentra en los siguientes cuatro ámbitos:

- a) la poca eficaz y eficiente administración tributaria: a pesar de las reformas y su profesionalización, ésta presenta muy bajos niveles de productividad y eficiencia.
- b) el gasto fiscal: los recursos que se dejan de captar por el fisco como resultado de las exenciones, tratamientos especiales, estímulos, privilegios que las leyes establecen son muy elevados.
- c) la percepción negativa que los causantes tiene sobre la forma en que se comporta el gobierno en materia de gasto y manejo honesto y eficaz de la cosa pública.
- d) la constante incertidumbre en materia hacendaria. Año con año la autoridad define un esquema en materia hacendaria en el que se incluyen, invariablemente, nuevas y distintas disposiciones en materia tributaria.

## **5.5.- Efectos de la Evasión Fiscal**

Un efecto es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. Otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de

---

<sup>45</sup> CEFP, Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP), México, 2010, sección II, Política de Ingresos, p. 41.



evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

El número de auditorías determina la posibilidad para que un evasor sea detectado. La probabilidad de ser auditado disminuye la evasión, siendo las primeras auditorías más efectivas que las siguientes y dependiendo de la clase de industria o servicios de que se trate, así mismo será el grado de evasión.

La evasión a su vez motiva por falta de respeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. La evasión hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los evasores quienes son los que finalmente se benefician.

Otro efecto de la evasión es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.

Hay quienes ven en la evasión uno de los medios menos complejos para obtener fáciles ganancias y están convencidos que eludiendo las obligaciones tributarias no perjudican a nadie ni constituyen acción denigrante. El evasor procura justificarse frente a las acciones que realiza al margen de la ley. El exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, son motivos de confusión e incertidumbre estimulando a los contribuyentes a evadir. La evasión provoca pérdidas al fisco por el monto de tributos evadidos y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal por parte del legislador, perjudicando a los contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones tributarias.

## **5.6.- La Administración Tributaria**

En materia de administración tributaria, el desempeño en México es bastante pobre considerando las necesidades de recaudación así como los estándares internacionales en la materia.

Sin duda se han tomado medidas importantes en diferentes momentos para, en principio, mejorar la administración tributaria. Por ejemplo: a) se ha modificado su organización a fin de cambiar de una que descansaba en la administración por tributos a otra que descansa en la administración por funciones: sustantivas (Asistencia al contribuyente, Normativa y técnico-jurídica, Recaudatoria, Fiscalizadora, Cobranza, etc.) y de apoyo (informática, control interno, capacitación, estudios, etc.); b) se creó el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y se separaron las tareas de administración de los tributos, de las de definición de política en la materia; c) se han abandonado los métodos manuales de revisión y control, a favor del uso de medios y registros informáticos; d) se ha facilitado el cumplimiento de las obligaciones: pago en bancos,



pago electrónico, etc. y, e) en alguna medida (poca) se han simplificado normas y procedimientos.

Con todo, la administración tributaria es relativamente ineficiente. Cada año se introducen diversos tipos de cambios menores en las leyes en materia tributaria (la llamada miscelánea fiscal). Ello hace que para el causante y para la autoridad se tenga que trabajar en un esquema tributario diferente cada año, reduciendo la certidumbre necesaria para la actividad económica y particularmente afectando la productividad de las empresas.

México sigue estando en un nivel de facilidad administrativa para el cumplimiento de obligaciones fiscales muy bajo en comparación con otros países. De un total de 181 países, México ocupa el lugar 106 en facilidad para pagar impuestos, por debajo de Argentina, Brasil, Colombia, Chile y la totalidad de los países de la OCDE.<sup>46</sup>

El costo (en centavos) de recaudar un peso sigue siendo alto y lo es en comparación con lo que sucede en otras partes del mundo. Costos superiores a los que se observan en otros países de la OCDE y de América Latina<sup>47</sup>. Si bien durante el período 2002-2008 se registró un descenso constante en el costo de la recaudación en México, en 2009 se tuvo un costo bruto por peso recaudado de 0.69 centavos y un costo neto de 0.96 centavos, costos superiores a los 0.59 y 0.79 centavos registrados en 2008, respectivamente.

Es importante continuar con la tendencia a la baja del costo de la recaudación, pues en principio, muchos de los tributos no deberían representar ni mayor costo, ni mayor problema de tipo administrativo: a) en el caso de los IEPS, son muy pocas las empresas (tabacaleras, cerveceras, las productoras de bebidas de alcohol, embotelladoras de refrescos, etc.); b) los causantes mayores son pocos (los mil más grandes aportan el grueso de la recaudación del ISR) y a la mayoría de los causantes del ISR se les retiene en la fuente (alrededor de 50% de lo recaudado); c) el IVA que se recauda en frontera representa un alto porcentaje de la recaudación total del IVA, etc.

La administración de los tributos está altamente centralizada. La distancia que separa a la autoridad de los causantes es enorme. Es reducida la cooperación entre los diferentes órdenes de gobierno. El SAT no tiene idea cabal y clara de quiénes son los causantes (no se ha depurado el padrón de causantes) y cuáles son sus obligaciones. Los sistemas de fiscalización son costosos y rinden poco en dinero.

<sup>46</sup> CEFP, Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano, op. cit.

<sup>47</sup> El costo de la recaudación es el cociente entre el presupuesto ejercido por el Sistema de Administración Tributaria (SAT) y los ingresos tributarios administrados por el SAT, multiplicado por 100 para obtener el valor en centavos. El costo por peso recaudado neto se obtiene descontando las devoluciones y compensaciones a los ingresos tributarios administrados por el SAT.





### **5.7.- El Presupuesto de Gastos Fiscales.**

El gasto fiscal en México es muy alto<sup>48</sup> en comparación con el observado en gran parte de las economías con similar o mayor nivel de desarrollo.

Por lo que hace a la promoción del desarrollo económico, por la vía fiscal, generalmente se enfrentan dos puntos de vista: el que se refiere a los incentivos y el que se refiere a los recursos. Quienes piensan que es la insuficiencia de incentivos lo que provoca el poco crecimiento económico y la poca inversión de los particulares en cierto tipo de actividades, promueven reformas de toda índole al sistema tributario con el fin de otorgar mayores concesiones a los contribuyentes a pesar de que, con ello, la recaudación baje. Por el contrario, quienes piensan que el poco crecimiento económico y la poca inversión privada son consecuencia de la falta de recursos, promueven reformas tributarias de todo tipo y eliminan tratamientos especiales y estímulos para, por la vía de la mayor recaudación, aumentar la inversión y el gasto público. En este último caso, el estímulo se daría por la vía de mejores servicios de educación, atención a la salud, caminos, infraestructura y otros que resultarían al disponerse de mayores recursos fiscales.

En realidad, es la falta de recursos públicos y no la insuficiencia de incentivos fiscales lo que limita el desarrollo económico. En los últimos años, de 1995 a la fecha, las diferentes iniciativas en materia fiscal han tenido una marcada orientación hacia el estímulo, el tratamiento especial. Salvo los años 1999 y 2000, en todos los demás el Congreso de la Unión aprobó más medidas que conceden recaudación a las que tienen por propósito aumentarla.

Durante el gobierno del presidente Zedillo, 27% de las medidas de política tributaria fueron de estímulos; 25% de carácter de recaudatorio y el resto o bien neutrales o bien para buscar eficiencia administrativa. Durante el gobierno del presidente Fox 48% de las medidas fueron de estímulo y tan sólo 25% de carácter recaudatorio. El resto para buscar mayor eficiencia administrativa o simplemente neutrales.<sup>49</sup>

En todos los tributos hay tratamientos especiales, estímulos, exenciones. Los gastos fiscales por concepto del ISR, se concentran en deducciones autorizadas a las empresas y en los ingresos exentos por salarios, para el caso del ISR para personas físicas. En el caso del IVA, los principales gastos fiscales se asocian a los rubros de tasa cero, bienes y servicios exentos y tasa preferencial de 10% en las zonas fronterizas, además de los beneficios establecidos en las diferentes leyes tributarias y el Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, que faculta al Ejecutivo a otorgar todo tipo de beneficios tributarios en: a) exenciones o condonaciones, b) facilidades administrativas para el cumplimiento del pago de un impuesto; c) estímulos o subsidios. Por la vía de los decretos presidenciales (tributación por decreto) el Ejecutivo ha moldeado el sistema impositivo otorgando unilateralmente beneficios, excepciones y privilegios tributarios contrario a lo establecido en la ley. Entre 2000 y 2006 se

<sup>48</sup> Los gastos fiscales son concesiones a los contribuyentes que se desvían de la estructura impositiva normal. Toman la forma de exenciones, deducciones, créditos fiscales, tasas preferenciales, entre otros.

<sup>49</sup> Schatan, Baja recaudación tributaria y debilidad institucional en México, 1994-2006, tesis para obtener el grado de Doctor en Economía por la UNAM



decretaron 79 medidas que significaron algún beneficio tributario la mayoría de ellas (43%) fueron excepciones o condonaciones y por estímulos (39%).<sup>50</sup>

A nivel internacional, dentro de los países de la OCDE, Canadá es el país que tiene el monto de gastos fiscales más alto como porcentaje de los ingresos tributarios: 44.4%. Le siguen México y Reino Unido con 41.8 y 35.2%, respectivamente. Por el contrario, Holanda y Alemania son los países que presentan los gastos fiscales más bajos: 5.1 y 8.5%, respectivamente. Considerando los gastos fiscales como porcentaje del PIB, Reino Unido y Canadá tienen los porcentajes más altos con 12.8 y 7%, respectivamente. Nuevamente Alemania (0.8%) y Holanda (2%) presentan los gastos fiscales más bajos. En México en los últimos años ha variado de 5.6 a 7.4 por ciento.<sup>51</sup> Aunque no es un tributo federal, el impuesto predial (municipal) está lleno de tratamientos especiales. En parte, por ello, los municipios prácticamente no recaudan. La propiedad comunal y ejidal está exenta del gravamen (hablamos de un muy alto porcentaje de la propiedad raíz en el país). Además, las instalaciones de la SEP, de Pemex, de Aeropuertos, del IMSS y muchas otras instalaciones públicas y privadas están exentas.

### Gasto Fiscal en México como porcentaje del PIB

AÑO	%	AÑO	%
2003	6.4	2004	5.8
2005	6.4	2006	5.6
2007	5.9	2008	7.4

Fuente: CEFP, op. cit., pp. 71 y 72.

En el caso de México, la SHCP estima anualmente el monto de los gastos fiscales incurridos debido a esos tratamientos especiales del IVA: 1) tasa cero, 2) exenciones y 3) tasas preferenciales en zonas fronterizas. El siguiente cuadro presenta esas estimaciones para 2006, que en conjunto representan el 1.97% del PIB ó 187 mil millones de pesos. Estos resultados se presentan para que puedan ser contrastados con estimaciones independientes de los gastos fiscales estimados en esta investigación.

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> CEFP, Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano, Op. cit., pp. 74-78.



**Presupuestos de Gastos Fiscales 2006 IVA**

<b>Concepto</b>	<b>% PIB</b>	<b>Millones de pesos</b>
TOTAL IVA	1.9436	187,011.0
1) Tasa cero	1.4273	128,340.0
Medicinas	0.1084	9,747
Libros, periódicos y revistas	0.0683	6,141.4
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	0.0456	4,100
Otros productos	0.0294	2,643.6
Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias	0.0047	422.6
2) Exentos	0.3849	34,609.4
Servicios médicos	0.0253	2,274.9
Servicios de enseñanza	0.1541	13,856.4
Servicios de transporte terrestre de personas	0.1059	9,522.3
Espectáculos públicos	0.0074	665.4
Vivienda	0.0922	8,290.4
3) Tasa de 10% en la región fronteriza	0.1314	11,815.2
Baja California	0.0442	3,974.4
Baja California Sur	0.0056	503.5
Quintana Roo	0.0121	1,088.0
El resto	0.0695	6,249.3

Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.



## 5.8.- Penas y Sanciones por incumplimiento

La LIVA no contempla sanciones a los contribuyentes cuando incumplen o evaden el pago del impuesto ya que éstas se encuentran normadas genéricamente en el Código Fiscal de la Federación (CFF).<sup>52</sup>

Cuando un contribuyente no entera al fisco las retenciones por IVA que efectúa a sus proveedores o cuando omite pagar las diferencias del impuesto a su cargo, se hace acreedor a varias sanciones, que también aplican a los demás impuestos federales.

Las sanciones es uno de los principales medios que tiene la autoridad para incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Éstas castigan dos tipos de conductas:

- a. Infracciones.
- b. Delitos fiscales.

Las infracciones se aplican a los contribuyentes con independencia de exigir administrativa o judicialmente el pago de las contribuciones omitidas y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en un delito.

Comete una infracción cualquier contribuyente que incurra en una falta que el CFF especifique como tal. Las infracciones se castigan con multas. La amenaza de pagar una multa tiene el propósito de desincentivar el incumplimiento de las obligaciones.

Finalmente el contribuyente deberá pagar también las contribuciones actualizadas, el objeto de compensar al fisco por el deterioro inflacionario que sufran los pagos omitidos, recargos, los cuales asumen el costo de oportunidad de los recursos que dispuso indebidamente el contribuyente durante el tiempo en que debió pagarlos y el tiempo en que se exige su pago.

Las multas por concepto de infracciones se fijan con base en un conjunto de supuestos y consideraciones que determinan el nivel de gravedad de la falta. Se consideran agravantes las siguientes conductas:

- Reincidencia.
- Utilizar documentos falsos.
- Llevar más de dos sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- Destruir total o parcialmente la contabilidad para encubrir u ocultar información.
- Omitir el pago de las retenciones que se hagan a otros contribuyentes.

Las multas se fijan con base en un porcentaje de las contribuciones omitidas, las agravantes y las condiciones del caso. También existen montos específicos para infracciones particulares.

Las penas para los delitos son la prisión temporal que depende del monto defraudado y la gravedad del caso. Para el CFF son responsables de un delito fiscal quienes ejecuten una acción ilegal, la planeen, ayuden, induzcan a otro con engaños a

<sup>52</sup> Título Cuarto: De las infracciones y delitos fiscales del CFF.



cometerla, auxilién después de cometerla o se valgan de alguien para ejecutarla. Asimismo, es responsable de encubrimiento quien sabiendo de la acción, obtenga un beneficio o lucre con ella.

También se castiga la tentativa, es decir, iniciar una acción delictiva que no llegue a materializarse. Se considera agravante una acción ilegal que se cometa de manera continua. Los delitos que señala el CFF son los siguientes:

El contrabando.

El contrabando calificado.

La defraudación fiscal.

Aunque en la jerga fiscal se usa el término “evasión” fiscal para referirse a una acción ilegal de no pago de impuestos, total o parcialmente, en tanto que el término “elusión” aplica cuando se utilizan los vacíos legales o algún tipo de ingeniería legal o financiera que evite o disminuya el pago de los mismos, el término que se utiliza legalmente es el de “defraudación fiscal”. Este se aplica a quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución (parcial o provisional) u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Se considera defraudación fiscal el presentar deducciones falsas u ocultar los ingresos obtenidos, y en el caso de las personas físicas que presten un servicio profesional independiente o reciban salarios, efectuar erogaciones superiores a los ingresos declarados en un ejercicio sin comprobar las causas de la discrepancia.

Aún cuando están completamente reguladas las transacciones económicas, los contribuyentes pueden evadir el pago del IVA cuando no expiden facturas. Al no hacerlo, pueden acreditar el IVA pagado a sus proveedores y obtener saldos a cargo menores, o incluso, saldos a favor sin que exista manera de rastrear las operaciones. Esto ocurre principalmente en transacciones comerciales al menudeo.

Debe señalarse que el costo de las sanciones del CFF es alto. Los componentes que más encarecen las sanciones son las multas y los recargos. Por ejemplo, cuando un contribuyente que retiene el IVA cuando paga un servicio y lo utiliza como fuente de financiamiento o capital de trabajo en lugar de enterarlo al erario, incurre en el delito de defraudación fiscal. Por ello, tendrá que pagar una multa equivalente al 100 por ciento del monto omitido más la contribución actualizada más los recargos. Así, el contribuyente termina pagando más del doble de lo que se haya apropiado indebidamente, en adición a la pena de cárcel, que puede llegar hasta 9 años.

Sin embargo, aún cuando el costo de la sanción es elevado, si la probabilidad de ser sorprendido e infraccionado es baja, seguirá existiendo el incentivo a evadir el pago de impuestos.

Cuando en la ley se contempla una exención o una tasa preferencial, el costo de la fiscalización se incrementa, ya que el SAT tiene que diseñar un sistema informático más sofisticado para dar seguimiento al impuesto a lo largo de una cadena productiva.



La composición del universo de contribuyentes en México también encarece la fiscalización. Éste se compone principalmente de personas físicas; con relación a las personas morales, la mayoría son empresas de tamaño pequeño.

Las empresas pequeñas no tienen la obligación de llevar una contabilidad integral; incluso, muchas de sus operaciones comerciales se llevan a cabo en la informalidad.

Con un programa de fiscalización selectivo que pondere el costo de la fiscalización y la recaudación esperada de las ramas productivas se podría constituir una “cartera” de empresas y contribuyentes, óptima que podría ayudar a incrementar recaudación del IVA, combinado con algún mecanismo de auditoría aleatorio para contribuyentes medianos y pequeños<sup>53</sup>. En algunas ramas el costo de fiscalización puede ser alto, lo cual no implica que éstas no deban ser fiscalizadas. Tal vez en estos casos la estrategia recomendable sería también una fiscalización aleatoria.

En suma, las penas son elevadas de acuerdo al CFF. Sin embargo, la redacción de los delitos fiscales es general, casi todas las conductas e infracciones pueden ser tipificadas (interpretando a la ley) como defraudación fiscal. Por ello, la redacción de la ley necesita mayor claridad para brindar mayor seguridad jurídica al contribuyente y precisar las facultades a la autoridad.

---

<sup>53</sup> Este mecanismo se utiliza en diversos países cada 9 ó 10 años, con el fin de que sus resultados coadyuven a enfocar la fiscalización a los sectores más evasores.



## CONCLUSIONES

A lo largo de más de veinte años de esfuerzo continuo en materia de reforma fiscal en México, se ha acumulado un vasto y atinado diagnóstico técnico sobre las fortalezas, pero sobre todo las insuficiencias, con las que cuenta el sistema tributario mexicano. El limitado nivel de ingresos públicos en México para financiar la infraestructura social y física que demanda el país, así como deficiencias en el diseño de la estructura de algunos impuestos, representan hechos plenamente identificados y reconocidos. En realidad, la falta de reformas se puede aducir a la alta dependencia de las fuentes de ingreso petrolero, aunado a un marco político-institucional que dificulta la aprobación de reformas estructurales en México.

México tiene un serio problema de administración tributaria. Por cada 2 pesos que debieran ingresar a las arcas públicas, el Servicio de Administración Tributaria sólo recauda poco más de un peso. Es decir, casi el 50% del potencial recaudatorio de México se pierde en evasión, elusión, fraudes, y otros tipos de incumplimientos tributarios.

Por su relevante incidencia no sólo en el aspecto recaudatorio, sino también en la equidad del sistema tributario, la baja recaudación relativa proveniente de este tipo de tributos representa sin duda uno de los aspectos que mayor atención debe atraer a formuladores de política tributaria para los diferentes ámbitos de gobierno del país: ejecutivo y legislativo, federal y local.

El trabajo que se presenta y de acuerdo con la información generada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se basó en comparar el impuesto potencial, o esperado, con el impuesto recaudado por la autoridad fiscal. El impuesto potencial se obtuvo al aplicar las tarifas impositivas pertinentes a una estimación del ingreso gravable, esto para cada tipo de impuesto principalmente el IVA y para cada año del período 2000-2006.

La base de datos principal que se basó conformada por las Cuentas Nacionales y los Censos Económicos, los Ingresos y Gastos. Los principales resultados encontrados al agregar todos los impuestos considerados en este estudio se encontró que la tasa de evasión tuvo una tendencia clara a la baja. En el año 2000 la tasa de evasión fue de 39.61% mientras que para el año 2006 la tasa de evasión descendió a un 25.47%, este hecho implicó una reducción de 14.14 puntos porcentuales. Para los otros años la tasa de evasión fue la siguiente: 37.08% en 2001, 34.10% en 2002, 31.65% para 2003, 36.57% en 2004, 33.07% en 2005 y 25.47% en 2006.

Cuando se compara la evasión con el PIB también se aprecia una tendencia claramente decreciente. En el año 2000 la evasión representó 4.57% del PIB, mientras que para el año 2006 el porcentaje fue 2.76%, esto significó una reducción de 1.81 %. Para los otros años la evasión con respecto al PIB fue la siguiente: 4.34% en 2001, 3.98% en 2002, 3.64% en 2003, 4.29% en 2004, 3.81% en 2005, 2.76% en 2006.



El comportamiento de la tasa de evasión estimada se explica por el comportamiento que tuvieron la recaudación observada y el impuesto esperado. El impuesto potencial o esperado, el cual consiste en el monto máximo que se podría recaudar según las leyes impositivas vigentes y en ausencia de evasión, tuvo un comportamiento relativamente estable con respecto al PIB. En el año 2000 el impuesto potencial representó 11.54% del PIB, mientras que en el año 2006 el porcentaje fue de 10.82%. En los otros años el porcentaje del impuesto potencial con respecto al PIB fue el siguiente: 11.71% en 2001, 11.67% en 2002, 11.49% en 2003, 11.74% en 2004, 11.52% en 2005 y 10.82% en 2006.

El IVA, es el segundo más importante en términos de recaudación, pues en promedio representa el 3.7 por ciento del PIB, para el año 2000 la recaudación representó el 3.47%, mientras que en 2006 el porcentaje fue 4.01%, lo cual significa un incremento de 0.54 puntos porcentuales. Para los siguientes años la recaudación fue la siguiente: 3.59% para 2001, 2.0% en 2002, 3.69% en 2003, 3.7% en 2004, 3.8% en 2005 y 4.01% en 2006.

A pesar de que la recaudación se ha estado incrementando a través del tiempo su crecimiento tiene un límite, el nivel del impuesto podría ser más grande, sin embargo éste se encuentra limitado por los tratamientos especiales que las leyes fiscales permiten. Estos tratamientos especiales implican un costo o gasto fiscal, el cual representó un monto entre 7% y 8% del PIB, el cual no incluye el gasto fiscal correspondiente al ISR para personas morales. Si a este gasto estimado se le añade el gasto considerado por la SHCP para las empresas, el cual se encuentra alrededor de 1.5% del PIB, se obtienen gastos fiscales que representan entre el 8.5% y 9.5% del PIB.

En términos relativos, el gasto fiscal que tiene la mayor importancia corresponde a la tasa 0% en el IVA, alrededor de 2.5%, le sigue en importancia el gasto fiscal que representa el régimen de REPECOS, ya que al agregar el gasto correspondiente al IVA y al ISR se obtiene un gasto cercano al 2% del PIB. Otros gastos importantes son los bienes y servicios exentos del IVA, el ISR empresarial y el crédito al salario, en los tres casos su importancia supera al 1% del PIB.

Durante el periodo 2002 – 2007, el Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF), ha crecido 19.4 por ciento en términos reales al pasar de 5.26 por ciento del PIB a 5.38 por ciento.

El gasto más representativo corresponde al (ISR) con 3.2 por ciento del PIB promedio durante el periodo 2002 – 2007; a su vez, se subdivide en ISR Empresarial y el ISR Personas Físicas, que representan el 1.71 y 1.49 por ciento del PIB promedio por el mismo periodo, respectivamente.

En los años de 2002 y 2004 se registraron las menores cantidades en gastos fiscales en 329 mil 445.5 y 407 mil 142.0 millones de pesos equivalente a 5.26 y 5.28 por ciento respectivamente y en el 2005 se registró la mayor cantidad de Gasto Fiscal con 528 mil 873.5 millones de pesos equivalente a 6.32 por ciento del PIB.



De los resultados que se han presentado se puede apreciar que la evasión muestra una tendencia decreciente. Dicha tendencia es esperanzadora y habla de un esfuerzo muy importante por parte de las autoridades tributarias en los últimos años. Entre 2000 y 2006, se pasó de una tasa de evasión de 39.61% en el año 2000 a 25.47% en 2006. Dicha disminución es equivalente a 14.14 puntos porcentuales.

En el año 2000 la recaudación representó en términos del PIB el 6.97%, mientras que en 2006 el porcentaje fue 8.06%, lo cual significa un incremento de 1.09 puntos porcentuales. No obstante, los mismos resultados señalan que hay un camino por recorrer en aras de obtener un nivel de recaudación acorde con un país que presenta grandes requerimientos en áreas prioritarias como infraestructura, educación y salud.

Si bien es necesario incrementar el monto de recaudación, la estructura legislativa actual deja un margen pequeño para el crecimiento debido a la distancia que muestran el impuesto potencial y el recabado. Esto se explica por los tratamientos especiales que permiten las leyes fiscales y que implican un costo o gasto fiscal. Lo anterior pone como una tarea prioritaria analizar la estructura y comportamiento del gasto fiscal a fin de tomar decisiones que impliquen ganancias significativas para el país.

El hecho de que el IVA, tenga un segundo peso que el ISR, en términos de evasión, obliga al órgano tributario a prestarle una atención especial. Sin embargo lo anterior no significa que el resto de impuestos deban ser relegados, en particular aquellos que si bien tienen un bajo porcentaje en el monto total evadido.





## RECOMENDACIONES

Al observar que durante los últimos años las acciones gubernamentales están dirigidas hacia la disminución de la corrupción así como hacia la transparencia y rendición de cuentas asumiendo su responsabilidad, se esperaría que ahora sea el ciudadano el que adquiera responsabilidad en la parte de la obligación tributaria. El mecanismo que se propone es a través de la formación educativa en las nuevas generaciones, integrándolos al proceso de participación ciudadana de manera activa como una estrategia de aplicación general en el sistema educativo y que, a través de una acción legislada, se establezca su implementación.

La estrategia educativa, debe ir más allá de informar sobre la obligación tributaria y fiscalizar su falta de pago, de hecho, es necesario concientizar a los mexicanos de que sus acciones deben ser valoradas por uno mismo como correctas o incorrectas sin importar el comportamiento del resto; asumiendo la responsabilidad de contribuir así como, el compromiso de ejercer una ciudadanía activa al exigir resultados eficientes a los funcionarios públicos.

La integración de una estrategia educativa en este tema, como un asunto parlamentario, supone la obligatoriedad de aplicación de una política pública hacia el rediseño y provisión de información relevante, no histórica, sino funcional sobre la justificación social de los impuestos y de la elección del ciudadano de participar activamente, tanto a través de su contribución monetaria como para recibir información con evidencia, sobre los resultados en la función de asignación gubernamental de su contribución, es decir, activar la rendición de cuentas para incrementar su credibilidad en la autoridad.

Los esfuerzos para reducir la evasión fiscal deben incluir acciones de simplificación administrativa, creación de estímulos para incrementar la cultura del pago, así como una estricta aplicación de la ley, en donde las sanciones se incrementen y se apliquen de manera real y sin contemplaciones. Lo mismo que crear mecanismos de detección y eliminación de la corrupción en el brazo gubernamental recolector.

El incentivo más grande para fomentar el pago de impuestos, es hacer más eficiente el gasto público, así como informarle a la gente cómo y en qué se gasta su dinero; ello para que los contribuyentes aprecien que sus impuestos sirven para mejorar el nivel de vida de todos los mexicanos. De tal forma que, tanto la transparencia en la asignación y uso de recursos públicos, como la rendición de cuentas son elementos que contribuyen a abatir la evasión fiscal y la impunidad.

Lo anterior implica reforzar las tareas de fiscalización y formalización, por lo tanto es importante recomendar siguiente:

1. Redoblar los esfuerzos en la simplificación de trámites, así como en promover uso de servicios electrónicos.
2. Fortalecer los estímulos para que las entidades federativas incrementen su recaudación por el rubro de REPECOS.





3. Definir metas en forma de tasas de evasión obligando con ello al compromiso de quienes estén involucrados en la recaudación.
4. Generar incentivos al ligar a los programas gubernamentales de apoyo a micro-negocios con el cumplimiento fiscal, en las vertientes de subsidios directos, crédito, asesoría y capacitación. Esto implica que no sólo se apoye a empresas inscritas en el SAT, sino que se fomente la generación de esquemas que premien un historial de cumplimiento.

México aún depende en gran medida de los ingresos petroleros para el financiamiento del sector público. Los últimos tres años del sexenio del Presidente Vicente Fox se caracterizaron por la presencia de una derrama económica proveniente de la venta, explotación y producción de hidrocarburos, resultado de los altos precios de la mezcla mexicana de petróleo. Esto estimuló el aumento en el gasto público y, como consecuencia, la dependencia hacia los recursos petroleros fue superior a la observada en años pasados.

Este aumento en el gasto se debió principalmente a que tanto el gasto programable así como el no programable fue superior durante estos años. Así, el porcentaje de ingresos excedentes producto de la diferencia entre el precio proyectado por la Secretaría de Hacienda y el precio observado del petróleo mexicano que se debieron distribuir entre las entidades federativas y el Fondo de Estabilización de los Ingresos Petroleros, fue mucho menor a lo que señalaba el Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación.

**ANEXOS:****Anexo 1****PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002 – 2006 (millones de pesos)**

<b>Concepto</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
<b>TOTAL</b>	<b>329,445.5</b>	<b>417,348.3</b>	<b>407,142.0</b>	<b>528,873.5</b>	<b>502,225.2</b>
Impuesto sobre la Renta (ISR)	167,631.0	215,151.9	227,011.9	336,841.6	295,667.1
ISR Empresas	52,148.8	102,277.4	118,074.2	214,675.6	177,340.0
ISR Personas Físicas	115,482.2	112,874.5	108,937.7	122,166.0	118,327.1
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	104,875.6	124,304.9	142,517.7	158,624.6	174,764.6
Impuestos Especiales	54,989.3	53,641.3	23,369.5	14,445.2	16,848.8
Estímulos Fiscales	1,949.6	24,250.2	14,242.9	18,962.1	14,944.7

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## Anexo 1.1

## PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002 – 2006 % del PIB

Concepto	2002	2003	2004	2005	2006
<b>TOTAL</b>	<b>5.26</b>	<b>6.05</b>	<b>5.28</b>	<b>6.32</b>	<b>5.59</b>
Impuesto sobre la Renta (ISR)	2.67	3.12	2.94	4.02	3.29
ISR Empresas	0.83	1.48	1.53	2.56	1.97
ISR Personas Físicas	1.84	1.64	1.41	1.46	1.32
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	1.67	1.80	1.85	1.89	1.94
Impuestos Especiales	0.88	0.78	0.30	0.17	0.19
Estímulos Fiscales	0.03	0.35	0.18	0.23	0.17

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## Anexo 1.2

## PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002 – 2006, VARIACIÓN %

Concepto	2003	2004	2005	2006
<b>TOTAL</b>	<b>16.70</b>	<b>-9.15</b>	<b>23.19</b>	<b>-8.16</b>
Impuesto sobre la Renta (ISR)	18.24	-1.74	40.72	-15.11
ISR Empresas	80.68	7.51	72.42	-20.11
ISR Personas Físicas	-9.96	-10.12	6.35	-6.33
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	9.19	6.77	5.55	6.55
Impuestos Especiales	-10.14	-59.43	-41.38	12.80
Estímulos Fiscales	1,045.87	-45.31	26.26	-23.78

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## Anexo 2.0

**PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002-2006**  
**Impuesto al Valor Agregado (millones de pesos)**

Concepto	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Impuesto al Valor Agregado (IVA)</b>	<b>104,875.6</b>	<b>124,304.9</b>	<b>142,517.7</b>	<b>158,624.6</b>	<b>174,764.6</b>
Tasa cero	82,799.8	90,648.6	104,039.6	115,858.1	128,340.0
Alimentos	70,061.3	75,923.9	86,876.8	96,323.6	105,285.0
Medicinas	6,183.7	5,850.4	6,590.2	7,775.7	9,747.1
Libros, periódicos y revistas	5,318.0	4,404.3	5,031.2	5,554.1	6,141.4
Libros	n.d.	3,549.7	n.d.	n.d.	n.d.
Periódicos	n.d.	657.4	n.d.	n.d.	n.d.
Revistas	n.d.	197.2	n.d.	n.d.	n.d.
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.a.	3,286.8	3,755.7	4,205.2	4,100.3
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	n.d.	n.d.	368.5	412.6	422.6
Otros productos	1,236.8	1,183.2	1,417.2	1,586.9	2,643.6
<b>Exentos</b>	<b>14,408.0</b>	<b>25,636.7</b>	<b>29,266.1</b>	<b>32,531.1</b>	<b>34,609.4</b>
Servicios médicos	1,360.4	1,511.9	1,700.7	1,904.3	2,274.9
Servicios de enseñanza	6,369.2	10,057.5	11,550.5	12,774.4	13,856.4
Servicios de transporte público terrestre de personas	5,503.5	6,639.2	7,511.4	8,410.5	9,522.3
Espectáculos Públicos	432.9	525.9	637.8	714.1	665.4
Vivienda	n.a.	6,902.2	7,865.7	8,727.8	8,290.4
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	742.0.	n.a.	n.a.	n.a	n.a
<b>Tasa de 10% en la región fronteriza</b>	<b>7,667.8</b>	<b>8,019.6</b>	<b>9,212.0</b>	<b>10,235.4</b>	<b>11,815.2</b>
Baja California	n.d.	2,695.1	3,096.7	3,443.5	3,974.4
Baja California Sur	n.d.	341.8	389.7	436.4	503.5
Quintana Roo	n.d.	736.2	850.3	944.2	1,088.0
El resto	n.d.	4,246.5	4,875.3	5,411.3	6,249.3

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## Anexo 2.1

### RESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002-2006

#### Impuesto al Valor Agregado (% del PIB)

Concepto	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Impuesto al Valor Agregado (IVA)</b>	<b>1.67</b>	<b>1.80</b>	<b>1.85</b>	<b>1.89</b>	<b>1.94</b>
<b>Tasa cero</b>	<b>1.32</b>	<b>1.31</b>	<b>1.35</b>	<b>1.38</b>	<b>1.43</b>
Alimentos	1.12	1.10	1.13	1.15	1.17
Medicinas	0.10	0.08	0.09	0.09	0.11
Libros, periódicos y revistas	0.08	0.06	0.07	0.07	0.07
Libros	n.a.	0.05	n.a.	n.a.	n.a.
Periódicos	n.a.	0.01	n.a.	n.a.	n.a.
Revistas	n.a.	0.00	n.a.	n.a.	n.a.
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.a.	0.05	0.05	0.05	0.05
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	n.a.	n.a.	0.00	0.00	0.00
Otros productos	0.02	0.02	0.02	0.02	0.03
<b>Exentos</b>	<b>0.23</b>	<b>0.37</b>	<b>0.38</b>	<b>0.39</b>	<b>0.38</b>
Servicios médicos	0.02	0.02	0.02	0.02	0.03
Servicios de enseñanza	0.10	0.15	0.15	0.15	0.15
Servicios de transporte público terrestre de personas	0.09	0.10	0.10	0.10	0.11
Espectáculos Públicos	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01
Vivienda	n.a.	0.10	0.10	0.10	0.09
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	0.01	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
<b>Tasa de 10% en la región fronteriza</b>	<b>0.12</b>	<b>0.12</b>	<b>0.12</b>	<b>0.12</b>	<b>0.13</b>
Baja California	n.a.	0.04	0.04	0.04	0.04
Baja California Sur	n.a.	0.00	0.01	0.01	0.01
Quintana Roo	n.a.	0.01	0.01	0.01	0.01
El resto	n.a.	0.06	0.06	0.06	0.07

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## Anexo 2.2

## PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002-2006

## Impuesto al Valor Agregado (Var. % real)

Concepto	2003	2004	2005	2006
<b>Impuesto al Valor Agregado (IVA)</b>	<b>9.19</b>	<b>6.77</b>	<b>5.55</b>	<b>6.55</b>
<b>Tasa cero</b>	<b>0.86</b>	<b>6.88</b>	<b>5.61</b>	<b>7.13</b>
Alimentos	-0.17	6.56	5.15	5.71
Medicinas	-12.84	4.90	11.89	21.23
Libros, periódicos y revistas	-23.71	6.38	4.69	6.94
Libros	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Periódicos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Revistas	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.a.	6.41	6.18	-5.70
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	n.a.	n.a.	6.18	-0.94
Otros productos	-11.87	11.54	6.19	61.11
<b>Exentos</b>	<b>63.92</b>	<b>6.31</b>	<b>5.41</b>	<b>2.89</b>
Servicios médicos	2.38	4.75	6.19	15.53
Servicios de enseñanza	45.47	6.95	4.88	4.90
Servicios de transporte público terrestre de personas	11.13	5.36	6.19	9.50
Espectáculos Públicos	11.91	12.94	6.18	-9.88
Vivienda	n.a.	6.12	5.23	-8.13
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
<b>Tasa de 10% en la región fronteriza</b>	<b>-3.65</b>	<b>6.97</b>	<b>5.37</b>	<b>11.64</b>
Baja California	n.a.	7.00	5.45	11.62
Baja California Sur	n.a.	6.17	6.20	11.58
Quintana Roo	n.a.	7.56	5.31	11.44
El resto	n.a.	6.91	5.26	11.69

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



**Anexo 3.0**  
**PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002-2006**  
**Impuestos especiales**

Concepto	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Impuestos Especiales</b>	<b>54,989.3</b>	<b>53,641.3</b>	<b>23,369.5</b>	<b>14,445.2</b>	<b>16,875.4</b>
<b>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</b>	<b>54,752.8</b>	<b>53,355.6</b>	<b>23,144.6</b>	<b>14,183.9</b>	<b>15,509.2</b>
Tabacos labrados: transición del nivel de tasa	889.8	1,115.1	140.1	n.d.	n.d.
Exención de la telefonía en todas sus modalidades	11,254.3	12,016.4	n.d.	n.d.	n.d.
Exención a servicios de telefonía celular	n.d.	680.5	n.d.	n.d.	n.d.
Exención a la radiolocalización	n.d.	86.1	n.d.	n.d.	n.d.
Exención del IEPS de refrescos	12,170.4	12,303.8	12,452.1	13,797.6	15,085.8
Reducción de 60 a 50% de la tasa del IEPS de bebidas alcohólicas	902.8	689.7	n.d.	n.d.	n.d.
No gravamen al gas LP	29,535.5	26,464.0	10,182.0	n.d.	n.d.
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de mieles	n.d.	n.d.	330.0	316.9	346.4
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de alcohol	n.d.	n.d.	40.4	69.4	77.0
<b>Impuesto Sobre Automóviles Nuevos</b>	<b>236.5</b>	<b>284.1</b>	<b>222.9</b>	<b>258.5</b>	<b>1,362.7</b>
Exención a vehículos de consumo popular	235.0	282.6	218.6	258.5	1,362.7
Exención a la importación de vehículos en franquicia diplomática	1.5	1.5	4.3	n.d.	n.d.
<b>Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos</b>	<b>n.d.</b>	<b>1.6</b>	<b>2.0</b>	<b>2.8</b>	<b>3.5</b>
Tasa reducida para automóviles eléctricos	n.d.	1.6	2.0	2.8	3.5

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.





**Anexo 3.1**  
**PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002-2006**  
**Impuestos especiales (% PIB)**

Concepto	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Impuestos Especiales</b>	<b>0.88</b>	<b>0.78</b>	<b>0.30</b>	<b>0.17</b>	<b>0.19</b>
<b>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</b>	0.87	0.77	0.30	0.17	0.17
Tabacos labrados: transición del nivel de tasa	0.01	0.02	0.00	n.a.	n.a.
Exención de la telefonía en todas sus modalidades	0.18	0.17	n.a.	n.a.	n.a.
Exención a servicios de telefonía celular	n.a.	0.01	n.a.	n.a.	n.a.
Exención a la radiolocalización	n.a.	0.00.	n.a.	n.a.	n.a.
Exención del IEPS de refrescos	0.19	0.18	0.16	0.16	0.17
Reducción de 60 a 50% de la tasa del IEPS de bebidas alcohólicas	0.01	0.01	n.a.	n.a.	n.a.
No gravamen al gas LP	0.47	0.38	0.13	n.a.	n.a.
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de mieles	n.a.	n.a.	0.00	0.00	0.00
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de alcohol	n.a.	n.a.	0.00	0.00	0.00
<b>Impuesto Sobre Automóviles Nuevos</b>	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02
Exención a vehículos de consumo popular	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02
Exención a la importación de vehículos en franquicia diplomática	0.00	0.00	0.00	n.a.	n.a.
<b>Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos</b>	n.a.	0.00	0.00	0.00	0.00
Tasa reducida para automóviles eléctricos	n.a.	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## Anexo 3.2

## PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2002-2006

## Impuesto al Valor Agregado (Var. % real)

Concepto	2003	2004	2005	2006
<b>Impuestos Especiales</b>	<b>-10.14</b>	<b>-59.43</b>	<b>-41.38</b>	<b>12.98</b>
<b>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</b>	-10.23	-59.60	-41.88	5.75
Tabacos labrados: transición del nivel de tasa	15.45	-88.30	-100.00	n.a.
Exención de la telefonía en todas sus modalidades	-1.64	n.a.	n.a.	n.a.
Exención a servicios de telefonía celular	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Exención a la radiolocalización	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Exención del IEPS de refrescos	-6.87	-5.75	5.08	5.74
Reducción de 60 a 50% de la tasa del IEPS de bebidas alcohólicas	-29.62	n.a.	n.a.	n.a.
No gravamen al gas LP	-17.46	-64.17	n.a.	n.a.
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de mieles	n.a.	n.a.	-8.93	5.71
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de alcohol	n.a.	n.a.	62.91	7.30
<b>Impuesto Sobre Automóviles Nuevos</b>	10.66	-26.94	9.98	409.82
Exención a vehículos de consumo popular	10.78	-27.97	12.14	409.82
Exención a la importación de vehículos en franquicia diplomática	-7.88	166.96	-100.00	n.a.
<b>Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos</b>	n.a.	16.41	32.77	20.89
Tasa reducida para automóviles eléctricos	n.a.	16.41	32.77	20.89

Fuente: Elaborado con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.



## BIBLIOGRAFÍA:

Arriaga Conchas, Enrique. "Finanzas Públicas de México", Segunda edición, 2001 Fondo, IPN.

Aspe Armella, P. El camino mexicano de la transformación económica, FCE, México, 1993.

Cantalá et al. (2005) Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas. México: El Colegio de México.

Cámara de Diputados, "Evolución de los Ingresos Tributarios 2000-2006", serie de cuadernos de Finanzas Públicas, septiembre, 2006

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas H. Cámara de Diputados LX Legislatura, enero 2005 y febrero de 2007

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP), México, 2010, sección II, Política de Ingresos

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, Última reforma publicada DOF 09-02-2012.

Código Fiscal de la Federación, Título Cuarto de las Infracciones y Delitos Fiscales, UNAM. 2006.

Cuenta de la Hacienda Pública - Resultados Generales, SHCP, 2000 – 2005.

Díaz E. Mendoza, J. "Evasión Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta retención salarios". México: El Colegio de la Frontera Norte, (2005).

Diccionario Enciclopédico, Economía Planeta, Barcelona. España. Planeta. 1980, volumen 7.

Diccionario enciclopédico ilustrado Larousse, 13ª Edición, Editorial Larousse, México, 2009.

Domínguez Mota, Enrique. "Impuestos", México 1976.

Estructura de los Ingresos Federales en México", en Internet: <http://www.cdhcu.gob.mx/bibliot/publica>

Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. México D.F. 1946



- Hinojosa, A. "Configuración y revisión de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria en México: un enfoque cualitativo en el campo de las Finanzas públicas, en Derecho, Ética y Política a inicios del siglo XXI". México, 2006. Informe Sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública. SHCP.
- Iturriaga de la Fuente, José. "La Revolución Hacendaria", México 1987.
- Instituto Tecnológico Autónomo de México, ITAM (2006), Medición de la Evasión Fiscal en México, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM, México, D.F.
- Ley de Ingresos de la Federación, 2000 – 2006.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2000 – 2006.
- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, 2000 – 2006.
- López Rosado, Diego. "Política Hacendaria del Porfirismo", México.
- L. Aboites Aguilar, Excepciones y Privilegios. Modernización tributaria y centralización en México 1922-1972, El Colegio de México, México, 2003
- Margáin, Manautou Emilio. Nociones de Política Fiscal. México, Porrúa, 1994
- Margain, Manatou Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, México: 1997.
- Medición de la Evasión Fiscal en México, ITAM, Ciudad de México, noviembre, 14 de 2006.
- Pérez Inda, Luis M. (1999). Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado. 12ª ed. México, Ed. Fiscales ISEF, S.A.
- Políticas de reducción de la evasión tributaria. En serie política fiscal N. 5 julio, 1990
- Ponce Gómez, Francisco. Derecho Fiscal, 6ª Edición Editorial Banca y Comercio, 2001
- Rosas Aniceto, Roberto Santillán. "Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México" Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962
- Samuelson, P., Nordhaus, W. Economía. México, McGraw Hill. 2002
- Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario, México 1988, Edit. Cárdenas
- Smith, Adam. "La Riqueza de las Naciones", Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1985.
- Sistema de Cuentas Nacionales de México, INEGI.



Tributación Directa en América Latina: Equidad y Desafíos, Daniel Álvarez Estrada,  
Noviembre de 2008.