



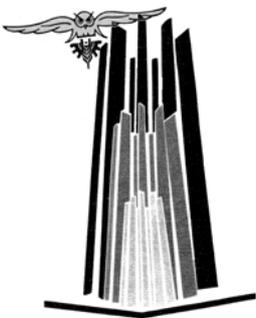
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

La Reforma Fiscal en México 2000-2008:
Antecedentes y Perspectivas

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN ECONOMÍA
P R E S E N T A
AGUSTÍN PELÁEZ MEDINA



Asesor Lic. Feliciano Salazar Bueno

SAN JUAN DE ARAGÓN EDO. DE MEX. MAYO DE 2008.



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.

DEDICATORIAS

**No basta un instante para recordar que en todo momento me has asistido, y
haz guiado mi destino hasta este momento de mi vida
No basta un instante para decirte**

“Gracias Dios mío”

**Dedico este esfuerzo por mi país
“México”**

Para ti mamá y tía Luz María, su incansable esfuerzo, fortaleza y amor, han sido siempre el apoyo más grande de mi vida. No tengo moneda de cambio para retribuirles todo lo que han hecho por mí. Que Dios les bendiga por siempre.

A mis amados difuntos en especial para Agustín y Lupita; su recuerdo siempre llena de alegría mi corazón

Con cariño para mi papá y mis hermanas Cristina, Ariana y Tía Norma.

Para mis pequeñines que llenan nuestro hogar de alegría; Emiliano y Sofía, espero que cuando crezcan esta sea una de las metas en su vida. Los quiero mucho

A mis abuelitos Magdalena y Manuel; por ser el pilar más grande de mi familia y por mantener la unidad en ella. Los quiero mucho.

A toda mi familia por permitirme compartir este momento con ustedes.

Para ti Feliciano por brindarme tu valioso tiempo y buena disposición en la realización de este trabajo y por contar siempre contigo durante mi etapa como universitario. Es un orgullo tenerte siempre como amigo. Miles de gracias por todo.

Con mucho respeto a todos mis profesores; por compartir sus conocimientos y experiencias que me acompañaron en esta etapa de mi vida como estudiante; en especial a Irán Lagos Chávez, Fernando Martínez Iturbe y Jesús David Franco Velásquez.

Al respetable jurado integrado por el Lic. Feliciano Salazar Bueno, Dr. José Luís Martínez Marca, Lic. Fernando Martínez Iturbe, Lic. Alfonso Bueno

Sotomayor y Lic. Claudia Alonso Ávalos. Agradezco infinitamente su disposición para discutir este tema

A la srita. Tere Robert, por brindarme su apoyo y orientación en la publicación de este trabajo

A mis compañeros y amigos de siempre, por coincidir y compartir nuestros anhelos de superación

A la Universidad Nacional Autónoma de México, en especial a la Facultad de Estudios Superiores “Aragón”; por brindarme un espacio de formación profesional universal, y a todos quienes con su aportación hacen de la Universidad un excelente espacio de inspiración para la realización de la vida profesional de la juventud mexicana. Asumiendo el compromiso de contribuir a lograr un país próspero con igualdad y justicia.



“Por mi Raza Hablará el Espíritu”

A todos mis más sinceros agradecimientos

¡Millones de gracias!

Atentamente: Lic. Agustín Peláez Medina.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	¡Error! Marcador no definido.
CAPÍTULO I. Marco Teórico y Conceptual de los Impuestos y de la Reforma Fiscal ¡Error! Marcador no definido.	
I. 1. La Economía y el Gobierno	¡Error! Marcador no definido.
I. 2. Aspectos generales de la teoría Keynesiana, sobre la Política Fiscal	¡Error! Marcador no definido.
I. 3. Breve reseña de la equidad de el sistema tributario	¡Error! Marcador no definido.
I. 4. Marco Teórico y Conceptual de los Impuestos (Principios y Teoría)	¡Error! Marcador no definido.
I.4.1. Definición general de impuesto	¡Error! Marcador no definido.
I.4.2. Base y tasas impositivas	¡Error! Marcador no definido.
I.4.3. Progresividad y Regresividad Impositiva	¡Error! Marcador no definido.
I.4.4. Incidencia Fiscal.	¡Error! Marcador no definido.
I. 5. El Impuesto Sobre la Renta.....	¡Error! Marcador no definido.
I.5.1. La justificación del impuesto sobre la renta. ¡Error! Marcador no definido.	
I.5.2. El Concepto de Renta.	¡Error! Marcador no definido.
I.5.3. El Impacto Social del Impuesto Sobre la Renta. ¡Error! Marcador no definido.	
I.5.4. El Impacto Económico del ISR.....	¡Error! Marcador no definido.
I. 6. El Impuesto al Valor Agregado (IVA)¡Error! Marcador no definido.	
I.6.1. La justificación del impuesto al gasto.....	¡Error! Marcador no definido.

I.6.2. Definición de Impuesto al Valor Agregado .. ¡Error! Marcador no definido.

I.6.3. Formas del Impuesto al Valor Agregado ¡Error! Marcador no definido.

I.6.4. Alcances del Impuesto al Valor Agregado... ¡Error! Marcador no definido.

I. 7. El Marco Teórico para el Análisis de la Reforma Fiscal..... ¡Error! Marcador no definido.

CAPÍTULO II. ¡Error! Marcador no definido.

Antecedentes históricos de la hacienda pública mexicana y su evolución a través de las reformas fiscales ¡Error! Marcador no definido.

II. 1. Objeto de una reforma fiscal ¡Error! Marcador no definido.

II. 2. La Hacienda Pública Mexicana en La Época de la Colonia.
¡Error! Marcador no definido.

II. 3. La Hacienda Pública del México Independiente. ¡Error! Marcador no definido.

II. 4. La Hacienda Pública Mexicana en el Periodo Revolucionario
¡Error! Marcador no definido.

II. 5. Estructura de impuestos para un país subdesarrollado. El caso del desarrollo estabilizador (1958-1970). .. ¡Error! Marcador no definido.

II. 6. Reforma Fiscal Durante el Período del Desarrollo Estabilizador (1958 – 1970)..... ¡Error! Marcador no definido.

II.6.1. Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a las Sociedades.. ¡Error! Marcador no definido.

- II.6.2. Consolidación del sistema cedular **¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.3. La progresividad e incidencia de los impuestos a las compañías**¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.4.El Impuesto sobre la renta a las personas en la reforma fiscal.
¡Error! Marcador no definido.
- II.6.5. Los alcances y limitaciones de la reforma fiscal de 1961. **¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.6. La Reforma fiscal de 1980, la introducción del IVA..... **¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.7. La Reforma Fiscal de 1983**¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.8. Impacto previsto de la reforma fiscal de 1983 sobre el consumo y niveles de actividad económica.**¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.9. Impacto previsto en las principales variables macroeconómicas.....**¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.10. La reforma fiscal de 1987.....**¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.11. Metas y Objetivos de la reforma fiscal de 1987 **¡Error! Marcador no definido.**
- II.6.12. Las Reformas Fiscales de 1988 a 1994... **¡Error! Marcador no definido.**
 - II.6.12.1. Reformas al Impuesto sobre la Renta... **¡Error! Marcador no definido.**
 - II.6.12.2. Reformas al Impuesto al Valor Agregado .. **¡Error! Marcador no definido.**
 - II.6.12.3. Indización del Sistema Fiscal..**¡Error! Marcador no definido.**
 - II.6.12.4. Impacto Alcanzado por las Reformas ... **¡Error! Marcador no definido.**

II.6.12.4.1. Evolución de los Ingresos del Sector Público. ¡Error! Marcador no definido.

II.6.12.4.2. Evolución de la recaudación de los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal. ¡Error! Marcador no definido.

II.6.13. Reforma Fiscal: Crisis y Recuperación Económica 1995 – 2000. ¡Error! Marcador no definido.

II.6.13.1. Medidas para contrarrestar los efectos de la crisis. ... ¡Error! Marcador no definido.

Concepto..... ¡Error! Marcador no definido.

II.6.13.2. Programa de rescate financiero ¡Error! Marcador no definido.

II.6.13.3. Evolución de los ingresos tributarios ante la crisis económica. ¡Error! Marcador no definido.

II.6.13.4. Medidas coadyuvantes para el mejoramiento de la recaudación. ¡Error! Marcador no definido.

CAPÍTULO III. Federalismo Fiscal y Recaudación Fiscal en México.

¡Error! Marcador no definido.

III. 1. Antecedentes del Federalismo en México... ¡Error! Marcador no definido.

III. 2. El Federalismo Fiscal en México... ¡Error! Marcador no definido.

III.2.1. Facultades del Estado en Materia de Recaudación..... ¡Error! Marcador no definido.

III.2.2. Potestades Tributarias ¡Error! Marcador no definido.

III. 3. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ¡Error! Marcador no definido.

- III.3.1. Evolución del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
¡Error! Marcador no definido.
- III. 4. Concepto y significado de la descentralización fiscal,..... **¡Error! Marcador no definido.**
- III.4.1. Federalismo Fiscal y descentralización del gasto público en México**¡Error! Marcador no definido.**
- III. 5. Distribución de la Carga fiscal por Orden de Gobierno.... **¡Error! Marcador no definido.**
- III. 6. La Administración Tributaria en México. **¡Error! Marcador no definido.**
- III.6.1. Desempeño de la Administración Tributaria en México. **¡Error! Marcador no definido.**
- III.6.2. La estructura Normativa de la Administración Tributaria en México.**¡Error! Marcador no definido.**
- III.6.3. Medidas para mejorar el desempeño de la Administración Tributaria.....**¡Error! Marcador no definido.**
- CAPÍTULO IV. El Proyecto de Reforma Fiscal de Vicente Fox y de Calderón** **¡Error! Marcador no definido.**
- IV. 1. Los fundamentos de la reforma fiscal de Vicente Fox “La nueva Hacienda Pública Redistributiva.”**¡Error! Marcador no definido.**
- IV. 2. La distribución de la carga fiscal y la reforma fiscal; varios puntos para su discusión.....**¡Error! Marcador no definido.**
- IV.2.1. La competitividad del sistema fiscal mexicano en el ámbito internacional: Aspectos macroeconómicos. **¡Error! Marcador no definido.**
- IV. 3. Aspectos Microeconómicos.....**¡Error! Marcador no definido.**

- IV.3.1. Competitividad de las tasas impositivas... **¡Error! Marcador no definido.**
- IV.3.2. Distorsiones en el esquema tributario **¡Error! Marcador no definido.**
- IV.3.3. Evasión fiscal**¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.1. Formas de evasión del ISR sobre salarios. **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.2. Determinación del pago del ISR sobre salarios. **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.3. Tasas marginales y efectivas del impuesto **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.4. Estimación de la evasión del ISR sobre salarios **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.5. Evasión Fiscal por Ingresos de Actividades Profesionales y Empresariales.....**¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.6. Estimación de la evasión del ISR por Ingresos de Actividades Profesionales y Empresariales..... **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.3.7. Evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado. **¡Error! Marcador no definido.**
- IV.3.4. Distribución de la carga fiscal y del gasto **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.4.1. Carga fiscal e incidencia del ISR..... **¡Error! Marcador no definido.**
 - IV.3.4.2. Carga fiscal e incidencia del IVA..... **¡Error! Marcador no definido.**

IV.3.4.3. Carga fiscal e incidencia de los IEPS... ¡Error! Marcador no definido.

IV.3.4.4. Incidencia de otros impuestos indirectos. .. ¡Error! Marcador no definido.

IV. 4. La distribución del Gasto Público ..¡Error! Marcador no definido.

IV.4.1. Distribución del gasto en educación..... ¡Error! Marcador no definido.

IV.4.2. Distribución del gasto en salud. .¡Error! Marcador no definido.

IV.4.3. Distribución del gasto en pensiones..... ¡Error! Marcador no definido.

IV.4.4. Distribución de transferencias monetarias: programas OPORTUNIDADES y PROCAMPO.....¡Error! Marcador no definido.

IV.4.5. Subsidio a la energía eléctrica para uso residencial ¡Error! Marcador no definido.

IV.4.6. Distribución Total del Gasto Público ¡Error! Marcador no definido.

IV. 5. El impacto previsto de la reforma fiscal foxista. ¡Error! Marcador no definido.

IV.5.1. Descripción del modelo de Equilibrio General para la Economía Mexicana (base para un escenario de la reforma fiscal del IVA)¡Error! Marcador no definido.

IV.5.2. Valores de parámetros y simulaciones de política. ¡Error! Marcador no definido.

IV.5.2.1. Simulación del impacto esperado de la reforma en los ingresos públicos.¡Error! Marcador no definido.

IV.5.2.2.	Efectos en los índices de costo de vida por grupos de familias.	¡Error! Marcador no definido.
IV.5.2.3.	Efectos sobre los ingresos públicos, suponiendo una reducción el precio mundial del petróleo ...	¡Error! Marcador no definido.
IV. 6.	Lo que quedó de la reforma fiscal de Fox. ..	¡Error! Marcador no definido.
IV. 7.	Reforma fiscal inconclusa y su desempeño tributario	¡Error! Marcador no definido.
IV. 8.	La Nueva Reforma Fiscal.....	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.1.	Administración tributaria.....	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.2.	Gasto público	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.2.1.	Ley de Presupuesto y responsabilidad Hacendaría...	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.3.	Federalismo fiscal	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.4.	Sistema Tributario.	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.5.	Gradualidad y deductibilidad del IETU.	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.6.	Perspectivas de la nueva Reforma Fiscal	¡Error! Marcador no definido.
IV.8.6.1.	Ingresos Públicos y Crecimiento Económico.	¡Error! Marcador no definido.
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	¡Error! Marcador no definido.
	FUENTES DE INFORMACIÓN	¡Error! Marcador no definido.
	ANEXO ESTADÍSTICO	¡Error! Marcador no definido.
	APÉNDICE	¡Error! Marcador no definido.

INTRODUCCIÓN

El tema central del debate de la actual Reforma Fiscal, se ha concentrado en la discusión del cobro del IVA en alimentos y medicinas; que por su normatividad ha tenido un tratamiento especial en el cobro de este impuesto, por lo que se han otorgado exenciones y tasas cero, lo cual ha disminuido la productividad del IVA y en general de los impuestos indirectos.¹ Las formas de financiamiento público en México cada vez se tornan más restrictivas y ante el actual proceso de reforma fiscal del siglo XXI (2001 y la del 2007) el dilema de la actual reforma es cómo conciliar los ingresos del Estado vía recaudación del IVA, sin perturbar las condiciones de bienestar que en México prevalecen como profundas desigualdades entre individuos, grupos sociales y regionales, para lograr llegar a una tasa óptima que recaude eficientemente el IVA, y a la vez no distorsione la actividad económica de los individuos, pero también cual sería la tasa óptima para alcanzar los objetivos de la Nueva Reforma Fiscal.

La Economía mexicana, a través del tiempo ha experimentado transformaciones estructurales, que se han visto reflejados en cambios en el sistema fiscal, en ese sentido hablamos de que existe una respuesta, de que las mutabilidades que afectan a la economía nacional, se acompañan de cambios en las reglas macro fiscales.

Por consiguiente, se partió del siguiente planteamiento problemático:

¿En qué medida, y en qué cuantía sería factible incluir en una reforma fiscal, la generalización de tasas impositivas indirectas?

¿La reforma fiscal futura cumplirá con la necesidad de aumentar la importancia de los impuestos indirectos respecto de los directos, para lograr conciliar las necesidades recaudatorias del gobierno con la promoción del crecimiento económico?

En este trabajo de tesis, se realizó una investigación para tratar de contestar dicha problemática, siguiendo estos objetivos:

- I. Conocer las reformas fiscales: La estructura de este trabajo, tiene como finalidad, realizar un análisis de los cambios que han transformado la estructura fiscal mexicana, visto desde una perspectiva analítica, pero también histórica. Los cambios estructurales de la Economía, frecuentemente, aceptan el hecho de que las reglas macro fiscales necesariamente se tienen que modificar.

¹ Por productividad del IVA, se entiende mediante una sencilla fórmula que resulta del cociente de la (Recaudación Real/ tasa)/PIB.

- II. Conocer el efecto de los impuestos indirectos: En contexto actual de la nueva reforma fiscal, hay una preferencia hacia la eliminación de tasas cero y exenciones fiscales a los bienes y servicios que se consumen, en la Economía. De tal forma, que los impuestos indirectos (consumo), han adquirido una mayor relevancia para efectos de política tributaria, que es el tema central de la actual reforma fiscal.
- III. Conocer el efecto de los impuestos directos: Dentro de la reforma fiscal, resulta importante conocer ¿Cuál será el efecto en la composición del ingreso de todos los agentes económicos?, si bien la progresividad de los impuestos al ingreso han tenido un comportamiento progresivo a través del tiempo, es necesario la revisión de su desempeño como un instrumento de la política fiscal que tiene una reincidente carga tributaria sobre todo en los ingresos de las empresas y los trabajadores.
- IV. Conocer si teóricamente existe la neutralidad de los impuestos, y si no saber cual es la mejor estructura impositiva que se acerca al impuesto óptimo.
- V. Comparar las reformas fiscales y su impacto en el crecimiento económico.

El presente trabajo, esta conformado por cuatro capítulos, los cuales describimos a continuación:

Capítulo I. “Marco teórico y conceptual de los Impuestos y de la Reforma Fiscal”.

El objetivo de este primer capítulo es de carácter general, tomando en cuenta de que se supone, de que existe una estrecha relación entre la Economía y el Estado y que los impuestos son recursos que el Estado extrae de manera coactiva de los agentes económicos privados. De esta forma, también se describen puntualmente los tipos de impuestos que se cobran según la fuente que los genera. Con respecto a la reforma fiscal se considera este capítulo, en que esta, resulta de un cambio de tipo cualitativo y estructural dentro del sistema económico y desde luego aceptando el hecho de que la política fiscal es un instrumento de la política económica que genera un impacto en el comportamiento de los agentes económicos privados. También se abordan algunos estudios teóricos que resaltan la importancia de que los impuestos no deben generar distorsiones en la actividad económica privada y que estos, se deben de diseñar de manera óptima.

Capítulo II. “Antecedentes históricos de la hacienda pública mexicana y su evolución a través de las reformas fiscales”.

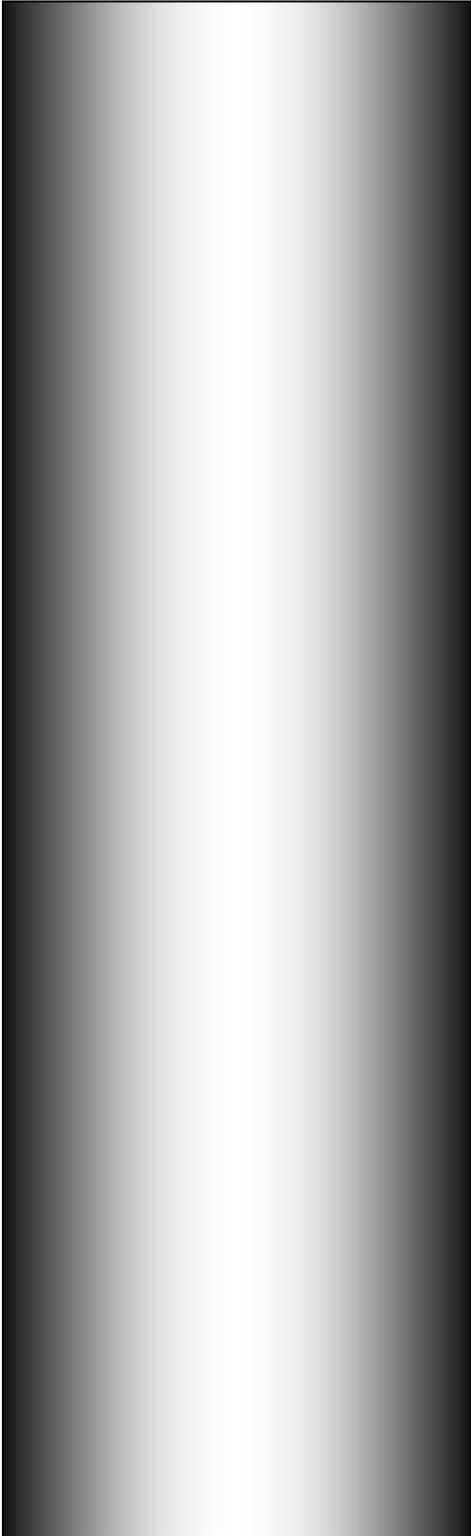
Este capítulo, acompaña el desarrollo de los impuestos en México y de su hacienda pública a través del tiempo. La importancia de este capítulo es puntualizar los cambios que han transformado al estado mexicano y sus Instituciones fiscales; así como las reformas que destacan en periodos históricos clave en la transformación económica de México. Puntualizando, los siguientes: Colonia, México Independiente, Porfiriato, Etapa Revolucionaria y Post Revolucionaria, Desarrollo Estabilizador, Neoliberalismo, Crisis y recuperación económica.

Capítulo III. “Federalismo Fiscal y Recaudación Fiscal en México”. El entorno en el cual se ha desarrollado la Hacienda Pública mexicana, ha resultado de múltiples logros y luchas sociales, que detentan una transformación estructural del Estado mexicano. En este capítulo, se acompaña ese proceso de cambio político y su impacto en la organización de las Formas de Gobierno y de la Hacienda Pública. Por lo que se refiere a las relaciones hacendarias, el sistema Federal mexicano ha evolucionado mediante una dinámica centralizadora en cuanto a las atribuciones y potestades tributarias que durante su evolución, han restado dinamismo a las relaciones fiscales intragubernamentales de los ordenes de gobiernos estatales y municipales. Por lo tanto, aquí mencionaré algunos de los esfuerzos que intentan dinamizar esas relaciones hacendarias entre la federación y los ordenes de gobierno subnacionales, así como también los estudios teóricos que resaltan la importancia de mantener relaciones hacendarias intragubernamentales equilibradas. Sin embargo, también expondré como desempeña la federación por medio de sus Instituciones la ejecución, de la política tributaria y que se ha hecho para incrementar su eficiencia. Desde luego, que un proceso de la descentralización de la recaudación, trae consigo múltiples debates en cuanto a la organización y eficiencia de los aparatos administrativos de los Estados y Municipios, pero ésta cuestión no se analiza por el momento puesto que sólo me concretaré a las relaciones federales hacendarias entre estos entes de gobierno y el desempeño de la Federación en el cobro de los impuestos y la forma en que se distribuyen estos recursos entre los Estados y los Municipios, toda vez que este sistema ha sido cuestionado por las inequidades en el otorgamiento de las Aportaciones Federales y Participaciones, respectivamente. Por esta razón, es conveniente analizar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como instrumento de la política fiscal que cumple con la función de asignación de los recursos fiscales administrados por la Federación.

Capítulo IV. “Las reformas fiscales de Fox y Calderón”. Hasta este capítulo, todo este trabajo de investigación, ya cuenta con elementos y datos documentados de las reformas fiscales en México. La reforma fiscal propuesta por el Ejecutivo Federal en los años 2000 y 2003, destaca la importancia de los impuestos directos especialmente el caso en del IVA. No obstante, también se destacan las debilidades estructurales actuales del sistema fiscal mexicano que por supuesto aquí son analizadas con fundamentos que contrastan con una reforma eficiente pero por otra parte, inequitativa en términos de distribución de la carga fiscal y del decremento en los niveles de vida de las personas con menos ingresos. Sin embargo, es conveniente destacar en qué medida las clases de menores ingresos, representan una mayoría beneficiada en términos reales del gasto público y que la nueva reforma fiscal del 2007, opta por un impuesto de control sobre el ISR (IETU), derivado de la polémica que generó el debate de la anterior reforma fiscal. Por consiguiente en las conclusiones retomamos la experiencia de todas estas reformas que nos dan una directriz que indica ¿hacia que tipos de impuestos serán encaminadas las nuevas reformas fiscales?, partiendo de que la optimización de los recursos públicos será una prioridad de la política del Estado y que de nueva cuenta se tendrán que diseñar esquemas fiscales alternativos

partiendo de la base del sistema fiscal existente y así tener como una meta en que las fuentes tributarias de financiamiento público, sean eficientes, equitativas y conciliatorias para lograr una reforma fiscal óptima e ideal y que cuente con recursos disponibles para que el Estado cumpla con la promoción de un crecimiento económico que garantice los niveles de bienestar que la población requiere.

Por último, se presenta el anexo estadístico que se refiere a los resultados consolidados del Producto Interno Bruto (a precios corrientes y precios constantes de 2005), Datos de la recaudación fiscal consolidados en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal y los datos estimados del Presupuesto de Gastos Fiscales, que acompañaron el análisis económico en la realización de este trabajo. Así mismo, también se incorporó un apéndice matemático el cuál detalla ampliamente para generar las demostraciones correspondientes en términos numéricos de las ecuaciones del modelo de equilibrio general para la economía mexicana, que simularon el impacto de la reforma fiscal del 2000 y 2003.



CAPÍTULO I. Marco
Teórico y Conceptual de
los Impuestos y de la
Reforma Fiscal

La política fiscal es una disciplina económica, que con el paso del tiempo se ha ido perfeccionado, y su práctica se vincula cada vez más a las decisiones económicas más relevantes de las naciones, ya que garantizan los ingresos públicos con los que los gobiernos ejercen su gasto.

Dentro del sistema económico a la política fiscal se le ha dado el papel de recaudar ingresos para cumplir las funciones de asignación, estabilización y de distribución del ingreso, mismas que en México se agrupan en funciones de gobierno, desarrollo económico, y desarrollo social.

Se podría definir a la política fiscal, “como el conjunto de instrumentos de política económica, mediante la cual el sector público obtiene recursos de los individuos y los gasta de acuerdo a sus funciones. Desde luego al hablar de la política fiscal se asume que los gobiernos manejan los gastos con discrecionalidad para el fortalecimiento de sus economías.

La política fiscal tiene su sustento teórico en Adam Smith y ha sido llevada a su máxima expresión en base a las ideas de John Maynard Keynes en donde su hipótesis es precisamente que a través de los gastos públicos, el Estado ejerza una influencia en los niveles de ocupación, bajo el supuesto de una Economía en recesión, donde el mercado es incapaz de generar los niveles de ocupación que la población requiere; en consecuencia el gasto público provocará una expansión sobre la demanda agregada y en el corto plazo lograra reconvertir una economía estancada, hacia una expansión económica que garantice niveles de crecimiento con pleno empleo.

Sin embargo, la teoría no keynesiana (neoclásica), señala que la política fiscal es neutral, porque los agentes económicos en vez de aumentar su producción, elevan los precios, motivando la presencia de un fenómeno inflacionario, en ocasiones recurrente

Además, la manipulación discrecional e irresponsable de la política fiscal, puede tener efectos negativos en el desarrollo de las economías, por ello las medidas de estabilización económica adoptadas por los gobiernos para garantizar su eficiencia, requieren de la coordinación con otras políticas como son la monetaria y la crediticia.

Las consecuencias desastrosas de una política fiscal keynesiana en muchos países principalmente en vías de desarrollo han contribuido a la apertura de un nuevo debate sobre la eficiencia de los instrumentos de la política fiscal como medio de la expansión económica dirigida por los gobiernos, y que ha puesto en tela de juicio su influencia sobre el desarrollo económico.

La experiencia de México en la práctica de la política fiscal, es débil aún en cuando al uso preponderante, de los impuestos indirectos ya que esta medida en

otros países como los Estados Unidos de Norteamérica contribuye en gran medida, a fortalecer la recaudación impositiva.

Es en este marco, que se plantea el estudio de la Reforma Fiscal, y en este capítulo se aborda la teoría que sustenta dicha reforma. Por tal razón se resalta el interés por describir las formas de los impuestos (directos e indirectos), desde una perspectiva teórica, congruente con los principios básicos de la tributación, así mismo, adentrarse, en el debate que se ha generado a lo largo de varios siglos, descrito por diversas escuelas del pensamiento económico con respecto a su eficiente y equitativa aplicación.

Otro aspecto de significativa relevancia que expondré en este primer capítulo, es: la evolución de la propia teoría de los impuestos óptimos que ha contribuido de manera valiosa al diseño de estructuras fiscales óptimas propias de las economías de mercado, lo cual ofrece una perspectiva moderna para comprender el estudio de la reforma fiscal.

I. 1. La Economía y el Gobierno

La misión de la intervención gubernamental en la Economía en el fomento del bienestar económico, es una prioridad de la política económica, y la política fiscal es, conjuntamente o complementariamente con la política monetaria, la que representa los medios con los que cuenta un gobierno para lograr los objetivos generales de la política económica.

Aunque existen algunas discrepancias de los que defienden la libertad de las fuerzas del mercado, la intervención pública para ellos muchas veces es criticada por que la regulación gubernamental en la economía resulta discrecional y muchas veces perversa; por el simple hecho de que la intervención pública reprime el comportamiento óptimo de los agentes económicos. .

En realidad, los controles del gobierno sobre las actividades de determinadas personas físicas y morales —las cantidades de mercancías que se pueden producir, así como las cantidades que se pueden comprar y almacenar de mercancías y de los precios que se deben fijar—, permite tomar conciencia que la acción gubernamental ejerce sobre estos factores económicos, y estas acciones deberían estar orientadas hacia lograr una mejor competencia económica, es decir, abolir los monopolios y las prácticas desleales que se dan al margen de las acciones del libre mercado donde finalmente, la acción gubernamental eficaz protegerá los intereses de los consumidores.

Sin embargo, a lo largo del siglo XX han surgido amplios debates en torno a las acciones que el Estado ejerce sobre la Economía que provienen del renacimiento de los principios del liberalismo clásico (*laissez faire*) y del neoliberalismo, y que evidentemente manifiestan una postura científica en la que la mejor acción gubernamental es la menos intervencionista. Para referirme a una y que es la

más influyente escuela del pensamiento económico, menciono algunas aportaciones de la escuela austriaca, cuyo más importante exponente es Friederik Von Hayek, quien defiende la postura de libertad de los individuos a elegir y también defiende la acción gubernamental para la protección de las libertades del individuo a elegir, sin duda las aportaciones de Hayek van más allá de esto y se extienden al análisis de los ciclos económicos, la teoría del capital y monetaria. Su aportación de un estado de bienestar mínimo y su aceptación de varias intervenciones del gobierno en la esfera económica resultan en una sorpresa a lo que realmente se espera leer, de una teoría científica libertaria. Hayek no basa claramente su discusión para la libertad en un concepto de los derechos naturales. La definición problemática de Hayek se refiere de la coerción de la teoría política libertaria. Así como muchos pensadores liberales del siglo XX que defienden la coerción como inicio (o amenaza de iniciar). La influencia de filósofos y pensadores es que aportaron fundamentos de la ética de los derechos naturales (Crusoe de la filosofía social) cuya influencia fue aportada por Murriay Rothbard, donde el punto de partida derivó una clasificación terminantemente dualística de la interacción humana, dividiéndola en el voluntario y el coactivo. Concretamente Hayek quien identifica que la coerción "ocurre cuando las acciones de un individuo se hacen para servir la voluntad de otro individuo, no para su propia voluntad, sino para el propósito del otro, que no necesariamente es el propósito de el otro individuo". Usando esta definición, Hayek considera algunas formas de comercio son coactivas. Éste es el caso en cualquier momento de los controles de un monopolista un recurso o un servicio esencial, (es decir el único oasis en un desierto). Mientras que muchos pueden ver este reconocimiento de los peligros del poder político y económico concentrado como mejora definida en una doctrina libertaria. Aunque el caso de Hayek la libertad es innegable fuerte, y no proporciona la dirección inmediatamente clara en cuanto a lo que debe o no debe hacer el estado en ninguna hora en particular. Él reconoce una de las paradojas clásicas del libertarían. Su meta es eliminar o reducir al mínimo la coerción, pero se parece que esto se puede lograr solamente con los medios coactivos. En este sentido Hayek entiende una teoría que distingue entre el uso de la fuerza opuesta a los derechos y su uso en la defensa de la necesidad de otros, por tal razón propone de manera uniforme un estado mínimo, y el reparto de el problema de cómo ese Estado debe ser financiado. Para evitar impuestos, se ha sugerido que el gobierno esté financiado con el usuario-honorario para sus servicios. Esto es ciertamente una posibilidad a considerar, y se podría aplicar probablemente benéfico a muchas actividades del gobierno, pero es difícil imaginarse que un estado entero se podría financiar de esta manera sin estar de un cierto modo redistribuible de la abundancia de los ciudadanos. De esta forma, Hayek acepta el hecho de una "coerción inevitable", y los impuestos son la forma más frecuente de la coerción inevitable del gobierno, y es en este campo donde la falta de Hayek de delinear límites aceptables de la actividad del gobierno llega a ser, la más evidente. "El gobierno como abastecedor de servicio No-Coactivo, "que hay innegablemente un campo ancho para las actividades no-coactivas del gobierno y

que hay una necesidad clara del financiamiento por impuestos."¹ Rechazando el dualismo de Rothbardian, él discute la visión el estado no solamente como "aparato coactivo" si no también como "agencia del servicio", Él distingue entre el financiamiento de las empresas del gobierno (que, sí está hecho con impuestos, es intrínsecamente coactivo incluso bajo el concepto de Hayek), y las empresas, que pueden estar enteramente, de la naturaleza de un servicio. La primera actividad apropiada del servicio del estado que Hayek, analiza es la disposición del bienestar para el pobre y lisiado. Él precisa que todos los gobiernos modernos han excedido el "mínimo del individualista" de proteger los derechos individuales. Él también encuentra perfectamente aceptable que para que un Estado proporcione un nivel mínimo de la seguridad económica para sus ciudadanos, se proteja a los nacionales con impuestos institucionales.

Actualmente, en los países la planeación económica indicativa es el principal medio para lograr corregir las insuficiencias que, en el bienestar económico, genera la actividad económica privada; dentro de ello, "el presupuesto del gobierno es considerado como uno de los principales instrumentos de la planeación económica en general, no simplemente como un mecanismo contable para facilitar el manejo interno de los asuntos del gobierno, en estos países, el gobierno intenta, a través del presupuesto anual, lograr un equilibrio entre el poder adquisitivo global y la capacidad productiva del país. Se relajan considerablemente, impuestos más bajos o gastos más altos si las diferencias de la demanda total amenazan con producir empleo y una capacidad excesiva"².

El pleno ejercicio de la planeación económica, no sólo dependerá de la capacidad organizacional de los gobiernos, si no que también requerirá de la participación y coordinación con el sector privado y las organizaciones sindicales de trabajadores, es decir lograr un acuerdo tripartito que involucre estos tres importantes sectores de la Economía.

En este sentido se habla de la conformación de un convenio social, donde evidentemente existe una frontera entre lo público y lo privado y se diversifican las actividades económicas de los organismos gubernamentales, personas físicas y morales privadas, en donde tales consensos están orientados hacia la formación de metas de desarrollo económico como prioridad nacional.

Las premisas que se analizan en este contexto incluyen "las actividades económicas asignadas a la iniciativa pública y privada; segunda las magnitudes relativas de la actividad productiva pública y privada; tercera, las intervenciones que afectan el equilibrio del poder económico y la distribución del ingreso y de la

¹ HAYEK Federik, *Hayek on the limits of state activity A critical examination of his political philosophy*, traducción propia (varias compilaciones de obras de Federik Von Hayek y la escuela austriaca) <http://www.jacobgrier.com/papers/Hayek.htm>, Reino Unido, Abril de 2001.

² TOBIN, James, *Política Económica Nacional*, primera edición en español, fondo de cultura económica, México 1973, p.15

riqueza y, por último, las magnitudes relativas de los usos públicos y privados de los frutos de la actividad económica”³.

I. 2. Aspectos generales de la teoría Keynesiana, sobre la Política Fiscal

La creciente intervención del Estado ha conllevado a la necesidad de mayores recursos, que son extraídos de los particulares. Esta hipertrofia del Estado, tiene lugar a raíz de las políticas inspiradas en Keynes.

Es así que se consideraba, que en las economías modernas la intervención del Estado como orientador del desarrollo económico y social, es una tarea permanente en donde la planeación económica, diversifica objetivos y metas, donde el crecimiento y desarrollo de la economía es el principal objetivo.

Sin embargo, existe la problemática de la escasez de recursos y frente a una excesiva intervención el Estado necesariamente habrá reacciones de los agentes económicos de diversas maneras: con la planeación presupuestal y de recursos económicos para lograr dichos fines, como lo es la ampliación de la base tributaria, creando nuevos impuestos. Todo lo cual inhibe la actuación del sector privado que es el motor del crecimiento económico, con lo cual dicho crecimiento en vez de fortalecerlo lo debilita.

La política fiscal, en la práctica, se orienta hacia la tarea permanente y responsable de la asignación de dichos recursos, por ello la política fiscal debe orientar su esfuerzo en la coordinación y dinamización armónica con todos los sectores productivos, para la realización de las metas propuestas por el Estado.

El objeto de la Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero, máxima obra de John Maynard Keynes, plantea aspectos sobre los cuales las fallas del sistema capitalista no pueden ser equilibradas automáticamente como alguna vez lo plantearon los teóricos clásicos y neoclásicos.

La teoría keynesiana, como una teoría que revolucionó el pensamiento económico para periodos de crisis y depresión económica, le asignó un papel determinante a la acción gubernamental mediante la propia política fiscal para generar efectos sobre el funcionamiento de la economía en el corto plazo.

Citando un ejemplo un ejemplo: “En la medida de que la propensión del individuo a ahorrar dependa de los futuros rendimientos que espera, es claro que está ligada, no solo con la tasa de interés, si no con la política fiscal del gobierno”⁴. Ante ello,

³ Idem. 3 p.17

⁴ KEYNES, John Maynard *Teoría general de la ocupación el interés y el dinero* (1933). Quinta reimpresión, Fondo de cultura económica, Colombia 2000. p. 91. pp.353.

el comportamiento de las expectativas de los agentes económicos, al tener no necesariamente la información si no la intuición de los efectos de la política hacendaría, consistirá en tomar la decisión de asignar o no una parte de su riqueza destinarla al ahorro y su expectativa de estos cambios en la política fiscal influirán indirectamente las tasas de interés, por lo tanto el individuo se enfrenta a que su ingreso disponible disminuya, o bien que su ingreso se incremente, es decir, proporcionalmente a la tasa impositiva que se aplique directamente a los ingresos que perciba en ese momento y en el futuro, de tal forma que este, adaptará sus hábitos de consumo y de ahorro.

Concretamente los efectos de los cambios de la política fiscal generan cambios en las expectativas acerca de la relación entre el nivel presente y el futuro de los ingresos.

I. 3. Breve reseña de la equidad de el sistema tributario

Desde hace más de tres siglos, y en distintas épocas, han surgido posiciones encontradas en lo que respecta al a cuál es el sistema tributario más equitativo en una economía de mercado.

En un primer plano, me referiré a Tomas Hobbes, quien afirmaba que el principio de una “tributación equitativa consiste más bien en la igualdad de lo que se consume que en la riqueza de los consumidores”⁵ Para Hobbes el gravamen impositivo es inequitativo en la medida en que las personas (físicas y morales) que incrementan sus ingresos derivados de obtener ingresos excedentes por su labor funcional en la producción, comercialización, por las ganancias que genere el capital, o bien de obtener ingresos extras en la extensión de la jornada laboral— una parte de su riqueza la canalizará al consumo y otra al ahorro, de tal manera que el individuo que poco se preocupa por incrementar su riqueza, pero consume. Entonces cotidianamente, está tomando una parte de lo que usa y paga igualmente por lo que usa, de tal forma que si el sistema impositivo actuara bajo estos criterios, incentivaría a las personas que ahorran y de igual manera se gravaría un impuesto en función a los usos y consumos de los individuos, que también, estaría en función de sus capacidad de compra y de la diversidad de productos a que pueda acceder de acuerdo a su nivel de ingreso. Sin duda, este sería el primer aspecto para lograr: que el sistema impositivo sea equitativo, además de lograr una recaudación más eficiente y como consecuencia que todos los servicios que ofrece el Estado también beneficien de manera equitativa a la población.

Sin embargo, en el amplio debate que ha generado por abogar por este tratamiento fiscal, desde principios del siglo XX, se ha desechado la posibilidad de implantar la equidad en el sistema fiscal, habiendo obstáculos como la

⁵ HOBBS Tomas, *Leviatán*, cit. por KALDOR, Nicholas, *Impuesto al Gasto*, Fondo de cultura económica, 2da reimp. en español, Colombia 1976.

capacidad administrativa para su recaudación, por lo que muchos economistas de esa época abogaban más bien por el impuesto sobre la renta o sobre el ingreso (gravar los ingresos), pero este impuesto a su vez también relevaba ya en el pasado pesadas cargas impositivas.

Las cargas impositivas al ingreso, por mucho tiempo han sido el mayor rubro por el cuál la política tributaria le genere ingresos al Estado, como contraparte la posibilidad de grabar el gasto en opinión de algunos autores como Pigou y Marshall e inclusive el propio Keynes, en algún momento se postraron pragmáticamente en la aplicación de impuesto al gasto, aunque desde su punto de vista es teóricamente sano la aplicación de este impuesto, que resulta ser una meta utópica para la recaudación fiscal. El argumento que defendió implementar impuestos al gasto, se basó en supuestos de “doble imposición” de los ahorros implícitos en los ingresos.

Desde el punto de vista de John Stuart Mill, su preocupación por construir un sistema tributario más equitativo, ante la desigualdad de un sistema que graba la capacidad de pago de una persona que necesita ahorrar parte de sus ganancias por emergencias y para su jubilación, igual que la de una persona que recibe un ingreso de una fuente segura y permanente, entonces el principio de grabar “el ingreso” (inclusive los ahorros) confiere un beneficio a los propietarios de bienes, en comparación de aquellos que son “susceptibles de gastar” el total de sus ingresos como capitalistas⁶.

Aquí en argumento de John Stuart Mill, justifica la aplicación de impuestos al gasto para que el sistema fiscal sea más flexible pero que esta flexibilidad a su vez lo haga equitativo, bajo este principio se podría de alguna manera revertir la progresión de los impuestos directos (a los ingresos), e incentivar las actividades económicas así como el ahorro y la inversión sin que los ingresos tributarios se vean afectados.

Las desigualdades del sistema tributario surgen no tanto de que se hayan exceptuado los ahorros provenientes del “ingreso”, si no de haber grabado como “ingreso” la capacidad de gasto que se ejerce a través del “desatesoramiento” (o del gasto que se hace en capital), o a través de las ganancias de capital u otros ingresos de varias clases, el impuesto que se basa en el “ingreso” introduce cierta tendencia a favor de los propietarios, cuya capacidad gravable, si no una medida cuya relación con la capacidad gravable puede ser manipulada por cierto tipo de contribuyentes⁷.

Las diferencias entre los impuestos directos e indirectos, radican en que los impuestos sobre la renta (directos), agravan efectos negativos sobre las pensiones al ahorro, al atesoramiento además de asumir riesgos, de tal forma

⁶ KALDOR Nicholas, *Impuesto al gasto*, p13, fondo de cultura económica, 2da reimpresión en español, Colombia 1976.

⁷ Idem 7, p.14.

que un impuesto que graba al gasto no discrimina ni el ahorro o el riesgo y aligera aún cuando no suprima, los efectos desalentadores en la imposición progresiva al trabajo; más aún existen más argumentos económicos a favor de impuesto al gasto considerados en relación con la Economía keynesiana “los impuestos al gasto proporcionan un instrumento más eficiente para controlar la economía en interés con la estabilidad y el progreso económico, que los ingresos que gravan el ingreso”.⁸

I. 4. Marco Teórico y Conceptual de los Impuestos (Principios y Teoría)

En este capítulo analizaré los ingresos gubernamentales que son de varios tipos según, su fuente (Ver el siguiente gráfico):

- 1) Tributarios o impositivos
- 2) No tributarios que son los derechos, los productos y los aprovechamientos
- 3) Los ingresos provenientes de financiamientos, tanto internos como externos
- 4) Los ingresos de capital y
- 5) Los ingresos provenientes de la venta de bienes y servicios públicos.

Al inicio de los estados modernos sin lugar a dudas la principal fuente de ingresos eran los tributarios, y para el caso de México, principalmente lo eran los impuestos al comercio exterior. Luego de la crisis de 1929 parece existir una tendencia a ser igualada su importancia, por los ingresos derivados de financiamientos (créditos bancarios y colocación de valores).

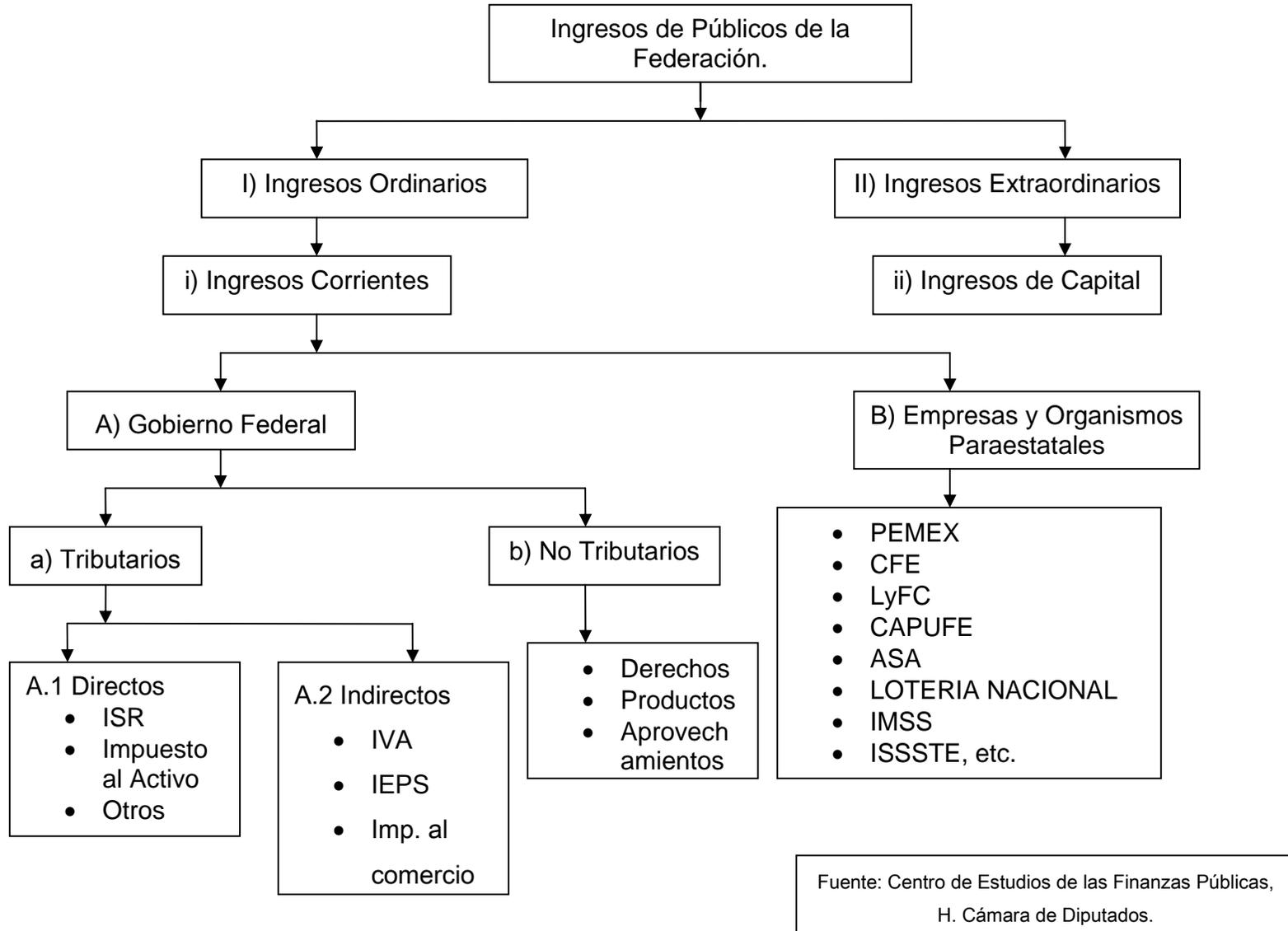
Sin embargo, el efecto acumulativo del crédito interno y externo hoy en día sobre las finanzas gubernamentales, ha devuelto a los ingresos tributarios su importancia, como fuentes de recaudación y como instrumento de política económica.

La diferencia de los ingresos tributarios como directos e indirectos, permite clasificarlos en dos grandes grupos, que a lo largo de la Historia Económica, han dado origen a nuevos debates sobre su eficiencia y aplicación.

En ello radica el interés por tratar en este trabajo, de una manera descriptiva algunos aspectos de los ingresos gubernamentales provenientes de la tributación, haciendo una diferencia entre la importancia y caracterización de los efectos de un impuesto sobre la renta y un impuesto al valor agregado.

⁸ Ibidem 7, p.16.

Diagrama 1



Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas,
H. Cámara de Diputados.

I.4.1. Definición general de impuesto

El concepto más global de impuesto o tributo, es: "... un impuesto es toda derivación desde la corriente circular de ingreso del sector privado al sector público"⁹ por medios compulsivos y sin una contraparte en servicios o bienes, o al menos, sin contra parte que coincida en el tiempo y en el espacio con el cobro del tributo. Es decir, si una persona paga un impuesto no esperará ni servicio o bien público a cambio de ese pago.

Si se esta de acuerdo en que como dice Allan (1974), definir un impuesto consiste en describir sus funciones económicas se tendrán definiciones como: "... el impuesto es una contribución que grava a personas, propiedades o negocios para sostenimiento del estado". Pero como luego de 1929, para financiar al Estado se ha recurrido también de manera sistemática a financiar las funciones estatales mediante emisión primaria y financiamientos. Allan altera la definición tomada de Fowler, señalando que el impuesto es una contribución percibida con el fin de reducir el gasto privado. Contribución que se obtiene de manera coactiva, con el fin de financiar el gasto público de manera no inflacionaria.

I.4.2. Base y tasas impositivas

Otra clasificación, es la referida a impuestos sobre el ingreso o sobre el consumo, dependiendo de la base del impuesto, por lo cual se tiene que el Impuesto Sobre la Renta, que es un impuesto al ingreso.

Los impuestos se cobran de acuerdo a una base, es decir, el objeto sobre el que recae el impuesto, así, hay bases como: ingreso, consumo y empleo.

A su vez, la base del impuesto tiene dos formas (tal vez tres): a) el volúmen de la base, que sirve de sustento para la creación de impuestos específicos; b) la base en términos de valor (o sea medida en unidades monetarias) y que sirve de sustento a los impuestos ad-valorem. c) unidades, que permite también crear impuestos.

Los impuestos se cobran a través de tasas o partes proporcionales y absolutas del total de la base tributaria.

Las clasificaciones de los tipos de impuestos, son muy variadas y en realidad dependen del análisis que se les quiera dar por su origen.

⁹ ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid, España: Alianza Editorial, 1974.

Así, por ejemplo los impuestos directos que son pagados por los contribuyentes a las autoridades, y los indirectos que son recaudados por intermediarios (empresas, comercios, etc.) pero que pagan en última instancia otros agentes distintos a los recaudadores. Sin embargo esta clasificación es muy endeble, porque hay impuestos que parecen ser indirectos sin serlo, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta que se paga en el Banco.

I.4.3. Progresividad y Regresividad Impositiva

Existe una relación entre la base impositiva y las tasas que se aplican a la base para el cobro de impuestos. En relación a la carga relativa sobre personas cuyo monto de la base imponible es diferente, surge el problema de la progresividad o regresividad del sistema tributario.

Las tasas o partes relativas y absolutas que se cobran de impuestos pueden ser: progresivas, proporcionales y regresivas.

Un impuesto progresivo es el que toma una proporción creciente de renta conforme el ingreso aumenta.

Un impuesto proporcional toma una proporción constante de la base del impuesto.

Un impuesto regresivo toma una proporción decreciente del aumento de la base tributaria.

I.4.4. Incidencia Fiscal.

Un objetivo clave del análisis de la tributación es identificar el o los grupos sobre los que recae el pago de cada impuesto. Del mismo modo es importante observar y cuantificar al grupo de beneficiarios y al grupo de perjudicados por una modificación o reforma tributaria.

La incidencia se refiere a la forma en la cual se distribuye la carga fiscal, a que grupos sociales afecta y como se puede medir la distribución de la carga. Por ejemplo, si bien los impuestos indirectos son recaudados por las empresas, en última instancia la totalidad de la carga fiscal es soportada por los individuos. De acuerdo con lo anterior la incidencia fiscal se puede clasificar de conforme a los siguientes tipos:

Tipos de incidencia¹⁰

¹⁰ Véase MUSGRAVE, P.A. y Peggy B. Musgrave. *Hacienda Pública, Teórica y Aplicada*, y; "Glosario Jurídico Fiscal", Hugo Carrasco Iriarte.

- **Incidencia Tributaria:** Comprende el estudio de los efectos de la política tributaria sobre la distribución del bienestar económico. La colocación de impuestos afecta el precio de los bienes y/o la retribución a los factores de producción. Para evaluar la incidencia tributaria se tiene que conocer los efectos de ésta sobre los distintos mercados y agentes económicos.
- **Incidencia económica de los tributos:** Estudia los impactos que produce un impuesto o arancel y sus recaudaciones sobre los diferentes sectores de la economía (consumidores, productores, mano de obra, etc.).
- **Incidencia Distributiva de los tributos:** La incidencia distributiva de un impuesto determina sobre que segmento de la población recae la carga tributaria efectiva y en que proporción, permitiendo definir si un impuesto es progresivo o regresivo.
- **Incidencia Diferencial:** Este concepto se aplica cuando se comparan formas alternativas de incrementar o disminuir los ingresos impositivos. Esta visión de la incidencia impositiva es particularmente útil porque las decisiones sobre política fiscal normalmente se establecen en función de dichos elementos.
- **Incidencia Impositiva:** Es el estudio para determinar quien soporta la carga de un impuesto (o carga fiscal).
- **Incidencia Legal:** Primer punto de impacto en la aplicación de los impuestos, quien soporta el impuesto de acuerdo a la norma legal; el impuesto recae sobre los individuos quienes tienen la obligación tributaria.
- **Incidencia Económica:** Imposición resultante del proceso de traslación. *“Cuanto más inelástica sea la curva de demanda y más elástica la curva de oferta mayor será la proporción de la carga soportada por los consumidores y viceversa”.*

I. 5. El Impuesto Sobre la Renta.

Las fuentes de ingresos más rentables para los gobiernos, han sido el impuesto a la renta y el impuesto a las transacciones. Pero tal parece que existe una correlación negativa entre rentabilidad de un impuesto para el gobierno y rentabilidad privada, lo cual contradice en si misma el concepto de progresividad.

La progresividad indica que a mayor ingreso mayor impuesto, pero a mayores impuestos menor respuesta del sector privado para invertir, puesto que el impuesto es un costo. Por esta razón, que resulta necesario analizar la bondad tanto de la imposición a los ingresos como a los gastos.

I.5.1. La justificación del impuesto sobre la renta.

La justificación más tradicional del Impuesto Sobre la Renta, es que la tributación de éste, recae sobre una estructura industrial creciente, en donde las relaciones del Estado moderno ligadas a la Economía y a la democratización de sus Instituciones, requiere necesariamente de que la capacidad del tamaño creciente de la economía y el auge en la industria y los servicios recaiga una mayor tributación, sin duda alguna la carga fiscal ligada al crecimiento de la riqueza de estos sectores, se irá reflejando en impuestos directos cada vez más regresivos en la medida de que las tasas impositivas se incrementen.

Existe aún otra justificación que impulsa al Impuesto Sobre la Renta en que en éste recaiga la mayor carga tributaria y es por su simplicidad administrativa, además de que graba el ingreso per cápita y se tiene un control y un manejo más adecuado sobre el nivel de la riqueza de la sociedad.

Entonces ¿por qué los impuestos indirectos han sido discriminados? Bajo estas condiciones los impuestos indirectos se revelan como un instrumento burdo para incrementar los tributos que son, en su calidad de productores de ingreso, adecuados y al mismo tiempo justos en su impacto y convenientes en sus repercusiones sobre el comportamiento económico; y peor aún, los cambios destinados a mejorar el sistema desde cualquiera de estos puntos de vista desacreditan severamente sus méritos respecto a los otros. Así los impuestos sobre las transacciones sólo pueden distribuir la carga de modo discriminatoria entre las personas, de acuerdo con alguna noción de equidad, en forma muy burda y dudosa.¹¹

De acuerdo a estos argumentos un impuesto indirecto (al gasto), la carga tributaria estaría soportada por los consumidores finales de mercancías, es decir, que este impuesto a su vez crearía un impacto regresivo en el consumo final de mercancías.

De tal forma que los hábitos de consumo de la sociedad se verán reflejados en una disminución de mercancías en la cuales se aplique mayores tasas impositivas, por lo que los agentes económicos tendrán que racionalizar su consumo en función a la utilidad que ofrece el consumo de ciertas mercancías, o bien deberá diferenciar entre otros tipos de mercancías que le proporcione la misma utilidad (efecto sustitución ingreso).

Por consiguiente los impuestos indirectos tendrán una carga más equitativa en la medida en que se considere, la capacidad de pago o bien de consumo la que determine el monto y las tasas que se le deberán pagar al fisco, de tal manera que

¹¹ Ibidem 7. p.21.

la capacidad gravable se incremente y la carga tributaria recaiga en los hábitos de consumo de la sociedad.

Pero finalmente cuestionando la eficiencia o ineficiencia de los diferentes impuestos, en el caso de los impuestos directos se opta por su simplicidad administrativa más que por el principio de equidad.

I.5.2. El Concepto de Renta.

Para entender la estructura de un impuesto a la renta es necesario conocer el significado de renta o ingreso. Una definición genérica de la renta, es la ganancia económica que una persona de un periodo fiscalmente gravable.

Una definición más precisa del concepto de renta en un sentido estrictamente económico es la de Henry Simons quien afirma que es el ingreso de una persona durante un periodo consiste, en la suma algebraica de:

- 1) “El valor del consumo durante el período, financiado con ingresos por uso de factores productivos o de transferencias (donaciones) que la persona recibe durante el período, o con riqueza acumulada, más a) bienes producidos por la persona para su propio uso y b) el valor de uso de los bienes durables de consumo que posee, como por ejemplo viviendas.
- 2) Incremento neto del patrimonio individual durante el período, sea por acumulación de ahorros netos durante el período, o aumentos del valor de la propiedad. Por supuesto que esta suma puede ser negativa, de modo que el ingreso resulte inferior al consumo”¹².

Esta definición se expresa como sigue:

$$Y = C + \Delta W$$

Esta definición, no suele aplicarse a las leyes impositivas. En contraste con la definición de Simons existe un concepto más común que es el de flujo de riqueza (de ingresos monetarios y en especie) hacia una persona y concuerda con las nociones cotidianas de renta. El valor de uso de bienes duraderos poseídos y aumento de activos no realizados no se incluyen, en parte por razones de actitud de cumplimiento por parte del contribuyente y de la administración fiscal, pero sobre todo por que estos elementos no se conciben como renta o ingreso personal gravable.

¹² SIMONS Henry cit. por, Due, John F. y Ann F. Friedlaendel. *Análisis económico de los impuestos y del Sector Público*. Buenos Aires Argentina: Edit. Ateneo, 1977.

I.5.3. El Impacto Social del Impuesto Sobre la Renta.

Para poder analizar el impacto social del ISR, pensamos que se debería partir del estudio de los principios que rigen la imposición, para contrastarlos con su cumplimiento o no, en la realidad concreta. Por ahora, en este breve trabajo me concreto sólo a tratar el primer aspecto y el segundo dejarlo para desarrollos posteriores.

Los principios, son criterios que rigen la aplicación de impuestos. Se denominan principios, postulados, directrices, reglas o máximas de la imposición. Estos principios, tienen que ver con lo con lo "normativo", con el debiera ser, no con lo que es, y se formulan en orden a la ejecución de determinados objetivos.

Para establecer un sistema tributario, es necesario que existan principios o criterios a emplearse en su establecimiento. Estos, han sido abordados por todos aquellos que han guiado las acciones del Estado, desde los mercantilistas hasta los economistas neoclásicos del presente.

Adam Smith, en su libro *Investigación y Causa de la Riqueza de las Naciones*, señala que los ingresos privados, provienen de tres diferentes fuentes: rentas, beneficios y salarios, en consecuencia los impuestos de los individuos recaen sobre estas tres diferentes fuentes de los ingresos privados. Sin embargo, Smith consideraba que los impuestos no se pagan en definitiva con cargo a aquellas fuentes de ingreso sobre las cuales se pretendía que recayeran.

Para Smith, la actuación del gobierno debe reducirse al mínimo, y dichas funciones serán financiadas con recursos de las personas, y propone que se cumplan los siguientes principios para perjudicar lo menos posible su comportamiento económico:

- I. (Igualdad) "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección Estado"¹³.
- II. (Certidumbre) "El impuesto que cada individuo está dispuesto a pagar debe ser cierto y no arbitrario, el efecto de la incertidumbre, de las contribuciones favorece la corrupción y la certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no representa un grave problema"¹⁴.

¹³ SMITH Adam, *Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones* (1776), Fondo de Cultura Económica, México, 1975, P. 726.

¹⁴ Idem 14.p.727

- III. (Comodidad de Pago) “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de manera que sean más cómodos para el contribuyente”¹⁵. Para Smith resulta simple y menos gravoso para el contribuyente el pago de un impuesto sobre la renta en el momento en el que el individuo recibe parte de los beneficios que le correspondan. En el caso del consumo suntuario, el impuesto se carga en la medida en que el individuo satisfaga su necesidad de adquirir esa mercancía, por otra parte también se le halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, por lo tanto la incomodidad de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.
- IV. (Economía de la recaudación) “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan al Tesoro público, acordando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabarse de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado”.¹⁶

En los cuatro casos anteriores: primero, cuando la exacción requiere de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime a la industria y desanima a los agentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionan empleo y mantendrían un gran número de personas. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretendan evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales (un impuesto excesivo contribuye a la evasión). Cuando las fiscalizaciones suelen incomodar al contribuyente.

Las aportaciones de David Ricardo a la teoría de la tributación encuentran su fundamento en las explicaciones que Smith expone, por lo que la demostración de David Ricardo que intenta explicar cómo es que los impuestos afectan por igual a los agentes económicos (granjero o industrial), que están involucrados en el proceso de la producción, sus beneficios se verán afectados por la imposición. Es decir, que tanto el terrateniente como el industrial asumirán ese costo de pagar impuestos y desde luego los precios de las mercancías ya no tendrán efecto en los precios, ya que una vez que el Capitalista o Terrateniente haya pagado dichos impuestos en primera instancia sobre el uso de los medios de producción (tierra, capital, trabajo).

Ricardo, define este tipo de impuestos como impuestos de pobres que “es un gravámen que participa de la naturaleza de todos estos impuestos y, bajo diversas circunstancias, incide sobre el consumidor de productos primos y mercancías,

¹⁵ Ibidem 14.p.729

¹⁶ Ibidem 14.p.731

sobre las utilidades del capital y sobre la renta de la tierra”¹⁷. Por lo que resulta que es un impuesto que gravará con peso especial al productor y por consiguiente afectará el precio de los productos primos. “De acuerdo con el grado en que incida por igual sobre las ganancias de la agricultura y de la industria, será un impuesto general de las utilidades del capital y no alterará el precio de la producción agrícola y de las manufacturas. Así ocurrirá en proporción a la incapacidad del granjero para resarcirse elevando el precio del producto primo, ya que esa parte del impuesto que le afecta particularmente será un impuesto sobre la renta, y lo pagará el terrateniente”¹⁸. Esto significa que el impuesto de pobres no se recauda en relación con la renta que el granjero paga en realidad a su terrateniente: es proporcional al valor anual de la tierra, sea que el valor le haya sido conferido por el capital del propietario o por el arrendatario. Por lo tanto es evidente, que en este caso, el impuesto lo paga el consumidor, ya que si no existe el impuesto, se habrían realizado las mismas mejoras, y la tasa general y usual de utilidades se habría obtenido sobre el capital empleado, con un precio menor del producto.

Finalmente, Ricardo afirma que el impuesto de pobres, incide mas en la producción agrícola y en ese sentido el incremento de los impuestos se trasladan a un incremento de los productos primos por lo tanto las industrias también se ven afectadas por la diferencia de precios que el impuesto afecta en su escala de producción y finalmente el impacto de un incremento en los impuestos a la agricultura y la industria, tendrán un efecto en incremento de los precios de las mercancías finales.

I.5.4. El Impacto Económico del ISR

Un buen punto de arranque para el estudio del impacto económico del ISR, es cuando los principios que rigen la imposición en general se analizan en función de las metas a alcanzar por una nación. De esta forma, se establecen los siguientes principios:

1. Principio de la capacidad de pago: los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos (aquí radica el problema actual de la inequidad en sistema tributario).

2. El principio del beneficio: los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Aunque surge el problema de cómo medir esos beneficios.

¹⁷ RICARDO David, *Principios de Economía Política y Tributación* (1817). Fondo de Cultura Económica, México 1959.

¹⁸ Idem.18. p.118

3. El principio del "crédito por ingreso ganado": aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo recibieran un tratamiento favorable, y que el ingreso que la ley considerara como "no ganado", como el que proviene de ingresos, dividendos e intereses debiera ser castigado.

4. El principio de la ocupación plena: los impuestos se formulan con objeto de estimular la producción y el empleo.

5. El principio de la convivencia: establecer impuestos para recaudar lo más posible con la menor dificultad.

Estos principios, permiten observar que el ISR afecta el comportamiento individual de cada uno de los agentes económicos: empresarios, consumidores, asalariados; pero también las variables globales como el nivel de ocupación plena.

Asimismo, es importante señalar que la imposición se presenta como una opción para actuar sobre los procesos económicos ante la imposibilidad de aumentar gasto público, hoy mermado por los altos niveles de endeudamiento. Es cierto que el retiro del Estado de la actividad económica garantiza un menor gasto público, pero si llegase a suceder que el Estado queda como un Estado Liberal, aún así el uso de los impuestos con fines de conducción y orientación económica, tendrán relevancia.

De acuerdo con lo anterior, en un análisis del impacto económico del ISR, debería tocarse los siguientes puntos y su comprobación empírica.

Según el principio de neutralidad económica que deberá regir a toda estructura tributaria, los impuestos no deben interferir con el logro de los óptimos niveles de vida, ni alterar las preferencias o el curso de la actividad de los individuos que componen la sociedad.

Ese principio, choca inmediatamente con las reacciones del individuo ante los impuestos, reacciones que se analizan en los conceptos, de: absorción total, evasión y elusión fiscales, transformación, deterioro de la base y traslación de los impuestos. Estas acciones que llevan a cabo los agentes económicos en su conjunto, tienden a un efecto neto global o de conjunto que muchas veces deterioran los niveles óptimos de vida, altera las preferencias de los consumidores y aún el curso mismo de la actividad económica.

Es importante señalar que la congruencia entre neutralidad económica de los impuestos y sus efectos reales en los agentes económicos, es aún más difícil de lograr en sociedades donde el crecimiento es inducido de manera central por acciones de gasto público. La deuda pública, constituyó un expediente importante para cumplir con el principio de neutralidad de los impuestos, pero hoy, ante la crisis de la deuda, los impuestos vuelven a tener una importancia central a pesar de la desincorporación estatal que tiende a suplir el papel de la deuda en la neutralidad impositiva.

Las finalidades del manejo del ISR, pueden ser financieras o no financieras. Los impuestos, se establecen con el propósito de recaudar fondos o de alcanzar cualquier otra finalidad no financiera.

Existen otros fines de la tributación como es el de la recaudación, o sea, que la imposición permite procurar los medios de cobertura de aquellos gastos públicos que no pueden o no deben ser financiados por otros procedimientos (crédito o colocación de valores).

Otro fin es el de actuar sobre la Economía para lograr cierto nivel de desarrollo económico, evitar fluctuaciones económicas, protección de la competencia externa o incluso el mejoramiento de la balanza de pagos.

También se encuentra, sobre todo un fin antiinflacionario, pues en la medida en que los gastos privados se ven reducidos por un impuesto, en esa medida se evita una presión adicional sobre los precios.

La imposición a la renta puede llevar a cambios en las decisiones de los propietarios de los factores en lo que respecta a la cantidad de unidades de tales factores que ponen a disposición de los productores. Por ejemplo, los trabajadores pueden alterar sus decisiones relativas a trabajo y ocio, ante la presencia de un nivel dado de impuesto.

También los impuestos a la renta afectan la elección de los métodos productivos. Pueden afectar las ventajas relativas de técnicas, o bien la producción relativa de bienes de consumo y bienes duraderos.

Es debido a las distintas reacciones de los agentes económicos al impuesto sobre la renta, donde radica la importancia del estudio económico de los impuestos y, sobre todo, la capacidad de los impuestos para ser utilizados como un instrumento de política económica.

La profundidad de los efectos de la imposición sobre la renta está en la misma base de la Economía de mercado: la acumulación. Como bien lo señala David Ricardo: "... de no ser por las exacciones tributarias el aumento del capital habría sido mucho mayor. No existe impuesto alguno que no tenga tendencia a disminuir el poder de la acumulación".¹⁹

El mismo Keynes lo sabía y por ello comprobó la posibilidad de un financiamiento vía crédito y emisión primaria del gasto, precisamente en períodos de depresión, cuando la acumulación estaba por debajo de los niveles en otros tiempos alcanzada, es decir, cuando una parte importante de los factores productivos se encontraban en paro forzoso.

¹⁹ Ibidem 10, p. 38

Debido a esos efectos del ISR, los agentes económicos tratan de distribuir la carga fiscal: en sí mismos, en el Estado (evasión), en los proveedores, en sus trabajadores, en los consumidores o deteriorando la base. A este acto de distribuir la carga impositiva se le denomina, incidencia tributaria.

Aunque es posible diferenciar entre incidencia y efectos económicos, en realidad son dos caras de una misma moneda porque como dice Sommers "... es evidente que hay duplicación casi completa entre estos dos aspectos del problema, puesto que es imposible decidir en donde descansa el impuesto sin conocer sus efectos sobre la producción, el consumo, el ahorro, etc."²⁰

El ISR presenta una diversidad de efectos posibles. Hay dos extremos: cuando la extensión de la carga tributaria la soporta totalmente el contribuyente. En este caso la consecuencia es el descenso del ingreso real y por ende o bien su consumo o bien su ahorro, o ambos, se ven reducidos. El efecto de ello es preciso medirlo para el caso de México.

En el caso extremo el contribuyente puede evadir, legal (elusión) o ilegalmente (evasión), la carga del impuesto, y ello tiene como consecuencia una pérdida de ingresos para el Estado, éste deja de percibir ingresos y en consecuencia no gasta en esa magnitud o si lo hace, tendrá que emitir dinero o pedir préstamos para cubrir ese faltante de ingresos, lo cual provoca un efecto económico adicional en la sociedad.

Un tercer efecto que de hecho está intermedio entre los dos anteriores, es lo que Allan (1974 p.p. 38)²¹ llama "deterioro de la base tributaria". Esto sucede cuando el contribuyente decide trabajar menos para así ganar menos ingreso y evitar un cierto nivel donde la proporción a pagar es mayor.

Otro efecto es la denominada "transformación del impuesto", en donde el sujeto contribuyente, por ejemplo una empresa repone el impuesto aumentando sus beneficios, y esto a su vez bajando costos o haciendo trabajar horas extraordinarias a la mano de obra. Sin embargo, como las utilidades, representan al ingreso cotidiano del empresario, también aumentará el nivel de ISR.

El proceso distributivo más relevante de un impuesto es el relativo a la traslación, vía precios. Sin embargo, el ISR es quizá el impuesto más directo, difícilmente trasladable vía precios, ya que si ello se hiciera en el siguiente ejercicio fiscal, se pagaría un mayor nivel de ISR.

Tal vez el efecto de los impuestos más importante sea el que tiene lugar a través del proceso de intercambio. En efecto, cuando el contribuyente "traslada" el impuesto

²⁰ SOMMERS, Harold M. *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, Ariel, Madrid, (1981).p. 168

²¹ Ibidem 10 p. 17

por la vía de los precios tiene lugar un cambio en los precios de equilibrio, es decir, en el nivel de precios al cual todos estarían dispuestos a comprar y vender y nadie perdiera o ganaría de manera extraordinaria, sino lo justo y ordinario.

Se distingue primeramente entre impacto e incidencia., correspondiendo al primero la carga inicial y el segundo la carga definitiva del impuesto. Es necesario añadir además la categoría del efecto, que se refiere a las consecuencias colaterales de la imposición.

Para Richard Musgrave, la incidencia cubre todos los efectos distributivos de un impuesto; es decir, los cambios en el ingreso real que motiva el impuesto. Esto puede producir efectos en los precios, los ingresos, el bienestar económico, los incentivos y la distribución. Aquí queda bien establecida la relevancia del estudio de la incidencia: afecta todo el proceso económico, la distribución del ingreso y los efectos colaterales que acumulados explican parte de los problemas económicos de una Economía.

Es importante señalar que el análisis del efecto de los impuestos en los distintos agentes económicos, depende de la teoría que lo sustente. Así por ejemplo, la conocida aversión de David Ricardo a los terratenientes improductivos, así como a la misma intervención estatal, determinaba su punto de vista sobre los efectos de la tributación, en los siguientes términos. "Si el consumo del gobierno incrementado por la recaudación de impuestos adicionales se satisface, ya sea mediante una producción incrementada o bien mediante un menor consumo por parte de la población, los impuestos recaerán sobre el ingreso, y el capital nacional no se verá afectado; pero cuando no se incrementa la producción ni disminuye tampoco el consumo improductivo por parte del pueblo, los impuestos tendrán necesariamente que recaer en el capital, es decir, merman el fondo destinado al consumo productivo".

Para los neoclásicos el efecto de la traslación es un problema de asignación de recursos, de efectos microeconómicos en los agentes individuales poseedores de los factores productivos.

En cambio, para los keynesianos interesan los efectos netos o macroeconómicos de los impuestos. Interesa acotar que los post-keynesianos tienen interés en los efectos del gasto público.

I. 6. El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

En base a lo expuesto anteriormente, lo que justifica el impuesto sobre los ingresos, es que en efecto existe un distanciamiento de la aproximación práctica más cercana al ingreso, definido como consumo más ahorro, que por lo tanto se deducen numerosas desigualdades arbitrarias.

Sin embargo, existen argumentos teóricos, sobre las bases de equidad, para un impuesto al gasto, que radica en una comparación más severa con un Impuesto Sobre la Renta de tipo más general. Así, un impuesto basado en el gasto real calcula la capacidad de gasto de cada individuo, de acuerdo con la medida que el se aplica a sí mismo.

I.6.1. La justificación del impuesto al gasto

El argumento tradicional para la justificación de un impuesto al gasto, “es que el gasto no es un criterio adecuado, simplemente por que mientras más rico sea un individuo, menos limitará o reducirá su gasto real por su capacidad de incurrir en tal gasto. Aunque la capacidad de gasto es, con mucho la determinante más importante del gasto real, la una no guarda una rígida relación lineal con la otra, mientras mayor sea la capacidad de gasto de un individuo, más tiende a rezagarse su gasto real”²².

Por la tanto un cambio hacia un impuesto al gasto indudablemente tendría los más severos efectos sobre los ricos y no sobre la gente que esta en una posición medianamente buena, tal vez el argumento más importante de este aspecto es que, como consecuencia, no tendría sentido sugerir que un impuesto al gasto que implicara un método menos progresivo de distribuir, esa carga impositiva, que el sistema presente.

I.6.2. Definición de Impuesto al Valor Agregado

La forma de imposición al consumo más moderna que se ha desarrollado, como fuente de financiamiento atribuible a los Gobiernos, es el Impuesto al Valor Agregado. Como suele definirse y aplicarse, constituye una forma del impuesto a las ventas diferente a otros tipos, ante todo por la manera de recaudarlo.

La naturaleza de este impuesto, radica directamente en la actividad sobre la que recae que es el consumo final del producto, por lo que “el valor agregado de una empresa resulta de la diferencia entre los ingresos por las ventas del producto de la empresa y la suma de las cantidades pagadas por las mercaderías compradas durante un período, y por consiguiente resulta igual a la suma de los pagos por factores realizados por la empresa (incluyendo las utilidades de los propietarios)”²³.

²² Ibidem. 7 p. 48.

²³ DUE, John F. y Ann F. Friedlaendel. *Análisis económico de los impuestos y del Sector Público*. Buenos Aires Argentina: Edit. Ateneo, 1977. p.386

La forma de administrarse un Impuesto al Valor Agregado, podría ser exigiendo a cada empresa el cálculo del valor agregado restando de las ventas los costos de las mercancías compradas o sumando los distintos elementos constitutivos del valor agregado: sueldos, intereses, utilidades, etc. Pero según la manera habitual del manejo del IVA, con el método del crédito impositivo, cada proveedor en su nivel de producción y distribución debe pagar el impuesto sobre las compras. Al calcular su obligación impositiva, aplica la alícuota a su monto de ventas sujeto de impuesto obligatorio y deduce la cantidad total de impuesto pagado durante el período, sobre sus compras, para determinar su deuda impositiva neta. El método de crédito impositivo se considera más sencillo y hace más fácil el control cruzado, puesto que el impuesto deducido por la empresa B debe aparecer como abonado por la firma A, a la cual compró B.

I.6.3. Formas del Impuesto al Valor Agregado

Un Impuesto al Valor Agregado se considera casi siempre relacionado con el consumo. Sin embargo el concepto de consumo para efectos del manejo de los impuestos se debe especificar en el momento de realizar un acto de compra (impuesto pagado) y a su vez deducirlo como un impuesto a las ventas.

Según Carl Shoup, los impuestos se clasifican en tres maneras de acuerdo con el tratamiento preciso de la deducción o crédito del impuesto pagado por bienes de capital no precederos adquiridos durante el período en cuestión.

1. *“La forma basada en el concepto de consumo.* La forma más común comprende la deductibilidad total (o casi total), durante el período en que se efectúan las compras, del impuesto pagado sobre todos los bienes de producción adquiridos. Esta forma equivale en sí a un impuesto a las ventas minoristas que exime todas las compras para uso de la empresa, incluso las de equipo de capital. Es la forma que minimiza los obstáculos para la inversión y logra de manera más completa las ventajas de eximir del impuesto a las ventas, todos los bienes de producción. En algunos aspectos, constituye la forma más sencilla de manejar por que prescinde de líneas demarcatorias entre distintos tipos de producción. Por otra parte, la recaudación es la más baja de las tres formas con la alícuota impositiva dada. La administración, se complica en parte por la necesidad de determinar con exactitud qué constituye uso de los procesos de producción.
2. *La forma basada en el concepto de renta.* Si el impuesto pagado sobre bienes de capital no precederos no es deducible en el momento de la compra del equipo, sino sobre una base de amortización durante la vida útil del mismo, la base total del impuesto resulta la misma que la de un impuesto al ingreso personal sin exenciones, es decir el consumo total más la inversión real durante el período menos la amortización. Esta forma resulta más

compleja desde el punto de vista de los vendedores que deben calcular la distribución calculada de la suma impuesto a las ventas abonando sobre las compras de equipo, correspondiente al año en cuestión. Además, estimula menos la inversión que la forma basada en el concepto de consumo.

3. *La forma basada en el producto.* Si no se permite a las empresas el impuesto pagado sobre equipos de capital no perecederos, la base del impuesto es esencialmente el PNB -el valor total de los bienes de consumo más todos los bienes de capital destinados a satisfacer las necesidades finales del individuo y su impuesto equivale al de un impuesto a las ventas de etapa minorista aplicado a todos los bienes de capital con ese destino así como a los bienes de consumo, como sucede con muchos de los impuestos a las ventas de los Estados a la Unión. Esta forma, eleva al máximo la recaudación a una determinada tasa, pero merece las mismas objeciones que un impuesto a las ventas aplicado a los bienes de la producción. Una de las principales razones para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado es la supuesta facilidad para eximir a los bienes de la producción”.²⁴

I.6.4. Alcances del Impuesto al Valor Agregado

El impuesto a las ventas en forma de Impuesto al Valor Agregado, ofrece la ventaja de tener un efecto menor de distorsión económica. Este impuesto es la trasladable a lo que una empresa o firma produce en un período determinado, suponiendo que la traslación del impuesto se distribuye en cada fase de la organización productiva y no sobre sus ingresos brutos y la ubicación de la realización de determinadas funciones que no afectan la obligación impositiva total, mientras todos los demás sectores consumidores finales, incluso el minorista serán alcanzados por el impuesto. Por ejemplo, si una empresa está altamente integrada, la cantidad de impuesto que pagará igualará a la suma de impuestos abonados por los distintos eslabones independientes en un sistema de distribución competidor no integrado. El traslado de funciones hacia delante, reducirá la responsabilidad impositiva de la firma que lo haga pero aumentará lo que corresponda a niveles posteriores, sin ventaja económica alguna.

De esta forma, se pueden identificar 3 ventajas de un Impuesto al Valor Agregado en comparación con un impuesto a los minoristas²⁵.

1. *La exclusión de Bienes de Producción y la imposición de servicios.* Los defensores del impuesto al valor agregado

²⁴Shoup Carl cit. por, DUE, John F. y Ann F. Friedlaendel. *Análisis económico de los impuestos y del Sector Público*. Buenos Aires Argentina: Edit. Ateneo, 1977. p.387

²⁵ Idem. 24 pp. 389-391

sostienen que excluir estos es más fácil con este tipo de impuesto a las ventas minoristas. Con el impuesto al valor agregado, en su forma habitual, aún cuando la firma paga impuesto sobre todo lo que compra, puede deducirlo del que debe por sus ventas, el pagado por todas las compras hechas con fines operacionales, con reembolso a la cantidad total sobre las ventas sobre la exportación. Se sostiene que el control de esta deducción es más fácil que el de la exención de ventas de bienes de producción bajo un impuesto a las ventas minoristas. El Impuesto al Valor Agregado sólo requiere de la verificación en la firma comprada (la que utiliza los bienes gravados); pero con el impuesto a las ventas minoristas, debe controlarse a esa firma así como a sus proveedores. El impuesto al valor agregado casi con seguridad no sería aplicable a agricultores y tal vez no se aplique a otras empresas, sobre todo a profesiones liberales y otros establecimientos de servicios. Tales firmas no podrían obtener crédito por impuestos pagados sobre compras, por que no estarán obligadas a efectuar declaraciones de impuesto. La exención de las ventas hechas a ellas casi adoptaría por fuerza, la misma forma que con un impuesto a los minoristas, con la consecuencia de un sistema doble en cuanto a los bienes de producción: uno para los compradores registrados y otros para los que no lo están. En cuanto a los últimos, los problemas de las dos formas de impuesto serían los mismos.

Otro argumento a favor del impuesto al valor agregado es la posibilidad de lograr una cobertura más amplia, sobre todo de servicios y resulta cierto que el impuesto es más eficiente cuanto más amplia sea su cobertura, pero esto es dudoso, que esto influya en forma significativa en la ampliación de su base.

2. *Aplicación más efectiva:* Control cruzado. Se supone que el impuesto al valor agregado sería más fácil de aplicar que el impuesto a las ventas minoristas por el control cruzado (el impuesto declarado como abonado por una firma aparece como crédito en la declaración de otra).
3. *La actitud de los minoristas.* El impacto del impuesto al valor agregado alcanza todo el sistema de producción y distribución en vez de concentrarse por completo en los minoristas, esto puede significar una leve disminución de la evasión. También, se sostiene que el impacto dividido reduce la resistencia de los minoristas al impuesto, por que lo deberán pagar sobre sus márgenes brutos (el excedente de las ventas sobre el costo de las mercancías vendidas) y no sobre sus ventas totales. El argumento de que los consumidores se resistirían con menos

fuerza al impuesto al valor agregado no es válido; la carga para el consumidor, es casi la misma en cualquiera de las dos formas del impuesto.

En contraste con lo anterior, existen 3 ventajas de los impuestos a los minoristas en comparación con el Impuesto al Valor Agregado.

1. *Administración.* Primero, el impuesto a las ventas minoristas es un gravámen más sencillo en cuanto a concepto, cumplimiento y administración. Todo comerciante lo entiende sin el menor esfuerzo; el impuesto al valor agregado parece algo más complejo, por que requiere que la firma lleve un registro más detallado del impuesto. En segundo lugar, el impuesto al valor agregado comprende un número aún más grande de contribuyentes. En ambos impuestos los minoristas son contribuyentes. En el impuesto a las ventas minoristas, los mayoristas y fabricantes que no venden al por menor no están directamente involucrados en la operación del impuesto desde que todas sus compras impuestas son hechas de que la base del impuesto ha sido abonado por los proveedores.
2. *El logro de estructuras impositivas óptimas en vista de los objetivos.* Los efectos económicos de las formas de impuestos son los mismos, si la cobertura también lo es. El impuesto al valor agregado es, en general, menos adaptable a exenciones que el impuesto a las ventas minoritarias. Con el impuesto al valor agregado, la exención de cualquier clase de bienes debería ser llevada a través de canales de producción y distribución. Esto obliga a muchas más firmas a distinguir ventas eximidas e imponibles, que un impuesto minorista.
3. *Ajustes de tasas y política fiscal.* El impuesto a las ventas minoristas es aquel con el que los efectos anticipados de cambios de tasa, son menores. Estos efectos, se dan sólo al nivel del consumidor, y hay motivos para creer que los consumidores se inclinan mucho menos que los comerciantes a acaparar anticipándose a aumentos impositivos y a postergar las compras a la espera de reducciones. Por eso es casi seguro que el impuesto al valor agregado surtirá más efectos perturbadores. Si se anticipa el impuesto a un aumento de tasa, las firmas postergarán las compras hasta que se halla concretado el aumento, para obtener una mayor deducción; pero los consumidores, igual que con el impuesto minorista, amentarán sus compras en anticipación de los precios más altos. El efecto neto es una perturbación mayor en la sincronización de las actividades de producción y distribución. Por eso los problemas

vinculados con un cambio de tasas del Impuesto al Valor Agregado lo convierten en un instrumento de política fiscal menos conveniente.

Por lo tanto, el Impuesto al Valor Agregado ofrece pocas ventajas fundamentales frente a un impuesto a las ventas minoristas en economías desarrolladas y adolece de varias desventajas. Sin embargo en un mercado común, el Impuesto al Valor Agregado permite una distribución de recursos entre los países que se refleja en forma más satisfactoria que un impuesto minorista.

I. 7. El Marco Teórico para el Análisis de la Reforma Fiscal

El marco teórico para analizar la reforma fiscal, nos permitirá comprender las anteriores reformas y, sobre todo, el análisis del sistema fiscal vigente que requiere ser modificado para lograr el óptimo de la reforma fiscal.

Para ubicar el concepto de reforma fiscal, se parte de la idea de Jan Tinbergen²⁶, acerca de los elementos que forman una organización económica (como se observa en el cuadro sinóptico, de la página siguiente).

Ahí se observa que los datos son susceptibles de ser cambiados de manera regular, y son los datos cuantitativos que los denominan instrumentos de política económica.

Así, si los cambios en la reforma sólo son cuantitativos estando ante un cambio en los instrumentos de política económica, y no precisamente una reforma fiscal.

En cambio, si los datos que se van a cambiar son medios de política económica del tipo cualitativo y de estructura, es decir, datos de la organización: como los tipos de impuestos; entonces si sería una reforma fiscal.

La reforma fiscal se define entonces, como un cambio en los medios de política fiscal de tipo cualitativo y estructural.

Una vez definida la naturaleza de una reforma fiscal, es preciso analizar los tipos de impuestos más idóneos de una reforma fiscal en una economía de mercado.

La literatura que comprende la teoría de la reforma fiscal, en realidad es un conjunto de teorías de los impuestos óptimos, es decir, aquellos que generen el máximo de recursos para el Estado, con el mínimo impacto en el comportamiento de los agentes económicos.

²⁶ TINBERGER, Jan. *Política Económica. Principios y formulación*. México, FCE, 1961. pp. 34-37

Dentro del estudio de las finanzas públicas, los estudios convergen en que los ingresos fiscales de los gobiernos no pueden provenir enteramente de impuestos neutros. El impuesto de mayor neutralidad y más óptimo es el tipo de impuestos pagaderos una sola vez al año o de tanto alzado. En efecto, si se fija a cada individuo un impuesto pagadero al inicio de un año, en una cantidad específica, el contribuyente lo paga de una vez y para todo el año, una sola vez. De tal manera que durante el resto del año, el individuo tomará decisiones económicas que no serán distorsionadas por el pago de impuestos, y tomará las decisiones más óptimas. Sin embargo, este tipo de impuesto no posee los principios de equidad y proporcionalidad.

La necesidad de analizar los problemas básicos de los ajustes en las tasas impositivas dió como origen “la teoría de los impuestos óptimos”. Ramsey (1927)²⁷, quién estudió por primera vez el problema básico de los ajustes en las diferentes tasas impositivas, buscando que el decremento en el bienestar de los consumidores fuera mínimo. En la etapa inicial del análisis de Ramsey, la principal preocupación era el de la eficiencia económica, con ello el modelo trataba de caracterizar un sistema de impuestos que minimizara las pérdidas netas globales o maximizara el bienestar social de un consumidor representativo por cierto ingreso fiscal dado. Si embargo el modelo tenía una limitación en el sentido de que no se enfocaba en el problema de la oferta en la economía y subraya especialmente el comportamiento del consumidor y una tecnología de producción dada en forma lineal, por lo que los precios al productor se asumían como constantes.

Posteriormente, Diamond y Mirrlees (1971)²⁸, realizaron una importante aportación a la generalización de la formulación de Ramsey; en el cual trabajaron en un marco de equilibrio general, modelando la oferta de la economía y tomaron en cuenta la producción del sector público. Al incluir está al modelo implícitamente le fue incorporado el problema de la fijación de precios de las empresas públicas. En segundo lugar, generalizaron la economía de un solo consumidor al caso de varios consumidores. Esta última aportación permitió a la teoría de los impuestos óptimos se centrara en los problemas de la equidad y la eficiencia económica. Una vez que se dejó del lado el supuesto de que todos los consumidores son idénticos, el problema se hizo más realista y tuvo que enfrentarse la conocida disyuntiva entre eficiencia y equidad.

²⁷ RAMSEY, F.P , *A contribution to the theory of taxation*, en *Economic Journal*, 1927, pp 47 – 61.

²⁸ DIAMON, P.A. y J.A. Mirrles, *Optimal taxation and public produccion* I: produccion efficiency and II: tax rules, en *American Economic Review*, 1971, pp. 8-27 y 178- 261.

Diagrama 2

Medios e Instrumentos de Política Económica: cómo se ubican en el Sistema Económico

COMPONENTES DE UNA ORGANIZACIÓN ECONÓMICA

DATOS

- a) Naturales: clima, cosechas
- b) Técnicos: procesos técnicos.
- c) Psicológicos: preferencias, hábitos.
- d) Internacionales: precios mundiales y demanda internacional.
- e) Institucionales: leyes, convenios políticos.
 - a. Instituciones responsables de la política: públicas (hacienda Banco de México) y privadas (Sindicatos, uniones agropecuarias, grandes empresas)

ELEMENTOS DE LA ACCIÓN ECONÓMICA

- a) Fenómenos económicos, los que expresados en sus aspectos económicos se denominan:
- b) Variables Económicas

◆ Medios de Política Económica: porque pueden ser modificados

◆ Otros Datos: porque NO pueden ser modificados

--Cualitativos

• De Base: la base son los fundamentos de la organización económica

- Valores espirituales: libertad de creencias; derecho de voto; oportunidades para educación
- Los que definen las relaciones esenciales entre los humanos: privilegios de los grupos; grado de división del trabajo y especialización; grado de descentralización de la producción. En política: formas de seguridad social, democracia industrial

• De estructura:

- Cualitativos o detalles de la organización: número de autoridades responsables de política; los tipos de impuestos; sistema de distribución de bienes de consumo; grado de monopolio.
- Cuantitativos: número de instituciones sociales y su comportamiento (elasticidad de su demanda, su propensión al consumo); número de bienes disponibles; composición cuantitativa de la riqueza real.

--Cuantitativos o Instrumentos de Política

A diferencia de los medios de política económica cualitativos que cambian gradualmente o con poca frecuencia, los cuantitativos cambian con frecuencia para adaptar la Economía a los cambios de los Otros Datos. Como ejemplos, se tienen:

- Tasas de los impuestos
- Renglones de gasto público
- Tasa de descuento
- Proporción de las Reservas
- Salario mínimo

Fuente: Elaborado con base a TINBERGEN, Jan. Política Económica. Principios y formulación. México, FCE, 1961. pp. 34-37.

La evolución de la teoría de los impuestos óptimos se extiende a otros marcos alternativos como lo fueron las aportaciones de Stiglitz y Dasgupta²⁹ (1971), que desarrollaron un modelo que consideraba industrias de rendimientos a escala no constantes y restricciones más realistas en la estructura impositiva, que posteriormente en 1974 extendieron los resultados a economías abiertas.

La evolución de estos análisis empíricos de las finanzas públicas, a dado como resultado la evolución misma de un campo teórico con punto de partida hacia un análisis del estudio de los impuestos indirectos óptimos y las condiciones y normas que así mismo se establecen para seguir concretamente cada posible cambio en la estructura impositiva.

A pesar de los logros y la trascendencia de la teoría de los impuestos óptimos ha sido criticada; y una de las principales críticas es que dicha teoría podría carecer de utilidad práctica así como lo explica Martín Feldstein, “todos los estudios se han referido más al diseño de los impuestos que a las reformas fiscales. Los debates sobre los impuestos óptimos asumen implícitamente que las leyes impositivas se están escribiendo nuevamente en una página en blanco. La reforma impositiva óptima debe tener como punto de partida el sistema impositivo existente y el hecho de que todos los cambios son lentos y graduales”.³⁰ Y en efecto, como la reforma fiscal es el cambio de un medio de política cualitativo y de estructura, el cambio es lento.

Estas críticas llevaron a la teoría de los impuestos óptimos a un enfoque teórico diferente: el de los procesos dinámicos para la teoría de la reforma fiscal, los cuales se han ocupado del problema del desarrollo de métodos para identificar cambios en las políticas económicas y caracterizando políticas generales de impuestos que conduzcan a mejoras en el bienestar social a partir de sistemas de impuestos dados. Estos métodos de evaluación culminan en lo que se define como “perturbaciones óptimas de las tasas impositivas”.

Si bien un análisis de los cambios que genera una reforma fiscal, es de observarse que bajo el diseño de un impuesto óptimo, su eficiencia resulta ser parcial ante los cambios que esta reforma tendrá en un momento dado en el desempeño de el sector productivo, la perspectiva que ofrece este enfoque de impuestos óptimos resulta ser parcial y la medición de un impacto en un contexto de evaluación de una reforma fiscal ha llevado a los economistas a elaborar varios modelos de equilibrio general, para simular su impacto sobre la economía ante un cambio eventual de la política económica en un contexto más amplio, por lo que resulta esencial para los diseñadores de políticas económicas tener información de referencia de un equilibrio general ya dado. Sin embargo, de forma general, el

²⁹ STIGLITZ, J.E y P.S. Dasgupta, *Differential taxation, public goods, and economic efficiency*, en Review of Economic Studies, 1971, pp. 151-174

³⁰ FELDSTEIN, Martín S., *On theory of tax reform*, en Journal of Public Economics 1976, pp.77-104

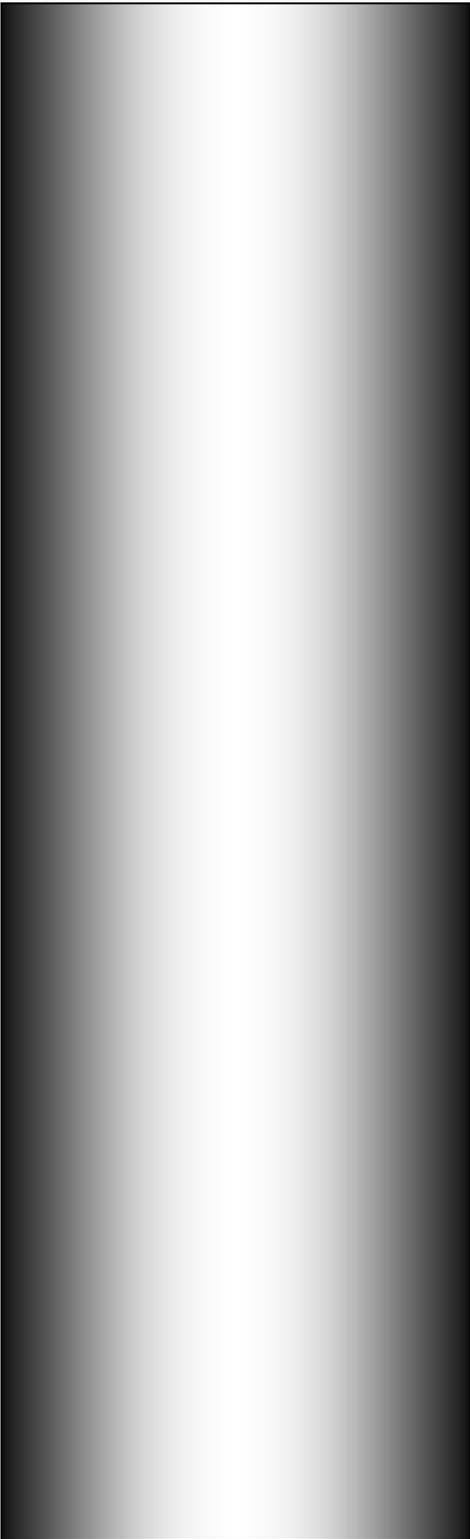
cálculo de tasas impositivas óptimas mediante métodos numéricos es más flexible que mediante métodos analíticos, y resulta una manera prometedora de cerrar la brecha entre la teoría de las tasas impositivas óptimas y los análisis de política económica cuyo fin es calcular el impacto de una reforma fiscal. Sin duda alguna la relevancia de la teoría de los sistemas impositivos óptimos es contribuir significativamente en la reformulación de los sistemas impositivos existentes y dentro el análisis se pretende describir debe tomarse en consideración el proceso real de transformación de un sistema de tasas impositivas dado que "i) El punto de partida debe ser sistema impositivo existente; ii) en un momento dado sólo deben modificarse fragmentos de la estructura impositiva, y el resto del sistema debe tomarse como fijo, y iii) las tasas impositivas que se determinarán óptimamente también se ven limitadas por el sistema socioeconómico en que son impuestas"³¹.

Las aportaciones de estas técnicas hace muchos años han permitido enfatizar de manera sistemática la medición de los posibles cambios que se reflejan en el cambio de los sistemas tributarios por ejemplo Musgrave (1959) señala que "las limitaciones de los modelos de equilibrio parcial en el análisis de los cambios en las tasas impositivas que se suponen habrían de tener un impacto en los precios relativos, ingreso y la economía en general"³².

La puntualización de estas limitaciones de los modelos de equilibrio parcial han llevado a los economistas de las nuevas generaciones a emplear como una herramienta para el análisis de impacto de una reforma fiscal los modelos de equilibrio general que se remontan a Walras. Por lo que la aceptación de los modelos de equilibrio general para medir el impacto de una reforma fiscal es aceptada en la medida en que resulta ser una herramienta teórica para sintetizar el comportamiento del resto de la economía ante un cambio en las estructuras impositivas, por lo que ahora resulta, los modelos de equilibrio general walrasianos, han abierto camino a modelos más grandes y realistas, que simulan con mayor exactitud el comportamiento de economías reales y a su vez engloban la participación de sectores como el comercio internacional, crecimiento, distribución del ingreso, finanzas públicas y desarrollo.

³¹ KANOSKY, May Ernesto Gregorio, *El diseño de una reforma fiscal óptima el caso de México*, Centro de estudios económicos, El Colegio de México, México 1983, pp. 107.

³² MUSGRAVE, Richard A. y Musgrave P., *Public Finance theory and practice*, Mc Graw Hill, Cambridge Mass. 1959.



CAPÍTULO II. Antecedentes históricos de la hacienda pública mexicana y su evolución a través de las reformas fiscales

La historia de cada nación trae consigo múltiples cambios en sus formas de organización económica y social. El objetivo de este capítulo es demostrar, de que forma esos cambios (coyunturales y estructurales) de la Economía han sido un factor clave en la forma del financiamiento del Estado, de esta manera me refiero a los cambios susceptibles que han obligado a México a adoptar medidas cuyo impacto se refleja en el desarrollo de su hacienda pública. De esta forma se analizará, cómo es que el progreso y el desarrollo económico han sido un factor de cambios en las estructuras tributarias del país.

El desarrollo económico es un proceso acumulativo de la riqueza y es precisamente que a través de la política tributaria el estado ejerce una influencia en cada momento del desarrollo propio de la economía. También expondré, que ante escenarios adversos la política fiscal manifiesta profundos cambios estructurales que llevarán de nueva cuenta hacia lograr una estabilidad económica, pero el objetivo principal de este trabajo es analizar como es que a través de las reformas fiscales el estado pretende contribuir a un mayor bienestar.

II. 1. Objeto de una reforma fiscal

La importancia de una reforma fiscal radica en que es una forma de financiar los crecientes niveles de operaciones que el sector público que, por fuerza, ejerce una influencia decisiva de la actividad económica y la política fiscal por medio de la política tributaria (ingresos), la política de egresos (gasto) y la deuda del gobierno; además tiene una función extra fiscal, la cual también es estabilizadora en escenarios donde la inflación es, alta.

Por el lado del gasto, las transferencias y subsidios son un incentivo para acelerar el desarrollo de la planta productiva del país, y se otorgan mediante exenciones fiscales, subsidios y sistemas de depreciación acelerada. "En última instancia, la imposición, es el mecanismo que permite desviar los recursos productivos del uso privado al público, sin perturbar la estabilidad monetaria"³⁴.

II. 2. La Hacienda Pública Mexicana en La Época de la Colonia.

Durante la época del coloniaje español, existieron varias formas de imposición hacendaría, tales como: Alcabalas, impuestos, tributos, estancos, diezmos, bulas, primicias, confiscaciones, regalías y hasta donativos y socorros.

Por la primacía y relevancia en su recaudación destaca el impuesto del quinto real. La alcabala se implanto en los primeros años de la colonia, causándose por toda

³⁴ MARTÍNEZ, Hernández Ifigenia, *La naturaleza de la reforma fiscal*, Instituto Latinoamericano de Planeación Económica y Social, México 1967 p.2

venta o permuta de mercancías. Otros impuestos de real hacienda era el de vajilla, sobre las piezas artísticas de oro y plata; los derechos de almojarifazgo consistían en el pago de los comerciantes de la Corona en recompensa por la seguridad que ésta brindaba en el tráfico marítimo de las mercancías; el no cumplimiento de este impuesto ocasionaba una multa denominada comisos. Regía el impuesto al papel sellado y sobre el pulque.

Otra fuente de ingresos considerable era el tributo; estaban sujetos a él, los indios, mulatos y negros.

La historia moderna del impuesto sobre la renta, comienza en 1712, cuando se entrona la dinastía de los Borbones en el Imperio Español. Estos tratan de modernizar el vasto reino a través de intentos para instrumentar las siguientes reformas:

- a) La Reforma Fiscal orientada a castigar la infidelidad mediante la modernización tributaria, consistente en la eliminación de impuestos indirectos y su reemplazo por uno directo y progresivo.
- b) Una Reforma Financiera mediante la cual se trataría de crear un banco único de emisión bajo la tutela del Estado. La obsesión por la existencia de ese banco radicaba en la idea mercantilista del poder activo del dinero, y que éste genera actividad económica.
- c) La Reforma Comercial cuyo objetivo era la unificación del espacio económico interno.
- d) La Reforma Agraria orientada a rescatar la propiedad de la tierra para los individuos, en vez de estar concentrada en manos muertas.

La reforma fiscal sería el intento más importante de modernizar el sistema recaudatorio, por parte de las políticas borbonistas 1750-1810, sin embargo fracasó su intento debido a que los impuestos al comercio exterior eran la principal fuente de ingresos del gobierno.

II. 3. La Hacienda Pública del México Independiente.

Las anteriores reformas, heredadas del periodo colonial, influirían en los mexicanos a partir de la vida independiente de México, quienes desde entonces tratarían de implantar las medidas orientadas a alcanzar la prosperidad de una nación: impuesto directo y progresivo, creación de un Banco único de emisión, implantar la unidad económica y el libre comercio, y liberar la propiedad inmobiliaria.

Sin embargo, el inicio de la era independiente, 1821-1854 se dió al traste con la hacienda pública o sistema de financiamiento público heredado de la colonia. Dada

la inestabilidad política y los rápidos cambios de gobierno, se recurrió a los ingresos públicos para financiar los choques militares entre grupos.

Durante ese período de inestabilidad y formación como nación independiente, se recurrió a los más increíbles medios de agenciarse ingresos. Algunos de ellos son: Estancos iban y venían; impuestos, contribuciones y alcabalas; prestamos de infinitos matices y colores; ventas, hipotecas, y remates; y hasta rifas de edificios públicos.

El 11 de diciembre de 1832, bajo la presidencia de Bustamante, se decreta una contribución sobre puertas y ventanas de la Ciudad de México.

El 21 de noviembre de 1835, se instituye una contribución extraordinaria de 1% como "subsidio extraordinario de guerra". El 8 de junio de 1838, se establecen cuotas; sobre finanzas rústicas y urbanas (exceptuándose los conventos y las casas de instrucción, beneficiaria y parroquiales); y, sobre casas de comercio, profesiones y ocupaciones lucrativas, establecimientos industriales, capitales, salarios, y sobre objetos de lujo. Sin embargo, su monto era raquíptico, ya que la base del sistema impositivo de aquel entonces, estaba constituida por los aranceles o impuestos provenientes del gravámen a las compras y ventas, con el exterior.

Sin duda, las reformas de Juárez consolidaron dos de los elementos del estado: el control de la población y del territorio; luego de haber perdido en 1848 más de la mitad del territorio nacional, el cual, fué afianzado por el Estado Juarista. En cuanto a la población, se le quitó al clero, el registro civil y el control de los cementerios, con lo cual, el control demográfico pasó a manos del Estado. Sin embargo, continuó la anarquía en el sistema de sostenimiento estatal.

Para expresar una idea de la variedad de los impuestos introducidos en 1854 se cobró por primera vez: 1% anual sobre edificios, 1.5% sobre maquinaria, 1.5 reales por huso en operación. En 1857, se duplicó el impuesto sobre telares, se introdujo un impuesto de 1% sobre propiedades rurales y de .5% sobre urbanas, industriales y manufactureras; poco tiempo después comenzó a cobrarse un impuesto adicional a la propiedad industrial de 1% en valores de más de 1000 pesos y uno más que grababa el ingreso de profesionistas y otro tipo de empleos que tuvieran como sueldo mínimo 5 pesos mensuales. En 1859 se inició uno de los impuestos más elevados: 10% a todo tipo de propiedades, y una reglamentación en la que se estableció que todos los impuestos deberían ser pagados con un año de adelanto. En 1867 Maximiliano, con el propósito de hacer no competitiva la industria mexicana respecto a la francesa, decretó impuestos adicionales a la industria y al comercio.

Cuando las aduanas caían en poder de movimientos revolucionarios, éstos no titubeaban en modificar la tarifa arancelaria, lo que constituía otro factor de desorden fiscal cuya víctima directa era el comercio exterior, ya que limitaba las operaciones y hacía sumamente aleatorias las inversiones.

Pero sobre todo, las alcabalas o derechos municipales que debían ser pagados por las mercancías en su recorrido era un fuerte obstáculo al comercio exterior e interior.

Durante el Porfiriato: Se suprimió el sistema de alcabalas y el país fue unido mediante el ferrocarril. Las nuevas fuentes de tributación originadas por el desarrollo general de la economía ayudaron a la toma de esta medida.

El desarrollo interno de los diferentes sectores de la economía, sobre todo el comercio exterior, trajo como consecuencia un aumento de los ingresos de la Federación.

La incorporación de nuevos impuestos, sin duda constituyen reformas fiscales de tipo recaudatorio e inquisitorio, y aún expropiatorio. La enseñanza de estos períodos colonia y del México independiente, es la falta de una reforma fiscal óptima en los términos aquí definidos: crear impuestos que logren la mayor recaudación posible afectando lo menos posible el comportamiento económico de los agentes económicos.

II. 4. La Hacienda Pública Mexicana en el Periodo Revolucionario

Durante la revolución armada 1910-1917, se destruye el sistema fiscal porfirista. Ello debido a que, cada ejército o grupo beligerante, recurrió a un sistema impositivo forzoso. Como ejemplo, cabe mencionar las siguientes palabras de Carranza:

"Al iniciarse la Revolución contra el régimen de Huerta, no pudo seguirse propiamente ningún sistema de finanzas, pues cada jefe militar independientemente tenía que arbitrase recursos de donde podía obtenerlos. Estos recursos consistían, en la mayor parte de los casos, en requisiciones de monturas, provisiones y artículos indispensables para la campaña en los lugares que ocupaban nuestras fuerzas, y por lo que hace a atenciones que exigían desembolsos de dinero, los jefes revolucionarios no podían hacer otra cosa que tomar préstamos forzosos y utilizar los recursos ganaderos de la frontera del país, donde la Revolución se había iniciado, a fin de arbitrase los fondos necesarios para compras de armas, municiones y equipo militar.

Álvaro Obregón trataría, según sus propias palabras, de reconstruir el sistema porfirista pero con un sentido "moderno". Precisamente, la medida "más radical" sería la creación del impuesto del centenario en 1921. El cual es un antecedente del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto del centenario, fué un impuesto extraordinario aplicado a ingresos al capital y al trabajo, recaudado a través de estampillas que precisamente celebran el centenario de la independencia, ya que contenía la fecha "1821-1921" y el busto de

cura Hidalgo. Su destino sería el financiamiento de la construcción de barcos para la creación de una marina mercante.³⁵

Posteriormente en 1924, la Ley que recaudaba impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas, "antecedente directo de la legislación en materia del Impuesto Sobre la Renta", su principio fué modesto ya que sólo recaudó 3 millones de pesos, cifra inferior al 1% de los ingresos del Gobierno Federal, en ese año.

El impuesto sobre sueldos, salario y emolumentos y utilidades de sociedades y empresas, instrumentado y puesto en práctica por Obregón. Este impuesto ampliado posteriormente por Calles de dos a siete cédulas donde cada cédula grababa en orden numérico: al comercio, a la industria; a la agricultura, a la colocación de dinero, valores, créditos, depósitos y cauciones, a las explotaciones del subsuelo o concesiones; a sueldos y salarios y el ejercicio de profesiones libres. Por tanto, se convirtió así en un impuesto que grababa cualquier fuente de ingreso.

Los cambios realizados a partir de entonces al Impuesto Sobre la Renta han sido numerosos: por ejemplo la reducción de 8 cédulas a sólo 4, siendo la cédula 4 el registro de la persona física o moral como contribuyentes del ISR.

Así mismo, en el segundo lustro de los 70`s se estableció el impuesto al ingreso global de las personas, con lo cual se graban la suma de los ingresos de la persona física o moral, e incluso de la familia o matrimonio. Así mismo, en los 80`s se estableció el impuesto del 2% de los activos como completo del pago del ISR.

II. 5. Estructura de impuestos para un país subdesarrollado. El caso del desarrollo estabilizador (1958-1970).

En el caso de la economía de un país en crecimiento, el análisis de su estructura impositiva, tiene una importante relevancia, si se toman en consideración tres características fundamentales. 1) Su nivel de impuestos, 2) Su flexibilidad y 3) la progresividad de la carga tributaria. Aunque resulta que el nivel de impuestos se mide de acuerdo con la relación que existe entre el monto total de la recaudación y los ingresos netos percibidos por los factores de la producción que no es más que, la relación porcentual entre el ingreso fiscal y el ingreso nacional.

³⁵ Para ver más de cerca las características de la ley del centenario o más exactamente, el "Decreto estableciendo un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez sobre los ingresos y ganancias particulares", véase: Carlos J. Sierra y Rogelio Martínez vera, A 50 años de la Ley del Centenario, 1921-1971, México, publicaciones del boletín Bibliográfico, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 1971. Y para ver sus trascendencia en la estructura tributaria del país de Ignacio Pichardo Pagaza, "Cambio en la Estructura Jurídica Tributaria de México", en *Comercio Exterior*. p. 870-879 BANCAMEXT 1968.

Una referencia comparativa entre las potencias occidentales se resalta la importancia del gasto público como un instrumento que genera bienestar social, además que, “las potencias occidentales ejercen un gasto como proporción de PNB en defensa del orden del 5 al 11 % y la recaudación resultante de los gastos de defensa a un más el gasto social y la inversión pública es del orden del 30% del PNB.

En contraste con los países subdesarrollados, en donde algunos ejercen un presupuesto en defensa nacional, son menores comparados con las potencias occidentales, pero que siguen una política de la actividad pública por medio de la inversión y del gasto social, de tal forma que “los países semidesarrollados ejercen una recaudación fiscal que fluctúa entre el 20 y 30 del Ingreso Nacional”.³⁶

Para este período resulta prescindible la importancia de la inversión pública para estimular el crecimiento de la planta productiva nacional y por ende del crecimiento económico.

En efecto, los incrementos de la carga fiscal encuentran un valor de plena justificación en el sentido de que su ejercicio como gasto tendrá un efecto en el bienestar material de la población y por ende en los agentes económicos sujetos a las nuevas reglas fiscales. Aquí, es posible afirmar que la composición e incidencia de la carga tributaria es un aspecto fundamental de la política fiscal.

II. 6. Reforma Fiscal Durante el Período del Desarrollo Estabilizador (1958 – 1970)

El aspecto fundamental del período del “Desarrollo Estabilizador”, visto desde la óptica de la tributación, es un período en el cuál el Gobierno mexicano, intenta sostener una creciente política de industrialización y crecimiento económico orientado en buena medida hacia un desarrollo económico y social sostenible.

La base fundamental que justifica las acciones de reforma fiscal se consideran en el “Plan de Acción Inmediata” cuyo objetivo consistía en elevar la carga fiscal total de 10.3% del PIB en 1960 al 15 % en 1965 y 19.8% en 1970³⁷.

En 1960 Nicholas Kaldor es contratado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para realizar un profundo exámen del sistema tributario Mexicano a los que el Autor declara en dicho informe, lo siguiente: “En el caso de México es prescindible una reforma al sistema fiscal por dos razones importantes. En primer lugar, el ingreso corriente de impuestos es inadecuado para la necesidad de una

³⁶ Idem. 32. p.9.

³⁷ Izquierdo Rafael, *Reforma tributaria 1958-1970 Política Hacendaría del Desarrollo Estabilizador*. El Colegio de México, Fondo de Cultura Económica, México 1995.

comunidad dinámica, con un crecimiento rápido de la población”³⁸. En efecto considerando la información que le fué proporcionada para la realización de dicho informe asume que el Ingreso corriente de los impuestos federales, estatales y municipales en México es alrededor del 9% del PIB y entre los más bajos del mundo.

El argumento de que la insuficiencia del Crédito Público recae en dos consecuencias que obstaculizan el desarrollo del País, que a la vez generan fricciones económicas indebidas estando en esos campos del Gasto Público (Salud y Educación), que son prescindibles en el Corto Plazo, pero que son los más importantes para el progreso duradero.

También, el Déficit presupuestario persistente que fuercen al Banco Central a seguir una Política de Crédito altamente restrictiva (en el interés de proteger el equilibrio de la balanza de pagos y el poder adquisitivo interno de la modernidad.

El efecto resultante de las medidas de política fiscal para el cumplimiento de las metas de crecimiento económico deseables: el gobierno mexicano dispone de la alternativa de incrementar el nivel del crédito público, esto no sólo permitiría incrementar los gastos sociales y del desarrollo del Estado, si no también la aceleración de un proceso de desarrollo industrial.

La segunda razón en la que también cabe una mayor relevancia en el Informe de Kaldor, es que el actual sistema impositivo, resulta altamente regresivo y esto a su vez tiende a generar mayores niveles de desigualdad económica entre las distintas clases sociales. Los datos versados en dicho informe muestran que “de una muestra de 300,000 familias que asciende al 5% del número total de familias en 1957 captan como riqueza el más del 40% del ingreso nacional, de este dato se desprende que 135,000 familias (2.3% del número total de familias en ese año), solamente recibe el 26% del ingreso nacional, por lo que el índice eficaz de los impuestos en ingresos grandes aparece muy bajo. Por lo que tomar ambos impuestos (directos e indirectos), junto existe alguna duda de que la proporción de ingreso pagado con eficacia en impuestos es más baja en altas gamas de ingreso”³⁹.

³⁸ KALDOR, Nicholas. *Report of Mexican tax reform*, México 1960. pgs. 1,2 (traducción propia). El autor fundamenta de esta manera, la delgada carga impositiva de México y que países como Ceilán su nivel de impuestos asciende a 20% del PNB: Igualmente en la India en donde el ingreso per cápita es del orden de entre 60 y 70 USD por año y este se aproxima solo a una cuarta parte de el de México (cociente Crédito Público/PIB) y excede diez veces, pero la proporción es apreciable más alta también en la mayoría del resto de los países de América Latina en una etapa similar de desarrollo.

³⁹ Idem 38, p.8. La tasa de aumento de la población para 1960, se encontraba alrededor del 3% anual (se considera de las mas altas del mundo). El significado de este dato es que incluso manteniendo estándares vivos actuales allí debe ser una proporción importante (que quizás asciende de 6 a 8%) de la renta nacional dedicada a la inversión neta por lo tanto el índice de crecimiento del PIB debe ser de un promedio del 6% al año, lo cuál significa que la parte de la inversión neta en el ingreso nacional debe alcanzar de un 12 a 16%.

Ante esta situación imperante en el sistema fiscal mexicano Kaldor sostiene que el actual sistema tributario resulta ser ineficaz e injusto, por las siguientes razones: “El sistema fiscal mexicano existente en México es ineficaz e injusto en su incidencia. Ineficaz por que los instrumentos que dispone son incapaces de prevenir la evasión fiscal, a gran escala o de traer clases importantes de los aumentos, que son legalmente obligatorios, en todos dentro del alcance de los impuestos. El sistema resulta injusto por que favorece la renta de la propiedad del capital en contraste con la renta del Trabajo”.⁴⁰

La recomendación de Kaldor para hacer más eficiente al sistema tributario radica en buena medida en que el consumo de las clases ricas, que a la vez van generando fricciones, por el hecho de que una proporción considerable de los recursos nacionales es dedicada al consumo de lujo innecesario; y por los niveles más bajos del consumo de las masas de la población, se encuentra una justificación de una potencial fuente de recursos que pudiera ampliar la recaudación. Además de que resulta que el hecho de gravar el consumo de lujo, en su mayoría tendría un efecto en el equilibrio de la balanza de pagos, si bien se entiende que la mayoría de los bienes de lujo son importados.

Esta recomendación contrasta con la tendencia moderna de devolver impuestos a los estratos sociales más ricos, como se ha hecho en Estados Unidos desde los 1980's, acción justificada por el ofertismo, durante el gobierno de Ronald Reagan.

“El sistema tributario que antecede a la reforma de 1961 tiene una mayor fuente de ingresos en los impuestos directos. De los cuales se incluyen los gravámenes en 1941, el 34% en 1947, el 39% en 1953 y el 44% en 1959, resulta en ocasiones, el impuesto a las exportaciones establecido para absorber las ganancias derivadas de las devaluaciones”⁴¹.

II.6.1. Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a las Sociedades

La propuesta de Nicholas Kaldor de introducir un impuesto sobre la renta global sobre los individuos y la de un impuesto de los beneficios de las corporaciones sobre compañías limitadas como reemplazo de los Impuestos Sobre la Renta cedular actuales, y con esto lo que se pretende es generar un potencial de recaudación superior al sistema existente, en base a los siguientes criterios:

- a) “Se impone en la renta total de un individuo de todas las fuentes, en vez por separado y en sentido de cada fuente particular.

⁴⁰ Idem 38,p.9.

⁴¹ Datos del memorándum del Grupo Secretaría de Hacienda – Banco de México, Estudios sobre Proyecciones, Los ingresos fiscales del Gobierno Federal en términos reales, 1941-1962, mayo de 1963.

- b) Funciona con un solo horario de la tarifa aplicable a todas las clases de renta y no por los horarios separados para diversas clases de renta.
- c) Se basa en una noción comprensiva en la renta que abraza tales aumentos o ventajas que aumenten el valor neto potencial de un individuo sobre un período, mientras que el actual sistema sale de dos clases importantes de tales ventajas libres de impuestos.
- d) Mira a la familia más bien que al individuo, la unidad económica básica para los impuestos personales progresivos”.⁴²

De tal forma que la aplicación de este sistema absorbería el sistema existente en un sólo Impuesto Sobre la Renta a juicio de Kaldor más comprensivo⁴³.

En el siguiente aspecto que cabe resaltar en el informe de Kaldor es con respecto a las entidades legales, que consideradas en cuanto son compañías de responsabilidad limitada (Sociedades de Responsabilidad Limitada o bien Sociedades de Nomina). “Estas sociedades deben ser determinadas a un impuesto por separado, que se puede simplemente llamar impuesto de los beneficios y que diferencian del Impuesto Sobre la Renta en vez de ser un impuesto global cargando en una sólo tarifa (es decir que este impuesto, sería un impuesto proporcionado, y no como el impuesto sobre la renta, uno que es progresivo de cualquier forma en cierta gama)”⁴⁴.

Si bien tomando en cuenta estos aspectos del Informe y de la situación del sistema fiscal prevaleciente en el período señalado anteriormente, lo que resulta clave en el tema central de la reforma fiscal 1961, reside en una serie de argumentos a favor de un impuesto progresivo sobre la renta total de los individuos que no tienen ninguna contraparte con el impuesto a las empresas.

Bajo dicho supuesto el Argumento de Kaldor claramente afirma que “no hay razón en la equidad por que los beneficios de una compañía pequeña, considerando que ambas compañías pueden ser poseídas por los accionistas con grados que varían de abundancia individual”⁴⁵, es decir (quienes serán gravados en una tarifa progresiva en sus ingresos personales y sus ganancias de capital).

Estas medidas según Kaldor, van dirigidas más que a hacer un sistema tributario equitativo, son medidas para el mejoramiento de su eficiencia administrativa y por lo tanto a favor de la eficiencia económica, por que la idea de un sistema tributario basado en un impuesto global sobre los beneficios o de su relación a la cantidad de capital empleada por el negocio. Por lo tanto, los impuestos que se gravan por separado; el tratamiento será que la parte de los beneficios que se distribuya a los

⁴² Ibidem. 38, p.11.

⁴³ Si se considera solamente el impuesto sobre la renta, en sus diversas formas, su importancia relativa ha crecido del 10% de los ingresos en 1941, con las reformas de 1961, los impuestos sobre la renta significaron el 37.5% del total y los impuestos directos en su conjunto el 43.5%.

⁴⁴ Ibidem. 38, p.15.

⁴⁵ Ibidem. 38, p.18

dueños en forma de dividendos y por lo tanto, entre los ingresos personales de los accionistas de las compañías, por lo que "el impuesto sobre los beneficios de las compañías se debe tratar como algo distinto del Impuesto Sobre la Renta sobre los individuos y que los dividendos pagados fuera de los beneficios que han llevado ya el impuesto del beneficio deben ser más a fondo obligados al Impuesto Sobre la Renta en las manos de los accionistas, que las reciben".⁴⁶

II.6.2. Consolidación del sistema cedular

Puesto que el Impuesto Sobre la Renta será un solo impuesto sobre el individuo y no una serie, la clasificación de rentas según varios "horarios" necesita ser conservada solamente para el proponer de facilitar el proceso de la administración.

El sistema que propuesto por Kaldor es como sigue:

Tipo de horario que incorporan del nuevo sistema de la renta de sistemas existentes.

- 1) Beneficios de la actividad económica A I, II, III.
- 2) Ganancias de la renta de los sueldos y de los salarios C IV.
 - 1) De la actividad B V de las profesiones.
 - 2) Del capital (alquiler, interés, dividendos, ganancias sobre el capital) D VI, VII.

Los beneficios de la actividad económica de individuos y de sociedades se deben determinar para gravar de manera semejante, como el impuesto de los beneficios sobre las compañías

En el caso de la renta de la actividad profesional de la manera similar una vuelta se debe pedir, divulgando la renta total del pagador de impuestos de todas las fuentes (así como sus circunstancias personales) y el gravamen hecho por consiguiente.

Con respecto a sueldos y a salarios no hay necesidad de pedir a cada pagador de impuestos una vuelta completa; Así el Impuesto Sobre la Renta sobre sueldos y salarios será procedimiento de la retención, y los ajustes finales de la responsabilidad.

⁴⁶ Ibidem. 38,p.23.

En el caso de los pagadores de impuestos que derivan cualquier ingreso de capital substancial, una vuelta completa tendrá que ser pedida, para divulgar su ingreso total de todas las fuentes y también las transacciones capitales anuales (compra y venta de activos fijos durante el año).

Desde el impuesto bajo horario C y D sean deducidos en la fuente, en muchos casos por una cantidad más alta.

II.6.3. La progresividad e incidencia de los impuestos a las compañías

Recapitulando los aspectos más relevantes de los impuestos a las compañías, resultaría contradictorio o incorrecto juzgar el nivel de impuestos tomando únicamente como un índice o proporción que representativa del ingreso nacional. Por lo que la composición e incidencia de la carga tributaria es, el aspecto de mayor relevancia a considerar dentro de un posible cambio en la reforma fiscal, de tal forma que se dividen los tipos de impuestos como directos (los que se recaudan en función del ingreso neto o la riqueza de las empresas e individuos) e indirectos (que son los que se recaudan en función a los gastos de consumo o de producción). Es, que los primeros, recaen sobre el sujeto de los impuestos y son de difícil traslación; en cuanto a los indirectos, son transferibles vía el mecanismo de los precios y aquí, cabe resaltar que los principios básicos de la hacienda pública, es que resulta que el mejor impuesto es el directo y progresivo, por consiguiente suponer que los impuestos directos llegarán a alcanzar una progresividad de 100%, la tendencia hacia el desaliento de las actividades productivas es palpable negativamente, en la medida en que las compañías, las empresas se abstengan a invertir

Al tomar en consideración que la progresividad de los impuestos a las compañías, se deduce que estos tienen limitaciones en su aplicación y esto ha motivado a que los impuestos indirectos tengan una posición importante en la expansión de la base tributaria y en efecto su eficiente aplicación dependerá en que se tienen que utilizar en proporciones adecuadas tanto de impuestos directos como indirectos.

El principio de progresividad consiste en que la carga tributaria conjunta (de impuestos directos e indirectos) aumente a medida que se asciende en la escala de ingresos de la población. Dicho de otra manera, que paguen más y que paguen una parte menor quienes menos tienen.

En ese sentido, el impuesto a las utilidades de las empresas tendrá una gran recaudación por que se basa en la productividad neta de las mismas; la disertación de esta idea en el sentido de que la progresividad de los impuesto directos recaiga sobre la productividad de las compañías, el incremento de los beneficios de estas tienden a ser menos en cuanto la carga fiscal se vuelve más progresiva dicho de otra forma, es que la actividad lucrativa de las compañías

extrae numerosos beneficios del sistema económico y por ende en esa proporción de obtención de beneficios deberán asumir la carga tributaria que le corresponda. De tal forma que la responsabilidad de determinar la obligación fiscal recae sobre las empresas, mejorará sustancialmente la administración del impuesto. Si embargo aún existen graves problemas administrativos: 1) en la evasión, especialmente en empresas medianas y pequeñas, y 2) el de controlar a los causante menores mediante el sistema de clasificación, que para el caso de esta reforma resulta insatisfactorio.

Este impuesto, que ya ha alcanzado un grado importante de evolución en el sistema tributario mexicano, (Cédulas I, II, III y utilidades excedentes). Proporciona el 30% de la recaudación total y puede llegar a gravar más del 40% de las utilidades. Para alentar y facilitar la legítima inversión la ley permite que, en ciertos casos, las empresas industriales utilicen el sistema de depreciación acelerada.

II.6.4. El Impuesto Sobre la Renta a las personas en la reforma fiscal.

Los ingresos que obtienen un individuo por su participación en el proceso productivo pueden provenir de sueldos, salarios, utilidades, dividendos, intereses, rentas, regalías y otros ingresos de capital. No debe excluirse del Impuesto Sobre la Renta personal a aquellas personas que son propietarias de empresas, por el hecho de que éstas ya hayan pagado impuestos sobre utilidades. El problema llamado doble tributación ya ha sido superado.

El gravámen a las utilidades refleja la lucratividad de una empresa e incide de manera diferente al impuesto personal, que refleja la capacidad económica individual del contribuyente. Existen tres principios fundamentales en el Impuesto Sobre la Renta de las personas:

- 1) "deben gravarse todos los ingresos percibidos por una persona, no importa cuál sea su origen (el concepto de ingreso gravable es el que se define como "el valor monetario del aumento del aumento neto con el poder económico de una persona entre dos del tiempo
- 2) debe existir un sistema de deducciones, de tal manera que las personas puedan aliviar su carga fiscal en función de ciertas cargas o gastos que modifiquen su capacidad real de pago, tales como estado civil, número de hijo, enfermedades y gastos de hospitalización ocasionales en un periodo determinado, etc.
- 3) debe existir una tarifa progresiva para que los causantes cuyo ingreso pase de cierto límite, contribuyan con una proporción creciente a medida que aumenta su capacidad gravable"⁴⁷.

⁴⁷ Navarro Ignacio, *investigación económica*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1956.

A pesar de las recomendaciones expuestas en el informe de Kaldor. La reforma fiscal aún incide de forma inequitativa en el ingreso de las personas por que en primero lugar, existían importantes omisiones: los intereses y el rendimiento de los valores financieros, los ingresos de inmuebles y las ganancias de capital estaban prácticamente exentos del Impuesto Sobre la Renta.

En segundo lugar, no existe un sistema de deducciones individuales que alivie la carga fiscal de los grupos de bajos ingresos (existe una deducción general mínima para salarios menores de 500 pesos mensuales y el salario mínimo, y para utilidades menores de 2000 pesos anuales). Sin embargo, a los aumentos en Cédula IV se le añaden las cuotas de seguridad social, pensiones y sindicato, el efecto del mayor control sobre el causante individual, se advierte la conveniencia de establecer un sistema de deducciones para nivelar el sacrificio de los individuos con diferentes cargas de familia.

En tercer lugar, la progresividad es muy deficiente por que no existe una tarifa que englobe todos los ingresos de una persona y que logre igualar la carga tributaria para diferentes causantes con el mismo ingreso.

II.6.5. Los alcances y limitaciones de la reforma fiscal de 1961

El problema que radica en la progresividad del Impuesto Sobre la Renta de las personas en la reforma fiscal de 1961, tomando como referencia las recomendaciones de Kaldor acerca de la estructura impositiva prevaleciente en México. Alternamente, un grupo de economistas evaluaron la misma situación del sistema fiscal y partiendo de un análisis sobre la evolución tributaria ponen de manifiesto la escasa elasticidad del sistema fiscal con respecto a los incrementos del ingreso nacional. El gasto público proyectado en función principalmente del monto de ingresos corrientes, no ha podido hasta ahora constituir un elemento suficientemente impulsor del desarrollo. Esta afirmación, detenta el papel del Gobierno como eje de desarrollo y su creciente necesidad de que disponga de recursos. Para los adicionales crecientes se requiere, según el punto de vista de los autores del informe, modificar la estructura tributaria, en vista de que las posibilidades de endeudamiento tanto interno como externo son limitadas. En efecto la reforma fiscal tiene una orientación política característica del periodo y concretamente se describe así:

Es un hecho generalmente reconocido que en México se han logrado avances en aspectos económico-sociales tan importantes como el reparto de la tierra, la industrialización, la seguridad social, la nacionalización de actividades fundamentales (petróleo, energía eléctrica, minería etc.). el Estado se ha quedado, sin embargo, a la zaga en materia fiscal, con un sistema a todas luces inadecuado y obsoleto...con los instrumentos de que se dispone no puede impedir la evasión fiscal en gran escala o que se favorezcan determinados tipos de ganancias que son gravables por todos conceptos. También es injusto por que favorece el

ingreso personal proveniente de la propiedad del capital contra el ingreso proveniente del trabajo.

Esta última desproporción entre los gravámenes al trabajo y al capital será el punto fundamental de las críticas posteriores al sistema tributario.

La programación financiera en que se apoya la recomendación tributaria descansa en los siguientes supuestos.

- crecimiento del PIB en términos reales de 6% al año;
- incremento moderado de la demanda externa;
- incremento de los gastos corrientes reales del gobierno federal al 12% anual;
- la inversión pública pasa de 40% a 50% de la inversión bruta fija total hasta 1970;
- financiar con crédito interno 7.5% de la inversión pública y con crédito externo el monto que permita la capacidad de endeudamiento del país;
- reinversión de los ingresos propios de las empresas públicas;

La reforma propuesta tiene dos vertientes principales:

- alentar la nueva inversión y la reinversión productiva mediante eliminación de gravámenes a las empresas (impuesto sobre utilidades excedentes e impuesto de 15% sobre ganancias distribuibles) y permitir la depreciación fiscal acelerada generalizada de los bienes de capital;
- lograr la acumulación de todos los ingresos de las personas físicas, del trabajo y del capital, que serían gravados con una tarifa progresiva con deducciones en la fuente y sin tener que proceder en la primera etapa a eliminar los títulos al portador.
- Las ventajas a la inversión en las empresas deben facilitar la acumulación de los ingresos de las personas físicas:

Si se conocen dichas facilidades a la inversión y no se gravan los ingresos personales de quienes se benefician de las mismas, se favorecería exclusivamente a un sólo sector de la población. Otorgar claros incentivos a la inversión en actividades productivas y gravar en forma razonable y relativamente moderada a los ingresos personales acumulados, sería una política tributaria no sólo acorde con las finalidades de desarrollo del país sino enteramente equitativa.

Esta recomendación de "equilibrio" no fue seguida en la reforma de diciembre de 1964 y, en consecuencia, se obtuvieron resultados negativos, tanto en la recaudación como en la equidad del sistema tributario.

La meta que se perseguía era elevar la carga Fiscal del Gobierno Federal de un coeficiente respecto al producto nacional de 8.0% en 1960 a 12.5% en 1965 y a 13.9% para 1970. Estos aumentos suponían que se lograría un sistema tributario progresivo y elástico si bien se cumplía con el objetivo de un aumento en los coeficientes PIB/impuestos. De tal forma que los aumentos serían graduales y

representarían un promedio de menos de 1% del ingreso nacional cada año, hasta alcanzar en 1970 una carga fiscal federal de 13.9% lo cuál significaría apenas situarse a la altura de la vigente en muchos países de nivel de desarrollo más bajo que el de México. La carga fiscal total, a todos los niveles de gobierno, pasaría de 10.3% en 1960 a 14.1% en 1965 y a 17.8% en 1970.

El aspecto esencial de la propuesta se sustenta en una estimación aproximada del ingreso personal correspondiente a salarios no agrícolas, profesionistas, otras personas que trabajen por su cuenta, accionistas de empresas y beneficiarios de intereses, rentas, regalías y otros beneficios – omitiendo enteramente el sector agrícola – que se estimaba en 1960 a 39000 millones de pesos.

Por su parte la recaudación derivada del ingreso personal en las distintas cédulas (IV,V,VI y VII) fué de 1036 millones, es decir, 2.7% de los ingresos personales.

Del total recaudado, 72% se obtenía vía retenciones en cédula IV sobre sueldos y salarios; 9%, de cédula V sobre ingresos de profesionistas; 17% en cédula VI respecto a intereses, dividendos, derechos y regalías, etc. Atribuibles a las personas; el remanente, en cédula VII sobre ingresos por explotación de concesiones, etc. (ver cuadro).

Cuadro 1						
Ingresos mensual (miles de pesos)	Número de personas (miles)	Ingreso total estimado (millones) A	Cédula IV	Cédulas V,VI,VII	Total B	Porcentaje A/B
0-10 Asalariados no agrícolas	3390	33213	568	-----	568	1.7
Otros	54	1300	-----	130	130	10.0
Más de 10 asalariados no agrícolas.	20.5	4620	176	162	338	7.3
Totales	3464.5	39133	744	292	1036	2.6
Fuente: cit por. Izquierdo Rafael, Informe confidencial de la Reforma Tributaria, elaborado por el grupo de economistas mexicanos.						

“Puede apreciarse, en resumen, que el grupo de población no agrícola con ingresos mensuales superiores a \$10000, que rinde apenas la tercera parte de las recaudaciones sobre ingresos personales, podría soportar una carga fiscal mayor que la de 7.3% . La reforma tiene, en consecuencia, que orientarse hacia lograr de ese grupo una contribución mayor, sin destacar una redistribución de la carga fiscal también entre los causantes de ingresos medianos, particularmente de \$4000 a \$10000 pesos mensuales”⁴⁸. La base de la reforma, es la acumulación del

⁴⁸ Ibidem. 35.

ingreso personal sin importar su fuente sueldos, salarios, ingresos adicionales, intereses, dividendos y cualquier otra percepción o ingreso derivados del trabajo o del capital. El ingreso acumulado debería, por razones de equidad, ser objeto de una tarifa progresiva.

II.6.6. La Reforma fiscal de 1980, la introducción del IVA

La estructura que antecede a la de 1980, era una estructura impositiva altamente progresiva sobre el ingreso, por lo que el Gobierno Federal emprende un nuevo proyecto de reforma fiscal, esta vez orientado a una reestructuración en la imposición indirecta. El cambio en la estructura consistió por una parte, en la eliminación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), de un gran número de impuestos estatales y municipales, de impuestos especiales federales y de los tributos alcabalatorios; y por otra, en la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)⁴⁹.

Algunas de las ventajas que atribuyen en la eficiencia de la concertación de esta reforma radican en que “la sustitución de algunos impuestos especiales por el IVA, incrementó la eficiencia del sistema, al reducirse las distorsiones sobre los precios relativos y al reducir la evasión con base en la autofiscalización del sistema de acreditamiento”⁵⁰.

El IVA, inició su operación en 1980 con una tasa general de 10%, una tasa de 6% en las franjas fronterizas y un número limitado de artículos y servicios exentos o con tasa de 0%. Con el fin de minimizar las distorsiones del impuesto sobre las decisiones de consumo de los individuos, (en 1992 se eliminaron algunas tasas diferenciales que prevalecieron durante los ochenta, y se impuso una tasa general de 10% en todo el país). El objetivo de mantener una tasa única y general en el IVA no sólo responde a un principio de neutralidad, sino también a los beneficios que conlleva en cuanto a facilitar la fiscalización del impuesto.

II.6.7. La Reforma Fiscal de 1983

Como una de las principales consecuencias, del agotamiento del modelo económico antecesor (desarrollo estabilizador y posteriormente desarrollo compartido), a lo que se considera la primera etapa del modelo neoliberal y como una repuesta de la crisis económica del año 1982, que se caracteriza por la

⁴⁹ Con la sustitución del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), el régimen de participaciones a Entidades Federativas y Municipios se ve reforzado fundamentalmente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como un porcentaje de participación, se ve más detalladamente en el capítulo III.

⁵⁰ CHÁVEZ Presa Jorge A. y Budebo Mario Gabriel, Logros y Retos De Las Finanzas Públicas en México, Proyecto CEPAL – Gobierno de Holanda “Política Fiscal, Eficiencia y Equidad en América Latina y el Caribe” Santiago de Chile, junio de 2000.

abrupta caída de los precios del petróleo. El Gobierno mexicano emprende un programa de ajuste denominado Programa Inmediato de Reordenación Económica (PIRE) cuyo principal objetivo consistió en amortiguar los efectos de la crisis y de modo eventual reorientar a la economía hacia una senda de crecimiento con bajas tasas de inflación y desempleo.

La estrategia de dicho programa se, formula en diez puntos básicos:

- 1) Reducir el aumento del gasto público.
- 2) Ser selectivos en la inversión pública.
- 3) Incrementar los ingresos del erario incrementando los impuestos, elevando los precios de los servicios gubernamentales y disminuyendo subsidios.
- 4) Limitar salarios y utilidades
- 5) Proteger y fomentar el empleo.
- 6) Asegurar la provisión de productos básicos necesarios.
- 7) Reestructurar el sistema financiero.
- 8) Recuperar el control del sector externo mediante nuevas políticas comerciales y tipos de cambio
- 9) Promover el ahorro interno.
- 10) Promover reformas constitucionales que subrayan las áreas de actividad de los diferentes sectores de la economía a favor del interés público.

Así el Gobierno optó por un mecanismo tradicional de reducir el déficit presupuestal mediante la disminución en el gasto y en la elevación de sus ingresos. Los puntos sugeridos por el (PIRE), se relacionan con un paquete de políticas detallado que se negoció con el Fondo Monetario Internacional (FMI), que exigía una reducción del déficit del sector público equivalente al 8.5% del PIB durante 1983, y sucesivamente en 1984 con una reducción del 5.5% y 3.5% para 1985.

El punto principal para lograr estos objetivos, fué que el gobierno emprendió en enero de 1983 un programa de reforma fiscal que consistió básicamente en el incremento en las tasas del impuesto al valor agregado (IVA), que pasaron de el 10% al 15% ; también el proyecto de reforma se estructuro con la ampliación de la base gravable incluyendo a los alimentos procesados que anteriormente se encontraban exentos, gravándolos con la misma tasa que la aplicada a las zonas fronterizas de 6%; los artículos de lujo, fueron gravados con una tasa del 20%.

Cabe mencionar un aspecto importante complemento de las políticas de reducción del déficit publico antes mencionadas que caracterizaron al PIRE, que consistió en redefinir sus políticas precios, tarifas y subsidios. Por lo que se diseño una estrategia de política energética pensada en los posibles impactos que este sector generara en el resto de la economía, consecuencia de ello PEMEX presentó su programa de comercialización para 1983, que paulatinamente estaría requiriendo ajustes constantes en los precios internos de los productos refinados del petróleo y de los petroquímicos, dando congruencia a los cambios correctivos en los precios del sector público.

Esta estrategia de control de los precios internos de los productos derivados del petróleo, se concentró en 8 puntos básicos:

- 1) Precio del gas licuado.
- 2) Precio de la gasolina.
- 3) Precio del diesel.
- 4) Precio del combustóleo.
- 5) Precio de otros productos refinados del petróleo.
- 6) Precio de los petroquímicos.
- 7) Factor de graduación de las tasas del impuesto al valor agregado (factor multiplicador que gradúa la estructura del impuesto al valor agregado establecido en la reforma fiscal de 1983).
- 8) Tasa de subsidio para el uso de los productos refinados del petróleo en la agricultura y la industria.

II.6.8. Impacto previsto de la reforma fiscal de 1983 sobre el consumo y niveles de actividad económica.

La nueva reforma tributaria evidentemente trajo consigo efectos sobre los diversos sectores de la economía, esto muestra que un aumento de los impuestos indirectos se refleja de manera significativa en los niveles de precios y de actividad económica.

En la siguiente tabla se presentan los precios y niveles de actividad económica de equilibrio en lo que resulta del programa básico de impuestos de la reforma de 1983 sectores de la economía, y en los consumidores finales.

Cuadro 2: Precios y niveles de actividad de equilibrio del programa básico de impuestos.		
SECTOR	PRECIO (1)	NIVEL DE ACTIVIDAD
1. Agricultura	0.9853	0.9949
2. Industria	0.9884	1.0340
3. Comercio y servicios	0.9877	0.9885
4. Transportes	0.9986	0.9962
5. Servicios Gubernamentales	0.9927	1.0000
6. Importaciones – exportaciones	0.9868	1.000
7. Inversión	0.9881	1.0895
8. Abarrotes	1.0121	0.9757
9. Carne y pescado.	1.0033	0.9856
10. Artículos personales	1.0194	0.9698
11. Artículos domésticos	1.0206	0.9687
12. Transportes	1.0279	0.9623
13. Servicios	1.0425	0.9491
14. Gasolina y lubricantes	0.9715	1.0186

15. Combustibles domésticos.	0.9715	1.0188
16. Petróleo y gas natural	0.9886	1.0000
17 a. Gas licuado de petróleo.	0.9886	1.0000
17 b. Gasolina	0.9886	1.0000
17 c. Queroseno y diesel	0.9886	1.0000
17 d. Combustóleo	0.9886	1.0000
17 e. Otros productos refinados.	0.9886	1.0000
18. Petroquímicos.	.09886	1.0000
19. Carbón mineral	.09886	1.0000
20. Electricidad	0.9886	0.9798
21. Mano de obra rural	0.9715	
22. Mano de obra urbana	1.0000	
23. Capital	0.9855	
.Numèrerie = mano de obra urbana. Fuente: Kanosky May Ernesto Gregorio.		

Estos nuevos niveles de precios y de actividad económica se reflejaron en un cambio porcentual con respecto al equilibrio original puesto que en los casos de referencia son iguales a uno.

En los mercados de bienes de consumo (8 al 13) el aumento de los impuestos proporciona un resultado esperado: “un incremento en los precios y una disminución en los niveles de actividad. El sector servicios es el más afectado por el cambio de impuestos, con un aumento en los precios de 4.3% y una baja del 5.1% en su nivel de actividad. Esto se debe a que es el sector en que más aumenta la tasa de impuesto efectiva; los servicios profesionales y otros, que anteriormente estaban exentos están ahora sujetos a la tasa de impuestos general del 15%. La gasolina y los lubricantes y los combustóleos domésticos, como bienes de consumo final, muestran una baja en términos de mano de obra urbana”(Kanosky 1983)⁵¹. Implícitamente con estas medidas se observa una reducción en la demanda de estos bienes y además en la disminución de los niveles de precios y actividad en la agricultura, servicios comerciales y transportes y por el lado de la inversión privada, hay un aumento del 9%.

II.6.9. Impacto previsto en las principales variables macroeconómicas.

El efecto macroeconómico del impacto de la reforma fiscal de 1983 tuvo efectos significativos en lo que respecta a la composición del PIB, cuyo efecto esperado y puntualizado en el PIRE es el de reactivar la inversión privada, que contrasta negativamente con el consumo privado el dato que se observa en el estudio de Kanosky es que si existe una mejoría en la inversión privada cuyo indicador refleja un 17.6% del PIB que comparado con el periodo base (1981) que

⁵¹ Idem. 32

es de 15.1%. Esta mejoría en la inversión privada se debe a que el consumo privado disminuye al 5.9% del PIB en comparación con el 61.0% en el caso de referencia, y a un mayor déficit comercial que ahora es del 2.2% del PIB en vez de 1.6%.

Consecuencia de los nuevos criterios que redefinieron a la política económica mexicana, la recaudación real del gobierno se incrementó en 1983, 16.64% con respecto a 1982, Sin embargo la recaudación real en términos de Producto Interno Bruto de 1984 registró un incremento, en relación al de 1983 de 3.7%. Las variaciones observadas de la recaudación real, se contraen y junto con aumentos en gasto público más allá de lo programado, volvió a elevar el déficit presupuestal, muestra de ello es una relación superavitaria del déficit primario de 1983 con respecto a 1986, y respecto al déficit financiero el pago de intereses este se eleva a partir de 1985 como porcentaje del PIB.

Cuadro 3					
Déficit financiero y primario					
(Porcentaje del PIB)					
	1982	1983	1984	1985	1986
Déficit primario	9.4	-3.3	-3.0	-2.1	-3.0
Déficit financiero	17.6	9.0	9.8	9.9	14.6
Fuente: Alberto José y Cambiaso Jorge, Documento de Trabajo, Verano de 1986, Centro de Estudios Económicos el Colegio de México.					

“Como resultado de las medidas para reducir presiones inflacionarias, el resultado de ello fue que en el año de 1984, la inflación se había logrado controlar y reducir en 58% es decir que un 40% menos que el año anterior, pero en 1985 nuevamente la inflación se incrementa a un 64%. Pero el principal objetivo que era reducir el déficit a ello también se trataba de revertir los efectos negativos de la inflación - tasas de interés. Por lo que esta medida que en parte pretendía mitigar tales efectos sobre el ahorro y la inversión de las empresas. Sin embargo, con altas tasas de inflación los intereses nominales se incrementaran de tal forma que provocaron que los costos de las deudas se vieran severamente afectados por este aumento.”⁵² Ante esta situación, el efecto sobre la base gravable de las empresas era de total deterioro y antes de la reforma fiscal de 1983, las empresas podían deducir la totalidad de sus intereses nominales de sus deudas sin ajustarlos a la inflación.

⁵² Idem 50.p.11

Es por ello, que el Banco de México en su informe anual de 1985 puntualizó lo siguiente: “La causa más importante de la caída es que la carga tributaria no petrolera del gobierno Federal, que ha experimentado en los últimos años y que ha sido mayor la inflación que distorsionó fuertemente el calculo de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta. La ley del impuesto Sobre la Renta, al permitir la deducción total de los intereses nominales sin considerar al mismo tiempo la disminución que la inflación provoca en el valor real de los pasivos, posibilita en la práctica la deductibilidad de buena parte de la amortización real de las empresas”⁵³.

En ese mismo período, la Subsecretaria de Ingresos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público estimó que la recaudación del Impuesto Sobre la Renta disminuyó de 5.8% de PIB en 1981 al 4.2% en 1985 y 4% en 1986, calculando que esta caída, corresponde a las contribuciones de las empresas por este concepto.

II.6.10. La reforma fiscal de 1987.

El escenario económico para el inicio de 1986, significó un nuevo período de crisis para la Economía mexicana, ya que nuevamente los precios del petróleo sufren una caída. Este escenario macroeconómico adverso sobre todo para las finanzas publicas del gobierno mexicano, se vió reflejado en la ya experimentada crisis de 1982 y así, nuevamente el Gobierno mexicano instrumentó un nuevo programa de ajuste, denominado “Programa de Aliento y Crecimiento”, emprendido por el gobierno de nueva cuenta, tiene el objetivo de fortalecer una política de finanzas publicas. En términos de una política de ingresos públicos significa una nueva reforma impositiva, que paralelamente a la política de precios y tarifas del gobierno continuaría, como en el caso de la reforma fiscal de 1983 además de un recorte al gasto programable para el período en cuestión y mantener una disciplina y control del gasto corriente.

II.6.11. Metas y Objetivos de la reforma fiscal de 1987

Con el fin de impulsar la inversión pública y revertir el efecto negativo de la crisis económica que acompañada con todavía elevadas tasas de inflación a principios de 1987 el gobierno inició una nueva reforma fiscal, cuyas metas principales se resumen en tres aspectos

1. Incrementar en 1.3% del PIB los ingresos tributarios mediante el ajuste de la base gravable.
2. Incrementar a .0.6% del PIB sus ingresos mediante el ajuste de precios y tarifas del sector público.

⁵³ Informe Anual Banco de México, México 1985.

3. Reducir su gasto en 0.5% del PIB y además incrementar la inversión pública en términos reales en un 15%.

En cuanto a los objetivos de esta reforma de forma importante tenía como objetivo un ajuste en la base gravable de las empresas, por lo que en esta se persiguen en específico 5 objetivos:

1. Romper el círculo vicioso, entre inflación y disminución de los ingresos públicos.
2. Aumentar la recaudación, sin elevar las tasas impositivas en el equivalente a 1.3% del PIB.
3. Propiciar el crecimiento económico y el cambio estructural alentando la inversión productiva y la capitalización de las empresas.
4. Restituir la equidad del sistema tributario Nacional.
5. Combatir la evasión fiscal.

Un aspecto importante como medida de ajuste para lograr los objetivos antes mencionados, es que las empresas deduzcan sus intereses reales sobre sus deudas y no los nominales y por el lado de ajuste en las tasas impositivas es la de uniformidad de la tasa del Impuesto Sobre la Renta (ISR) de las empresas a un nivel de 35%.

Con éstas medidas, el gobierno dió seguimiento a su política de reducir el déficit presupuestal mediante la recuperación o incremento de sus ingresos reales. Cuyo objetivo implícitamente ya se incluía en la reforma fiscal de 1983.

Estudios anteriores a esta reforma fiscal de 1987 pretendieron sentar las bases en la elaboración de esquemas alternativos de reformas impositivas como es el caso de García Alba (1982), quién afirma “es esperarse una disminución en la desigualdad del ingreso evitando de la evasión fiscal”, lo cuál indica que el instrumento fiscal directo para disminuir la desigualdad del ingresos era gravarlo progresivamente.

Bajo este supuesto, la perspectiva de está reforma fiscal, adquiere sentido ya que su orientación es que por un lado se esta reduciendo la carga impositiva y aumentando las base gravable del Impuesto Sobre la Renta (ISR) de las empresas, y por otro se propone combatir la evasión fiscal.

En cuanto a contribuir el bienestar de la población se intenta revertir los efectos de minimización de la pérdida en utilidad que surge de un aumento de los gravámenes que enfrentan los agentes económicos.

II.6.12. Las Reformas Fiscales de 1988 a 1994.

La reestructuración del sistema fiscal mexicano, se realiza en el contexto en donde el gobierno del presidente Carlos Salinas de Gortari, analiza la necesidad de un cambio en los esquemas fiscales derivado de la crisis económica y financiera que ocurrió en 1987. El eje fundamental que obliga a la nueva reforma fiscal, es reconocer que la carga tributaria aún recae sobre las personas físicas y contados sectores de la economía, que debían pagar tasas muy elevadas comparadas con estándares internacionales.

Esta nueva reforma, surge en el contexto de un ajuste macroeconómico sin precedente en la historia de la Economía mexicana, me refiero a los programas del Pacto de Solidaridad Económica (PSE) y el Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico (PECE). Este programa de corte heterodoxo, (es decir que analiza los problemas estructurales de la inflación), en el fondo tiene como objetivos la consolidación de reformas estructurales de la Economía Nacional.

Si bien para lograr el crecimiento económico con estabilidad de precios, estas medidas, que en cierta forma serían más eficientes en la corrección de la tendencia inercial de la inflación que se venía observando en períodos anteriores como el máximo histórico reportado en 1987 de 159.2 %. Para lograr la estabilidad macroeconómica, la acción de la política económica se centro fundamentalmente en los siguientes objetivos:

- “Alcanzar la estabilidad de precios: la meta sexenal fue bajar la inflación a un dígito;
- Crear las bases para la recuperación gradual y firme de la actividad económica;
- Reducir las transferencias netas de recursos al exterior;
- Ampliar los recursos destinados a la inversión;
- Elevar el bienestar social;
- Proteger el poder adquisitivo de los salarios y el nivel de empleo; y
- Renegociar la deuda externa”.⁵⁴

Dado este nuevo ajuste la meta se orientaba a tener efectos inmediatos de corto plazo, en la estabilidad macroeconómica y pretendió a su vez minimizar o bien evitar las distorsiones microeconómicas. Los puntos de mayor relevancia de la implementación del Pacto de Solidaridad Económica y el Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico, enfatizan las acciones implementadas por el gobierno de acuerdo a las siguientes etapas cronológicas:

⁵⁴Criterios Generales de Política Económica 1987 – 1996, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1987.

Pacto de Solidaridad Económica (PSE)	Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico (PECE)
<p><u>Fase 1. (Diciembre de 1987 a febrero de 1988)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Medidas fiscales: eliminación de subsidios con excepción a la agricultura. Eliminación del incremento de la depreciación acelerada y de un impuesto adicional a la importación (5%). • Ajustes de precios y tarifas del sector público. • Reducción en el gasto programable a 1.5% del PIB. • Política cambiaria en apoyo de la deflación sin sacrificar competitividad. • Política comercial: reducción del arancel máximo a la importación de 40% a 20% en enero. Revisión mensual de acuerdo con la inflación anticipada (ex ante). • Los precios de garantía en productos agrícolas mantendrán su nivel real en 1987. • Acuerdo de precios de productos básicos. 	<p><u>Fase 1. (Enero de 1989 a julio de 1989)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Presupuesto fiscal congruente con una inflación más baja y una recuperación gradual de la economía. • Los precios del sector público con mayor incidencia sobre el INPC permanecen constantes (algunos precios del comercio y la industria suben pero los empresarios aceptan absorber el impacto). • Deslizamiento del tipo de cambio del peso contra el dólar a razón de un peso diario. • Se reduce la dispersión en tarifas a la importación. • Se acuerda la revisión de precios controlados caso por caso. • Revisión de precios de garantía para los productos agrícolas con el fin de mantener sus niveles reales. Los precios de los fertilizantes permanecen igual.
<p><u>Fase 2. (Marzo de 1988)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Precios y tarifas constantes de los bienes del sector público. • Tipo de cambio fijo al nivel del 29 de febrero de 1988. • No hay alza en los precios de las tarifas ni en los precios de los bienes controlados. • 3% de aumento en las salarios mínimos y contractuales. • Ajuste correspondiente a los precios de garantía. • Mediante la concertación, se conviene en congelar los precios líderes. 	<p><u>Fase 2 (Agosto de 1989 a marzo de 1990)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Los precios del sector público permanecen constantes. • El deslizamiento se mantiene en un peso diario. • Las empresas acuerdan mantener sus niveles de precios y sostener el abasto. • Se revisan los precios controlados caso por caso. • El gobierno pone de relieve su compromiso de acelerar el proceso de desregulación.
<p><u>Fase 3. (Abril de 1988 a mayo de</u></p>	<p><u>Fase 3. (Enero de 1990 a diciembre de</u></p>

<u>1988)</u>	<u>1990)</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Precios y tarifas del sector público constantes. • Tipo de cambio fijo hasta el 31 de mayo. • Ningún aumento en los precios registrados o controlados. • Salario mínimo fijo. • Los empresarios se comprometen a defender el poder adquisitivo del salario mínimo 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión de los salarios mínimos con el fin de mantener su poder adquisitivo de acuerdo con la inflación esperada. • Deslizamiento de 80 centavos diarios. • Ajuste de precios del sector público para cumplir con las metas presupuestales. • Revisión de precios controlados caso por caso.
<p><i>Fase 4. (Junio de 1988 a agosto de 1988)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Precios y tarifas del sector público fijos. • Tipo de cambio fijo hasta el 31 de agosto. • Se fijan los precios sujetos a registro y control. • Salario mínimo fijo. 	<p><i>Fase 4. (Diciembre de 1990 a diciembre de 1991)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisión de los salarios mínimos para mantener su poder de compra. • El deslizamiento del peso con respecto al dólar: baja 40 centavos diarios. • Se incrementan los precios del sector público en noviembre de 1990 para cumplir con las metas del superávit primario para 1991, pero se mantuvieron constantes para todo 1991. • Trabajadores y patrones firmaron el Acuerdo Nacional de Productividad. • Revisión caso por caso de los precios controlados.
<p>Fuente: Azpe Armella Pedro, "El camino Mexicano de la transformación económica" p.31,32 con base en los informes de ejecución del PND 1989-1993 y del PSE y del PECE</p>	

II.6.12.1.Reformas al Impuesto Sobre la Renta.

Las condiciones de ajuste macroeconómicas ligadas directamente a la política económica de estabilización, tuvieron un efecto, que se reflejó en cambios tanto en las tasas impositivas como en las reglas fiscales, dando como resultado en el período "de 1989 a 1991 una reducción de 7 % del Impuesto Sobre la Renta a las empresas, que anteriormente las empresas pagaban una tasa de 42% de ISR y se logro reducir esta tasa a un 35%, mientras que la tasa impositiva pagada por los individuos bajó de 50 a 35%, que posteriormente para 1993 se reduce nuevamente en 0.25% y posteriormente, en 1994 se reducen un .75% además de

la reducción aplicable en 1993⁵⁵, (ver cuadros). Esta reducción se realizó por dos vías: (a) la reducción de la tasa impositiva del ISR; y (b) la eliminación de diversos impuestos menores.

Cuadro 4 Tasas del Impuesto Sobre la Renta en México	
Año	Tasa del ISR como %
1986	42.00
1987	40.60
1988	39.20
1989	37.00
1990	36.00
1991	35.00
1992	35.00
1993	34.75
1994	34.00

Fuente: *Ley del ISR*, (varios años), Para 1987 y 1988, se combinan ambas tasas al aplicar las dos bases existentes del ISR, La tasa corresponde al promedio ponderado de hacer retroactiva la reducción de la tasa a 34% a partir del 1º de octubre de 1993

Cuadro 5 Tasa Marginal Mínima del ISR para personas físicas	
Año	Tasa MM del ISR como %
1986	60.5
1987	55
1988	50
1989	40
1990-1994	35

Fuente: *Ley del ISR*, varios años.

⁵⁵ AZPE, Armella Pedro, *El Camino Mexicano de la Transformación Económica*, Fondo de Cultura Económica, 1era reimp. México 2005, p.36, 234 pp.

Adicionalmente, a partir de 1993 se estableció una bonificación fiscal al salario para los trabajadores de menores ingresos, que es recibida en efectivo y acreditada por el empleador contra cualquier impuesto federal a su cargo.

Cuadro 6 Tasa Impositiva Promedio al Ingreso Personal							
Ingreso Anual (en dólares)	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
1671	1.80	0.78	0.78	0.00	0.00	-2.71	-11.31
2000	3.15	2.24	2.17	0.00	0.00	-1.96	-8.17
3000	6.54	5.14	5.02	1.00	1.57	0.33	-2.38
5000	13.01	10.28	9.81	5.11	5.58	4.76	3.93
6500	16.86	14.26	13.83	7.52	7.66	6.74	6.52
10000	23.21	22.24	21.06	15.65	13.50	12.23	11.86
20000	33.76	32.69	28.03	24.40	20.33	19.48	19.23
30000	36.90	35.15	29.42	26.15	22.04	21.37	21.17
40000	41.81	38.85	31.52	29.40	25.75	24.99	24.77
100000	46.72	39.87	33.61	32.76	31.29	30.91	30.80

Fuente: *Servicio de Administración Tributaria*, En 1991 Incluye el subsidio fiscal y el ajuste trimestral por inflación; Para 1992 Incluye el efecto de aplicar 75% del subsidio fiscal; para 1993, incluye el efecto de aplicar el 75% del subsidio fiscal y el efecto del nuevo crédito fiscal en el último trimestre del año; y finalmente para 1994 se Incluye el efecto del subsidio fiscal aplicando una tarifa del impuesto con 75% del subsidio y el efecto del nuevo crédito fiscal y su ajuste por inflación.

De manera complementaria a las reducciones de las tasas del Impuesto Sobre la Renta, se adiciona un impuesto de 2% sobre los activos totales de las empresas sujetas al ISR (exceptuando a las instituciones financieras). De tal forma que nuevamente este 2% que se adhiere a la carga fiscal del Impuesto Sobre la Renta o bien del patrimonio de las empresas es que este tiende a ser un impuesto que llega a topes mínimos que no afecten la rentabilidad de las empresas, además que su acreditamiento es totalmente deducible contra el ISR a pagar al termino del ejercicio fiscal.

Las bases especiales de la tributación aplicables a la agricultura, pesca, silvicultura, ganadería, transporte de carga y de pasajeros, bancos e industria editorial dejaban a estas actividades exentas o por contribuciones muy pequeñas a los ingresos fiscales generales. Estas bases impositivas especiales quedaron eliminadas, sujetando a esos sectores al régimen aplicable al resto de la economía o a un "impuesto al consumo" basado en el flujo de caja de la empresa. Para las pequeñas empresas, el régimen tributario especial fué reemplazado por un régimen simplificado (si una empresa registra operaciones menores a los \$600 millones de pesos están obligadas a registrar y establecer un sencillo sistema de contabilidad basado en un libro de entradas y salidas, en el cual el impuesto a pagar deja de ser una cantidad fija establecida a discreción, para calcularse con base en los flujos de la empresa). El sistema de integración aplicable en México:

(a) minimiza las distorsiones que el sistema fiscal genera en la estructura financiera de las empresas y en la forma que éstas distribuyen sus utilidades; (b) evita el doble gravámen de las utilidades de la empresa cuando éstas llegan a las manos de los accionistas; y (c) constituye un mecanismo de control, capturando a nivel del accionista las utilidades que hubieran escapado al impuesto al nivel de la empresa.

Con respecto al último punto debe decirse que en México la utilidad contable puede diferir de la utilidad fiscal y, por lo tanto, es posible distribuir dividendos o reducir el capital sin pagar ISR. Para evitar esta forma de elusión fiscal, a partir de 1989 se exige a las empresas la constitución de una cuenta especial, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), formada por las utilidades retenidas (después de impuestos). De esta forma, cualquier dividendo distribuido por fuera de la CUFIN debe ser gravado al 34%. Del mismo modo, las ganancias de capital que superen al cambio proporcional en el monto de la CUFIN entre el período de adquisición y venta de acciones, son gravadas a la misma tasa.

También, se introdujo una fórmula que permite a las empresas deducir de una sola vez el valor presente del monto máximo permitido de depreciación anual para los activos. El beneficio se limitó a las inversiones realizadas fuera de las tres principales áreas metropolitanas, con el objeto de promover la descentralización de la actividad económica. En 1991, se redujo la tasa de descuento real empleada para determinar el valor presente del monto a deducir de 7.5 a 5%. Actualmente, la tasa que se utiliza es de 3%. Asimismo, se sustituyó la deducción del costo de lo vendido por la deducción de las compras que efectúa la empresa. Esta medida, conjuntamente con la deducción inmediata y la integración, acerca el régimen general del ISR a un esquema muy similar al flujo de efectivo, con lo que se genera un incentivo importante a la reinversión de utilidades.

En contraste la legislación fiscal aplicable a las empresas de régimen ordinario (anteriormente señalado), a las empresas más pequeñas se les concedió un régimen aún más simple, cuyas reglas facilitaban el cálculo de la depreciación y además de no incluir el impuesto del 2% de los activos totales de la empresa. Si la empresa con ventas inferiores a los 300 millones de pesos al año, se les otorgaban concesiones especiales consistentes en deducciones fijas sobre salarios, y a las empresas comerciales que venden directamente al público se les concede la excensión de pagar el IVA.

II.6.12.2.Reformas al Impuesto al Valor Agregado

Las anteriores medidas evidentemente pretendían, trasladar la carga fiscal aún con los beneficios fiscales otorgados vía exenciones, trasladarla a sectores cuyos beneficios fueran mayores, es decir lograr una mejor recaudación y administración de los impuestos con mayor progresividad, que de forma paralela también tomar en cuenta la posibilidad de reducir tasas de aquellos menos progresivos. Por tal motivo, el Gobierno mexicano a partir de noviembre de 1991

redujo la tasa general del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de 20 y 15% a 10% debido al marco de las negociaciones del PECE, además de que, el Congreso aprobó una reforma que sustituyó las tasas de 6, 15 y 20% del IVA aplicables en las zonas fronterizas del país, por un sólo impuesto del 10%. De esta forma se logró, mantener una tasa única y general en el IVA, que no sólo responde a un principio de neutralidad, sino también, a los beneficios que conlleva en cuanto a facilitar la fiscalización del impuesto.

II.6.12.3. Indización del Sistema Fiscal

La indización integral del sistema fiscal que derivó de la crisis inflacionaria de 1987, representó una de las medidas más importantes para: “(a) frenar el continuo deterioro que sufrían los ingresos públicos; (b) reducir la carga fiscal de los grupos de menores ingresos y mantener el nivel de progresividad del sistema; y (c) evitar distorsiones en las decisiones que las empresas tomaban tanto en relación con su estructura financiera, como en la asignación de sus recursos”⁵⁶.

Simultáneamente, en el esquema de Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, fue indizado al índice de precios al consumidor (INPC), y la base del impuesto sobre las empresas se ajustó por inflación. Resulta relevante comentar que esta reforma tiene mayor importancia, en el sentido de que las altas tasas de inflación observadas durante la mayor parte de la década de los ochentas se tenía plena justificación de que, éstas condiciones macroeconómicas tenían efectos reales de corto plazo en la economía, si bien el esquema fiscal anterior a esta reforma en donde el Impuesto Sobre la Renta (ISR), no se encontraba indizado generaba importantes distorsiones en los agentes económicos. Ahora bien, con la indización del (ISR), “la posibilidad de deducir intereses nominales y no permitir la indización del capital de aportación de los accionistas al momento de liquidar o reducir el tamaño de las empresas, se constituía, por un lado, en un claro incentivo al endeudamiento y, por otro, en una barrera importante a la movilidad de capitales (afectando la asignación de los recursos)”⁵⁷.

En este contexto, la indización integral incluyó activos, pasivos y capital. Se estableció la acumulación y deducción de los intereses ajustados por inflación y, en su caso, la pérdida o ganancia inflacionaria; se autorizó la depreciación de los activos indizados; se introdujo la indización de las aportaciones netas de capital de los accionistas y de las pérdidas pendientes de amortizar. Asimismo, se estableció la indización del ISR personal.

⁵⁶ Idem. 50, p.26

⁵⁷ Ibidem. 50 p.28

II.6.12.4. Impacto Alcanzado por las Reformas

La experiencia mexicana de los años ochenta por lograr esa anhelada meta de consolidación de la estabilidad macroeconómica, consecuencia de los desequilibrios financieros, trajo consigo diversas formas de financiamiento no inflacionario (es decir financiamiento vía impuestos) y además del cambio estructural de un Estado que promovía la actividad económica, a través de sus empresas públicas, que a su vez, requería cada vez más ingresos para el funcionamiento de su planta productiva. La falta de generación de recursos propios se complementaba con los recursos del exterior (ahorro externo), es decir que la crisis de los años ochenta también es un reflejo de las amplias actividades de Estado en la economía, que en años posteriores, estas actividades se ven severamente reducidas por el proceso de desincorporación de empresas públicas y de la banca (que había experimentado un proceso de estatización en 1982), dejan de ser una actividad prioritaria del Gobierno y por ello las reformas fiscales que se consolidaron en esos años muestran un profundo cambio estructural en la economía mexicana. Además de los intentos de aliviar las presiones generadas por el excesivo endeudamiento, requirieron de todas estas medidas antes mencionadas. Pero, como veremos en este apartado las medidas fiscales para lograr una recaudación eficiente y con un menor impacto en los agentes económicos (sujetos cautivos de los impuestos), no necesariamente son el reflejo de un incremento en las tasas impositivas, si no más bien una acción de diversificación, de que los agentes económicos con mayor capacidad de pago contribuyeran de una forma más progresiva.

II.6.12.4.1. Evolución de los Ingresos del Sector Público.

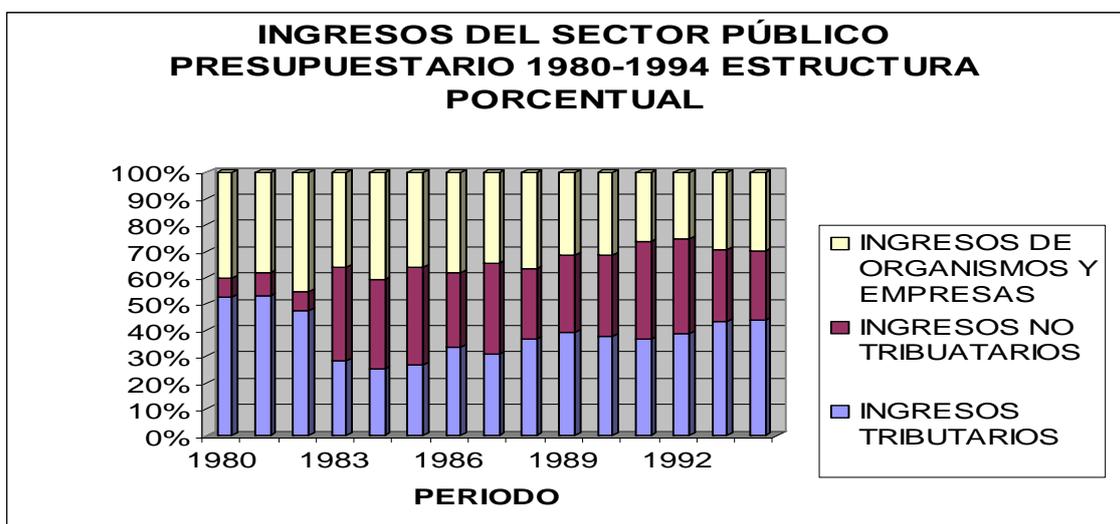
Un aspecto relevante en la composición de los Ingresos del Sector Público Presupuestario, es que en gran medida desde los años setenta, ha prevalecido una fuerte dependencia de los ingresos derivados de las exportaciones petroleras y de los ingresos que generan su explotación. Por lo que resulta evidente que la actividad tributaria, se ha quedado rezagada, y su evolución refleja una recuperación lenta pero gradual en buena parte por las medidas adoptadas en los programas de estabilización económica, pero en realidad vale la pena observar que se ha visto fortalecida por mejoras en la administración de los ingresos tributarios. Como se muestra en la gráfica 1. Ahí se observa, por una parte, que el comportamiento de los ingresos tributarios de 1988 a 1994, han experimentado una modesta recuperación, debido a la gradual recuperación económica y por otra parte las reducciones que se han aplicado a las tasas impositivas tanto directas como indirectas, como una medida para evitar las distorsiones que venían generando las altas tasas de inflación. Paralelamente en lo que respecta a los ingresos no tributarios, se observa que entre los periodos 1991 y 1992, hay un empuje en este rubro, debido a la privatización de algunas

empresas públicas entre ellas Teléfonos de México (Telmex) y algunos bancos comerciales que se encontraban administrados por el gobierno.

En lo que respecta a los ingresos de los organismos y empresas, principalmente de los recursos de PEMEX se ven severamente reducidos, en primer lugar por que los precios del petróleo aún no habían consolidado su recuperación después de la caída de sus precios a finales de los años setenta y en segundo lugar, por que algunas de las empresas del gobierno fueron privatizadas, por lo tanto algunas empresas públicas que fueron privatizadas, ya no contribuyen en la composición de los ingresos públicos.

II.6.12.4.2. Evolución de la recaudación de los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal.

Gráfica 1



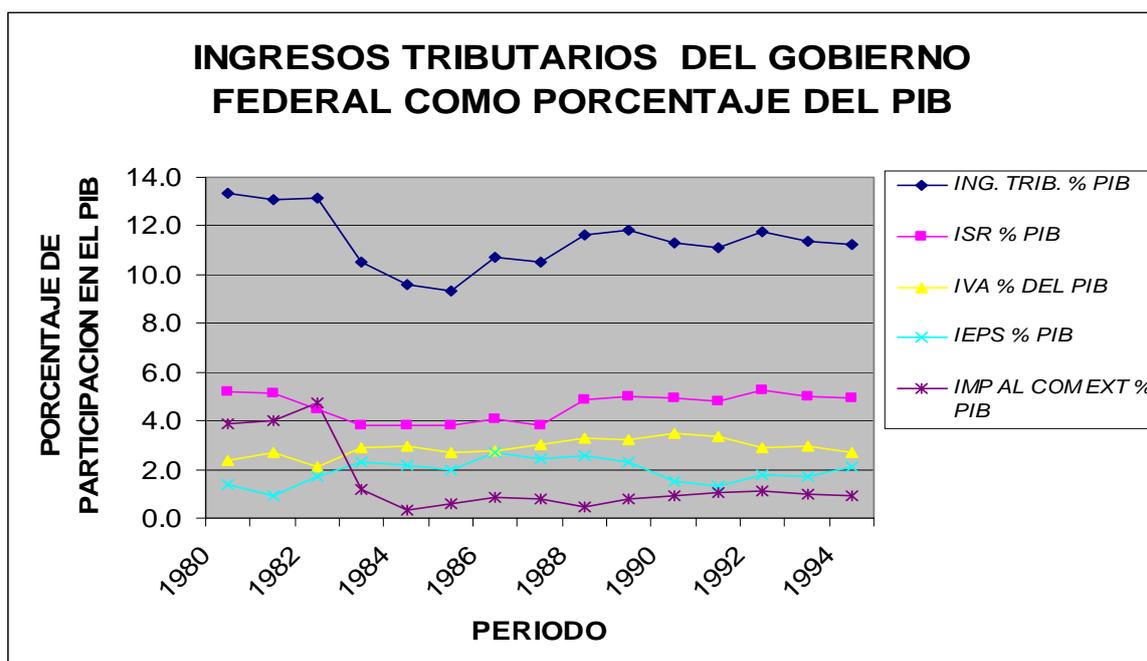
Fuente: Elaboración propia, con los datos del cuadro A-3 del anexo estadístico

Con las acciones emprendidas para mejorar el desempeño del sistema fiscal mexicano se lograron resultados muy importantes. Los ingresos tributarios no petroleros pasaron de 11.7% en 1988 a 11.6% en 1994 del PIB en este periodo comprendido el comportamiento promedio de una tasa de recaudación de 11.5% del PIB, es importante señalar que aun cuando las tasas impositivas disminuyeron para casi todos los gravámenes la recaudación fiscal presenta una evolución importante con respecto al periodo que comprende desde 1980 hasta 1987 tendiendo los ingresos tributarios una participación en el PIB en promedios de 11.3% (ver gráfica 2). “Aunado a ello, el estricto control sobre el gasto público permitió revertir un déficit presupuestal del 16% del PIB en 1987 en un superávit de 0.7% del PIB para 1993, sin considerar los ingresos por privatizaciones”⁵⁸.

⁵⁸ Ibidem. 50, p.33

La introducción del IA condujo a un incremento real en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de más de 8% en 1989, aun cuando se estimaba que las reformas al ISR por sí solas hubieran provocado una caída recaudatoria de 1 punto porcentual del PIB. Lo anterior muestra la naturaleza fundamentalmente de control del IA.

Gráfica 2



Fuente: Elaboración propia con base en el cuadro A-5 del Anexo estadístico.

Nota: En la gráfica la composición de los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal, no se detalla otros ingresos como lo son ISAN, Tenencia, Accesorios y Otros, aunque la gráfica de Ingresos Tributarios como % del PIB contempla todos estos impuestos.

La administración fiscal también mejoró. Los resultados no sólo se percibieron en el incremento de la recaudación, sino también, en la presencia fiscal y en la reducción de costos administrativos. El número de auditorías se incrementó en 265,863 entre 1988 y 1993. Además, la efectividad de las auditorías aumentó notablemente, ya que en 1993 el 90% de éstas arrojaron resultados en favor del fisco, mientras que en 1988 sólo lo hicieron el 13%. La mejoría en la administración fiscal, se vio reflejada en un incremento sustancial en la razón beneficio-costos del proceso de auditoría. Mientras en 1988 cada peso gastado en revisiones arrojaba 4 pesos de recaudación, en 1993 la relación fue de 1 a 46.

El esfuerzo por incrementar la recaudación por la vía del aumento en la base tributaria (la cual en su momento permitió reducciones adicionales en las tasas impositivas), se tradujo en un aumento de 16.7% en el registro de empresas y personas físicas con actividades empresariales entre 1988 y 1993, mientras el

registro de asalariados se incrementó a una tasa promedio anual de 4.6%. Ello implica que en el período de referencia 5.52 millones de contribuyentes que antes no formaban parte del padrón fiscal, fueron incorporados, lo que hizo más equitativo al sistema fiscal (ver cuadro 7).

Con respecto al comportamiento del IVA, la reducción de la tasa de este impuesto de 20 a 15% y posteriormente con los acuerdos de Pacto de Solidaridad Económica y de Estabilización para el Crecimiento Económico, reducida hasta 10 %, se coloca como el segundo impuesto de mayor importancia en los ingresos Tributarios del Gobierno Federal, a pesar de las crisis económicas aún su recaudación merece tener un potencial aún mayor, esto evidentemente se podría lograr con una administración más eficaz. Cuando se introdujo el IVA, la responsabilidad de su administración recayó en las entidades federativas. Sin embargo, en 1990 se trasladó su administración al Gobierno Federal dado el limitado esfuerzo que los estados realizaban en la fiscalización del impuesto. Este cambio se tradujo en un crecimiento real de la recaudación en 1990 de 20.8%.

Cuadro 7							
NÚMERO DE CONTRIBUYENTES (MILLONES DE PERSONAS)							
	1988	1989	1990	1991	1992	1993	
Empresas	0.2	0.32	0.33	0.33	0.35	0.35	
Personas Físicas con Actividad empresarial	1.45	1.6	2.74	3.04	4.46	4.06	
Empleados	11.13	11.87	12.69	13.6	13.94	13.89	
Total	12.78	13.79	15.76	16.97	18.75	18.3	

Fuente: Servicio de Administración Tributaria

Respecto a los impuestos al comercio exterior, se instrumentaron medidas para evitar la doble tributación. Hasta 1985, México tenía una economía con importantes barreras no arancelarias al comercio, gran dispersión en aranceles e importantes restricciones a la inversión extranjera. Ello implicaba que en ese momento las reducciones en las tasas de retención al movimiento de capitales, derivados de la firma de tratados internacionales, no se hubieran traducido en un incremento significativo de la inversión y sí, por el contrario, en una pérdida recaudatoria.

II.6.13. Reforma Fiscal: Crisis y Recuperación Económica 1995 – 2000.

Para finales de 1993 y durante 1994, México, había logrado consolidar su estabilidad macroeconómica, a pesar de ello el crecimiento en la actividad

económica era moderado y las reformas anteriores habían cumplido con su objetivo de incrementar los ingresos del gobierno federal a través de fuentes de financiamiento tributarias que aún siendo insuficientes en la composición de los ingresos públicos, los niveles de inflación se habían logrado reducir a índices de un dígito, contrario a los índices observados a finales de los ochentas, además de que el gobierno continuó con la estrategia de reducir su gasto mediante la privatización de sectores de la economía no estratégicos y de la desregulación de actividades económicas y financieras, en el mejor de los escenarios que trascurrían en este período era sin duda el dinamismo del sector exportador no petrolero, que había manifestado una recuperación favorable, y además daba señales de recuperación en la productividad de este sector⁵⁹. Sin embargo, el profundo déficit en la cuenta corriente aún era bastante amplio y el crecimiento económico que detentaba la recuperación económica de México era insuficiente para el sostenimiento de una recuperación económica de largo plazo.

A partir de enero de 1994 el país experimentó una secuencia de acontecimientos adversos que propiciaron un creciente clima de incertidumbre, como en el caso de los fenómenos de carácter político y el alza continua, y por encima de lo previsto, en las tasas de interés en los Estados Unidos de Norte América.

En su momento, estos eventos adversos fueron percibidos como de carácter transitorio, por lo que se consideró que una estrategia de ajuste gradual permitiría mitigar su incidencia sobre el desempeño de la economía. “La emisión de deuda interna de corto plazo denominada en dólares (Tesobonos), constituyó un instrumento que permitió disminuir las presiones sobre el peso, llegando a acumular obligaciones por 13 mil millones de dólares a finales de 1994”⁶⁰.

Las medidas a las que hago referencia, reflejaban aún una débil recuperación económica, insuficiente para afrontar la crisis económica de diciembre de 1994, como consecuencia de ello, se experimentó un ataque especulativo que redujo el nivel de reservas internacionales de 17.000 a 6.000 millones de dólares y llevó al tipo de cambio a una depreciación cercana al 100%.

Frente a estas circunstancias, resultó urgente instrumentar un programa de ajuste, a fin de corregir los desequilibrios y recobrar la estabilidad de los mercados. Para tener éxito, el plan de ajuste debía estar respaldado en un paquete de apoyo que permitiera estabilizar los mercados financieros.

⁵⁹ En el período enero-julio de 1995, se señalaba que la Balanza Comercial registró un superávit de 3,690.3 millones de dólares, cifra que contrasta con el déficit de 10 392.4 millones de dólares, el comportamiento de las exportaciones habían tenido un crecimiento de 32.1 % superior al 15.7% reportado en el período anterior, y en lo respecta a las importaciones, habían manifestado una reducción de 7.5 % con respecto al período de año anterior, Según cifras del informe anual del Banco de México de 1995, y del Primer informe presidencial del Presidente Ernesto Zedillo Ponce de León en ese mismo año.

⁶⁰ *Informe Trimestral del estado de las finanzas públicas y la Deuda Pública*, 4to. Trimestre de 1994, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1995.

Expresando así una idea de los montos involucrados, en el primer trimestre de 1995, se hicieron pagos de alrededor de 12.9 mil millones de dólares, de los cuales, 5.9 mil millones de dólares correspondieron a amortizaciones de Tesobonos, 3.4 mil millones de dólares de deuda externa del sector público, 2.5 mil millones de dólares de pasivos externos de los bancos y 1.2 mil millones de dólares de deuda externa de las empresas.

La crisis económica, obligó al gobierno mexicano a recurrir a el apoyo de organismos multilaterales y gobiernos extranjeros, para enfrentar la emergencia económica que se había generado a partir de diciembre de 1994, que trajo como consecuencia la devaluación del peso frente al dólar norteamericano de hasta un 100%, es por ello, que la estrategia del gobierno mexicano consistió en se constituir un fondo para la estabilización del peso por más de 50,000 millones de dólares que permitió hacer frente a las obligaciones de corto plazo denominadas en dólares, y funcionó como una pieza clave en la estrategia para reconquistar la confianza de los inversionistas nacionales y extranjeros. El paquete financiero que se menciona se constituyó de la siguiente forma:

Cuadro 8 **COMPOSICIÓN DEL PAQUETE FINANCIERO**
(Millones de dólares)

Origen de los Recursos	Recursos Disponibles	Utilización de Recursos (enero-septiembre 1996)	
		Gobierno Federal	Banco de México
Tesoro de los EE.UU.	20.000	10.500	2.000
Fondo Monetario Internacional	17.750	0	11.385.3
Banco Internacional de Pagos	10.000	0	0
Banco Mundial y Banco Interamericano de Desarrollo	2.764	982	0
Total	50.514	11.482	13.385

Fuente: Dirección General de Planeación Hacendaria, SHCP.

Con el respaldo de los recursos del paquete de apoyo, se puso en marcha el programa de ajuste, que perseguía tres objetivos fundamentales: "(1) elevar el ahorro interno mediante un ajuste en materia impositiva y una reducción selectiva del gasto; (2) estabilizar los mercados financieros mediante una política monetaria restrictiva; (3) atender el problema de sobreendeudamiento del sector privado. Por tales razones, la política fiscal se centró en incrementar el ahorro público"⁶¹. Esta tarea fue fundamental para compensar parcialmente la salida de capitales, prevenir una depreciación adicional de la moneda y contener el incremento de las

⁶¹ Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1995.

tasas de interés. Asimismo, el incremento en el ahorro público generó los espacios necesarios para absorber los recursos que se anticipaba habrían de destinarse al apuntalamiento del sistema financiero y a mitigar los efectos de la crisis entre los sectores más vulnerables de la población.

II.6.13.1. Medidas para contrarrestar los efectos de la crisis.

La crisis económica de 1995 como, trajo consigo efectos negativos en cuanto al fortalecimiento del ahorro interno y el impacto negativo que tuvo en el sector real de la economía deteriorando principalmente la producción, el consumo y la inversión privada, En materia de gasto, “se mantuvo la disciplina del mismo para incrementar el superávit primario a 4.4% del PIB. En 1995 se contrajo el gasto primario en 1.3 puntos porcentuales del PIB, pero manteniéndose los programas sociales”⁶². La principal contracción del gasto, se concentró en las erogaciones corrientes y en la suspensión temporal de los proyectos de inversión. Sólo se dio prioridad aquellos que ya estaban en ejecución y los que generaran empleos”.

Por su parte, la política monetaria se manejó de forma consistente con los objetivos del programa, promoviendo la estabilidad de precios. Para ello, se estableció un límite sumamente restringido al crecimiento del crédito primario neto durante 1995. Asimismo, se adoptó un régimen de libre flotación cambiaria que contribuyó a restablecer el equilibrio en los mercados.

De esta forma, al término de la administración del presidente Ernesto Zedillo, las medidas de política adoptadas en el acuerdo para superar la crisis económica, reflejaban una recuperación aún insuficiente, ante la emergencia económica estas medidas son un ejemplo de la estrategia adoptada por el gobierno mexicano principalmente para fortalecer el ahorro interno y hacer frente a los efectos del endeudamiento externo que no detentan una recuperación total de la economía si no más bien son medidas para satisfacer los requerimientos para hacer frente a los compromisos que México acordó en el paquete financiero con los organismos financieros internacionales. Para demostrar la evolución de la recuperación económica y de su impacto en el crecimiento del Producto Interno Bruto, el siguiente cuadro muestra los resultados de la estrategia aquí mencionada, y se puede precisar que se logró tener un control sobre las variables que ocasionaban los desequilibrios macroeconómicos.

⁶² *Primer Informe de Gobierno*, Ernesto Zedillo Ponce de León, Presidencia de la Republica, México 1995.

Cuadro 9							
Indicadores de fortaleza de la economía mexicana, 1994-2000⁶³							
Concepto	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000 ^{p/}
PIB (Crec. real anual %) ^{1/}	4.4	-6.2	5.2	6.8	4.9	3.7	7.8
Ahorro total (% del PIB)	21.7	19.8	23.1	25.9	24.3	23.2	25.0
Ahorro interno (% del PIB)	14.8	19.3	22.4	24.0	20.5	20.3	22.0
Ahorro externo (% del PIB)	6.9	0.5	0.7	1.9	3.8	2.9	3.0
Cuenta corriente (MD)	-29,661.9	-1,576.6	-2,330.4	-7,448.4	-16,089.8	-	-4,203.4
% del PIB	-6.9	-0.5	-0.7	-1.9	-3.8	-2.9	-3.0
Inversión extranjera directa (MD)	10,972.5	9,526.3	9,185.5	12,829.6	11,310.7	11,618.1	3,086.8
IED/Déficit de cuenta corriente (%)	37.0	n.s.	n.s.	172.2	70.3	82.1	73.4
IED/Inversión extranjera total (%)	57.3	n.a.	40.6	71.8	n.a.	51.4	37.0
IEC/Inversión extranjera total (%)	42.7	n.a.	59.4	28.2	n.a.	48.6	63.0
Balance público (% PIB) ^{2/}	-0.12	-0.01	0.01	-0.72	-1.25	-1.12	-1.0
Deuda externa pública neta (MD) ^{3/}	76,889.9	90,316.1	89,746.2	79,295.6	82,222.1	83,398.5	81,340.1
% del PIB	26.8	32.4	24.3	18.1	19.3	15.8	15.0
Valores gubernamentales en poder de extranjeros (MD) ^{4/}	19,575.9	3,356.7	3,395.8	3,320.7	2,476.2	2,238.3	1,944.4
Amortización de deuda pública externa (MD) ^{5/}	12,776.2	19,940.0	8,952.2	11,070.1	4,132.1	1,512.1	5,600.4
Plazo promedio de la deuda interna (días) ^{6/}	306.4	291.7	297.3	382.5	421.2	561.2	547.5
Reservas internacionales netas (MD) ^{7/}	6,148.2	15,741.0	17,509.2	28,002.9	30,139.8	30,733.4	32,918.5

⁶³ Sexto informe de gobierno, Ernesto Zedillo Ponce de León, Presidencia de la republica, Con información de la SHCP, Banxico e INEGI, México 2000.

^{1/} De 1994 a 1998 cifras definitivas del cálculo anual del Sistema de Cuentas Nacionales de México. Para 1999, cifras preliminares provenientes de las series de oferta y demanda global trimestral del Sistema de Cuentas Nacionales de México, base 1993. Para 2000 corresponde al primer semestre.

^{2/} Los resultados excluyen en 1994 los ingresos extraordinarios por la desincorporación de entidades públicas. Para el año 2000 se refiere a la meta anual.

^{3/} Para el año 2000 cifras al cierre de junio.

^{4/} Saldos al final del periodo a valor nominal. Para el año 2000 cifras al 9 de agosto.

^{5/} Incluye amortizaciones de mercado y vencimientos de TESOBONOS (1994-1996). Para el año 2000 cifras al cierre de junio.

^{6/} Se refiere al plazo ponderado de vigencia de valores gubernamentales a cargo de TESOFE. Para el año 2000 cifras al 17 de agosto.

^{7/} Para el año 2000 cifras al 24 de agosto.

^{p/} Cifras preliminares al primer trimestre de 2000, excepto cuando se indica otro periodo.

n.a. No aplicable

n.s. No significativo

IED = Inversión Extranjera Directa.

IEC = Inversión Extranjera de Cartera.

Del cuadro anterior, se concluyó lo siguiente:

- i. “Las finanzas públicas se mantienen sanas y el déficit fiscal es moderado y se encuentra en niveles financiables.
- ii. En materia de deuda pública, durante los últimos años se ha logrado disminuir el monto del endeudamiento como porcentaje del PIB y extender el plazo promedio de su vencimiento. En particular, al cierre del segundo trimestre de ese año, la deuda pública neta total como porcentaje del PIB se ubicó en 24 por ciento, mientras que al cierre de 1994 esta misma razón, fué de 37.6 por ciento. Por su parte, el plazo promedio de vencimiento de la deuda pública interna pasó de 306.4 a 547.5 días entre 1994 y el 17 de agosto de este año.
- iii. El Déficit de la Cuenta Corriente como porcentaje del PIB, disminuyó sensiblemente y se ha logrado mantener en niveles congruentes con la disponibilidad de flujos de capital externo de largo plazo.
- iv. Durante la presente Administración, la proporción del ahorro interno en el ahorro total se incrementó de forma significativa respecto a los niveles observados en 1994, por lo que la economía redujo su dependencia del ahorro externo. Cabe destacar que, al cierre de 1994, aproximadamente 32 por ciento del ahorro total provenía del exterior (6.9 por ciento del PIB), mientras que en el primer trimestre de 2000 esta proporción fue de sólo 12 por ciento.
- v. El régimen cambiario de libre flotación, disuade la especulación en contra de la paridad y reduce la posibilidad de acumular desequilibrios insostenibles en la Balanza de Pagos. Adicionalmente, una paridad flexible modera el impacto negativo de los choques externos sobre la actividad económica nacional”⁶⁴.

II.6.13.2. Programa de rescate financiero

La crisis que experimentó México afectó de manera importante al sector bancario. La liberalización de los mercados financieros hacia finales de los ochenta y principios de los noventa condujo a un *boom* crediticio. Poco tiempo después del estallido de la crisis, se registraron aumentos substanciales en la cartera vencida de los bancos, así como caídas significativas en sus niveles de capitalización.

Para evitar el colapso del sistema financiero, el Gobierno y el Banco Central instrumentaron una serie de programas de apoyo al sector financiero. Los objetivos de estos programas fueron: (1) apoyar a las familias y a las empresas para que pudieran hacer frente a sus obligaciones financieras; (2) mantener la

⁶⁴ Idem, 63 pp.335, 336.

confianza del público en las instituciones de crédito; y (3) disminuir el riesgo del propio sistema bancario⁶⁵.

Los costos del apoyo al sistema bancario, se comparten entre el Gobierno Federal y los accionistas bancarios. Dichos costos se distribuyen a lo largo de 30 años, graduando el impacto sobre las finanzas públicas. Así mismo, se disipó por completo el riesgo de una corrida contra la moneda, y México, regresó a los mercados financieros internacionales. A pesar de este cambio en las expectativas, las familias y las empresas continuaban haciendo frente a los severos efectos de la crisis. Así, en 1996 se transitó de un escenario de administración de la crisis a un proceso de recuperación de la producción y de la capacidad adquisitiva.

La política fiscal, persistió en el objetivo de incrementar el ahorro interno, en congruencia con las metas de inflación y de finanzas públicas equilibradas. En esta segunda etapa, se buscó que el ahorro público proviniera de un aumento en la actividad económica y no sólo de un menor gasto corriente, dando mayor apoyo a las inversiones de capital.

II.6.13.3. Evolución de los ingresos tributarios ante la crisis económica.

En materia impositiva, se establecieron estímulos temporales para la creación de empleos y para el aumento de la inversión. Se aplicó una exención temporal del IA a empresas pequeñas; se permitió la deducción al 100% del monto de las inversiones adicionales que se realizaran en 1996 con respecto a 1995; se otorgó un crédito fiscal a las empresas que emplearan trabajadores por arriba del promedio registrado el año anterior; y se exento la compra de automóviles nuevos del impuesto especial.

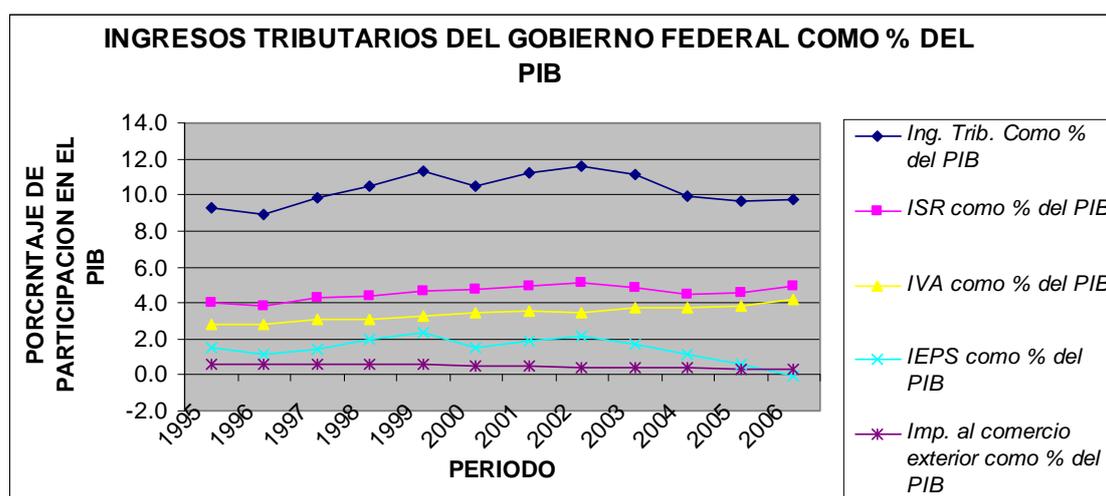
Es preciso señalar que los estímulos fiscales resultan necesarios en un contexto de crisis. Estos, suelen beneficiar en mayor grado a ciertos sectores, por lo que distorsionan el sistema impositivo, y por ende las decisiones de los agentes económicos. Además, estas medidas resultan costosas para el Gobierno, pues si bien traen consigo un aumento en la actividad económica, generalmente, éste no se traduce en un incremento de los ingresos tributarios.

En contraste con las anteriores medidas, cabe destacar que con la finalidad de fortalecer los ingresos públicos, se incrementó la tasa general del IVA de 10 a 15%, a la vez que se aplicó un fuerte incremento real a los precios y tarifas de los bienes y servicios suministrados por el sector público, en particular a las gasolineras. Como se puede apreciar en este contexto, las medidas instrumentadas a revertir los efectos de la crisis económica, consistieron en una mayor aceptación hacia los impuestos indirectos que a los impuestos directos (que gravan los ingresos). Las ventajas que ello implica con respecto a los impuestos directos son que: (i) no

⁶⁵ Idem. 61.p.41

afecta el ahorro, al no sujetarlo a este gravamen; (ii) no grava la inversión, pues permite la recuperación del impuesto pagado en la compra de activos fijos; (iii) no afecta la competitividad de los productos nacionales en el exterior; y (iv) no distorsiona los flujos comerciales.

Gráfica 3



Fuente: Elaboración propia, con base el cuadro A-5 del anexo estadístico.

En la gráfica anterior, los incentivos fiscales se instrumentan con la finalidad de fomentar la actividad económica teniendo un efecto lo menos distorsionador posible en el comportamiento de los agentes económicos.

En esas condiciones de menor distorsión, es de esperarse la respuesta del impacto de una reforma fiscal es gradual, por consiguiente a partir de 1997, se comienza a observar una mejora en la recuperación económica y los ingresos tributarios del gobierno federal como porcentaje del PIB, experimentan una variación positiva de 8.9% que significó una drástica caída en los ingresos tributarios para 1997 hay una variación positiva de 0.9% que coloca a ese año con un 9.8% como porcentaje del PIB y a partir de este año las variaciones van en incremento así, para 1998 se ubicó en 10.5% y sucesivamente 11.3% para 1999 hasta el 2000 que nuevamente hay una variación negativa que la ubica en 10.5 como porcentaje del PIB⁶⁶.

Frente a estas nuevas circunstancias los estímulos fiscales implementados en el contexto de la crisis, comenzaron a ser revertidos, y los objetivos de perfeccionamiento del sistema tributario fueron retomados.

⁶⁶ Para seguir la secuencia de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB, se pueden consultar en el anexo estadístico al final de este trabajo.

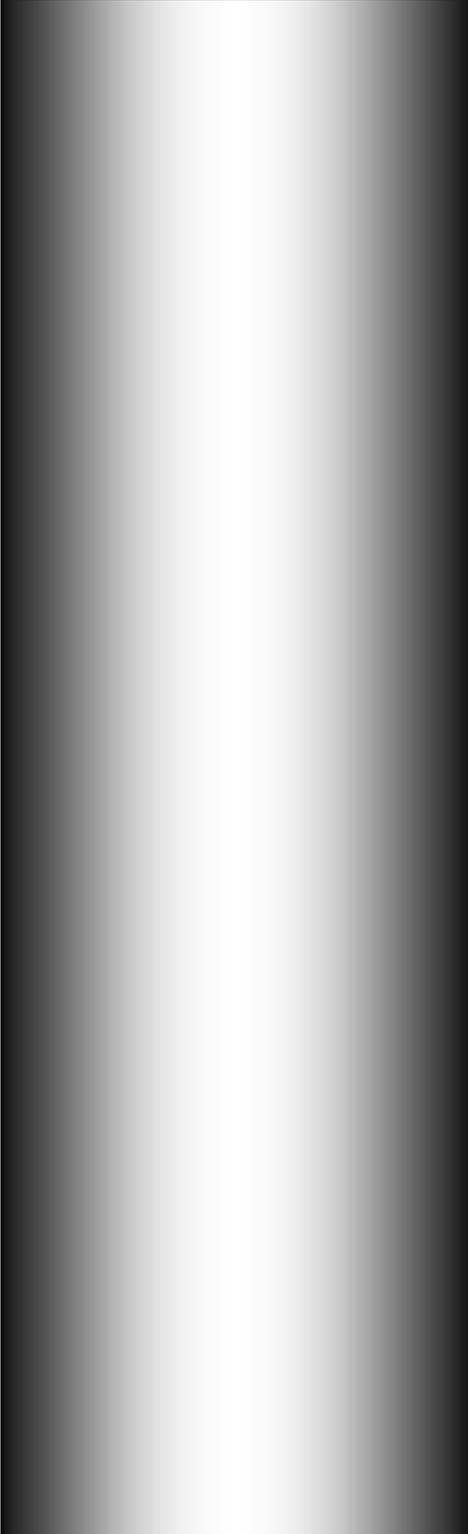
II.6.13.4. Medidas coadyuvantes para el mejoramiento de la recaudación.

En materia de administración tributaria, se promueve una importante reforma referente a la administración de la recaudación fiscal. Es de este modo, durante el segundo semestre de 1997 se crea el Servicio de Administración Tributaria (SAT), que reemplazó a la Subsecretaría de Ingresos en las atribuciones de determinación y recaudación de las distintas contribuciones del ámbito federal. Además dentro de las atribuciones del SAT, se coloca como representante de la federación en controversias fiscales, dirección de servicios aduaneros y participación en las negociaciones de tratados internacionales en materia fiscal aduanera, entre otras.

El SAT, ha comenzado a desempeñarse como un organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), lo que ofrece importantes ventajas para el buen funcionamiento de la administración tributaria. En primer lugar, el SAT es un órgano que cuenta con autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su labor, y autonomía técnica para dictar sus resoluciones, aunque organizacionalmente seguirá dependiendo de la SHCP. Lo anterior, permitirá que su funcionamiento se mantenga al margen de consideraciones políticas y que su desempeño no se vea afectado por cambios en el Gobierno.

Por otra parte, al crearse un servicio fiscal de carrera, se busca que los empleados del SAT alcancen un alto nivel de profesionalismo y especialización. Adicionalmente, se contará con cursos de capacitación y actualización continúa para los mismos.

En México el SAT no sólo se encarga de la administración tributaria, sino que también tiene peso en las decisiones de política tributaria. Este hecho, no representa una reducción de la capacidad del Poder Ejecutivo para diseñar la política de ingresos. Por el contrario, dado que el Poder Ejecutivo, a través de la SHCP, tiene participación en la Junta de Gobierno del SAT, se permitirá aprovechar la experiencia y la capacidad del personal del SAT en el diseño de la política tributaria.



CAPÍTULO III.
Federalismo Fiscal y
Recaudación Fiscal en
México.

El objetivo que se pretende demostrar en este capítulo es analizar la forma de organización del sistema fiscal actual en México. Se ha observado en el transcurso del capítulo anterior que algunas reformas, se instrumentaron ante los cambios que la economía mexicana ha experimentado durante mucho tiempo.

Ahora, es preciso analizar los cambios que han trascendido en materia de coordinación fiscal. Una reforma fiscal, no sólo obedece al principio de instrumentación de impuestos óptimos, si no también, de forma paralela se debe concebir que también la estructura normativa e institucional, que para el caso de México, debe ser modificada para coadyuvar con las medidas necesarias que dinamicen y fortalezcan las relaciones hacendarías intragubernamentales, por tal razón me referiré al proceso de Descentralización Fiscal que se instrumenta en México, que pretende dinamizar las relaciones fiscales intergubernamentales del País fortalecido su Sistema de Coordinación Fiscal.

Las principales medidas adoptadas, son: el aumento de las Participaciones federales a estados y municipios, el reotorgamiento de potestades tributarias que años anteriores, les fueron relegadas en un proceso de centralización fiscal, teniendo mayores atribuciones la Federación en lo que respecta a las potestades de recaudación tributaria, la liberación de algunas fuentes tributarias federales a éstos, y la transferencia de recursos y funciones federales de gasto, deberán contribuir en un nuevo pacto federal renovado, que a su vez tenga la misión de fortalecer las relaciones intragubernamentales que contribuyan al desarrollo de las entidades federativas y de los municipios, teniendo como fundamental desafío lograr un equilibrio en la división de funciones y recursos financieros entre los tres ámbitos de gobierno: Federal, Estatal y Municipal, con un balance tal que permita sobre todo a éstos dos últimos, cumplir con mayores atribuciones decisorias propias de todo ente gubernamental, y puedan traducirse en mayor capacidad de respuesta y de autoridad frente a la demanda de servicios, regional y local. Al acercar los servicios públicos al contribuyente que los paga y los usa, con la autoridad que los cobra y los presta. El cumplimiento de estos retos, constituirá un fuerte impulso al Federalismo Fiscal Mexicano.

Así mismo, es de primordial relevancia analizar la estructura del sistema fiscal actual también visto desde el punto de vista de la capacidad de recaudación de los impuestos y los mecanismos administrativos existentes en el proceso de recaudación y fiscalización de los impuestos. No es posible emitir un juicio arbitrario sobre la estructura impositiva existente sin antes tener conocimiento de los instrumentos que tiene la Hacienda Pública Federal en la recaudación de los impuestos, y también, cómo ha sido evaluado sin antes conocer su desempeño en las funciones relativas a las potestades tributarias asignadas, también es importante saber si el sistema actual ha dado respuesta a fortalecer las prácticas que eficienten sus funciones combatiendo la evasión considerando en todo ello, que entre las resultantes se comprenda una mejor competencia de sus atribuciones y funciones.

III. 1. Antecedentes del Federalismo en México.

Desde una perspectiva puramente teórica, un Estado Federal es “una entidad que se crea a través de la composición de entidades o Estados que antes estaban separados, sin ninguna vinculación de dependencia entre ellos.”⁶⁷ Junto a esta intencionalidad por parte de las entidades o estados, deben desarrollarse tres etapas sucesivas en el proceso formativo de un Estado Federal.

La primera de ellas se refiere a la independencia y autonomía con que deben contar dichos Estados; la segunda contiene a la unión que se da entre los Estados miembros y por último, el nacimiento de un nuevo Estado, que los comprende a todos, sin absorberlos. Sin duda, dos de los conceptos más importantes que se manejan dentro de esta figura, son los relacionados con la soberanía y autonomía. La primera se representa, en el sentido estricto de la palabra, como la capacidad de autodeterminación y auto limitación, de tal forma que los estados son libres e independientes para organizarse y limitarse así mismos. La segunda se representa con la capacidad “auto normativa”, pero dentro de un ámbito demarcado de antemano.

El sistema federal mexicano es el resultado de múltiples luchas históricas y amplios debates, que durante casi dos siglos, reflejados en las diversas Constituciones que han regido la vida de nuestro país y han dado cuenta de esa disputa.

El debate se ha dado en escenarios diversos. En primer lugar, luego de que México logra su Independencia a inicios del siglo XIX, y agotada una breve disputa para decidir entre Centralismo o Federalismo, su primera Constitución (1824) adopta el régimen Federal, éste, sin embargo no prevaleció por mucho tiempo, a raíz de la permanente lucha armada entre centralistas y federalistas (monarquía y república), la cual produjo innumerables gobiernos de uno y otro cuño de muy corta duración en casi todo el siglo XIX. En el fondo, la definición del país como Centralista o Federalista se mantuvo como causa de la mayoría de estos conflictos, en medio de los cuales el país pierde más de la mitad de su territorio en manos externas. Estas razones históricas, muestran que el federalismo mexicano en su primera etapa se mostraba como desagregado, limitativo y orgánico⁶⁸, que se habían heredado como formas de intolerancia racial y privilegios de castas durante el período de la Colonia, a lo contrario que se pretendía durante las primeras décadas del México independiente; un Estado moderno que rompía con las formas de organización heredadas en la época de la Colonia.

⁶⁷ BURGOA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa, Primera edición México 1973, p. 388.

⁶⁸ Las clásicas descripciones de Bryce y Tocqueville, señalan que el federalismo orgánico, donde predomina el gobierno nacional fuerte y los estados tienen una débil autonomía manifestada en competencias restringidas.

Posteriormente, en la etapa conocida como el “Porfiriismo”, la disputa se sostuvo al interior de un sistema autoritario que presentaba la paradoja de un federalismo formal y una realidad centralista.

Este escenario encontró condiciones favorables para reproducirse a lo largo del siglo XX. De manera paulatina, se fueron adicionando facultades a los poderes federales en detrimento de las facultades de las entidades federativas., en especial en cuanto a, la distribución de los ingresos fiscales.

Desde su origen, el federalismo mexicano tuvo por objetivo unir sin fusionar, y diferenciar sin dividir. La Constitución de 1824, primera de la República, estableció el régimen federal y otorgó facultades tanto a la Unión como a los estados, a fin de que cada uno procurara, en su ámbito de competencia, la prosperidad de la Nación y el bienestar de sus habitantes.

Años después, en 1847, se planteó la necesidad de una distribución competencial que delimitara tanto el poder federal como el estatal, evitando la recíproca invasión que lo mismo atentaba contra la soberanía de los estados, que amenazaba el futuro de la Unión.

Posteriormente, a inicios del siglo XX y al término de la revolución social y armada, es promulgada la tercera Constitución del País (1917), la cual continúa vigente. Como en las dos anteriores (1824 y 1857), en ésta también se adoptó el Régimen Federal bajo la figura de República representativa, democrática y federal, la cual hoy día está compuesta por 31 estados libres y soberanos, que a su vez se, han constituido por poco más de 2.400 municipios libres, de conformidad a la Constitución particular de cada estado.

El poder público de los municipios, los estados y el de la Federación está dividido en poder legislativo, ejecutivo y judicial y cuentan con su propia Hacienda Pública que se sustenta en la obligación que impone la Constitución Política de Estado Unidos Mexicanos, para que contribuya a los gastos públicos de los tres gobiernos, lo que por otra parte admite, la confluencia tributaria de éstos en una misma fuente.

Por disposición Constitucional, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo del país, y con ello también la planeación, conducción, coordinación y orientación de la actividad económica. Desde el inicio de la vigencia de la actual Constitución poco a poco se fue conformando en México un régimen de Economía mixta, que significa una fuerte participación del estado en la economía, con un gobierno de corte benefactor y paternalista, y con sustento en un modelo económico de sustitución de importaciones.

Se reservaron en propiedad nacional todos los recursos naturales marinos, minerales, sustancias en vetas, mantos, masas o yacimientos, aguas de mares, lagunas, esteros, ríos y afluentes directos o indirectos, y otros recursos más. Todo lo anterior, reflejado legalmente en el artículo 27 constitucional.

Paradójicamente, y a pesar del carácter federal del país, las modalidades que se imprimieron a la acción política y económica sobre todo en el siglo pasado, dieron al federalismo mexicano una dinámica centralizadora, que poco a poco concentró los distintos aspectos de la vida nacional, favoreciendo ciertamente un crecimiento económico y un desarrollo social, en medio de una prolongada estabilidad, pero también frustrando el fortalecimiento y desarrollo locales. Es probable que su funcionamiento sólo haya sido diseñado para etapas posteriores a 1917, pero con el paso del tiempo se requería de una actualización constante sobre todo en materia fiscal.

El desgaste del modelo de desarrollo estabilizador que hasta ese entonces se aplicaba en el país, motivó su sustitución por otro denominado de desarrollo compartido que por diversas causas no prosperó, provocándose en 1976 una brusca devaluación (más del 60%) del peso frente al dólar, generando para el país el fin de una época estable y de paridad entre el peso y el dólar norteamericano por más de veinte años, así como el inicio de una prolongada crisis económica, que desde entonces se desarrolla de modo intermitente por espacios de agudización, con otros de calma y recuperación.

III. 2. El Federalismo Fiscal en México

El federalismo fiscal, a diferencia del federalismo como forma de gobierno, se refiere solamente a “las relaciones intergubernamentales en materia de ingresos y gasto públicos entre las haciendas públicas de los diferentes niveles de gobierno que operan en un sistema federal”⁶⁹. El deber ser del Federalismo Fiscal no se concibe como una constante en donde el gobierno federal, concentre altas atribuciones, potestades y recursos frente a los otros niveles de gobierno (estatal y municipal). “Autores clásicos como Lindahl (1919), Tiebout (1956), Oates (1972) y Musgrave y Musgrave (1984), entre otros, hacían ya referencia a los principios que deben normar las funciones hacendarias de los distintos ámbitos de gobierno. Más recientemente, se pueden citar trabajos importantes como Blackorby y Brett (2000), Boadway y Keen (1996) y Mintz y Tulkens (1986), entre otros. En todos estos trabajos se parte del principio de que, en general, el ámbito de gobierno más indicado para ejercer funciones de ingreso y gasto debería ser el local, ya que es el que se encuentra más cercano al ciudadano. Sin embargo, es también aceptado que, en la práctica, esta regla tiene limitaciones que surgen de posibles externalidades, distorsiones resultantes de la movilidad de factores y economías de escala. Es decir, las decisiones descentralizadas pueden conducir, en ocasiones, a resultados menos eficientes y equitativos que si se toman en forma

⁶⁹ RAMIRÉZ; Rodríguez Francisco, Convención Nacional Hacendaría, México, Abril de 2004, p 8-9, pp.25.

centralizada⁷⁰. Por lo tanto, la esencia del federalismo fiscal, debe estar orientada a la búsqueda de proveer de forma equilibrada un mayor grado de independencia y autonomía financiera para las entidades federativas y municipios, por medio de una mayor competencia tributaria.

III.2.1. Facultades del Estado en Materia de Recaudación

El Estado Mexicano para su administración, cuenta con el marco legal que le permite allegarse de recursos económicos. Así, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el Ordenamiento principal que permite al Estado extraer recursos de la actividad económica, para llevar a cabo el ejercicio de sus funciones públicas. Aunque por su origen, ha requerido de abrogaciones, correcciones y adecuaciones en las que se incluyen modificaciones fiscales diversas.

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., con 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 ordenamientos⁷¹:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 - Art. 31, Fracc. IV.
 - Art. 65.
 - Art. 73, Fraccs. VII, X, XVII, XIX, XXV y XXIX.
 - Art. 74, Fracc. IV.
 - Art. 131.
2. Ley de Ingresos de la Federación.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
4. Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.
6. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento.
7. Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
8. Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
9. Ley Aduanera y su Reglamento.
10. Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.
11. Ley Federal de Derechos.
12. Ley de Coordinación Fiscal.
13. Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de

⁷⁰ SOBRAZO, Fimbres Horacio, Federalismo fiscal en México, Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, México, mayo de 2005.

⁷¹ Sumario de Leyes Fiscales, Cámara de Diputados, www.diputados.gob/leyesfiscales, México, 2006.

Infraestructura Hidráulica.

14. Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento.
15. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
16. Convenios de Colaboración Administrativa.
17. Miscelánea Fiscal.
18. Otros Ordenamientos Tributarios.

Además, existen otras leyes y ordenamientos legales que de alguna forma inciden directamente en las leyes tributarias, 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:

1. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
2. Ley Federal de Entidades Paraestatales y su Reglamento.
3. Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.
4. Ley de Adquisiciones y Obras Públicas y su Reglamento.
5. Ley de Planeación.
6. Ley General de Deuda Pública.
7. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
8. Ley Federal del Trabajo.
9. Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.
10. Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.
11. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
12. Presupuesto de Egresos.

III.2.2. Potestades Tributarias

La Economía Pública, tiene tres objetivos fundamentales: la asignación eficiente de los recursos, la redistribución de el ingreso y la estabilización económica.

El Estado realiza diversas actividades para cumplir con sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo lleva a cabo la prestación de servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales, para lo cual, la administración del Estado requiere de instrumentos materiales, personales, técnicos y jurídicos que le ayuden a cumplir con dichos fines.

Para lograr estos objetivos, el Estado debe considerar los efectos económicos, políticos y sociales, derivados del uso de instrumentos de política económica los cuales, traducidos al ámbito financiero, se denominan instrumentos de carácter fiscal. De este modo, las finanzas públicas involucran el conjunto de recursos tributarios, patrimoniales, transferidos y crediticios con que cuenta el Estado, así como la distribución y aplicación de esos recursos a través del gasto público.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que en el Estado mexicano, coexisten tres esferas de gobierno (Federal, Estatal y Municipal), las cuales tienen asignadas constitucionalmente atribuciones y responsabilidades en materia de finanzas públicas.

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, cada uno, define los rubros de ingreso necesarios para atender sus necesidades de gasto.

III. 3. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

Antes de la aparición de los primeros antecedentes claros de la coordinación fiscal, la situación existente en esta materia en México se caracterizaba por la multiplicidad de tributos federales, estatales y municipales; la complejidad del sistema tributario, la existencia de leyes fiscales a menudo contradictorias y las exacciones desproporcionadas e inequitativas en gravámenes concurrentes.

Para corregir esta situación se realizaron, inicialmente, las convenciones nacionales fiscales que, al posibilitarse en la Constitución (1917) la existencia de contribuciones federales, estatales y municipales, se hace factible también la confluencia tributaria y con ello la doble o triple tributación sobre una misma fuente.

La historia de las convenciones es la lucha por mejorar un sistema fiscal y congruente con la realidad socioeconómica, en que se vive. Este fenómeno, sirvió de motivo central para que el Gobierno Federal convocara a las haciendas estatales a revisar juntos su problemática, concluyéndose que era necesario distribuir y delimitar las fuentes tributarias por cada ámbito de gobierno; sin embargo, esto no se concretó a pesar de las tres convenciones celebradas entre ambos espacios de gobierno en 1925, 1933 y 1947. Mientras tanto, la Constitución se reformó reservando en exclusiva algunas fuentes tributarias a la Federación, de cuya recaudación debía hacer partícipes a los Estados y Municipios.

Sin duda, las Convenciones Nacionales Fiscales constituyeron un esfuerzo de unión, de colaboración y de ordenamiento de la concurrencia y las potestades tributarias, orientado a pactar acuerdos entre los gobiernos de las Entidades Federativas y el Gobierno Federal, así como para compartir el rendimiento de los impuestos. Así, a finales de 1953 se crea la Ley de Coordinación Fiscal que unió a algunos estados mediante un convenio que los obligaba a derogar contribuciones locales, a cambio de recibir participaciones de la Federación.

Hasta 1972, se habían coordinado solamente 18 Estados de la República; a partir de 1973, todos los Estados fueron coordinados al reformarse la Ley Federal sobre

Ingresos Mercantiles, con una tasa única general del 4% aplicable en toda la República, en lugar de la tasa federal que existía del 1.8% y la tasa del 1.2% de los Estados que se encuentran coordinados.

Las agudas crisis económicas que experimentó México dieron origen a una reestructuración del sistema fiscal, en primera instancia, se deroga la Ley de Coordinación Fiscal de 1953, la reforma fiscal que se impulsó a nivel federal en 1973, se comienzan a formalizar algunas incipientes prácticas que darían inicio al mecanismo de distribución de participaciones Federales a Estados y municipios, y entre 1979 y 1980, origina lo que hoy conocemos como el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y representa la base en que se sustentan las actuales relaciones fiscales intergubernamentales. Con ella se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que involucra a la Hacienda Federal y a las de los estados, y a través de éstos a las de los municipios; y “con éste, el que los estados administrasen el IVA, el Impuesto Sobre la Renta de las contribuciones menores, las bases especiales de tributación, y el impuesto federal sobre tenencia y uso de vehículos. Diez años después, la Federación, con el fin de optimizar la administración de los impuestos con carácter nacional, decidió administrar por sí misma, las tres primeras contribuciones celebrando un nuevo convenio para ello, la medida dejó casi sin materia las estructuras administrativas que habían desarrollado hasta entonces las entidades. Así, se condensaron entonces gran cantidad de impuestos federales y más aún de contribuciones estatales y municipales, se creó el IVA y se transformaron el Sistema de Participaciones y la Colaboración Administrativa que prestaban las Haciendas estatales a la Hacienda Federal”⁷².

Por su parte, “los impuestos municipales o locales que mayor importancia recaudatoria reflejan, son los impuestos a la propiedad raíz, que involucran al impuesto sobre adquisición de inmuebles y al impuesto predial. Estos dos impuestos están reservados constitucionalmente al municipio, aunque la Federación podría gravar también esas fuentes. Como se indicó, de origen la Constitución contempla la fijación de contribuciones fiscales para cada orden de Gobierno y sin distinción de fuentes; el órgano legislativo de la Federación lo haría para su Hacienda, mientras que el legislativo del estado, lo haría para sí y para sus municipios. Sin embargo, mediante reformas constitucionales y con la adhesión voluntaria de los estados al Sistema de Coordinación Fiscal, diversas fuentes tributarias se encuentran reservadas para gravarse por la Federación”⁷³.

Las legislaturas de las entidades también tienen facultades para establecer sobretasas estatales en los gravámenes de los Estados, así como para fijar igualmente sobretasas municipales en los gravámenes de los Municipios; de la misma forma pueden crear los Derechos, sus Tarifas, Cuotas o Tasas, que han de

⁷²PERÉZ, Torres Javier y Gonzáles Hernández Ignacio, La descentralización fiscal en México, Serie Política Fiscal, N° 106, ONU-CEPAL, Gobierno alemán, Santiago de Chile, 1998, p.14, pp. 42.

⁷³ Idem. 72, pp.14,15.

percibir los Estados o sus Municipios por los Servicios Públicos que presten; no obstante, cabe señalar que sus rendimientos son escasos debido sobre todo al reducido espacio tributario que no está afecto al Sistema de Coordinación o a las fuentes constitucionales reservadas.

Además, la legislatura estatal o la federal no tiene atribución para imponer sobretasas a los gravámenes de otro ámbito de gobierno que no sea el propio, en cambio, tienen la posibilidad constitucional de establecer impuestos sobre la misma fuente gravada por otro orden de gobierno, lo cual, produce la confluencia o concurrencia impositiva, con las modalidades y limitaciones ya señaladas.

“La estructura del sistema tiene como órgano máximo a la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, de la Federación y entidades, que se efectúa por lo menos una vez al año, así como a una comisión permanente de éstos, que se reúne en forma bimestral, esta Comisión crea grupos de trabajo que de modo especializado se ocupan de atender la problemática de la coordinación fiscal en todos sus órdenes. La propia estructura, ha agrupado a las entidades del país en ocho zonas de cuatro entidades cada una, e incorporó un organismo técnico de estudio, investigación, asesoría, capacitación y difusión fiscal denominado INDETEC, para sus integrantes en las materias Fiscal Federal, Estatal, Municipal y su interrelación”⁷⁴.

Si bien es un hecho incuestionable que las haciendas públicas de las Entidades Federativas y de sus Municipios, se han fortalecido en el contexto de la Coordinación Fiscal en estas tres décadas, también es cierto que este sistema se encuentra prácticamente agotado y debe ampliarse su horizonte hacia una coordinación integral del ingreso, el gasto y la deuda entre los tres órdenes de gobierno; todo ello encaminado al urgente fortalecimiento del federalismo mexicano que debe ser, no sólo fiscal, sino también hacendarío.

III.3.1. Evolución del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

El segundo de estos periodos, el que va de 1989 a 1993, siendo más preciso, a partir de 1991, las variables fundamentales que se utilizan en la distribución de recursos a través del Fondo General de Participaciones que son el índice de población por cada entidad para el 45% de éstas, y para otro 45% el comportamiento económico en cada entidad, medido con la recaudación de algunos Impuestos federales en ellas; lo restante, se distribuye en proporción inversa a los dos mecanismos anteriores.

⁷⁴ Instituto Técnico para el Desarrollo de las Hacienda Públicas, (INDETEC) www.indetec.gob.mx, México 2006. La junta de coordinación fiscal, es aquella organización que analiza aquellos asuntos que la ciudadanía juste en la aplicación de la tributación (abierto entre autoridades fiscales ciudadanos y actividad estatal y municipal).

Los avances de la coordinación fiscal en México aún tienen ciertas limitaciones que lo hacen ser un sistema fiscal todavía centralizado y excluyente, los logros consolidados son que la participación de las entidades o Estados en el Sistema de Coordinación, el Municipio ha recibido atribuciones federales con carácter de colaboración administrativa hacia el ámbito federal, lo cual, aunado a las participaciones federales que se destinan al municipio, y la derogación o suspensión de que han sido objeto la mayoría de las contribuciones municipales, hacen que este espacio de gobierno también forme parte del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a pesar de no contar con atribuciones para asistir o participar en ninguno de los órganos del Sistema.

De esta forma, el sistema de coordinación se ha creado como un mecanismo de coordinación vertical entre las Haciendas de la Federación, los estados y los municipios, y en muy poco o casi nada se le ha aprovechado como uno de coordinación horizontal, es decir entre las entidades, a pesar de que en él se estudian las reglas de distribución de las participaciones federales y las variables que definirían cuanto de aquellas correspondería a cada entidad o estado. Por esta razón y por mandato constitucional, las potestades tributarias de los estados y municipios se ven limitadas en las funciones de participación en sus labores tributarias. Así pues la propia Constitución reserva algunas fuentes exclusivas para la federación y otras por adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, cuyo propósito era simplificar el esquema tributario ante los contribuyentes.

En México, la coordinación fiscal se ha centrado fundamentalmente en el aspecto del ingreso. Sin embargo, en la última década se iniciaron procesos de descentralización del gasto federal en educación y salud, transfiriéndose recursos a los Estados con facultades limitadas, en un modelo centralista e insuficiente que no responde a las necesidades actuales.

III. 4. Concepto y significado de la descentralización fiscal,

Un aspecto que tiene una importante relevancia en el contexto de una reforma fiscal no sólo, se puede ver desde la óptica de la tributación, si no también en el marco de su estructura normativa e institucional.

Es por ello que en este trabajo pretendemos señalar algunos de los aspectos más importantes que conllevan hacia un proceso de transformación fiscal desde el enfoque de la descentralización fiscal, comprender el significado del federalismo a través de diversas etapas de la hacienda pública mexicana, nos conlleva a reforzar algunos conceptos que adoptan un marco conceptual del federalismo fiscal, con un enfoque moderno y basado en principios que equidad entre los gobiernos subnacionales (estatales y municipales).

Desde el punto de vista de las teorías contemporáneas de la administración Pública se señala que para que exista un proceso de descentralización se deban dar los siguientes elementos:

- I. "Existencia de determinadas atribuciones y facultades que se prevé deban descentralizarse; esto responde al reconocimiento que hay intereses autónomos en el plano regional que merecen atención.
- II. Gestión de los intereses autónomos por órganos que tengan y mantengan independencia del poder central; que no esté vigente relación de jerarquía alguna; estos órganos deben ser perfectamente de elección popular, con la que la descentralización adquiere sentido democrático.
- III. Atribución de los recursos necesarios para ejercer los "intereses autónomos".
- IV. Autonomía de gestión y financiera, que deriva, necesariamente, del ejercicio de una función delegada. Planeación, ejecución y supervisión deben ser facultades del órgano que recibe la facultad"⁷⁵.

Ahora bien, la descentralización en términos generales se puede definir de la siguiente forma... "como un proceso de transferencias de competencias y recursos desde la administración nacional o central de un determinado Estado, hacia las administraciones subnacionales: estatales y municipales en los países federales, y regionales y locales en los países constitucionalmente unitarios"⁷⁶. En este contexto, la descentralización de las finanzas públicas requiere como condición previa que el país sea dividido territorialmente en unidades inferiores o menores, cada una con sus correspondientes gobiernos regionales y/o locales y estrechamente relacionados con la unidad superior o gobierno central.

De este modo, se entendería que un país se está descentralizando cuando sus administraciones subnacionales o territoriales vienen gozando de un cúmulo de competencias significativo que requiere a su vez, de la disponibilidad oportuna y fiscales intergubernamentales se convierte en un aspecto fundamental, dadas sus implicaciones en términos de eficiencia y equidad del sector público, en la asignación y distribución de competencias y recursos dentro de un Estado. En otros términos, un sistema fiscal descentralizado presupone la existencia, al menos de dos niveles distintos de competencia política. La descentralización fiscal ocurre cuando las competencias fiscales (ingresos y gastos públicos) se desplazan del nivel superior o central hacia el inferior o subnacional y constituye por lo general un proceso dirigido desde el nivel central.

⁷⁵ GAMAS, Torruco José, "*Federalismo Fiscal*", documento interno de trabajo del INDETEC, www.indetec.gob.mx, México 2004 p.160, pp.157-179.

⁷⁶ AGHÓN, Gabriel, sobre la base de un documento elaborado por el Profesor Gerold Krause-Junk, *Descentralización Fiscal, Marco Conceptual*, Serie Política Fiscal N° 44, ONU-CEPAL, Santiago de Chile, 1993, p. 7, pp.80.

De modo que la concesión de cierta independencia administrativa a las autoridades locales no se considera generalmente como descentralización fiscal, y puede entenderse más como un proceso de desconcentración, incluso regional.

Cuando se examina un proceso de descentralización en su dimensión fiscal, por lo general se estudian sistemas políticos y gobiernos nacionales con una significativa importancia como recaudadores de ingresos y ejecutores del gasto público. Por diversas razones de tipo político y económico, se analiza la conveniencia y las posibilidades de transferir ciertas facultades a los gobiernos subnacionales.

En este sentido, es recomendable analizar qué tipo de funciones debe seguir cumpliendo el Estado de manera centralizada y, cuáles de ellas pueden ser descentralizadas y hasta qué grado.

Para ello, resulta práctico utilizar el tradicional modo de (asignación, distribución y estabilización) y revisar los principales planteamientos del manejo de éstas frente al proceso de descentralización,

Sin embargo desde el punto de vista puramente económico, para poder entender cuáles son los objetivos de la descentralización, bajo el supuesto de que los bienes públicos son requeridos por una importante cantidad de ciudadanos y así también como los, demandantes es un grupo heterogéneo que tiene preferencias diferentes y éstas, de alguna forma encontrarán una convergencia de optimización entre los recursos que el Estado recauda y su contraparte los gastos públicos. Todo esto, teniendo como objetivo la eficiencia de los recursos públicos más en términos formalmente económicos (en el sentido de Pareto), y su fundamento en el Teorema de la Descentralización, que establece lo siguiente: “Para un bien público –cuyo consumo está definido para subconjuntos geográficos del total de la población y cuyos costos de provisión de cada nivel de producto del bien de cada jurisdicción, son los mismos para el gobierno central o los gobiernos locales-serán siempre más eficientes (o al menos tan eficientes) que los respectivos gobiernos locales, provean los niveles de producto pareto-eficientes a sus respectivas jurisdicciones que la provisión por el gobierno central de cualquier nivel prefijado y uniforme de producto para todas las jurisdicciones”⁷⁷. El teorema parte del supuesto de que las preferencias de las distintas comunidades –al interior de un país- son heterogéneas y que una provisión homogénea de los bienes públicos, por parte del nivel central, resultará en asignaciones que puedan ser mejoradas en el sentido de Pareto si es que cada gobierno local provee un nivel diferenciado de bienes públicos a sus respectivos habitantes. Esto último, es posible dado que cada gobierno subnacional tiene mayor información respecto a lo señalado.

Generalmente, cuando se analiza un proceso de descentralización fiscal, o bien se buscan alternativas viables en lo que respecta al otorgamiento o transferencia de

⁷⁷ Idem. 76, p.9

responsabilidades y potestades para cada un nivel de gobierno subnacional se presentan básicamente tres, alternativas que son:

- I. Se asocia, a la idea central de promover procesos de descentralización en ambos agregados fiscales: gasto e ingreso público. ésta consiste en dejar que el nivel subnacional (regional y local) decida libremente acerca del monto y la calidad del gasto público en que ha de incurrir y los ingresos que recaudará.
- II. La otra, está ligada a mantener un cierto criterio restrictivo y/o limitado del dinamismo que pueden generar estos procesos y de cierta prevención para el manejo de los efectos no deseados que van a generarse desde una perspectiva central o nacional.
- III. Finalmente, la definición de los esquemas centralistas de la gestión pública ve con buenos ojos una mayor centralización del gasto público y del orden tributario, a través de una mayor restricción de las atribuciones de los gobiernos subnacionales en materia de gastos o ingresos fiscales.

Estos son algunos ejemplos de cómo se podría establecer un proceso de descentralización fiscal. Sin embargo se debe tomar en cuenta de que las estructuras de los Estados a pesar de conformarse como una Federación existen relaciones intragubernamentales, que les permiten a los gobiernos subnacionales un grado de descentralización y autonomía, y les otorga facultades para decidir fuentes y formas de financiamiento en el ámbito local (estableciendo impuestos locales o bien modificación de las tarifas de los bienes y servicios que el gobierno presta), pero también, contrasta con el poder que ejerce la federación en la imposición de límites a estas atribuciones. Por lo tanto, una política fiscal descentralizadora se restringe a las diversas formas de decidir cómo gastar ese dinero; ahora bien, si el gobierno central decidiera además acerca del modo de emplear las transferencias, no existiría descentralización fiscal alguna, por el contrario perjudicaría cualquier intento en este sentido.

Partiendo de los aspectos señalando con anterioridad, en la actualidad, han surgido amplios debates a luz de la esfera económica, en consecuencia las aportaciones de un marco analítico, que hacen referencia a una teoría denominada “teoría del escogimiento fiscal” (Public Choice) y del federalismo fiscal en el modelaje económico de los gobiernos subnacionales y la descentralización. En este sentido dos marcos analíticos, adquieren mayor importancia⁷⁸:

- 1) El modelo “principal-agente”(a principal-agent model) en donde el nivel central del gobierno es el “principal”, tiene una amplia intervención y/o control sobre las decisiones de programas que son realizados por los gobiernos subnacionales o agentes”. Asimismo, reconoce que la ejecución descentralizada, constituye una estrategia que promueve la eficiencia en la asignación y provisión de bienes públicos locales.

⁷⁸ Ibidem. 76, pp. 10,11 y 12.

Como bien lo anotan algunos especialistas en este tema, “el problema de agencia” se reduce al diseño de incentivos e instrumentos que canalicen la iniciativa local en la dirección determinada por las prioridades gubernamentales del nivel central. En otros términos, se delega la responsabilidad en el nivel nacional y los gobiernos subnacionales deben ser responsables ante dicho nivel.

En un modelo de “principal-agente” adquieren singular importancia el uso de las transferencias intergubernamentales como instrumento para promover la orientación del gasto hacia determinados sectores y la ejecución efectiva de un programa del gasto público. Asimismo la estructura impositiva al igual que el acceso al endeudamiento deben estar por lo general en concordancia y/o consistencia con las políticas macroeconómicas

Sin duda alguna este modelo, contiene una visión más aterrizada, en los procesos de descentralización de los países latinoamericanos, para el caso de México se puede apreciar que las medidas de descentralización del gasto público son un elemento que sustenta este modelo parcialmente.

- 2) El modelo de “selección fiscal” local (local fiscal choice model), en donde se otorga un aumento significativo de competencias y/o responsabilidades en materia de gastos e ingresos a los gobiernos locales o subnacionales. Las localidades obtienen buena parte de sus ingresos de sus propios contribuyentes.

La existencia de un mayor grado de autonomía en la toma de decisiones que afectan de manera directa la calidad de vida de una comunidad se fundamenta en un proceso de elecciones, en el cual se delega la responsabilidad al electorado. Un ejemplo de la aplicación de este modelo sería el de muchas localidades de los Estados Unidos de Norteamérica y otros países, en que los contribuyentes y el mismo electorado expresan a través de consultas a la comunidad las distintas combinaciones y opciones de impuestos y propuestas de gasto público, que son objeto de la toma de decisiones y que deben ser resueltas bajo restricciones presupuestales. Lo anterior, refuerza la transparencia presupuestal y el sentido de responsabilidad ante los ciudadanos (“accountability”).

De acuerdo a esta breve descripción, se esperaría que este modelo tendiese a presentarse en los países latinoamericanos con sistemas federales de gobierno que dentro del conjunto de estrategias de modernización del Estado, contiene explícitamente la del fortalecimiento de la autonomía de los gobiernos subnacionales.

En la práctica, ninguno de estos dos modelos de comportamiento de los gobiernos subnacionales se da en forma pura y separada, si no por el contrario, una reforma de descentralización fiscal, combina elementos de ambos modelos, pues resulta

que en los dos casos, se ofrecen ventajas para consolidar un equilibrio de asignación de responsabilidades y funciones de gobierno tanto federal como subnacional (estatal y municipal), en cuanto al modelo de “principal-agente” presenta una mayor efectividad en el diseño de políticas que tienden a reducir la pobreza. Por otra parte el modelo de “selección fiscal” local en teoría, ofrece mejores posibilidades de promover eficiencia en la asignación y provisión de bienes públicos locales y refuerza a su vez, el sentido de responsabilidad sobre el gasto local.

III.4.1. Federalismo Fiscal y descentralización del gasto público en México

En 1998, se dio un paso en la federalización, con la creación de los fondos de aportaciones federales en el Ramo 33. Con la creación de esta alternativa, los convenios de descentralización pierden fuerza, y los recursos que se canalizaban a las entidades federativas se empiezan a distribuir a través de fórmulas previstas en la Ley de Coordinación Fiscal.

Inicialmente, surgieron cinco fondos de aportaciones federales en el Ramo 33: Fondo de Aportaciones para la Educación Básica (FAEB), Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud (FASS), Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social (FAIS), Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento Municipal (FORTAMUN) y el Fondo de Aportaciones Múltiples (FAM).

El FAEB respondió al proceso de descentralización de la educación básica iniciado en 1992 a través del Acuerdo Nacional para la Modernización de la Educación Básica (ANMEB); el FASS respondió a la transferencia hacia el ámbito local de la prestación de servicios de salud para población abierta que se inició en 1996 con la firma del Acuerdo de Coordinación para la Descentralización Integral de los Servicios de Salud (ACDIS). En el mismo año de 1996, se determinó que el 65% de los recursos del Ramo 26 Superación de la Pobreza Extrema (Ramo cuyos remanentes han sido absorbidos hoy en día por el Ramo 20 Secretaría de Desarrollo Social), se canalizaría hacia los estados y municipios, utilizando la aplicación de una fórmula que incorporó indicadores de marginación en el FAIS.⁷⁹

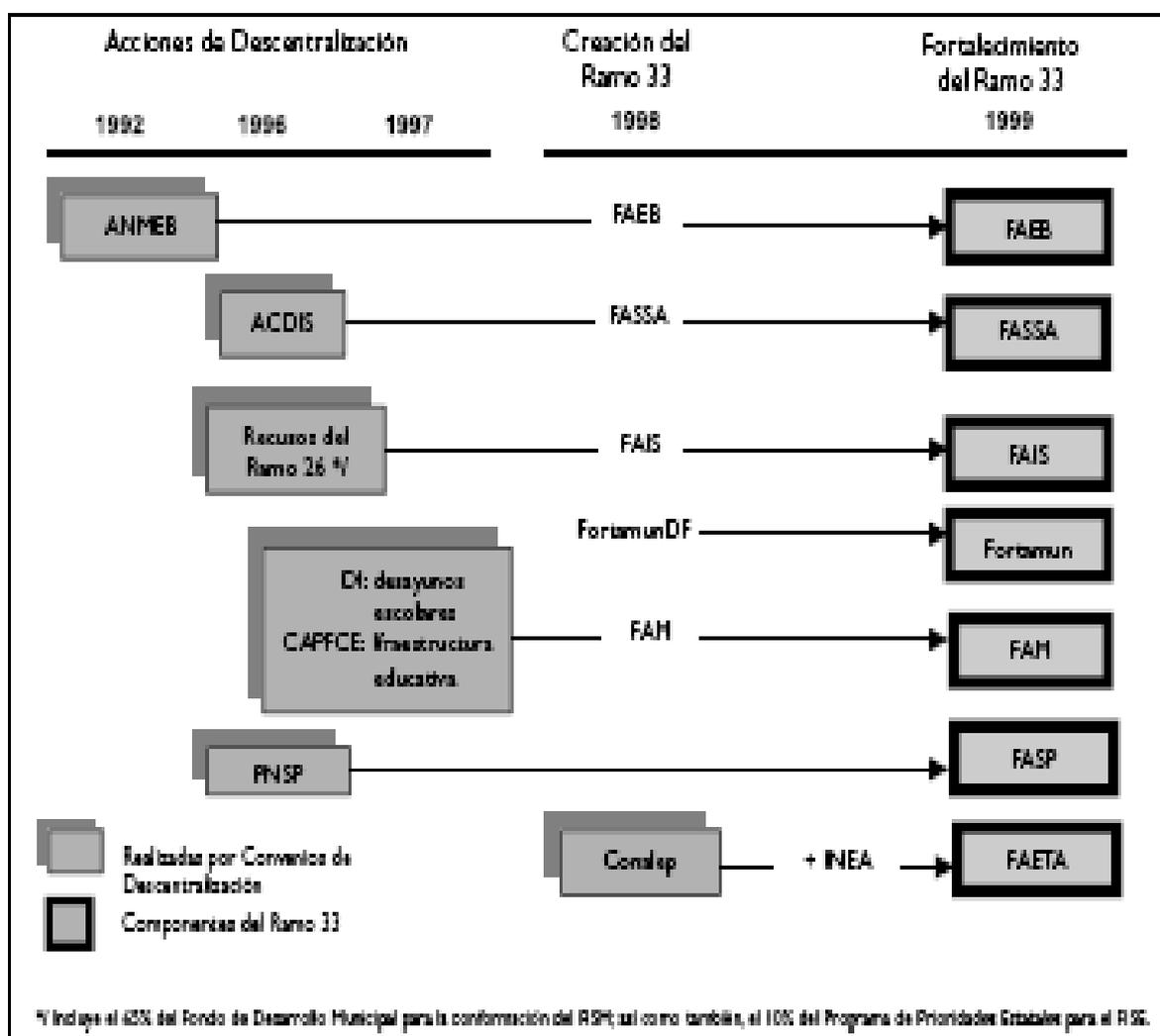
Posteriormente en 1999, como respuesta al proceso de descentralización de la educación tecnológica (CONALEPS), de la educación para adultos (Instituto Nacional de Educación para Adultos, INEA), así como de las actividades relacionadas con el Programa Nacional de Seguridad Pública (PNSP), se crearon los Fondos de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos (FAETA)

⁷⁹ SOUR, Laura, coordinadora, Diagnostico Jurídico y Presupuestario del Ramo 33, una etapa del Federalismo en México, Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE), México D.F, Enero de 2004, p.14, pp.99.

y el Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública (FASP), para atender dichos procesos de descentralización, respectivamente.⁸⁰

En lo referente a la evolución y trascendencia que origina la consolidación del ramo 33, en la siguiente gráfica (gráfica 4), se presenta la evolución de los fondos que lo conforman.

Gráfica 4
Proceso para la Conformación del Ramo 33.
Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios



Fuente: Sour Laura, p.15

⁸⁰ Reforma publicada en Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998 y que entró en vigor el 1º de enero de 1999.

⁸¹ Idem. 79 pp. 17,18.

Cuadro 10
Evolución Presupuestaria del Federalismo
(Millones de pesos corrientes)

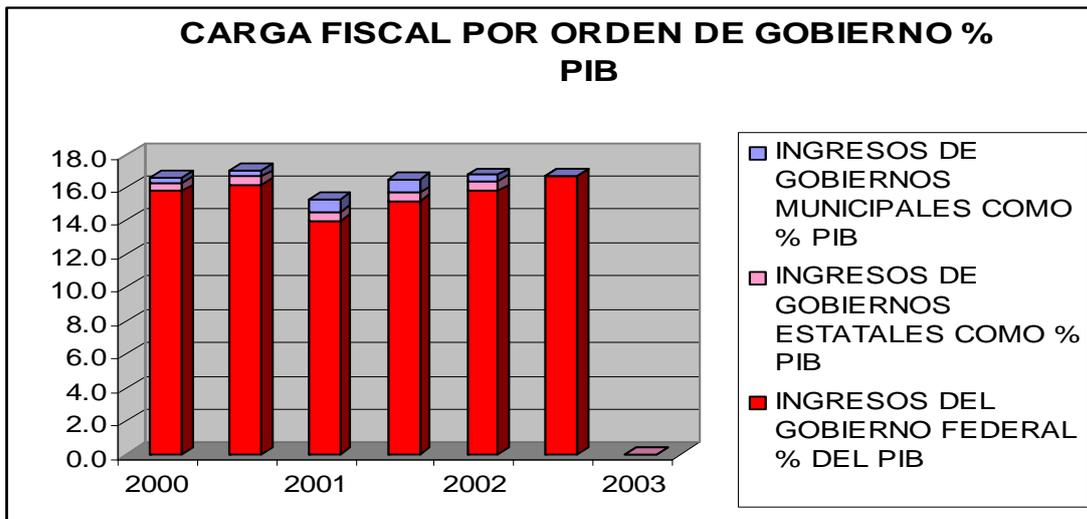
	1994	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Part. Federales- R28	128,222.9	137,826.1	112,402.8	156,363.2	160883.3	194,084.7	219,192.2	226,678.8	242,281
Aport. Federales R33	-----	-----	98,849.5	169,344.6	181,549	199,578.2	218,673	234,618.8	251,201.3
Convenios de Descentralización	121,579.7	148,660.9	29,507.6	191.144.3	22,833.4	10359	-----	-----	-----
Fuente: Decretos de Presupuesto de Egresos de la Federación de los ejercicios fiscales 1994, 1997 a 2004.									

III. 5. Distribución de la Carga fiscal por Orden de Gobierno.

Hasta este momento, he expuesto algunas reformas que han dado origen a los citados cambios en la estructura fiscal de México, así como la asignación de potestades y competencias tributarias. Sin embargo merece la pena señalar que aún en cuanto a las competencias y potestades tributarias, la Federación ha mantenido una significativa concertación de estas atribuciones y por lo tanto, se han abierto nuevos debates sobre la eficiencia de la recaudación fiscal. Por esta razón es conveniente analizar ¿En que proporcionalidad se participa en la recaudación fiscal en México?, al referirme en el grado de concentración de la carga fiscal, mayoritariamente la administra la Federación. Estos criterios de evaluación del sistema fiscal actual, se pueden apreciar en la información que se proporcionan en el cuadro 11.

Exponiendo esta idea del grado de concentración de la recaudación fiscal en México, es necesario precisar a cuanto asciende la recaudación tributaria federal, en contraste con la recaudación tributaria de las haciendas públicas estatales y municipales, en términos de su participación en el PIB.

Gráfica 5



Fuente: Elaboración propia, con los datos del cuadro 11 de este capítulo.

Como puede apreciarse en la grafica anterior, los ingresos fiscales de la federación entre el 2000 y 2005, se han mantenido un 15.6% en promedio como porcentaje de participación del PIB, en contraste con los ingresos fiscales de los Estados y Municipios que entre ambos suman una participación de tan sólo el 1%, lo anterior refleja el alto grado de concentración de la Hacienda Pública Federal.

CUADRO 11
CARGA FISCAL FEDERAL POR NIVEL DE GOBIERNO COMO % DEL PIB 2000 - 2005 (millones de pesos corrientes)

AÑO	2000		2001		2002		2003		2004		2005	
	MONTO	CARGA FISCAL % PIB	MONTO	CARGA FISCAL % PIB	MONTO	CARGA FISCAL % PIB	MONTO	CARGA FISCAL % PIB	MONTO	CARGA FISCAL % PIB	MONTO	CARGA FISCAL % PIB
Producto Interno Bruto (por gran división)	5497738		5811777		6267474		6895359		7713796		8366206	
Ingresos del Gobierno Federal	868267.6	15.8	939144.5	16.2	877132	14.0	1045405.7	15.2	1217611	15.8	1395001	16.7
Impuestos	581703.3	10.6	654870.2	11.3	616062.3	9.8	679002.9	9.8	716785.1	9.3	793006.7	9.5
Derechos	210955.2	3.8	203751.8	3.5	159097.3	2.5	269982.7	3.9	370973.2	4.8	489064	5.8
Productos	7261.4	0.1	6650.6	0.1	5237.1	0.1	5153.7	0.1	5406.5	0.1	7332.7	0.1
Aprovechamientos	68323.3	1.2	73845.2	1.3	96706.4	1.5	91237.8	1.3	124415.8	1.6	105566.2	1.3
Contribución de mejoras	24.4	0.0	26.7	0.0	28.9	0.0	28.6	0.0	29.9	0.0	31.1	0.0
Ingresos De Gobiernos Estatales	25254.7	0.5	29020.7	0.5	32248	0.5	36344	0.5	42981	0.6	N.D	N.D
Impuestos	8991.3	0.2	10840.4	0.2	12656	0.2	13720.7	0.2	14975.0	0.2	N.D	N.D
Derechos	7575	0.1	9703	0.2	11408.1	0.2	12823.3	0.2	15213.8	0.2	N.D	N.D
Productos	4983.1	0.1	4329.9	0.1	3188.1	0.1	2973.2	0.0	3391.3	0.0	N.D	N.D
Aprovechamientos	3638	0.1	3933.6	0.1	4471.8	0.1	6108.8	0.1	8302.5	0.1	N.D	N.D
Contribución de mejoras	67.3	0.0	213.8	0.0	523.6	0.0	718.1	0.0	1098.2	0.0	N.D	N.D
Ingresos de Gobiernos Municipales.	17931.7	0.3	21531	0.4	24938.4	0.8	27684.6	0.8	33072.8	0.4	N.D	N.D
Impuestos	8016	0.1	9554.2	0.2	11703	0.4	13282.8	0.4	15543.0	0.2	N.D	N.D
Derechos	4528.7	0.1	5330.8	0.1	6387.9	0.2	7428.3	0.2	8528.9	0.1	N.D	N.D
Productos	1511.2	0.0	1647	0.0	1738.6	0.1	1903.1	0.1	2224.9	0.0	N.D	N.D
Aprovechamientos	3471.8	0.1	4604.4	0.1	4625.9	0.0	4551	0.0	6009.1	0.1	N.D	N.D
Contribución de mejoras	404	0.0	394.6	0.0	483	0.1	519.4	0.1	766.9	0.0	N.D	N.D

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP, Cuenta de la Hacienda Pública Federal e INEGI. Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México, y Producto Interno Bruto por gran división a precios corrientes.

En cuanto a la participación en la recaudación total de los ingresos tributarios es evidente que la Federación tiene la mayor participación, si se observa la tabla anterior los ingresos tributarios de los Estados y Municipios reflejan aún menos una participación consistente, ya que en su mayoría los ingresos de los estados y municipios se tiene mayor participación en ingresos no tributarios, contrario a los ingresos tributarios. La paradoja del Federalismo Fiscal mexicano, es que la estructura en la que conviven los tres órdenes de Gobierno, limitan el desarrollo de los Estados y Municipios, al no contar con suficientes instrumentos de captación de ingresos tributarios, que no estén dentro del orden federal, por esta razón los Estados y Municipios dependen más de las transferencias federales (ramo 33 y 28), que en promedio se calculan son del orden de 97% del presupuesto que ejercen. Si tomamos en cuenta que la asignación de estas obedece al comportamiento económico (como ya se explicó anteriormente este mecanismo),

Gráfica 6



Fuente: Elaboración propia, con los datos del cuadro 11 de este capítulo.

algunos estados mantienen un menor grado de desarrollo económico y eso no favorece a los ingresos que percibe vía transferencias federales, por otra parte ejemplos como el Distrito Federal, que genera alrededor de un 46% de los ingresos que componen su presupuesto de egresos y todavía aún en algunos estados la captación fiscal de impuestos federales resulta ser inferior al porcentaje en que se asigna en las transferencias federales.

La forma del federalismo fiscal en México es sin duda, resultado de la desigualdad regional en México. No sería posible pretender establecer en una reforma un mayor grado de descentralización si por el contrario persisten notables diferencias de desigualdad regional.

III. 6. La Administración Tributaria en México.

Hasta este momento he señalado que la Federación concentra la mayoría de las atribuciones y potestades tributarias. Por lo que es necesario precisar cómo cobra la Federación los impuestos, así mismo, también es conveniente analizar el desempeño de la labor del Servicio de Administración Tributaria (SAT), que corresponde a la ejecución de las reglas fiscales y de la fiscalización del cobro de los impuestos, recordando que el SAT tiene a su cargo principalmente, dos funciones primordiales:

1. La recaudación de los impuestos.
2. Los controles administrativos para la correcta aplicación de las leyes impositivas

La organización interna responde a una estructura de división funcional. Es decir, las divisiones internas de las administraciones tributarias se centran en dos grandes áreas:

- Las divisiones de recaudación y
- Las de fiscalización y/o auditoría.

Además de que existen otras áreas de servicios (capacitación, contralorías internas, estudios, planificación etc.) que se adscriben por lo general hacia alguna de estas dos grandes divisiones.

Cuadro 12.		
Cantidad de Empleados y asignación al área de Fiscalización.		
<i>País</i>	<i>Nº de Empleados (a)</i>	<i>% Asignado a Fiscalización (b)</i>
Argentina (1)	18,000	25%
Chile (2)	2,800	45%
México (3)	31,000	22%

Fuente: Argentina: Control de Gestión 1998, Chile SII (1999), México SAT 1999, cit. opt. BERGMAN, Marcelo, p.11.

(1) Incluye sólo el personal asignado a la Dirección General impositiva previo a la unión con a Administración General de Aduanas.

(2) Parte de las funciones recaudatorias en Chile las desarrolla la Tesorería, que es independiente de SII

(3) Año 1997 depurado de la administración del personal adscrito a Aduanas.

(a) Personal Redondeado

(b) Porcentaje aproximado

La razón de que el SAT, se haya desconcentrado de la Secretaría de Hacienda es que éste contara con un marco legal adecuado, que le permitiera establecer políticas que combatieran la evasión fiscal, ante ello, un dato que refleja el combate a estos, es que entre un 30% y 40% de su personal y de recursos, se emplean en áreas de control y fiscalización, es decir auditorías. En comparación

con países como Argentina y Chile, refleja a un desempeño insuficiente en cuanto a la fiscalización de los impuestos se refiere (ver cuadro 12).

"En México, se han realizado más de 700, 000 actos de fiscalización en 1999, sobre un total de poco menos de 7, 000,000 de contribuyentes"⁸². Estas acciones demuestran que un 90% son revisiones documentales y el resto son auditorías de profundidad, es de observarse que las acciones del SAT apuntan a los aspectos más formales de la actividad más que a detectar la evasión y el fraude fiscal. La realidad del sistema de recaudación tributaria en México, su poco eficiente desempeño es sin duda el resultado, de un desarrollo institucional del mismo SAT, que poco han contribuido en el ámbito político y legislativo en dar soluciones o bien proponer mecanismos que hagan de la recaudación fiscal un instrumentó eficiente para lograr los objetivos de la política tributaria. Así me refiero al planteamiento de soluciones que fortalezcan los mecanismos de tributación bajo el principio de equidad impositiva, y proponer mecanismos que den solución al problema de la evasión y el fraude fiscal. Por lo tanto como se señala en el cuadro anterior, la administración tributaria chilena es más efectiva en la lucha contra la evasión. Esto refleja efectos positivos en los niveles de cumplimiento y por lo tanto también en una recaudación tributaria más alta.

III.6.1. Desempeño de la Administración Tributaria en México.

Como parte de una evaluación al Servicio de Administración Tributaria es necesario conocer cuáles son las fortalezas y debilidades del sistema que recauda los impuestos.

En primer lugar, se asume que las administraciones tributarias son evaluadas principalmente en función de su resultado recaudatorio y no tanto por sus capacidades de disuadir la evasión y el fraude fiscal. Ahora bien, si una administración tributaria es evaluada con base en criterios de recaudación y no de evasión, es lógico que los esquemas de la administración al interior de esta institución favorezcan aún más las áreas recaudatorias.

Esto, sin embargo demuestra que en los últimos años algunos países de América Latina incluyendo México, han reformado los sistemas de recaudación (facturación, medios de transacción, registros, legislación para el cobro rápido, y fundamentalmente el equipamiento informático) mientras que las áreas de fiscalización y auditoría, se han rezagado considerablemente.

Para mostrar otro ejemplo relativo al desempeño del servicio de Administración Tributaria que demuestra otra debilidad relacionada con la eficiencia en la operación de recaudar los impuestos son:

⁸²BERGMAN, Marcelo, La capacidad de Recaudar Impuestos del Gobierno Mexicano: ¿El Tema Previo a la Reforma Fiscal?, Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE), México D.F, 2002, p.12 pp.19.

- Costo por recaudar 100 dólares.
- Presupuesto de la Administración Tributaria como % del PIB.
- Productividad de la Administración Tributaria.

El siguiente cuadro detalla el costo de cada administración tributaria para recaudar 100 dólares.

Cuadro 13.			
Costo de recaudar \$100 USD			
Argentina	Chile	México	Estados Unidos de América
1997	1994	1998	1994
\$1.90	\$0.40	\$1.10	\$0.50

Fuente: Bergman, Marcelo, p.13, para Argentina: AFIP, Chile SII, México SAT, EUA: SII.

Como puede observarse existen notorias diferencias. Sin embargo el costo total de la recaudación, no resulta ser el mejor indicador para medir la efectividad y racionalidad en el gasto. Para el caso de México, es más grave de lo que demuestra el costo de la recaudación si se considera el número de empleados o la efectividad recaudatoria del SAT. Los siguientes cuadros (14 y 15) demuestran que México tienen muchos empleados, la mayoría mal pagados y con muy baja productividad.

Cuadro 14			
Cuadro 6. Presupuesto de la AT como % del PIB (base 1994)			
Argentina	Chile	México	Estados Unidos de América
0.22%	0.07%	0.04%	0.1%

Fuente: Jorrat (1998)

Cuadro 15			
Productividad de las Administraciones Tributarias.			
País	Número de Habitantes por Funcionario	Número de Funcionarios por punto del PIB Recaudado	Número de declaraciones por Cantidad de funcionarios (1)
Argentina	1.89	876	277
Chile	5.183	146	899
México	3.064	1962	204 (2)

Fuente: Bergman Marcelo, p.14

(1) Se considera la suma del número de contribuyentes activos en IVA y ganancias.

(2) Debido a que no se dispone del número de declaraciones procesadas, para México se utiliza el número de contribuyentes activos por funcionario.

Estos elementos que reflejan la débil Administración Tributaria en México, deben ser tomados en cuenta para coadyuvar en la formulación de una reforma fiscal que también, debe estar orientada a hacer más eficiente al organismo encargado de su recaudación, que tenga mecanismos apropiados para combatir la evasión y castigar el fraude fiscal, por lo que es importante en este aspecto, que la reforma fiscal se sienta sobre bases jurídicas y administrativas que contribuyan al funcionamiento eficiente de quien es responsable de recaudar los impuestos. Por esta razón, si se pretende instrumentar una reforma fiscal eficiente paralelamente se debe fortalecer el aparato administrativo, solo así se tendrá certidumbre de que una reforma fiscal verdaderamente funcione y cumpla con los objetivos de aumentar los ingresos tributarios del Estado.

III.6.2. La estructura Normativa de la Administración Tributaria en México.

Para conocer más acerca de la estructura normativa y administrativa de la recaudación tributaria en México a continuación señalaré, cuáles son los elementos, con los que el SAT cuenta para su operatividad, ya he mencionado que el fundamento que rige su descentralización es que esté orientada a atender los asuntos relativos a una eficiente función de la recaudación tributaria, bajo estos criterios supongo que para la ejecución de una reforma fiscal exitosa se debe contar con instrumentos adecuados en su estructura funcional, de lo contrario, cualquier intento de reforma fiscal no tendrá un impacto significativo en la recaudación fiscal.

Estructura normativa del Servicio de Administración Tributaria	
CONCEPTO	ELEMENTO DE IMPORTANCIA
Aspectos legales constitutivos	<ul style="list-style-type: none">• Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público• Tiene carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales• Goza de autonomía de gestión y presupuestal, así como técnica para dictar sus resoluciones.
Aspecto organizacionales y administrativos	<ul style="list-style-type: none">• Cuenta con los siguientes órganos:• Junta de Gobierno: Es el órgano de control, supervisión y, en su caso de aprobación de todas las funciones y facultades conferidas en los distintos ordenamientos legales que rigen al SAT. También, nombra a los

	<p>titulares de las unidades administrativas.</p> <p>Se conforma por:</p> <ol style="list-style-type: none">i. El Secretario de Hacienda y Crédito Público quién la presideii. Dos representantes de la SHCP, designados por el titular de la dependenciaiii. El presidente del SATiv. Dos titulares de Unidades administrativas del SAT de nivel intermedio del presidente, designados por este. <ul style="list-style-type: none">• La junta de gobierno celebra sesiones ordinarias por lo menos cuatro veces al año y extraordinarias, cuando así lo proponga el Secretario de Hacienda o el presidente del SAT. Para que la sesión sea válida, se requiere de la asistencia de más de la mitad de sus integrantes. Las resoluciones, se toman por mayoría de votos de los integrantes presentes y el Secretario de Hacienda, tiene voto de calidad en caso de empate.• Presidente• Es nombrado o removido por el Presidente de la República• Es el administrador y representante legal del SAT, supervisa a las unidades administrativas, está obligado a presentar programas y anteproyectos presupuéstales, proyectos de reglamentos, modificaciones, manuales a la junta de Gobierno. Y puede nombrar y remover a los funcionarios de libre designación.• Unidades administrativas• Cuenta con 78 Unidades Administrativas Centrales• En lo referente a las Unidades Administrativas Regionales, cuenta con Administraciones Locales y Administraciones Regionales de Evaluación• También, cuenta con una contraloría interna.• Es un órgano interno de control que se
--	---

	<p>auxilia de los titulares de las áreas de auditoria, quejas y responsabilidades, designados al igual que el contralor en los términos de la Ley orgánica de la Administración pública Federal.</p> <ul style="list-style-type: none">• El órgano desconcentrado, proporciona al Contralor interno los recursos humanos y materiales que requiera para la atención de los asuntos a su cargo. <p>El SAT cuenta con el servicio fiscal de carrera</p> <ul style="list-style-type: none">• El Servicio Fiscal de Carrera busca dotar al SAT de un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, sujeto permanentemente a capacitación y desarrollo integral, con base a un esquema de remuneraciones y prestaciones que coadyuven al cumplimiento de sus objetivos• Los principios del Servicio Fiscal de Carrera son:• Igualdad de oportunidades para el ingreso y la promoción en el servicio, para ello se realizan concursos de oposición y la evaluación de la experiencia, el desempeño, aptitudes, conocimientos y capacidades. Esto se lleva a cabo a través de convocatorias abiertas.• Especialización y profesionalización de acuerdo al catálogo de puestos específicos.• Retribuciones y prestaciones vinculadas a la productividad y acordes con el mercado de trabajo para la contratación y permanencia de los mejores funcionarios fiscales.• Cabe señalar que las plazas vacantes o de nueva creación sólo pueden ser ocupadas a través del proceso de selección del Estatuto, con excepción de aquellas que sean ocupadas por un Funcionario de Libre designación. <p>El SAT cuenta con tres categorías de</p>
--	--

	<p>empleados:</p> <ul style="list-style-type: none">• Funcionarios fiscales de carrera: directivos, especialistas y técnicos sujetos al Servicio Fiscal de Carrera (Estos deben de ser como mínimo el 80% del personal de confianza, y se conserva en cada nivel ocupacional un mínimo de 60% de Funcionarios Fiscales de Carrera).• Funcionarios Fiscales de Libre Designación Directivos, especialistas y técnicos que ingresan al SAT sin formar parte del Servicio Fiscal de Carrera, no pueden exceder un determinado porcentaje del personal, de acuerdo con el estatuto del servicio Fiscal de Carrera.• Empleados de base: personas que desempeñan tareas de apoyo a las funciones directivas de especialización y técnicas, así como de mantenimiento y servicio. Estos pueden acceder al Servicio Fiscal de Carrera cuando cubran los requisitos de formación profesional, capacitación técnica, conforme al perfil del puesto.
<p>Fuente: Ley del Servicio de Administración Tributaria (texto vigente, última reforma aplicada 04/01/1999), el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (03/2001), y estatuto del Servicio Fiscal de Carrera.</p>	

Como se señaló anteriormente, el contenido de la estructura normativa del Servicio de Administración Tributaria, debe de consolidarse para lograr una estructura administrativa más eficiente y mejor organizada, que coadyuve a diseñar y proponer mecanismos más competentes y adecuados que garanticen eficiencia en la recaudación tributaria y combatan la evasión fiscal, además de que el SAT cuente con un marco normativo que le permita cumplir con la ley, valiéndose de mecanismos jurídicos adecuados y que goce de mayor determinación en lo que le compete a la profesionalización y especialización de su personal.

III.6.3. Medidas para mejorar el desempeño de la Administración Tributaria.

Para que el SAT cuente con una estructura administrativa adecuada, que garantice la eficiencia de sus atribuciones se han sugerido algunos cambios hacia su interior que indican un nuevo rediseño administrativo y operativo⁸³:

1. El presidente del SAT debe ser propuesto por el ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo a través de un mecanismo que asegure la elección de un profesional altamente calificado.
2. La Junta de Gobierno del SAT, debe tener representación de Hacienda pero su peso no debe ser mayoritario. Debe ser un genuino Consejo de directores, en donde además estén representantes del sector privado, del poder judicial y del poder legislativo. Su composición debe ser aprobada por el legislativo, y sus integrantes deben reunir ciertos requisitos mínimos.
3. El período del presidente y los directores será a determinar, pero debe ser mayor a 4 años y menor a 6 años con posibilidad de ser renombrado para períodos consecutivos. Es aconsejable que las ratificaciones del legislativo se produzcan en períodos lejanos a lecciones o tomas de posesión de legisladores o en el ejecutivo. La remoción de los directores es competencia del legislativo y pueden ser sólo promovidas a través de criterios similares a los existentes para jueces.
4. Para garantizar la autonomía institucional, el presupuesto del SAT debe ser sancionado por el legislativo, sea un porcentaje de la recaudación alcanzada, o presupuestada por otros procedimientos legales.
5. La organización interna del SAT debe responder a tres subdivisiones altamente profesionalizadas. Estas son: Aduana, Fiscalización y Tesorería. La primera entenderá en materia de tributación y control del comercio exterior. Fiscalización se abocará exclusivamente a controlar el estricto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su correcta tributación. Tesorería será la división encargada propiamente de la recaudación y por ende de la cuenta corriente en el SAT de cada causante.
6. Para cada una de estas divisiones se debe desarrollar un plan estratégico aprobado por el Legislativo. Los objetivos de cada división son distintos, y por lo tanto su rendimiento será medido en forma diferenciada. Los directores de estas tres divisiones serían miembros de la junta de gobierno. Su nombramiento, debe ser propuesto por el presidente del SAT pero deben ser ratificados también por el Congreso.
7. Estas tres divisiones serán asistidas por otras unidades de apoyo y servicio (recursos humanos, planificación y administración general, estudios, contraloría interna, etc.)

⁸³ Ibidem. 82. p.16

8. Otras unidades claves podrán estar bajo la órbita de una de estas grandes divisiones. Por ejemplo informática y cobros judiciales deben ser parte de la división tesorera/recaudación.
9. Tanto el SAT en general, como las tres divisiones en particular deben presentar periódicamente indicaciones de rendimientos. Sus metas deben ser propuestas por la Dirección General y acordadas por Hacienda y el Legislativo en el marco de las metas generales del presupuesto de Ingresos de la Federación.

La importancia de estas observaciones, radican en una reorganización institucional del SAT, que indudablemente harán hincapié en mejores prácticas de la Administración Tributaria. Por ello, la innovación administrativa y las herramientas tecnológicas de los sistemas de información deben asistir al contribuyente en la forma de efectuar sus aportaciones, Sin embargo el SAT como al igual que una empresa de servicios debe orientarse a una especialización más profesional como ya habíamos señalado con anterioridad en Aduanas, Recaudación y Fiscalización, desde luego que las herramientas tecnológicas se logrará un mayor seguimiento del número de contribuyentes en activo, y por supuesto un mayor seguimiento de su actividad económica.

El SAT también debe de contar con áreas de investigación en donde se incluya al personal, ofreciendo capacitación constante que contribuya a mejorar el servicio que desempeña. Por consiguiente, ésta es una de las prioridades que se deben tomar en cuenta para mejorar los procesos recaudatorios y de fiscalización y por último, que los procesos de profesionalización se lleven de manera transparente y que incentiven al personal en un mejor desempeño de su función dentro de la institución.



CAPÍTULO IV. El
Proyecto de Reforma Fiscal
de Vicente Fox y de
Calderón

El fundamento de la iniciativa de reforma fiscal, propuesta por el Ejecutivo Federal en los años 2001 y 2003, descansa principalmente en tres puntos fundamentales: 1) Reforma tributaria, 2) Reforma Financiera y 3) Reforma Presupuestal. La Reforma Tributaria, que consistía en la generalización de tasas impositivas indirectas concretamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), pues su aplicación generalizada se ha acotado a un segmento reducido de bienes, debido a los períodos de crisis económica y que en el contexto de esta reforma se pretendía eliminar la tasa de 0% en alimentos, medicinas, libros y colegiaturas al gravar estos bienes con la tasa general del IVA de 15%. La necesidad de una reforma fiscal, se sustenta en que el sistema fiscal vigente descansa en mayor proporción sobre los impuestos directos (ISR). Por esta razón, la reforma tenía como objetivo una disminución del Impuesto Sobre la Renta para los ingresos más altos del 42% al 34% además de que la suma de todos los ingresos tributarios (ISR, IVA, IEPS) entre otros, han logrado recaudar desde 1980 en promedio 10.9% como proporción del Producto Interno Bruto. Sin embargo, aproximadamente una tercera parte de los ingresos del Gobierno Federal están soportados principalmente por los Ingresos Petroleros (PEMEX, exportaciones, derechos sobre hidrocarburos, entre otros), que contribuyen en un 30% de los ingresos presupuestarios del Gobierno Federal. Ahora bien estas características del Sistema Tributario que aún persisten, son reflejo de crisis y recuperaciones de la economía mexicana que en efecto no han logrado sostener un crecimiento económico de largo plazo. Por esta razón, cabe señalar que como complemento de la reforma tributaria la reforma financiera tenía como objetivo, dar entrada al acceso al crédito de a segmentos más amplios de la población, y la presupuestal principalmente, para establecer una Política de Estado en materia del balance fiscal.

En este capítulo, me interesa enfatizar la propuesta de reforma fiscal del Ejecutivo Federal en el período anteriormente señalado, con algunos fundamentos de la propia distribución de la carga fiscal que predomina en el Sistema Tributario vigente, además de los efectos que conlleva en su aplicación en el potencial de recaudación. Así mismo, señalar el impacto social que genere, desde luego en el desarrollo de los anteriores capítulos he planteado que los impuestos en principio, distan mucho de ser neutrales y el caso de México no es la excepción.

La reforma Fiscal que se intentó implementar con el fin de fortalecer los ingresos tributarios del Gobierno Federal, trajo consigo un nuevo debate sobre la eficiencia y equidad del sistema tributario. La discusión y aprobación de la reforma fiscal propuesta por el Ejecutivo Federal, se quedó al margen de la discusión parlamentaria y su aprobación sólo se concretó en algunos otros impuestos como los IEPS y los impuestos al consumo suntuario, pero en ningún momento se concretó en generalizar la tasa del IVA a 15% en alimentos y medicinas que actualmente gozan de gravamen de 0% además de las exenciones, regímenes especiales y estímulos fiscales de los que haré mención y que éstas a su vez, tienen un impacto estimado en el potencial de recaudación que actualmente se le denomina como presupuesto de gastos fiscales.

IV. 1. Los fundamentos de la reforma fiscal de Vicente Fox “La nueva Hacienda Pública Redistributiva.”

La propuesta de Reforma Fiscal del gobierno de Fox, se sustenta en el cobro del IVA en Alimentos, medicinas, libros y colegiaturas, es decir, que éstos al estar gravados con tasa cero no generan ningún ingreso al Gobierno Federal. El cobro del IVA a una tasa de 15% en estos bienes fué el principal fundamento de la consolidación una “Nueva Hacienda Pública Redistributiva”. De esta forma, el Gobierno Federal a través de esta reforma pretendió establecer una estructura impositiva cuya progresividad de los impuestos indirectos generarán un mayor número de recursos para el Estado. Sin embargo cabría mencionar que esta reforma tendría como contraparte incrementar las transferencias federales a sectores más vulnerables (familias de escasos recursos) y también incrementar el monto de las transferencias federales a estados y municipios hasta un 0.6% del PIB.

En este contexto, la reforma fiscal para no generar conflicto social alguno en materia de medicamentos, se tiene por entendido que sólo aquellos medicamentos que estén en el cuadro básico contemplado por la Secretaria de Salud, conserven la exención del impuesto y de igual forma algunos alimentos, no procesados principalmente los agropecuarios básicos. Por lo tanto, la exención del impuesto sólo será aplicable a aquellos bienes que no estén dentro de la canasta básica y el cuadro básico de medicamentos, sin embargo, la compensación que genera la aplicación del IVA dentro de la reforma propuesta, resulta ser una medida parcial en tanto que algunos bienes conservan su exención. En lo que respecta a la aplicación del IVA en colegiaturas, esta medida se refiere a que la acreditación del IVA se puede deducir hasta en un 20% del monto de la colegiatura, esto con la finalidad de que las cuotas estudiantiles en las escuelas privadas tiendan a reducirse y la aplicación del IVA a libros, sólo se extenderá a revistas, historietas, etc. Y la medida de compensación, sería que los ingresos captados por este concepto, sean aplicados en el equipamiento de bibliotecas públicas y desarrollo de proyectos (modernización tecnológica e infraestructura) para apoyar la educación.

Además de las medidas aquí mencionadas para beneficiar a la MPyME's, por lo general tienen que financiar el pago del IVA cuando venden a crédito a otras empresas de mayor tamaño. La propuesta del IVA en esta reforma, se concreta en que se pague el IVA una vez cobrado el bien o servicio prestado. La empresa que compra no acreditará el IVA hasta que lo haya pagado. Así las MPyME's generarán un mayor flujo de efectivo, y dejarán de ser pequeñas financieras del pago de impuestos y que esta medida coadyuve a construir un sistema de pago de impuestos más equitativo en la medida en que éste se acote a un sencillo sistema de flujo de efectivo y eliminar el régimen simplificado. Así, cada vez que se compre algo, se registra la compra para que disminuya el ISR por pagar y se acredita el IVA a favor y sólo a partir del cobro se pagarán ISR e IVA. Así mismo, para incentivar nuevas inversiones se planteó reincorporar la deducción inmediata de

inversiones, hasta en un 100% para ingresos de 0 a 4 millones de pesos anuales. Esta deducción, sin embargo, sólo sería aplicable de forma inmediata en aquellas regiones de mayor pobreza y marginación.

En materia de salarios, la reforma planteó como un mecanismo alternativo de compensación y de redistribución del ingreso el crédito al salario, que básicamente consiste en una transferencia del Gobierno Federal en efectivo directamente al salario del trabajador, de esta forma, los patrones podrían incrementar en efectivo el salario de los trabajadores con cargo a los nuevos impuestos propuestos en esta reforma.

Así, el beneficio del crédito al salario propuesto en la reforma se presenta, en el siguiente cuadro:

Cuadro 16		
Ponderaciones del Crédito al Salario		
Para ingresos anuales de	Hasta ingresos anuales de	Crédito al salario
0.01	13,825	4900
13,825	20,783	4000
20,651	27,651	3600
27,651	34,564	3000
34,564	41,477	2300
41,477	48,390	1600
48,390	69,129	1000
69,129	en adelante	0

Fuente: Presidencia de la Republica, propuesta de Reforma Fiscal, enviada por el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión, 9 de abril del 2001

La propuesta, también se llevó al terreno de contar con una estructura impositiva más flexible por el lado de los impuestos directos especialmente el Impuesto Sobre la Renta (ISR), por lo que la reforma propuso una sola tarifa en lugar de la 49 , con menor carga y con un tope del 32%, con estas medidas, se pretendía simplificar la forma de declarar el ISR, y así también, con el tope del 32% contar con un mayor grado de cumplimiento del contribuyente, además de disminuir la carga fiscal del Impuesto Sobre la Renta.

La reforma propuesta sustituiría la forma de declarar el ISR de las 49 tarifas que rigen su forma de pago y que en efecto, resultan ser no muy claras, por consiguiente, se plantea reducir el número de tramos que se presenta en el cuadro siguiente.

Cuadro 17			
Tarifas progresivas del ISR			
Límite Inferior \$	Límite superior \$	Cuota Fija \$	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
0.01	4,834	1	3%
4,834	41,029	145	10%
41,029	72,104	3,764	17%
72,104	83,818	9,047	25%
83,818	100,353	11,976	32%
100,353	202,398	17,267	33%
202,398	590,050	50,942	34%
590,050	1,770,150	182,743	35%
1,770,150	2,360,200	595,779	38%
2,360,200	en adelante	817,047	40%

Fuente: Ley del ISR, vigente en 1999 y 2000

La nueva tarifa propuesta en el paquete de reformas, en materia de ISR se resume en la siguiente tabla.

Cuadro 18			
Nuevas tarifas del ISR propuestas en la Reforma Fiscal del 2001			
Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota Fija \$	% sobre excedente del límite inferior
0.01	50,000	0	0
50,000	100,000	0	10
100,000	200,000	5,000	16
200,000	300,000	21,000	20
300,000	400,000	41,000	25
400,000	500,000	66,000	30
500,000	en adelante	96,000	32

Fuente: Presidencia de la Republica, propuesta de Reforma Fiscal, enviada por el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión, 9 de abril del 2001

Con referencia al cuadro anterior se observa, que la propuesta de reforma integra una tarifa progresiva e uniforme con siete renglones en donde un ingreso, de hasta un salario mínimo estuviera exento y con incrementos de ingresos sucesivos aumentar paulatinamente el gravámen hasta gravar con 32% de impuesto los ingresos superiores al equivalente a dos salarios mínimos. Así que la tasa máxima es de 32% y lo que se sustituye en esta reforma, es que las empresas al pagar el 30% de ISR más un 5% sobre sus dividendos, de esta forma queda eliminando parcialmente del impuesto la tasa adicional del 5% sobre dividendos. Además de que se propuso eliminar algunos tratos preferenciales en ciertos sectores, como son: autotransporte, agricultura, pesca, silvicultura y editores de

libros. De manera que el Impuesto Sobre la Renta, sería igual en todos los sectores de la economía. También con el fin de mejorar la distribución de los dividendos de las empresas a los trabajadores y que estos también un impacto en el crecimiento de las mismas, se propuso la deducción hasta del 100% de las participaciones de los trabajadores en las utilidades (PTU).

A manera de comentario ¿esta nueva tarifa sería progresiva? También es conveniente preguntarse ¿si esta nueva tarifa realmente sustenta los principios de equidad y proporcionalidad en los términos aquí definidos? De antemano se sabe que el marco jurídico que rige al sistema fiscal mexicano en materia de impuesto sobre la renta tiene fundamentos en principios de proporcionalidad, es decir que el ISR, se establecerá a una tasa fija y esto determinara la proporcionalidad con respecto al monto del ejercicio fiscal en cuestión, es decir que ahora con una tasa fija máxima se abre un nuevo debate acerca de que si la reforma obedece al principio de proporcionalidad que rige al sistema fiscal mexicano. La cuestión que plantean algunos especialistas en derecho fiscal es que una tasa máxima no obedece del todo al principio de proporcionalidad que establece el artículo 31 constitucional fracción IV. Para dar una explicación fundamentalmente económica, en el transcurso de este capítulo se analizará si la reforma propuesta establece estos principios que hemos señalado durante todo este trabajo para explicarnos si realmente es una reforma óptima y que al ser una reforma óptima, puede o no, coincidir con los principios de proporcionalidad y de equidad que rigen al sistema tributario mexicano. Sin embargo, la medida de establecer una tasa máxima de impuesto sobre la renta obedece al principio de neutralidad impositiva en los términos planteados durante el desarrollo de está trabajo, y que aún podría darse una discrepancia entre la progresividad y proporcionalidad de los principios normativos que rigen el sistema tributario mexicano.

IV. 2. La distribución de la carga fiscal y la reforma fiscal; varios puntos para su discusión.

He señalado en capítulos anteriores, algunas de las debilidades estructurales que aún prevalecen en el sistema fiscal mexicano, también, cabe destacar algunos aspectos que las reformas fiscales aplicadas tenían como objetivo aumentar la recaudación fiscal y además algunas fueron instrumentadas en un contexto de estabilización y ajuste macroeconómicos. Ahora bien algo que se comenta con respecto a la reforma que se analiza en este capítulo es que esta reforma se caracteriza por ser un procedimiento fiscal cuyo fin es, recaudar más impuestos (principalmente el IVA). La finalidad de toda reforma fiscal es redefinir instrumentos de política fiscal para aumentar los ingresos del Gobierno, tratándose de una reforma eficiente ésta se determina de forma óptima, que no genere distorsiones en el comportamiento de los agentes económicos y el diseño de mecanismos de compensación, para quienes resulten perjudicados, son dos factores que han estado detrás de todas las discusiones. Sin embargo, no puede construirse un sistema fiscal más moderno, competitivo y eficiente, si no se

eliminan las distorsiones que hoy contiene, se diversifican las fuentes de ingresos, o se amplía la base tributaria, entre otras medidas. Por esta razón el diseño de programas de gasto público deben de contribuir a compensar a los agentes económicos que vean afectado el ingreso de su actividad económica

Por otra parte, para el caso de México ha preocupado un aspecto importante que es la sostenibilidad de las finanzas públicas (deuda interna, ADEFAS, pensiones de trabajadores del Estado y del sector paraestatal, PIRIDEGAS, entre otros, que se le conocen como Requerimientos Financieros del Sector Público (RFSP). “La economía mexicana, por medio de las políticas de ajuste macroeconómico y estructural han contribuido a que los RFSP, hayan disminuido, en proporción del PIB, de 1,2 % 0,2 % y de 5,9 % a 1,7%, respectivamente, en los últimos siete años. Estos esfuerzos también se han visto reflejados en un superávit primario y unos RFSP primarios relativamente estables. Asimismo, la deuda pública tradicional neta y la deuda amplia, como porcentaje del PIB, se han mantenido relativamente estables. De hecho, en 2004 la deuda externa neta fue la más baja de los últimos 32 años. Los niveles de deuda pública se comparan favorablemente en el contexto internacional, en donde la deuda de México se sitúa por debajo de los niveles registrados por muchas economías desarrolladas y de la mayoría de los países latinoamericanos”⁸⁴. Estas acciones, han demostrado que en México durante los últimos 5 años se ha logrado consolidar un panorama macroeconómico favorable, pero también la realidad y la necesidad de una reforma fiscal, obedecen al principio de que aún persisten debilidades estructurales dentro del sistema fiscal. Los bajos ingresos que genera como porcentaje del PIB limitan la capacidad del gasto del sector público.

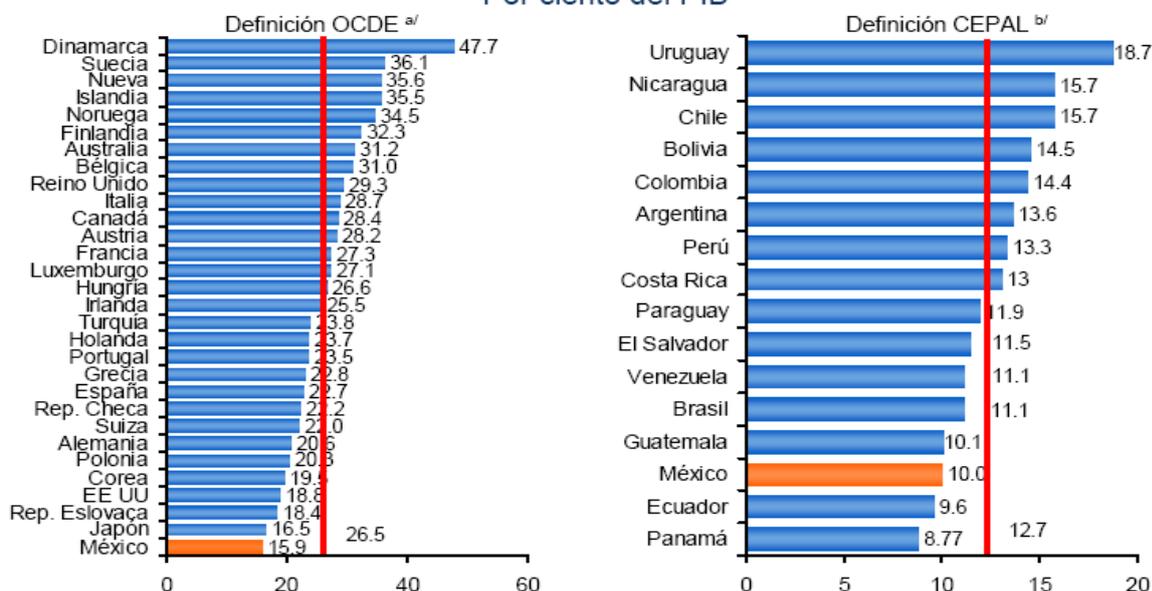
El problema estructural del sistema fiscal mexicano es sin duda resultado de los inconclusos objetivos de la política económica mexicana que se han heredado a raíz de los ajustes y los cambios estructurales, por esta razón, el problema tal vez no sean las tasas ni las cuotas impositivas, si no la forma en que se distribuye la carga fiscal y los sujetos que son cautivos de los impuestos, pero aún siendo más realista sobre el desempeño del sistema tributario mexicano el problema se extiende a que las nuevas reformas fiscales busquen consolidar una carga fiscal más equitativa. Los nuevos impuestos y las actualizadas reformas inciden nuevamente en quien ya es sujeto del impuesto, el problema es, que no existe la suficiente capacidad de ordenar o bien normar el sector informal de la economía, por lo que resulta esencial que una reforma fiscal, cuente con los instrumentos adecuados que combatan la informalidad y así mismo, que el sistema de cobro de impuestos sea más flexible para que las personas con actividad independiente, puedan acceder a realizar su contribución. La propuesta de generalización del IVA puede pensarse, como una medida que recae sobre todos los tipos de consumo, de los individuos (inclusive quien ya paga impuestos).

⁸⁴ Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del cuarto trimestre, Secretaría de Hacienda y Crédito Público; México, 2004.

IV.2.1. La competitividad del sistema fiscal mexicano en el ámbito internacional: Aspectos macroeconómicos.

Un punto clave en el cuál México haya consolidado un ambiente macroeconómico favorable es eliminar las distorsiones que genera un balance primario deficitario. En gran medida la renegociación de instrumentos de deuda del gobierno han logrado minimizar los efectos de las crisis económicas, además de la desincorporación de organismos paraestatales que requerían para su operación recursos públicos. La propia política fiscal y la reforma fiscal desde luego, en un sentido macroeconómico tienen por objetivo tres prioridades 1) la sostenibilidad de las finanzas públicas; 2) la prociclicidad de la política fiscal; y 3) la evolución y estructura de los ingresos públicos. Enfatizando en el tercer objetivo, el sistema fiscal mexicano encuentra una de sus principales debilidades al no generar los ingresos suficientes para su financiación, lo que limita la capacidad de gasto del sector público y es una estructura distorcionante para el resto de la economía. Algunas comparaciones internacionales nos permiten dimensionar estas debilidades. Como se observa en la gráfica 7.

Gráfica 7
Carga Fiscal en la OCDE y América Latina, 2004
Por ciento del PIB



Fuente: Los datos de la OCDE provienen de "Revenue Statistics 1965-2005", OCDE (2006), Cuadro 4 (Pág. 72). Los datos de América Latina provienen de CEPALSTAT, Estadísticas de América Latina y El Caribe, CEPAL (2006), disponible en www.cepal.org. Los datos para México provienen de "Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP, disponibles en www.shcp.gob.mx, y de "Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México" del INEGI, disponible en www.inegi.gob.mx/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/continuas/economicas/finanzas/2002-2005/EFIPEM2002-2005.pdf. El PIB de México corresponde al publicado por el INEGI en www.inegi.gob.mx.

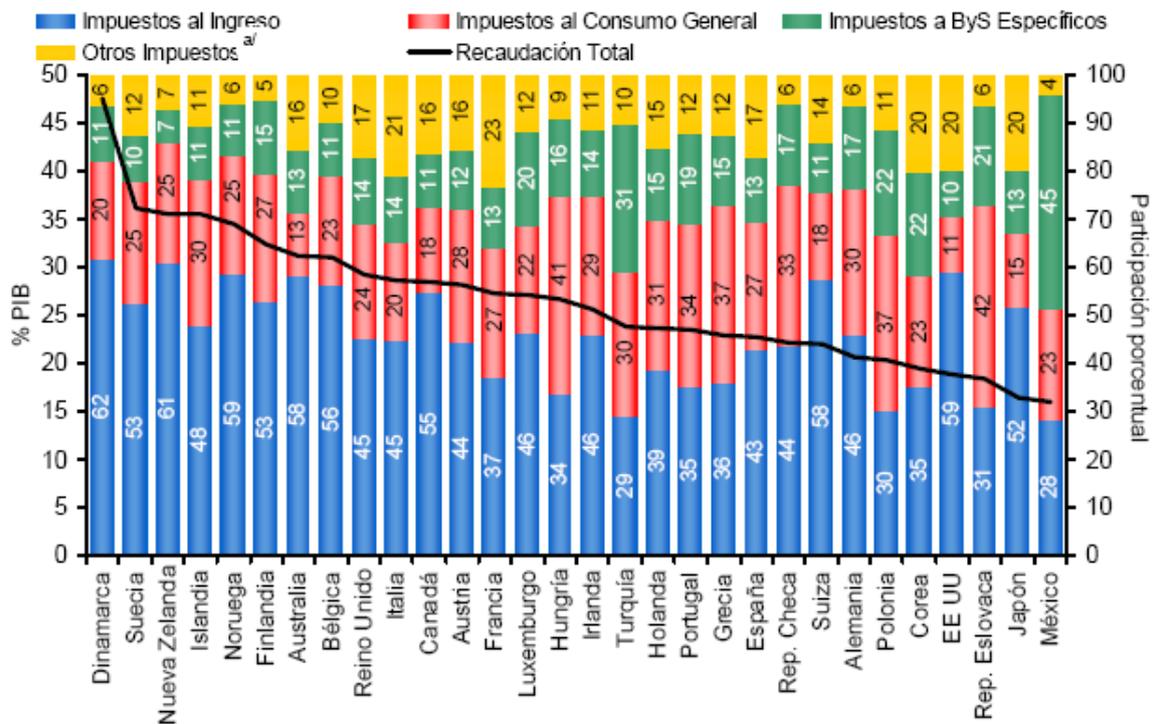
a/ La carga fiscal de la OCDE es a nivel Gobierno General, por lo que incluye la totalidad de los impuestos federales, estatales y locales y otras contribuciones de la misma naturaleza (derechos y aprovechamientos); excluye contribuciones a la seguridad social.

b/ La definición de la CEPAL de carga fiscal sólo considera los impuestos cobrados por el Gobierno Central, tanto petroleros como no petroleros; excluye contribuciones a la seguridad social.

México se compara desfavorablemente en términos de la carga fiscal y del nivel de gasto del gobierno. Mientras que en México la carga fiscal como porcentaje del PIB es de aproximadamente 15.9%, según el promedio de los países de la OCDE

Gráfica 8

Estructura de la Carga Fiscal en la OCDE, 2004
Por ciento del PIB, Participación porcentual



a/ Incluye impuestos a la nómina, al patrimonio y otros impuestos. En México, este rubro comprende los impuestos estatales a la nómina, el impuesto predial y otros impuestos y derechos estatales y municipales.

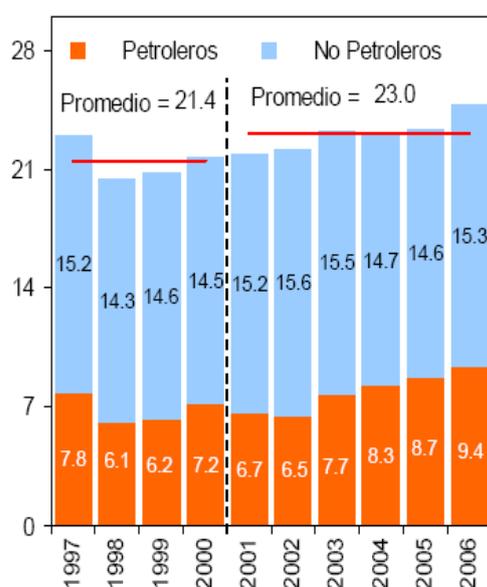
Fuente: "Revenue Statistics 1965-2005", OCDE (2006), Cuadro 8, Serie 1000 (Pág. 74), Cuadro 28, Serie 5110 (Pág. 84), Cuadro 30, Serie 5120 (Pág. 85). Los datos de México provienen de "Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública" de la SHCP, disponible en www.shcp.gob.mx, y de "Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México" del INEGI, disponible en www.inegi.gob.mx/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/continuas/economicas/finanzas/2002-2005/EFIPEM2002-2005.pdf. El PIB de México corresponde al publicado por el INEGI, disponible en www.inegi.gob.mx.

que se ubican en 26.5% del PIB y de los países latinoamericanos, según la CEPAL, el promedio de la participación de la recaudación fiscal es del 12.7% del PIB y este organismo, ubica a México con un 10.0% del PIB respectivamente. Esta fragilidad en los ingresos públicos impide que el gobierno cumpla con varias de sus funciones a un nivel satisfactorio. En México, los gastos del gobierno central alcanzan aproximadamente un 18 % del PIB, lo que está casi 15 y 6 puntos

porcentuales del PIB por abajo de lo que alcanzan en promedio los países de la OCDE y Latinoamérica, respectivamente. “Es evidente cómo, en contraste con las naciones más desarrolladas, México muestra niveles deficientes de recaudación por ISR personal, que alcanza alrededor de 2.6% del PIB en tanto que el promedio en los países de la OCDE es cercano a 10% del PIB. Sin embargo, esta deficiencia es compartida por varios países latinoamericanos, entre los que México no alcanza el nivel promedio, puesto que la recaudación fiscal apenas se ubica en el 10.0% del PIB. La comparación en el caso del IVA es menos favorable, pues en México se obtienen ingresos por este impuesto menores tanto a los de países desarrollados como a los latinoamericanos. Estos hechos ilustran la ventana de posibilidades que existen para ampliar la recaudación por IVA, en la que el atraso es considerable incluso con respecto a países con un producto per cápita inferior al de México”⁸⁵.

Gráfica 9

Por ciento del PIB



Cuadro 19

Por ciento del PIB y Porcentajes

Conceptos	% PIB		Estructura %	
	Promedio 1997-2000	Promedio 2001-2006	Promedio 1997-2000	Promedio 2001-2006
Ingresos Presupuestarios	21.4	23.0	100.0	100.0
Petroleros	6.8	7.9	31.8	34.2
No Petroleros	14.6	15.2	68.2	65.8
Tributarios	9.1	9.7	42.5	42.2
No Tributarios	1.4	1.3	6.7	5.8
OyE	4.1	4.1	19.0	17.8

Fuente: “Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública” de la SHCP. Se utilizaron las series acumuladas a diciembre de cada año (1997-2006), disponibles en www.shcp.gob.mx, que a continuación se describen: “Ingresos presupuestarios”, Serie XAB, “Ingresos petroleros”, Serie XAB21, “Ingresos no petroleros”, Serie XAB22, “Ingresos tributarios”, Serie XAB2210, “Ingresos no tributarios”, Serie XAB2230, “Ingresos de organismos y empresas”, Serie XAB2240. Las cifras del PIB a precios corrientes provienen del INEGI publicado en www.inegi.gob.mx.

La dependencia de los ingresos petroleros es otro de los factores de naturaleza estructural que requieren mayor atención. Alrededor de una tercera parte de los

⁸⁵ WERNER, Alejandro M. y Ursúa José F. “La Reforma fiscal en México, una asignatura pendiente”, en *Trimestre fiscal N°84*, INDETEC, Clasificación JEL:E62, H20, H60, ICE, México SHCP, Marzo -Abril de 2005 N°821 pp. 31-57.

ingresos del Gobierno Federal, provienen de fuentes directamente relacionadas con la evolución del precio del petróleo. Como se muestra en la tabla 19 y la gráfica 9, se observa que los ingresos petroleros son fundamentales para las finanzas públicas en México.

Sin embargo, esta dependencia estructural de los ingresos petroleros y dada la volatilidad del precio del petróleo observada en los últimos años, las finanzas públicas se encuentran sujetas a un importante grado de vulnerabilidad en sus ingresos. Pues su comportamiento, ha provocado “que los ingresos petroleros registren una desviación estándar anual cercana a 0,7 puntos porcentuales del PIB en los últimos quince años”⁸⁶. La evolución de los ingresos presupuestarios del gobierno federal en los últimos 6 años (2001-2006) alcanzaron en promedio 23% del PIB. De estos el promedio es de 34.2 % son ingresos petroleros y 65.8% son no petroleros (también estos datos se pueden ver en el cuadro A.3 y A5 del anexo estadístico). Dada la estrategia emprendida por el gobierno federal para fortalecer las finanzas públicas se observa que, el objetivo de la reforma fiscal (2001-2003) fue incrementar los ingresos tributarios del gobierno federal por cuatro alternativas 1) aumento de la base tributaria eliminando exenciones y privilegios fiscales, 2) mejoras en la eficiencia administrativa, 3) avances en la simplificación de los regímenes tributarios, 4) incrementos en la competitividad tributaria vía la recaudación de tasas marginales.

La importancia de seguir aumentando los ingresos tributarios, es todavía más clara a la luz de la reducción en ingresos asociados al comercio exterior, y los no recurrentes. Dado que a partir de la firma del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), entre 1990-1994 y 2001-2004, éstos se redujeron en promedio 0.6 y 1.0% del PIB, respectivamente.

Por tanto, es conveniente retomar la importancia de los ingresos tributarios, que éstos nuevamente redefinan el esquema tributario, bajo la estrategia de apertura comercial de México en este sentido las nuevas estrategias de reforma tributaria y de fortalecimiento de las finanzas públicas, recurren a incrementar la base tributaria por medio de estos impuestos, como se propuso en la reforma del 2000 con la generalización de la tasa del IVA al 15%. Ahora bien, la liberalización comercial ha tenido como consecuencia lógica una disminución en los ingresos tributarios provenientes de impuestos al comercio. Aunque el proceso inició desde 1986 cuando México entró al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) con la reducción de los permisos a importaciones, fue a partir de la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) que se profundizó en la eliminación de las barreras al comercio exterior. Es conveniente señalar que estas medidas, redujeron drásticamente los aranceles, lo que trajo como consecuencia la caída en los ingresos tributarios asociados a éstos.

⁸⁶ Idem. 85 p.255

IV. 3. Aspectos Microeconómicos.

El análisis del sistema fiscal mexicano y de la reforma fiscal, requiere ser visto también desde una perspectiva microeconómica, es preciso señalar que los aspectos microeconómicos se fundamentan en la incidencia del comportamiento de los agentes económicos. Dentro de estos aspectos, su análisis nos da una referencia básica para identificar las debilidades estructurales del sistema fiscal de las cuales, destacan cuatro aspectos: 1) competitividad de las tasas impositivas; 2) distorsiones en el esquema tributario; 3) evasión fiscal; y 4) distribución de la carga fiscal y del gasto.

IV.3.1. Competitividad de las tasas impositivas

En el contexto presente, las tasas impositivas en México son relativamente altas en el caso del ISR y bajas en el caso del IVA. Como puede verse en el cuadro 20, la tasa máxima de ISR personal en México es superior a la de Brasil, España o Canadá, y muy cercana a la de países como Argentina, Venezuela o Colombia.

En cuanto a la tasa general del IVA, la de México es baja si se compara con la de países desarrollados, e incluso es inferior a la de otros países latinoamericanos como Chile, Argentina, Colombia o Perú.

Cuadro 20					
Competitividad de las Tasa Impositivas en el Ámbito Internacional					
<i>País</i>	<i>ISR´1</i>	<i>IVA´2</i>	<i>País</i>	<i>ISR´1</i>	<i>IVA´2</i>
Argentina	35.0	21.0	España	29.0	16.0
Australia	47.0	16.0	Grecia	40.0	18.0
Brasil	28.0	15.0	India	42.0	21.0
Canadá	29.0	15.0	Japón	37.0	5.0
Chile	40.0	19.0	México	34.0	15.0
China	45.0	17.0	Perú	30.0	18.0
Colombia	35.0	16.0	Reino Unido	40.0	17.5
Corea	36.0	10.0	Rep. Checa	32.0	22.0
Costa Rica	30.0	13.0	Singapur	22.0	5.0
EE.UU	39.0	n.a	Taiwán	40.0	5.0
Ecuador	25.0	12.0	Venezuela	34.0	14.5

Fuente: Werner y Ursúa, p.258
Notas /1 Tasa máxima a personas físicas, /2 Tasa general, Con base a Revenue Statistics: 1965-2002, edición 2003, E.U; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Individual Taxes World wi de Summaries 2003-2004 and Corporate Taxes: worllwide summaries 2003-2004, pwc citado en World Development Indicator 2004, Banco Mundial; Goverment Finance Statistics; paginas de Internet locales; SHCP (los datos para México son de 2003).

La evolución del ISR empresarial en México, ha seguido la tendencia mundial hacia la disminución de tasas en búsqueda de incrementar su competitividad, aparentemente a un ritmo lento, si se compara con las reducciones que se han llevado a cabo en otros países.

Por ejemplo, entre 1997 y 2004, México redujo la tasa en un punto porcentual, mientras que Irlanda, la República Checa, Singapur y Hungría, lo hicieron en 23,5, 11,0, 4,0 y 2,0 puntos porcentuales, respectivamente, (ver cuadro 20).

Sin embargo, deben hacerse dos comentarios con respecto al caso de México: 1) además de la disminución de esta tasa, en 2002 se eliminó la retención del 5% sobre los dividendos pagados o utilidades distribuidas por las empresas, que estuvo vigente de 1999 a 2001 y elevaba la tasa efectiva del impuesto al 40% (ya que para estos años la tasa de ISR empresarial se aumentó del 34% al 35%); y 2) como se verá más adelante, la reducción de tasas en México continuará gradualmente en los próximos años, lo que se espera es impulsar una mayor competitividad.

Por último, debe destacarse que en la mayoría de los países que han mantenido constantes o han disminuido sus tasas, éstas siguen siendo inferiores a las que muestran los países que como México han optado por reducirlas.

IV.3.2. Distorsiones en el esquema tributario

Una de las características más nocivas del esquema tributario mexicano es la variedad de distorsiones que contiene. La mayoría de ellas se origina en regímenes especiales que se han introducido gradualmente, acumulándose en un sistema que hoy resulta complicado y que disminuye sensiblemente la recaudación con respecto a su potencial.

Las distorsiones más importantes, provienen de tratamientos especiales, exenciones, deducciones y subsidios salariales en el caso del ISR, y de productos sujetos a tasa cero o exentos como en el caso del IVA. En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, elabora un cálculo estimado del potencial de recaudación, en el cuál su marco legal se acata en el art. 33 de la Ley de Ingresos en el caso del año 2005, que a su vez, es enviado a la H. Cámara de Diputados así como los montos estimados para el siguiente ejercicio. Esto significa que existe una cifra del potencial de recaudación, a lo que se le ha denominado Presupuesto de Gastos Fiscales.

Por definición, el presupuesto de Gastos Fiscales comprende los montos que deja de recaudar el Erario Federal, por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales; condonaciones, facilidades, estímulos, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes, que en materia tributaria aplican a nivel federal.

Cabe hacer notar que el documento presentado por la SHCP, muestra en diversos cuadros los montos en que se incurren Gastos Fiscales, e indica algunas variables utilizadas para determinación de las mismas, pero no presenta la memoria de cálculo ni el desarrollo del método con todos los supuestos utilizados, por lo que se desconoce cómo se obtuvieron las cifras.

Por consiguiente, los Gastos Fiscales se refieren al costo de oportunidad en el que incurre el Fisco Federal, como resultado de mantener un régimen fiscal complejo y diferenciado, y de ninguna manera miden la labor de fiscalización que realizan las autoridades tributarias.

Los costos fiscales asociados a este concepto, son tangibles y se extienden a cierto tipo de actividades económicas como son: actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que no excedan 40 veces el salario mínimo extendido al año (ver Art. 109 Ley ISR) para incentivar la actividad agrícola, o la exención de tributación de los ingresos derivados de la enajenación de la casa habitación del contribuyente, o la exención de las aportaciones de los patrones, a la subcuenta de vivienda (Art. 109 Ley ISR) para ayudar al desarrollo de un mercado para viviendas.

También, existen exenciones encaminadas a desarrollar el sistema de pensiones y dotar de una mayor profundidad al mercado financiero como es la exención de las aportaciones de los patrones a la subcuenta de retiro o a la cuenta individual de ahorro para el retiro (ver Art. 109 Ley ISR). Incluso, con motivo de incentivar una disminución en el costo de capital (financiamiento mediante la bolsa de valores), se observa la exención de tributación de los ingresos derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas en la Bolsa de Valores (ver Art. 109 Ley ISR).

También, existen exenciones que tratan favorablemente a ciertos sectores sociales como son el caso de escritores, periodistas, pintores o músicos a través de la exención de ingresos que no excedan de 20 salarios mínimos elevados al año por retribuciones de publicación o reproducción de obra escrita y/o musical (ver Art. 109 Ley ISR). Por esta razón, muchas de estas exenciones deben ser analizadas con cuidado y tal vez, eliminarlas o ponerles restricciones aún mayores de las que existen, pues además de ser dudosa su justificación social, pueden crear posibilidades de arbitraje fiscal o incluso evasión.

Con respecto al impacto que genera este rubro en los ingresos tributarios del Gobierno Federal, a continuación se presenta el siguiente cuadro, el cual refleja la cifra que se deja de recaudar por concepto de este rubro como proporción del Producto Interno Bruto:

CUADRO 21 PRUPUESTO DE GASTOS FISCALES COMO % DEL PIB 2002-2005.					
<i>Concepto</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>
Totales.	5.33	6.36	5.75	6.78	7.25
ISR empresarial	0.84	1.56	1.67	2.71	1.11
ISR de personas físicas	1.87	1.72	1.54	1.54	3.74
Impuesto al Valor Agregado	1.70	1.89	2.01	2.00	2.00
Impuestos Especiales (IEPS)	0.89	0.82	0.33	0.18	0.18
Estímulos fiscales	0.03	0.37	0.20	0.24	0.22

Fuente: Con base a el presupuesto de gastos fiscales estimado por la SHCP, PIB estimado con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente, deflactor base 2005=100 que elaboró el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados. Para ver detalle de los regímenes especiales, exenciones y estímulos fiscales contenidos en este concepto, puede verse en al anexo estadístico, los cuadros B1, B2, B3, B4, B5 final de este capítulo.

Como se muestra en el cuadro anterior, El presupuesto de Gastos Fiscales, conlleva a una pérdida de recaudación en promedio desde 2002 hasta 2006 de aproximadamente 6.3 % del PIB. De esta cifra, 3.66% corresponde a ISR, 1.92% a IVA, 0.48% a impuestos especiales y 0,2 % a estímulos fiscales. Una vez conocidos los datos proporcionales del Presupuesto de Gastos Fiscales, estos obedecen a cambios circunstanciales de la legislación fiscal para cada ejercicio fiscal.

En el contexto internacional, México ocupa uno de los últimos lugares en recaudación fiscal hasta este momento hemos señalado que los ingresos tributarios del gobierno federal son aproximadamente del orden del 11% del PIB. Sin embargo la realidad nos muestra que una carga fiscal más equitativa revertería este problema y más el costo fiscal del sistema tributario mexicano que señalamos anteriormente en el presupuesto de gastos fiscales es del orden del 5.75% como proporción del PIB. Ahora bien esta parte que se deja de recaudar comparado en el caso de Chile es aún un poco más elevada.

La característica de mantener un sistema tributario más equitativo no resulta del todo de la eliminación de los estímulos, exenciones y privilegios fiscales, si no que el problema radica en la debilidad estructural del sistema tributario.

CUADRO 22 COMPARACIÓN INTERNACIONAL PROPORCIÓN DE LOS GASTOS FISCALES RESPECTO A LA RECAUDACIÓN POTENCIAL (% DEL PIB).						
País	Ingresos tributarios (A)	Periodo	Gastos fiscales (B)	Periodo	Recaudación potencial C=A+B	% D=B/C
Portugal	23.70	1995	056	1994	24.26	2.31
Alemania	23.30	1995	1.10	1994	24.40	4.51
Bélgica	31.60	2000	3.19	2000	34.79	9.17
Holanda	25.30	2001	2.57	2003	27.87	9.22
Australia	30.10	2001	4.00	2002-03	34.10	11.73
Austria	26.50	1995	4.09	1993	30.59	13.37
Francia	25.20	1995	4.73	1994	29.93	15.80
España	22.60	2001	4.85	2004	27.45	17.67
Argentina	10.90	2003	2.55	2004	13.45	18.96
Chile	16.30	2003	4.00	2004	20.30	19.70
Finlandia	32.70	1995	9.00	1993	41.70	21.58
E.E.U.U	21.80	2001	7.91	2004	29.71	26.62
Canadá1/	29.90	2001	11.38	2003	41.28	27.57
Irlanda	28.50	1990	12.58	1991-92	41.08	30.62
México 2/	11.58	2004	5.75	2004	17.33	33.18
México 3/	11.37	2003	5.75	2004	17.12	33.59
Reino Unido	31.00	2001	16.57	2003-04	47.57	34.83

Fuente:Revenue Statistics, 1965-2002, OCDE; Tax Expenditures Recent Experiences, 1996, OCDE; Base de datos de Tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); Estimación de los Gastos Tributarios en la República de Argentina años 2003 a 2004, Ministerio de Economía, Argentina; Tax Expenditures Statement 2003, Treasury, Australia; Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2002, Proyección 2003 y Proyección 2004, Servicio de impuestos internos, Chile; Tax Expenditures and Evaluations 2003, Department of Finance, Canadá; Tax Expenditures in the Netherlands, Ministry of Finance, Holanda; Tax Ready Reckoners and Tax Reliefs, HM Treasury, Reino Unido; Inland Revenue, Reino Unido; Estimates of federal Tax Expenditures for fiscal years 2004-2008, Joint Comité on Taxation, Estados Unidos, y Cuenta de la Hacienda Pública Federal, y Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2004.

1/ En el presupuesto de gastos fiscales de Canadá, se incluyen una serie de conceptos para los cuales no existe consenso sobre su carácter de gasto fiscal, por lo que el dato presentado podría sobreestimar el valor de los gastos fiscales. De eliminar estos tratamientos los gastos fiscales ascenderían a 7.771% del PIB.

2/ Los ingresos tributarios de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2004.

3/ Ingresos tributarios de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal de 2003.

4/ En Reino Unido, el documento de gastos fiscales reporta tanto gastos fiscales, como tratamientos estructurales y tratamientos de naturaleza mixta (parte de gasto fiscal y parte de tratamiento estructural), por lo que el costo total estaría sobreestimando el valor de los gastos fiscales. En particular los gastos fiscales representan 5.91% del PIB, los tratamientos de naturaleza mixta el 4.73% del PIB, mientras que los tratamientos estructurales, significaron 5.93% del producto.

Además de que las leyes fiscales aplicables resultan ser poco claras y de aquí en adelante si el presupuesto de gastos fiscales se mantienen en un nivel elevado es

sin duda resultado de la incertidumbre que genera el funcionamiento del sistema fiscal; además de que la experiencia de México en la instrumentación de reformas fiscales tienen un carácter resarcitorio y solo conlleva a evitar cualquier caída en la recaudación fiscal.

Sin duda alguna este es un problema que sólo una reforma fiscal óptima, equitativa y adecuada podría corregir en el mediano plazo. Para darnos una idea del potencial de recaudar impuestos del Gobierno Federal eliminando las distorsiones generadas por los tratamientos preferenciales y en comparación con otros países (como se incluye en el cuadro 22).

En consecuencia, el sistema fiscal mexicano debe de redefinir su organización y analizar profundamente su legislación tributaria ya que como se mencionan, los tratamientos fiscales diferenciados y regímenes especiales, favorecen la corrupción y malas prácticas de gobierno, que evidentemente distan de fortalecer el sistema tributario, además se deben proponer esquemas tributarios alternativos que contribuyan al fortalecimiento del propio sistema.

Ahora bien, la existencia de estos regímenes especiales, se debe justificar para fortalecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que ciertos contribuyentes están sujetos y no a quienes se benefician de ellos, fomentando prácticas como, la elusión y evasión fiscal.

IV.3.3. Evasión fiscal

En adición a la pérdida de recaudación potencial que generan las distorsiones contenidas en el esquema tributario actual, éstas promueven la evasión fiscal al dificultar el control y abrir oportunidades de incumplimiento. Para precisar este aspecto que persiste negativamente en la recaudación fiscal, es necesario analizar en qué grado persiste la evasión por los tipos de impuestos que he señalado; en primer lugar, será factible analizar los impuestos directos (ISR), se sabe que la modalidad del pago del ISR, se realiza de manera proporcional y progresivamente sobre diversos tipos de ingreso como lo son: salarios, utilidades, ganancias de capital e ingresos derivados de actividades profesionales (personas físicas), ingresos de la actividad mercantil (personas físicas y morales, incluyendo grandes contribuyentes). La modalidad de la reforma de 1989, al incluir el Impuesto al Activo, se supone que sería un impuesto que adicionalmente al ISR recaudara en proporción al stock del capital de las empresas, esta medida sin embargo, se aplicó para complementar la recaudación del ISR en lo que se tenía conocimiento de el grado de evasión por parte de los grandes contribuyentes, el cual era evidente. En cuanto al IVA, el costo asociado de la economía informal contribuye en una gran pérdida fiscal; en estos términos, conviene analizar cuáles son las causas estructurales del sistema económico que asocian esa perdida en la recaudación fiscal en su modalidad de evasión.

Por evasión, se entiende evitar ilegalmente el pago correcto de un impuesto, también, se puede definir como toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido y reglamentado por el Estado. Pero también, la evasión no sólo se da por la omisión del pago de una contribución, sino también cuando, por no hacer el pago total o parcial de la misma, se realizan deducciones o acreditamientos contra impuestos no autorizados por la ley.

Los beneficios de la evasión fiscal aumentan conforme es mayor la tasa marginal de impuestos. A mayores tasas impositivas, mayor será el gravamen impositivo y por tanto mayores serán los beneficios de los causantes que logren eludir o evadir el pago de los impuestos. “debe señalarse que, como afirma Tanzi (1987), son los sistemas fiscales los responsables de la economía subterránea, que no es sino la expresión de causantes que huyen de elevadas tasas impositivas, lo cual aumenta la corrupción en la economía”⁸⁷.

IV.3.3.1. Formas de evasión del ISR sobre salarios.

Para analizar esta cuestión, como se ha señalado en el presupuesto de gastos fiscales, éste contempla diversas exenciones en materia de retención de salarios y por consiguiente con fundamento en la ley de ISR a personas físicas asalariadas, la complejidad de la retenciones de este impuesto conlleva a un cierto nivel de incumplimiento es decir que en estos términos se observa que existe el problema de la evasión en la retención del ISR en los salarios.

Entre las diversas formas de evasión de este impuesto pueden señalarse las siguientes:

1. Manteniendo trabajadores por fuera de la nómina de las empresas;
2. Ocultando pagos de remuneraciones a los empleados y trabajadores que están en la nómina, ya sea abusando o haciendo un uso fraudulento o simulado de subsidios o exenciones impositivas, o haciendo pagos sin documentar en la contabilidad de las empresas;
3. Omitiendo el entero de impuestos que son legal y correctamente retenidos a los trabajadores de la empresa;
4. Cuando la empresa y sus trabajadores carecen de registro ante toda autoridad reguladora (empresas en la economía informal).

⁸⁷ Tanzi, V. y Milka Casanegra de Jantscher (1987), “Presumptive income taxation: Administrative, Efficiency, and Equity Aspects”. Fiscal Affairs Department, Fondo Monetario Internacional. *Working Paper* wp/87/54. opt. cit. DÍAZ, González Eliseo y Mendoza Cota Jorge Eduardo, La evasión del Impuesto Sobre la renta en la retención de salarios, Estudios Económicos, El Colegio de la Frontera Norte, México, enero de 2005, p.34, pp.90

De esta forma, la evasión del ISR sobre salarios recae principalmente en la responsabilidad del cumplimiento patronal. Así, por ejemplo, para evitar pagar impuestos en el caso particular de la retención de salarios, muchos contribuyentes pagan las remuneraciones salariales a los ejecutivos mediante acciones de la empresa en que laboran. La venta de acciones en Bolsa de Valores está exenta del pago de impuestos por consiguiente, tanto al recibir los títulos como al revenderlos, el empleado elude el pago del ISR

Otra modalidad frecuente, es el pago con vales de despensa que hacen las empresas, la ley autoriza hasta determinado monto pero, aquellas encuentran la forma de incrementar dicha cifra mediante simulaciones. El abuso en el otorgamiento de prestaciones exentas, se considera también una práctica frecuente, por lo que la Ley de ISR restringió la acreditación del subsidio fiscal a la proporción entre prestaciones gravadas y prestaciones totales, (incluyendo exentas) en las empresas. Se trata pues de ingresos que son ocultados o separados de los flujos monetarios habituales o contablemente registrados por las empresas y que por tanto son difíciles de medir o cuantificar, incluso mediante la aplicación de revisiones directas o auditorías contables. Para una estimación agregada de esas fugas de recursos, se tiene que recurrir al uso de indicadores macroeconómicos relacionados con el ingreso proveniente de las remuneraciones al trabajo.

IV.3.3.2. Determinación del pago del ISR sobre salarios.

De acuerdo al artículo 116 de la Ley del ISR, los patrones tienen la obligación de calcular y retener el impuesto a cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados conforme al procedimiento establecido en los artículos 177 y 178 de la misma Ley. El impuesto se calcula en lo que se conoce como una tarifa de dos tramos, compuesta por una cuota fija y una tasa marginal aplicable sobre la diferencia entre el ingreso percibido por el contribuyente, y el límite inferior del intervalo correspondiente a sus ingresos. Este artículo contiene una tabla de ingresos gravables donde se definen dichos intervalos de ingreso, la cuota y la tasa marginal.

Este impuesto bruto calculado mediante el artículo 177 se reduce todavía por la aplicación de subsidios. El impuesto neto se obtiene luego de deducir a el impuesto bruto el subsidio acreditable (artículo 178 de la Ley del ISR) y el crédito al salario (artículo 116 del mismo ordenamiento). El subsidio acreditable, sigue también la forma de la tarifa de dos tramos: se utiliza una cuota fija para los intervalos de ingreso definidos en el artículo 116 y una tasa de aplicación del subsidio correspondiente al impuesto marginal. Esta tasa de aplicación del subsidio, además, es ajustada por un parámetro que está determinado por la proporción entre las prestaciones gravadas y las prestaciones exentas que recibe el contribuyente de parte de su patrón.

Se llama tasa nominal, a la tasa resultante de la cuota fija más el impuesto marginal y tasa efectiva a la proporción entre el monto pagado de impuestos, una vez considerada la cuota fija, la aplicación de la tasa marginal sobre el ingreso excedente y la deducción de los subsidios (el subsidio acreditable más el monto del crédito al salario), y el ingreso gravable del contribuyente. La tarifa de dos tramos en la política fiscal, sirve para dar progresividad a la tasa impositiva efectiva, es decir, la tasa a la que es finalmente gravado el ingreso bruto de las personas. El riesgo de que esta progresividad del impuesto sea alterada por la aplicación de subsidios y exenciones es alto, especialmente cuando dicho subsidio se aplica en dos formas distintas, primero como subsidio acreditable y después como crédito al salario.

IV.3.3.3. Tasas marginales y efectivas del impuesto

Hay un principio de progresividad en el ISR que hace que la Ley determine diferentes tasas impositivas que varían con el nivel de ingresos. La tasa máxima ha venido descendiendo en los últimos años de modo que para 2004, ha alcanzado un nivel del 33%, y se han acordado ya mayores descensos para los años siguientes.

Las tasas efectivas difieren de las tasas nominales, aunque, en el límite, las tasas efectivas tienden a converger con la tasa marginal máxima para niveles muy altos de ingreso.

CUADRO 23				
Impuesto Sobre la Renta – Ingresos por salarios: Relación entre tasas nominales y tasas efectivas aplicadas a ingresos de 1 a 20 VSMG.				
Año	Promedio de Tasas Nominales 1/	Promedio de Tasa Efectivas 2/	Porcentaje de subsidio y exención	Brecha
	a	b	c = (a-b)	d = ((a/b)-1)
1996	20.0%	11.9%	8.1%	68.1%
1997	19.7%	11.4%	8.3%	72.8%
1998	19.7%	11.4%	8.3%	72.8%
1999	19.1%	10.7%	8.4%	78.5%
2000	19.1%	10.6%	8.5%	80.2%
2001	19.1%	10.6%	8.5%	80.2%
2002	19.5%	11.2%	8.3%	74.1%
2003	19.8%	11.6%	8.2%	70.7%

Fuente: Díaz y Mendoza, p.34

Como se observa en el cuadro anterior, “la tasa nominal promedio fue más baja entre los años 1999-2001, y hasta 2003 paulatinamente se ido recuperando en un margen muy reducido, para los contribuyentes que son sujetos de retención del ISR sobre salarios. Por otra parte también se observan incrementos en las tasas

efectivas, así pues que en el año 2000, esta tasa experimentaba un descenso que la ubicó en un 10.6% y al 2003 esta se colocó en 11.6%, teniendo una recuperación del 1 %⁸⁸, en términos comparativos; obsérvese que en 1996 esta tasa efectiva se ubicaba en 11.9%, por lo que en este concepto el ajuste de las tasa se sujeta a descensos marginales.

Los datos señalados anteriormente, muestran que el sistema impositivo basado en cuotas, tasas y subsidios aplicables a ciertos niveles de ingreso, reflejan signos de vulnerabilidad, en cuanto se considera al principio de proporcionalidad que fundamenta la política fiscal.

IV.3.3.4. Estimación de la evasión del ISR sobre salarios

Para precisar en la metodología del cálculo de la estimación de la evasión del ISR de los ingresos por salarios es necesario analizar los datos de la información disponible relativos a las remuneraciones contenidas en la Encuesta de Ingreso Gasto de los Hogares (ENIGH) ajustadas a cuentas nacionales para el periodo 1996 – 2002.

Cuadro 24					
Estimación de la Evasión del ISR de los Ingresos por Salarios					
(Millones de pesos)					
	a	b	C	d	e
Año	ISR Retenido a los ingresos por salarios 1/	Recaudación Potencial	Evasión b-a	Tasa de Evasión (c/b)*100	Evasión/PIB
1996	45752.5	63278.6	17526.1	27.7%	0.68%
1998	70539.0	89452.5	18913.5	21.1%	0.49%
2000	104,097.7	138048.6	33960.9	24.6%	0.62%
2002	145,523.6	171,755.0	26231.2	15.3%	0.40%

Fuente: Díaz y Mendoza, p.41.
1/Con base en los datos de la Cuenta e la Hacienda Pública Federal 1996-2002

Un estudio realizado por García y Cota, sustentan una metodología basada en la información anteriormente señalada de la cual, los autores obtuvieron la estimación de la evasión del ISR de los ingresos sobre salarios, asumiendo que el ingreso por salarios se descompone en los principales rubros que suelen

⁸⁸ DÍAZ, González Eliseo y Mendoza Cota Jorge Eduardo, “La evasión del Impuesto Sobre la renta en la retención de salarios”, *Estudios Económicos, El Colegio de la Frontera Norte*, México, enero de 2005, p.34, pp.90

considerarse para efectos fiscales., lo que permitió llegar a una estimación fundamental de ingreso gravable de los registros de la ENIGH. El ingreso gravable, se ajustaron a las cifras de las Cuentas Nacionales para que los datos de ENIGH fueran equiparables con las cifras macroeconómicas, descontando, los montos exentos de aguinaldo, reparto de utilidades y prima vacacional, por lo que, el estudio arrojó los siguientes resultados:

La recaudación observada, tiende a converger con la recaudación potencial en el período analizado. La tasa de evasión en 1996 fue de alrededor de 28% mientras que en el año 2002, fue de 15.3%. En la relación con el PIB, la evasión fiscal baja de niveles de 0.69% en 1996 hasta niveles de 0.43% del en el 2002.

Los datos arrojados en la tabla, sólo conllevan a las pérdidas fiscales que miden el grado de evasión del ISR sobre salarios y no representan el potencial de gastos y exenciones fiscales que apuntaba anteriormente, puesto que en este solo se concreta a los receptores de ingresos por concepto de salarios, que constituyen la base gravable para el calculo del impuesto, es decir que se excluyen las remuneraciones a los jornaleros agrícolas. Aquí se puede observar una condicionante para analizar los efectos distributivos del ingreso que muestra la ENIGH entre 1996 y el 2002 y de acuerdo con los criterios metodológicos de los autores de este estudio, en el total de la economía, durante el 2002 casi el 75% de la población ocupada percibió un salario inferior o igual a 5 salarios mínimos. Entre seis y 20 veces este indicador, obtuvo ingresos el 23 por ciento de los asalariados y sólo 2.6 por ciento percibió por encima de 20 veces el salario. Es una estructura muy concentrada del ingreso, pero antes, en 1996, según la misma fuente, era más concentrada todavía ya que el 76.3% ganaba menos de cinco salarios mínimos.

Si se considera sólo el sector formal de la economía la estructura de la distribución del ingreso es menos concentrada: en 2002 el 62 por ciento percibe menos de cinco salarios, 34 por ciento gana entre 6 y 20, y 4 por ciento de la población está por arriba de las 20 veces el salario mínimo.

IV.3.3.5. Evasión Fiscal por Ingresos de Actividades Profesionales y Empresariales.

La modalidad del cobro del Impuesto Sobre la Renta sobre actividades profesionales y empresariales, aparecen contemplados en el Título IV, Capítulo II de la ley del ISR. "Los ingresos empresariales, son aquéllos que se obtienen por la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. Los ingresos profesionales, son los obtenidos por la prestación de servicios profesionales y también incluyen las remuneraciones que deriven de

la prestación de un servicio personal independiente (Art. 120 de la Ley del ISR)⁸⁹. Están obligados al pago por estos ingresos aquéllos que los obtengan.

La ley, dispone tres regímenes de tributación, bajo este concepto: el régimen general, régimen intermedio y el régimen de los pequeños contribuyentes. Los contribuyentes que tributan bajo el régimen general, calculan sus bases gravables restando a sus ingresos los gastos que son necesarios para su obtención. Sin embargo, aquéllos que optaron por el régimen intermedio para personas físicas con actividades empresariales (pueden tener esta opción aquéllos que obtienen este tipo de ingresos siempre que éstos no superen, los 4 millones de pesos en el ejercicio anterior, Art. 134 de la Ley del ISR), calculan el impuesto como en el régimen general, pero tienen menores obligaciones contables y de registro. Éstos ingresan mensualmente un 5% de los pagos provisionales a las Entidades Federativas que optan por tributar según el régimen de los pequeños contribuyentes o REPECOS⁹⁰ (aquellos empresarios que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general con ingresos en el ejercicio anterior menores que 1.75 millones de pesos) calculan el impuesto aplicando la escala del Art. 138 de la Ley del ISR al total de los ingresos brutos que reciban en el ejercicio, menos cuatro veces el salario mínimo elevado al año.

La existencia de estos regímenes especiales, se justifica para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que ciertos contribuyentes están sujetos. En un principio, la escala del Art. 138 se calculó para que la cantidad pagada como impuesto fuera equivalente a la cantidad que se pagaría por el régimen general (al menos en promedio para todos los contribuyentes en este régimen). Ello presupone que la autoridad tributaria consideró en su momento un estimado de la relación entre ventas y utilidades que serían gravables en el régimen general.

Para tener una idea más clara de cómo funcionan los tres regímenes antes mencionados basados en la relación ventas-utilidades, cuyo principio se establece en el art. 138 de la Ley del ISR para el 2003, que determina la base gravable del impuesto; citando algunos ejemplos: "Si un empresario vende 1,500,000 pesos al año, la cantidad que debiera pagar es 28,726.11 pesos. Para que un empresario pagara esta misma cantidad en el régimen general en ese mismo ejercicio, su utilidad gravable debe de ser 206,952. Es decir, el 14% de sus ventas. Si un empresario vende 1,000,000 de pesos al año, en el régimen de pequeños contribuyentes pagaría 18,726. Para que un empresario pague la misma cantidad en el régimen general, su utilidad gravable debe ser 156,447. Es decir, el 15.6% de sus ventas. Repitiendo este mismo ejercicio para un empresario que vendiera

⁸⁹ Ley del ISR, ISEF, Agenda Fiscal para el 2003.

⁹⁰ El régimen de pequeños contribuyentes fue introducido en 1998 para incitar al sector informal a registrarse ante la Secretaría de Hacienda. Las tasas en este sistema se aplican de acuerdo con el ingreso bruto, pero en realidad son poco significativas, con un máximo de 2.5% de impuesto al ingreso bruto anual. En este régimen, lejos de incorporarse aquéllos que se dedican al sector informal, se han sumado quienes tributaban en otros regímenes más gravosos.

400,000 pesos al año, su tributación como pequeño contribuyente es equivalente a aquélla que resultaría en el régimen general si la utilidad gravable es el 15% de sus ventas. Para cualquier otro nivel de ventas, las conclusiones serían parecidas: si la utilidad gravable es alrededor del 15% de las ventas, tributar en el régimen de pequeños contribuyentes equivale aproximadamente a tributar en el régimen general”⁹¹. Sin embargo, si la utilidad gravable es mayor, existen pérdidas recaudatorias derivadas del estiramiento diferenciado de cada uno de estos regímenes.

IV.3.3.6. Estimación de la evasión del ISR por Ingresos de Actividades Profesionales y Empresariales.

Para conocer el resultado de la estimación de la evasión del ISR por Ingresos de Actividades Profesionales y Empresariales, se identificó y delimitó la base fiscal objeto de interés en la ENIGH. “De esta manera resulta necesario seleccionar tanto a los individuos como las fuentes de ingreso sujetas a impuesto de acuerdo a la Ley del ISR en su capítulo correspondiente a personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Así, la primera selección consistió en eliminar los ingresos no monetarios reportados en la encuesta, de forma que se trabajó sólo con los ingresos corrientes monetarios”.⁹² De tal forma que la información a la que los autores atribuyen la base gravable de este impuesto la simplifican de acuerdo a criterios de correspondencia entre individuos y una clasificación de acuerdo al empleo y a sus correspondientes fuentes del ingreso monetario, se resumen en los tres grandes grupos siguientes:

1. Ingresos por negocios propios.
2. Ganancias o utilidades.
3. Otros ingresos.

Cuadro 25				
Contribuyentes expandidos a Cuentas Nacionales y simulado a 2003				
Posición en empleo	Número de Perceptores de Ingreso en la ENIGH	Número de perceptores de ingreso (expandido)	Ingreso anula(miles de pesos)	Ingreso promedio anual (miles de pesos)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Cuanta Propia	6.903	9557242	591904226.9	62.5
Patrones ≤ 5	906	1383147	318114334.0	231.2
Patrones ≥ 5	148	270293	187527717.3	709.5
Total	7957	11210682	1097546278.3	98.8

Fuente: Idem. 91 p.34. Cálculos estimados con base en la ENIGH de 2003.

⁹¹ CANTALÁ, David, Sempere Jaime y Sobrazo Horacio, "Evasión Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas" Estudios Económicos, Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, México D.F., enero de 2005, pp.60.

⁹² Idem 106 p.34

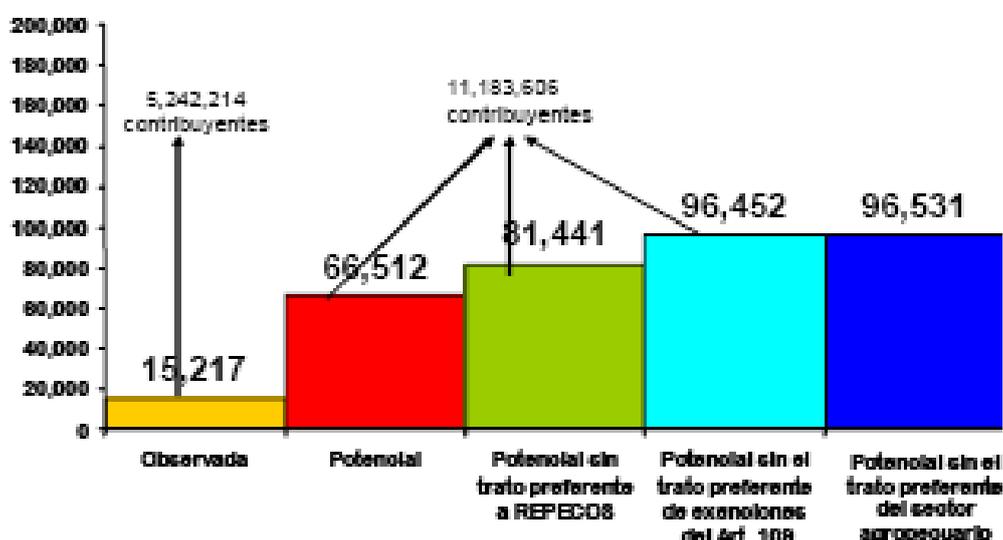
Como se observa en el cuadro anterior, el arreglo ajustado a Cuentas Nacionales muestra que el ingreso gravable por concepto de ISRPF con actividad empresarial y profesional abarca a los patrones y trabajadores por cuenta propia y los ingresos que le corresponden. Por lo tanto con base al estudio consultado anteriormente en donde ya se había determinado la base gravable del ISR sobre salarios y el cálculo de la evasión del mismo queda excluido y solamente quedan asentados los que se derivan de actividades empresariales y profesionales, así como también los rubros de ingreso que la misma Ley exenta.

Ahora bien, para mostrar los resultados de la evasión del ISRPF con actividad empresarial y empresarial, los autores de este estudio recomiendan que los ingresos netos deben calcularse "hacia atrás", de manera los ingresos brutos puedan ser estimados y de estos resulta la base del impuesto, así como también se emplearon las tarifas del impuesto y subsidios correspondientes a los artículos 177 y 178 de la Ley del ISR del 2003 y haciendo la distinción entre contribuyentes sujetos al régimen general y los sujetos al régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS), el resultado de este análisis precisa la base de recaudación por concepto de ISRPF con actividad empresarial y profesional.

Gráfica 10

Recaudación con las distintas Bases en ISRPF, 2003.

(Millones de Pesos)



Fuente: Ibidem.91, p.36

La valoración de la evasión de este impuesto corresponde en primer lugar en conocer la base gravable del impuesto que la ley dispone, además cabe precisar que esta sin duda conserva un número aplicable de exenciones, por lo que la base potencial de recaudación del impuesto precisa una base gravable más amplia (base gravable potencial eliminando subsidios y tratamientos preferenciales) de

los resultados de las estimaciones de estas recaudaciones potenciales, en los que se sustentó este estudio, los autores sugieren que en la ENIGH se reporta una buena cantidad de empresas con un número muy alto de empleados (hasta 120), mismos que muy probablemente tributan bajo el régimen de personas morales. En consecuencia, en los resultados que a continuación se presentan se excluyeron empresas de once o más trabajadores, lo que implicó que 9.26 por ciento de los perceptores se excluyeron de las estimaciones.

De las siguientes gráficas se puede observar los resultados de la evasión por régimen: general Y REPECOs, en donde la tasa de evasión estimada asciende al 77 por ciento que equivale al 0.76 por ciento del PIB. De los contribuyentes sujetos al Régimen General, la tasa de evasión es del 77, y como proporción del PIB la tasa de evasión es de 0.77 por ciento. En cuanto a los contribuyentes sujetos al Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOs), es aún mas alta pues se estima en un 89 por ciento con respecto a la recaudación observada y un 0.13 por ciento del PIB del ISR de personas físicas con actividad empresarial y profesional.

Los datos citados anteriormente, muestran su validez y se fundamentaron con referencia en la base de contribuyentes, que resulta de de la encuesta, misma que supera los once millones, en cuanto al registro de los contribuyentes para el año 2003 asciende a 5,242,214 contribuyentes tributando en este régimen. De esta forma, la información que sustentó el estudio citado, representa el 46% del total de contribuyentes y el número restante de contribuyentes, que corresponde el 54% restante de la base, se le reconoce como contribuyentes potenciales. Esto supone, que esta mayor proporción corresponde al sector informal, del cuál las autoridades hacendarias no cuentan con registro alguno.

IV.3.3.7. Evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

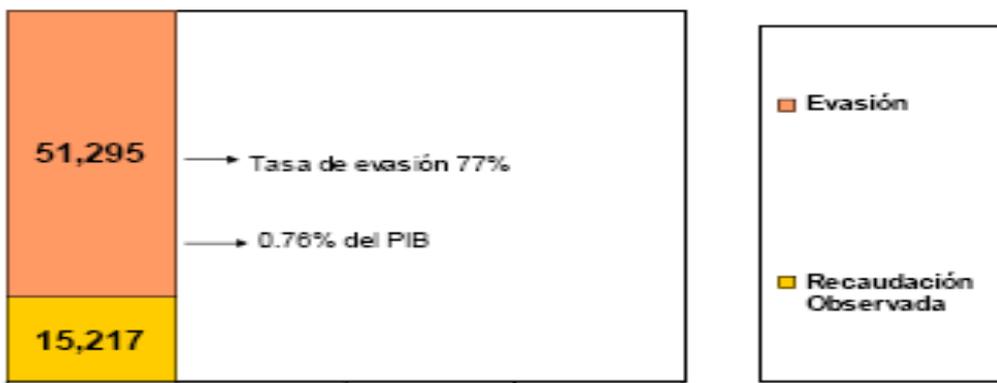
He puntualizado con anterioridad que el IVA representa la segunda fuente de ingresos tributarios del Gobierno Federal. Sin embargo cabe mencionar que el auge del IVA, tuvo un impacto significativo entre el período de 1983 a 1987. Las crisis económicas, han dado origen al uso restringido del IVA, por estas razones, este impuesto es tal vez uno de los que conservan el mayor número de tratamientos preferenciales y exenciones.

El intento de reforma fiscal propuesta en el año 2001, en la cual, se pretendía que el IVA tuviera una mayor productividad sobre la recaudación lograda. En el mejor de los escenarios, que auguraba la nueva reforma fiscal es que todas las operaciones del consumo de todos los agentes económicos, se gravaran gradualmente hasta llegar a la tasa general del 15%. Por lo tanto esta acción preveía que la recaudación potencial del IVA podría captar el equivalente al 9.2% del PIB.

Ahora bien, la base real en la cual el IVA ejerce una presión tributaria, es del orden del 5.6% del consumo total, asumiendo las exenciones que ya se han establecido en el presupuesto de gastos fiscales referente al IVA. Esto nos da una referencia básica del margen de la base tributaria del IVA. Como puntualizaré mas adelante, el régimen fiscal diferenciado en lo que concierne al IVA, se ha aplicado con la finalidad de no generar distorsiones en los precios de consumo final que afectan principalmente a los consumidores, de bajos ingresos. A pesar de que en efecto existe un grado de evasión significativo del IVA, la reforma propuesta en el 2001, tiene que analizarse con mucho detenimiento, debido a que existen muchos productos con tasas cero o exentos de IVA, pero que en realidad deben pagar el impuesto. Este es el caso de algunos alimentos procesados, que no están en la canasta básica de consumo, como son gomas de mascar, jugos y bebidas procesadas entre otros productos. En consecuencia es posible afirmar que una disminución de la tasa del IVA tiende a beneficiar a los sectores más ricos de la población

Gráfica 11

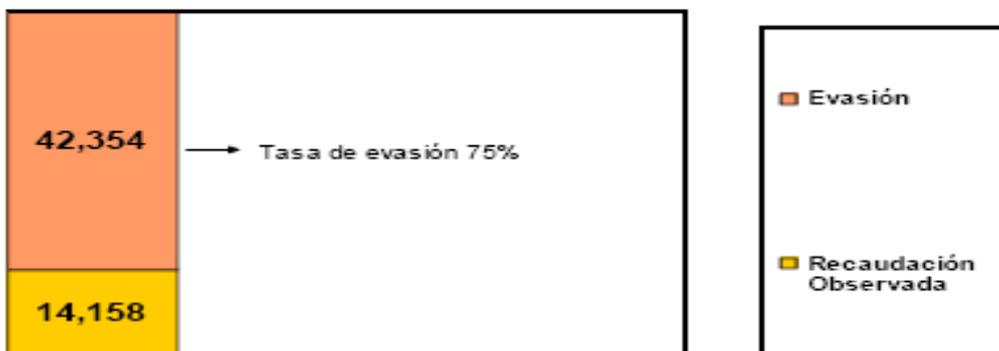
Evasión Fiscal en ISRPF, 2003.
(Millones de pesos).



Fuente: Ibidem 91 p.38

Gráfica 12

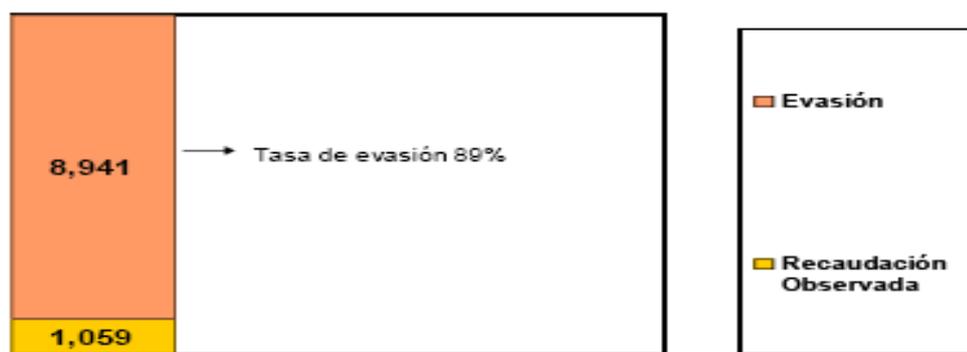
Evasión Fiscal en ISRPF, 2003, Atribuible a Contribuyentes Sujetos al Régimen General.
(Millones de Pesos)



Fuente: Ibidem 91 p.38

Gráfica 13

**Evasión Fiscal en ISRPF, 2003, Atribuible a REPECOS.
(Millones de Pesos)**



Fuente: Ibidem 91 p.39

La reforma fiscal que incluye la eliminación de exenciones y tasas cero, resulta de una vieja discusión con el fin de fortalecer la recaudación tributaria. Sin embargo, hay que reconocer que el esquema tributario actual fomenta la economía informal, el cuál, ha generado un submercado alterno al sector formal. Y es evidente que esta acción, repercute negativamente en la recaudación tributaria. Un estudio del CIDE, basado en la Encuesta Nacional de Ingreso Gasto de los Hogares (ENIGH), identificó, “en primer lugar, el gasto de productos sujetos a gravámen de IVA en el sector informal es de \$ 8,576 millones de pesos, cifra que representa el 40% del gasto total realizado en el comercio ambulante (el 60% de los productos que se venden en este sector de por sí no causan IVA). De aplicarse, el IVA a la cantidad gravable, entonces se da el hecho que \$ 1,118 millones de pesos hubieran sido recaudados. Esta cantidad representa el 0.18% del PIB”⁹³, y se resume en el cuadro siguiente:

Cuadro 26	
Estimación de la Evasión del IVA en el Sector Informal	
Gasto en comercio ambulante	\$ 21,771 millones de pesos
Gasto que pagaría IVA	\$ 8,576 millones de pesos
Recaudación potencial de IVA	\$ 1,118 millones de pesos
Recaudación con respecto al PIB (informal)	0.00181
Fuente: Hernández y Zamudio, p.7	

⁹³ HERNÁNDEZ, Trillo Fausto y Zamudio Carrillo Andrés, “Evasión Fiscal en México: El caso del IVA”, Centro de Investigación y Docencia Económicas, CIDE, México D.F, Enero 2004. <http://www.sat.gob.mx..>

Por otro lado, hay que tomar en cuenta que los empleos del sector informal serían absorbidos por el sector formal (encuesta de empleo urbano -INEGI). Esta inclusión, de acuerdo a la SHCP, le costaría al fisco 0.087 por ciento del PIB, debido a que predominarían trabajadores que ganarían menos de tres salarios mínimos, por lo que la SHCP tendría que aplicar el crédito al salario. “Si consolidamos estas dos cifras (0.18 – 0.087), entonces tenemos que el fisco recaudaría alrededor de \$ 559 millones de pesos adicionales, es decir el potencial de IVA recaudado (\$ 1,118 millones de pesos) menos lo que tiene que poner por el crédito al salario de los nuevos empleos formales. Al final, Hacienda recaudaría alrededor de 0.093% del PIB”⁹⁴. Como lo han sugerido los autores, este cálculo considera un efecto por desvío del consumo desde el comercio ambulante hacia el establecido. Habría que añadir un ligero incremento en la recaudación del ISR proveniente de un incremento en las ventas del comercio formal, aportaciones a la seguridad social, gasto de electricidad que los ambulantes no pagan, entre otros factores negativos, con lo que el beneficio a la sociedad de este tipo de comercio pudiera ser aún mayor.

IV.3.4. Distribución de la carga fiscal y del gasto⁹⁵.

Este apartado, resulta de una referencia valiosa de información tributaria. Ya que a continuación, se describe con mayor predicción técnica y estadística, la distribución del pago de impuestos, a través de la política tributaria, así como también los bienes y servicios públicos recibidos a través de la política de gasto en los hogares de México (con base en la información de la ENIGH), y de los beneficios del gasto público por deciles de familias, durante el año 2004.

IV.3.4.1. Carga fiscal e incidencia del ISR.

El objetivo central es conocer la incidencia de los impuestos sobre el ingreso de las familias, por lo que la variable seleccionada para estimarla es el ingreso bruto (autónomo). “La definición de ingreso utilizada para las estimaciones es la de “ingreso permanente”⁹⁶, es decir, el ingreso que una familia espera en un horizonte de largo plazo para mantener una trayectoria estable de consumo en el tiempo. El resultado de usar esta definición de ingreso para estimar la incidencia de los impuestos es que disminuye la regresividad e incrementa la progresividad de los impuestos indirectos que cuando se mide sólo el impuesto al ingreso

⁹⁴ Idem. 93 p.9

⁹⁵ Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Documento del artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2006, referente a la “Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de Hogares y Personas”, en Trimestre fiscal N°84, <http://www.indetec.gob.mx>, Enero de 2005.

⁹⁶ De acuerdo a esta teoría, las tasas de ahorro suben cuando sube el ingreso transitorio, pero no cuando crece el ingreso permanente.

personal corriente. En este sentido, hay que considerar que la base gravable se compone de distintas fuentes de ingreso y que éstas a su vez se encuentran sujetas a distintos tratamientos impositivos". El ingreso permanente se refiere al ingreso recurrente que permite mantener un nivel de consumo constante en el tiempo, esto es, aquellas percepciones de frecuencia regular que no poseen un componente variable. Por lo tanto la incidencia fiscal del ISR, reconoce en la ENIGH las siguientes fuentes de ingreso, que se detallan a continuación.

Cuadro 27 Clasificación del Ingreso en la ENIGH	
Concepto	Rubros de Ingreso
Ingresos por Salarios	Sueldos Salarios o jornal Destajo Comisiones y propinas Horas extras
Aguinaldo y premios	Incentivos, gratificaciones o premios Aguinaldo, Bono, percepción adicional o sobresueldo.
Primas vacaciones y prestaciones	Primas vacacionales y otras prestaciones en efectivo
PTU	Reparto de utilidades
Ingresos por honorarios	Prestación de servicios Alquiler de tierras y terrenos Alquiler de casas, edificios, locales y otros inmuebles
Ingreso por actividades empresariales	Negocios industriales Negocios comerciales Producción agrícola Producción pecuaria y derivados Producción forestal Recolección de flora, productos forestales y caza Acuacultura y pesca Intereses de bonos, acciones y cédulas Alquiler de marcas, patentes y derechos de autor Otros ingresos por renta de la propiedad no considerados en los anteriores Ingresos provenientes de otros países
Ingreso por intereses	Intereses de inversiones a plazo fijo Intereses de cuentas de ahorro Intereses de préstamos a terceros.
Fuente: Encuesta Nacional de Ingreso Gasto de los Hogares (ENIGH), INEGI, México 2004, www.inegi.gob.mx	

Como se observa en la tabla anterior, el ISR total resulta de agregar las contribuciones al ISR de cada fuente de ingreso. El ingreso por intereses se presenta neto de impuestos y no se acumula con otros tipos de ingreso, su recuperación de aplicar el siguiente factor: $1/1-0.20 = 1.25$, donde 0.20 es la tasa a

la que se grava el ingreso por intereses. El siguiente paso, consiste en determinar el ingreso, adecuando la carga fiscal y de seguridad social vigente en 2004, de acuerdo con la siguiente tabla.

Cuadro 28	
Régimen Fiscal y de Seguridad Social 2004	
Concepto	Fuente
Ingreso exento	Art. 109 LISR
Aguinaldo, premios	Art. 109 LISR
Primas vacacionales y prestaciones	Art. 109 LISR
Ingreso por intereses	Art. 180 LISR
Ingreso por honorarios	Art. 183 LISR
Ingreso por actividades empresariales	Art. 120 LISR
Tarifas, subsidios y crédito al salario	Tablas del impuesto anual del 2004
Régimen de seguridad social	Régimen financiero de la Nueva Ley del Seguro Social

Idem. 95, p.23

Para determinar el ingreso de las personas físicas asalariadas, se consideró el salario mínimo vigente, hasta diciembre de 2004 que fue de 43.7 pesos diarios.

El Seguro Social, comprende el régimen obligatorio y el voluntario. Por lo aquí se expone, sólo se considera el régimen obligatorio y las contribuciones aportadas por los trabajadores.

En este sentido, las aportaciones a la Seguridad Social por parte del trabajador se componen del Seguro de Enfermedades y Maternidad, el Seguro de Invalidez y Vida, y el Seguro de Cesantía y Vejez; para su estimación se consideró la información de régimen financiero de la Nueva Ley del Seguro Social en lo correspondiente a las cuotas aportadas por los trabajadores.

Los montos correspondientes al SAR e INFONAVIT se supone son asumidos en su totalidad por el patrón. Se parte de que todos los trabajadores, al menos, perciben un salario mínimo. Todos los cálculos correspondientes al subsidio y crédito al salario se realizaron de acuerdo al régimen que aplicaba en el último trimestre de 2004.

Una vez clasificada la base de datos por fuentes de ingreso, sueldos y salarios, honorarios, actividades empresariales e intereses, y recuperar el ingreso antes de impuestos, se obtuvo la composición del ingreso de las familias por decil de ingreso (como se observa en el cuadro 29):

En el cuadro 29 se observa lo siguiente: Ha disminuido la participación del primer decil en ingresos por salarios. El resto de las composiciones de ingresos no difiere sustancialmente por sus fuentes de ingreso, en todos los casos, el décimo decil

concentra la mayor proporción del ingreso total. También se explica que la composición del ingreso por salarios es mucho más uniforme que el resto de las fuentes de ingreso. Ahora bien, dependiendo del orden de los ingresos, aproximadamente el 80% del ingreso por intereses se concentra en el decil de las personas con mayores ingresos; esta estructura refleja la desigualdad en el acceso en el acceso a servicios formales y en la distribución de la riqueza.

En 2004, la recaudación total del ISR (incluye IMPAC), ascendió a 345,217.5 millones de pesos, de los cuales 23.1% corresponde a la recaudación proveniente

Cuadro 29
Composición porcentual del ingreso bruto de las familias
Por tipo de ingreso

Deciles de ingreso		Asalariados	Honorarios	Actividad empresarial	Intereses
Ordenado por ingreso per cápita	Hogares				
	I	0.90	1.64	3.82	0.37
	II	2.75	3.83	5.14	0.27
	III	3.58	3.99	6.17	0.00
	IV	4.82	4.19	8.08	8.24
	V	5.71	6.70	8.26	3.51
	VI	7.43	7.71	9.01	1.82
	VII	9.29	8.48	11.49	0.77
	VIII	11.23	11.27	12.53	3.08
	IX	16.24	12.41	14.23	9.61
	X	38.07	39.99	21.27	72.52
Total*	100.00	100.00	100.00	100.00	
Población	I	0.63	1.18	3.18	0.35
	II	1.98	2.67	3.97	0.13
	III	2.79	3.72	5.34	0.17
	IV	3.84	3.44	6.00	0.07
	V	4.76	5.00	8.82	8.24
	VI	6.25	7.00	8.00	3.55
	VII	8.14	7.88	9.88	1.82
	VIII	10.92	11.24	12.04	1.83
	IX	15.98	13.82	16.64	7.54
	X	44.72	44.26	26.02	76.30
	Total*	100.00	100.00	100.00	100.00

*El total puede no sumar debido al redondeo.

Fuente: Ibidem, 95, p.24, con base en los datos de la ENIGH 2004

de las empresas y resto. En este sentido para una mayor precisión de la estimación del pago del ISR dada la composición del ingreso anteriormente explicada, debe observarse un aspecto en el cual no todas las familias cuentan con ingresos derivados de las ganancias de capital, por lo tanto, se asume que la distribución de la carga fiscal del ISR, incide en los grandes contribuyentes es decir las empresas o bien decirlo en las familias de mayores ingresos

En el siguiente cuadro, se muestra la contribución de las familias al pago del ISR y a la seguridad social (SS).

En estos ordenamientos, se observa que las familias del décimo decil son aquellas que soportan la mayor carga del impuesto, en tanto que los primeros

Cuadro 30

Contribución a la recaudación del ISR (resto) y de la Seguridad Social por deciles
(pesos de 2004)

Decil de Ingreso	Ordenado por Ingreso per cápita				
	Contribución a la recaudación del ISRR (%)	Incidencia del impuesto* (%)	Contribución a la recaudación de la SS (%)	Incidencia de la SS* (%)	
Hogares	I	0.9	8.1	1.08	0.23
	II	2.2	11.6	2.87	0.34
	III	3.1	13.7	3.58	0.36
	IV	4.2	14.7	4.83	0.38
	V	5.6	16.4	5.73	0.38
	VI	7.0	17.7	7.44	0.43
	VII	9.1	18.9	9.48	0.45
	VIII	11.4	19.6	11.80	0.46
	IX	14.5	20.4	17.16	0.55
	X	41.9	25.1	36.23	0.50
Tot/prom**	100.0	20.0	100.00	0.46	
Población	I	0.7	7.9	0.78	0.21
	II	1.6	10.9	2.11	0.33
	III	2.7	13.6	2.82	0.32
	IV	3.0	13.4	3.83	0.40
	V	5.1	16.4	4.77	0.35
	VI	6.0	17.0	6.28	0.41
	VII	7.5	17.8	8.18	0.44
	VIII	10.6	19.0	11.20	0.46
	IX	15.6	20.1	16.76	0.50
	X	47.3	24.5	43.27	0.51
Tot/prom**	100.0	20.0	100.00	0.46	

Fuente: ibidem. 95, p.27, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004.

deciles de ingreso representan aproximadamente un 3% del total. Bajo este criterio, las contribuciones a la Seguridad Social se asemejan a la distribución del ingreso.

En el cuadro 30-A, se presenta la estimación de la carga fiscal considerando sólo los ingresos de los perceptores que reportaron tener algún tipo de seguridad social (sólo ingresos que provienen del sector formal), es decir, derechohabientes de cualesquiera de los sistemas de seguridad social, en donde se asume que estos son los únicos ingresos que pagaron impuestos.

La distribución de la carga fiscal en este escenario muestra el efecto del subsidio fiscal y del crédito al salario, ya que la mayoría de los ingresos considerados en esta estimación están conformados por sueldos y salarios. Bajo este supuesto, a partir del quinto decil las contribuciones son positivas, donde más del 80% de la recaudación de ISR proviene de los últimos dos deciles de ingresos. Estas dos

estimaciones muestran la máxima y mínima incidencia del ISR y su distribución entre hogares y personas.

Cuadro 30-A

Contribución a la recaudación del ISR (resto) y de la Seguridad Social por deciles
(pesos de 2004)

Decil de Ingreso		Ordenado por Ingreso per cápita			
		Contribución a la recaudación del ISRR (%)	Incidencia del impuesto*	Contribución a la recaudación de la SS (%)	Incidencia de la SS*
Hogares	I	-0.1	-10.8	0.2	1.49
	II	-0.6	-5.3	1.6	1.47
	III	0.0	-0.1	2.2	1.19
	IV	0.4	1.3	3.4	1.27
	V	0.4	1.2	4.9	1.38
	VI	1.9	3.5	7.1	1.36
	VII	4.1	5.6	10.1	1.44
	VIII	9.3	9.0	12.4	1.26
	IX	20.1	12.0	19.9	1.23
	X	64.6	18.4	38.3	1.14
	Tot/prom**	100.0	11.8	100.0	1.23
Población	I	-0.1	-10.7	0.1	1.47
	II	-0.4	-6.0	1.0	1.50
	III	0.0	0.0	1.7	1.15
	IV	-0.1	-0.5	2.5	1.32
	V	0.2	0.8	3.9	1.35
	VI	1.1	2.6	5.4	1.35
	VII	2.4	3.8	8.1	1.37
	VIII	7.1	7.5	12.1	1.34
	IX	16.7	10.5	18.7	1.23
	X	73.1	17.6	46.4	1.17
	Tot/prom.**	100.0	11.8	100.0	1.23

Fuente: ibidem. 95, p.29, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004.

IV.3.4.2. Carga fiscal e incidencia del IVA.

El esquema del IVA aplicado durante 2004 grava los bienes y servicios con diferenciadas: tasa cero, exentos (tasa implícita entre la tasa cero y la tasa general), del 10% y una tasa general del 15%. La ENIGH 2004 agrupa las localidades de acuerdo al número de habitantes adicionalmente permite clasificar el gasto ejercido por habitante y lugar de compra, identificar el gasto en establecimientos que no necesariamente deben estar registrados. Se considera que en las localidades de menos de 2,500 habitantes la presencia fiscal es limitada, por lo que el gasto realizado en dichas comunidades, en su gran mayoría, es informal. Adicionalmente, se considera que el gasto realizado en mercados y tianguis (establecimientos sin posiciones fijas), es informal.

Sin embargo, la base gravable del IVA no se integra de esa manera, por lo que para obtener la distribución de la aportación a la recaudación del IVA, es necesario reconstruirla. En los cuadros 31 y 32, se muestra la distribución del gasto de las familias dividido por tasa del IVA a la que está sujeto.

Cuadro 31

**Composición del gasto familiar
Por tipo de tasa (%)**

Deciles de ingreso		General	Cero	Exentos	Total*
Ordenado por ingreso per cápita	Hogares				
	I	46.5	35.6	17.9	100.0
	II	43.1	35.1	21.7	100.0
	III	45.8	33.9	20.3	100.0
	IV	50.0	30.0	20.1	100.0
	V	51.1	28.0	20.8	100.0
	VI	53.3	25.3	21.4	100.0
	VII	56.4	22.5	21.1	100.0
	VIII	59.1	19.9	21.0	100.0
	IX	61.9	15.4	22.6	100.0
	X	67.6	10.3	22.1	100.0
Prom.	59.2	19.2	21.6	100.0	
Población	I	45.7	38.0	16.4	100.0
	II	42.6	35.6	21.8	100.0
	III	44.7	34.5	20.8	100.0
	IV	48.6	30.7	20.7	100.0
	V	50.2	29.2	20.5	100.0
	VI	51.3	27.6	21.1	100.0
	VII	55.1	24.3	20.6	100.0
	VIII	56.9	21.5	21.6	100.0
	IX	61.5	17.0	21.4	100.0
	X	66.6	11.1	22.4	100.0
	Prom.	59.2	19.2	21.6	100.0

Fuente: ibidem. 95, p.32, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004

La relación es inversa entre el gasto gravado con la tasa general y el gravado con tasa cero, es decir, las familias gastan más en productos gravados con la tasa general conforme su ingreso es mayor, mientras que el gasto a tasa cero es mayor en los primeros deciles, en ambos casos como proporción del gasto total. En lo que se refiere al gasto en bienes y servicios exentos, el comportamiento es el mismo que en el caso de la tasa general, el gasto en estos bienes es mayor en los últimos deciles como proporción del gasto total.

Una vez obtenida esta división del gasto, se compara el valor teórico del IVA por deciles con respecto al total, y de esta manera se obtiene la participación de las familias a la recaudación del IVA. A continuación se presentan los resultados:

Cuadro 32

Contribución a la recaudación del IVA total y por tipo de tasa, por deciles

Decil de ingresos	Ordenado por Ingreso per cápita									
	Contribución (%)			Incidencia						
	Total	TG	Tex	% del Ingreso			% del Gasto			
				Total	TG	Tex	Total	TG	Tex	
Hogares	I	1.1	1.0	1.5	1.7	1.6	0.1	7.92	7.26	0.66
	II	2.2	2.1	4.2	2.0	1.8	0.2	7.20	6.40	0.81
	III	3.0	2.9	5.5	2.4	2.1	0.2	7.55	6.76	0.79
	IV	4.0	3.9	6.3	2.5	2.3	0.2	8.22	7.47	0.76
	V	5.3	5.1	8.5	2.8	2.5	0.3	8.38	7.59	0.78
	VI	6.7	6.5	10.3	3.0	2.7	0.3	8.80	8.01	0.79
	VII	8.5	8.3	11.5	3.2	2.9	0.3	9.36	8.61	0.75
	VIII	11.0	10.9	13.0	3.4	3.2	0.2	9.65	8.99	0.67
	IX	16.6	16.7	15.3	4.2	3.9	0.2	10.10	9.55	0.55
	X	41.6	42.7	24.0	4.4	4.3	0.1	11.29	10.91	0.38
Total*/ Prom.	100.0	100.0	100.0	3.6	3.4	0.2	9.90	9.32	0.58	
Población	I	0.7	0.7	0.9	1.5	1.4	0.1	7.67	7.10	0.57
	II	1.6	1.5	3.0	1.9	1.7	0.2	7.21	6.39	0.82
	III	2.5	2.4	4.6	2.3	2.0	0.2	7.40	6.60	0.80
	IV	3.2	3.1	5.3	2.6	2.3	0.3	8.05	7.26	0.79
	V	4.2	4.0	6.8	2.4	2.2	0.2	8.23	7.44	0.79
	VI	5.6	5.4	8.9	2.9	2.6	0.3	8.46	7.68	0.79
	VII	7.4	7.2	10.6	3.2	2.9	0.3	9.04	8.28	0.76
	VIII	10.2	10.0	13.6	3.3	3.0	0.3	9.44	8.70	0.74
	IX	16.3	16.3	16.2	3.8	3.6	0.2	10.03	9.45	0.58
	X	48.2	49.4	29.9	4.5	4.3	0.2	11.09	10.69	0.40
Total*/ Prom.	100.0	100.0	100.0	3.6	3.4	0.2	9.90	9.32	0.58	

TG: tasa general

Tex: tasa exentos

Fuente: ibidem. 95, p.34, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004.

La carga fiscal del IVA en bienes y servicios gravados con la tasa general es un reflejo de la distribución del ingreso, pues contribuyen en mayor medida los deciles de más altos ingresos. En el caso del gasto destinado a bienes y servicios exentos presenta la misma tendencia, lo que adicionalmente implica que el mayor subsidio implícito que conlleva este régimen lo aprovechan en mayor medida las familias que más ingresos tienen.

Poco menos de 75% de la recaudación de IVA proviene de los tres últimos deciles de ingreso. Adicionalmente, la participación del décimo decil en la recaudación es mayor que su participación en el gasto total (48.2 vs. 34.69%).

IV.3.4.3. Carga fiscal e incidencia de los IEPS.

Para el caso del IEPS, se divide el gasto de las familias en productos gravados con dicho impuesto. Dentro del gasto en alimentos reportado en la ENIGH 2004 existe la desagregación correspondiente a bebidas alcohólicas y tabacos. Las distorsiones que este tipo de impuestos generan dan lugar a la existencia de un *mercado negro* que opera bajo un esquema de economía subterránea -no registrada en términos fiscales- por lo que las estimaciones se realizan considerando el supuesto de economía informal, definido en los mismos términos que para el caso del IVA. En la siguiente tabla se presentan los resultados.

Cuadro 33

Distribución de la recaudación del IEPS

Decil		Total	Refrescos	Cerveza	Alcohol	Tabaco	Gasolinas
Hogares	I	0.38	2.03	0.68	0.33	0.73	0.25
	II	1.52	5.02	1.77	0.67	5.65	1.04
	III	2.25	6.93	3.77	2.20	6.46	1.67
	IV	3.64	8.61	7.23	1.82	5.54	3.18
	V	5.47	10.93	9.37	5.26	6.28	5.02
	VI	7.90	13.37	10.89	3.85	9.18	7.50
	VII	9.46	13.43	9.34	1.85	11.42	9.20
	VIII	14.08	13.94	18.17	13.86	14.42	14.02
	IX	19.34	12.28	17.12	14.87	15.50	20.13
	X	35.97	13.46	21.65	55.48	24.82	37.99
	Total	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
Población	I	0.28	1.53	0.28	0.32	0.53	0.19
	II	0.96	3.43	1.21	0.68	3.46	0.65
	III	1.73	5.88	3.66	0.68	3.92	1.32
	IV	2.77	6.76	2.65	2.21	6.71	2.28
	V	3.88	8.83	10.83	1.58	5.49	3.41
	VI	6.34	11.66	6.04	4.87	6.48	6.01
	VII	8.50	13.79	12.05	4.02	11.43	8.00
	VIII	11.66	14.92	13.90	3.10	14.03	11.41
	IX	20.13	15.65	18.99	20.09	17.30	20.61
	X	43.75	17.55	30.40	62.44	30.64	46.12
	Total	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

Fuente: ibidem. 95, p.37, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004

Por el tipo de productos que grava el IEPS, la contribución a este impuesto se concentra en los últimos deciles, poco más de 75.5% de la recaudación del IEPS se genera en los últimos tres deciles de ingreso. En tanto que los primeros 3 deciles concentran aproximadamente el 4% de la recaudación. En el caso del IEPS de refrescos y cervezas su distribución es más uniforme entre los deciles de ingreso.

IV.3.4.4. Incidencia de otros impuestos indirectos.

El impuesto a las importaciones tiene una menor participación en los ingresos tributarios, en este sentido, los bienes que pagan este impuesto generalmente también pagan el IVA, por lo que al no existir en la ENIGH 2004 la distinción del gasto en bienes de consumo de origen nacional o importado, se asumió que su incidencia es similar a la del IVA. En el caso de la Tenencia y el ISAN, por sus bases, son impuestos que se concentran en los deciles de más altos ingresos, en este sentido, la ENIGH 2004 reporta el gasto en adquisición, mantenimiento y trámites referentes a vehículos. En lo que se refiere al ISAN, el gasto en adquisición de vehículos reportado en la encuesta agrupa tanto a vehículos nuevos como usados, por lo que si se toma esta distribución se subestimaría la participación de los deciles de más altos ingresos, en este sentido, es más adecuado hacer un cruce con la distribución del gasto en seguros, ya que es más probable que un vehículo nuevo esté asegurado, respecto a un vehículo usado.

Como se puede observar en los resultados de las estimaciones anteriormente señaladas, el esquema fiscal mexicano es altamente progresivo, concentrándose en mayor medida en los deciles de más altos ingresos. Por lo que cerca del 60% (en todos los ordenamientos impositivos), de la recaudación proviene del 20% de la población de más altos ingresos.

IV. 4. La distribución del Gasto Público

En este apartado, se presenta la distribución de los principales programas de gasto social y de subsidios y transferencias con fines redistributivos operados actualmente en México (como lo son: OPORTUNIDADES y PROCAMPO). Las distribuciones se presentan por deciles de hogares ordenados por gasto per cápita. Es importante mencionar que el análisis de incidencia de beneficios estima la distribución de los beneficios recibidos por los hogares a través del gasto público. En el caso de bienes y servicios, o transferencias en especie, se asume que el valor de estos beneficios es igual al costo que representa para el gobierno proveerlos.

El siguiente cuadro representa los montos que el gobierno Federal aporta a diversos rubros de gasto cuyo impacto distributivo asume la política fiscal en México, para el año 2004.

Cuadro 34

Gasto Federal en instrumentos redistributivos 2004

Concepto	Monto (millones de pesos de 2004)			Participación porcentual en el total			Variación porcentual 2000-2004
	2000	2002	2004	2000	2002	2004	
Total	630,678.2	660,809.5	721,977.4	100.0	100.0	100.0	14.5
Educación	327,979.0	347,108.5	343,749.9	52.0	52.5	47.6	4.8
Preescolar	30,555.5	31,619.8	33,114.2	4.8	4.8	4.6	8.4
Primaria	122,904.3	127,598.1	120,935.8	19.5	19.3	16.8	-1.6
Secundaria	68,172.5	72,064.5	73,611.1	10.8	10.9	10.2	8.0
Media superior	44,479.8	48,799.0	51,243.9	7.1	7.4	7.1	15.2
Superior	61,866.9	67,027.1	64,845.0	9.8	10.1	9.0	4.8
Salud	167,150.8	160,629.7	197,528.9	26.5	24.3	27.4	18.2
SSA	56,316.3	60,990.5	67,998.9	8.9	9.2	9.4	20.7
Ramo 12	21,223.9	23,204.2	23,694.0	3.4	3.5	3.3	11.6
IMSS-Oportunidades	0.0	0.0	4,283.5	0.0	0.0	0.6	-
FASSA	29,800.1	31,805.4	34,532.1	4.7	4.8	4.8	15.9
FAM-DIF	3,126.7	3,755.2	3,491.7	0.5	0.6	0.5	11.7
Defensa (ISSFAM)	2,165.7	2,225.6	1,997.6	0.3	0.3	0.3	-7.8
IMSS Salud	88,031.7	75,705.1	103,747.9	14.0	11.5	14.4	17.9
ISSSTE Salud	17,161.5	17,421.8	18,782.5	2.7	2.6	2.6	9.4
Pemex	5,641.2	6,512.3	6,999.6	0.9	1.0	1.0	24.1
Pensiones	63,802.9	76,912.6	87,866.4	10.1	11.6	12.2	37.7
IMSS Trabajadores Activos (Ley 1995)	13,960.6	14,272.8	14,931.2	2.2	2.2	2.1	7.0
IMSS Pensionados (pensiones en curso de pago)	37,940.2	45,660.5	50,280.4	6.0	6.9	7.0	32.5
ISSSTE Pensionados (Déficit)	11,902.1	16,979.3	22,654.8	1.9	2.6	3.1	90.3
Transferencias Directas	26,059.4	33,265.2	38,769.2	4.1	5.0	5.4	48.8
Procampo	13,546.1	13,662.1	13,117.5	2.1	2.1	1.8	-3.2
Oportunidades	12,513.3	19,603.1	25,651.7	2.0	3.0	3.6	105.0
Subsidio Eléctrico Residencial	45,666.1	42,893.6	54,063.0	7.2	6.5	7.5	18.3

Fuente: Subsecretaría de Egresos (SHCP).

Para explicar el impacto distributivo del gasto público, es preciso separar cada uno de los grandes rubros como se clasifica en el cuadro anterior.

IV.4.1. Distribución del gasto en educación.

El gasto público en educación, es representativo en proporción a lo reportado en el presupuesto federal, pues este rubro es poco más del 50% de los mecanismos de distribución del ingreso. Ahora bien en la siguiente tabla, se

asume que una mayor proporción de estudiantes, acuden a escuelas públicas (en diversos niveles educativos) y para conocer el dato de referencia en el cuál se distribuye el presupuesto en educación, la SEP elaboró un monto estimado, del costo anual promedio por alumno y de esta forma existe un monto implícito y proporcional de gasto que reciben los hogares por cada nivel educativo.

Cuadro 35

Distribución del Gasto Público en servicios educativos, 2004

Deciles	Total	Preescolar	Primaria	Secundaria	Media superior	Superior
I	12.9	20.5	21.9	15.2	4.7	1.3
II	12.5	18.4	18.9	14.5	6.8	4.9
III	11.3	13.8	13.9	14.0	10.0	6.0
IV	10.7	11.3	11.9	14.2	8.1	5.8
V	10.6	11.8	9.8	11.8	14.7	9.4
VI	10.0	9.9	8.3	9.4	17.8	12.5
VII	10.6	7.0	7.1	7.7	18.0	17.5
VIII	8.7	3.8	5.2	5.8	8.4	15.3
IX	7.8	4.2	3.7	5.7	11.0	15.9
X	5.1	1.8	1.3	1.7	2.4	11.4
CC	-0.117	-0.319	-0.339	-0.246	0.027	0.252

Fuente: ibidem. 95, p.47, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

Las distribuciones de este gasto indican que en los niveles de preescolar, primaria y secundaria, el gasto es progresivo. En el caso de la educación media superior la distribución muestra un coeficiente de Concentración (CC) cercano a cero, lo que indica una relativa equidad. En contraste, para educación superior se observa que el gasto en términos absolutos es regresivo. En el cuadro también se presenta la distribución del gasto total en educación, que es ligeramente progresivo.

Por otra parte y de manera complementaria, la adición de becas escolares cuyo fin es incrementar la participación de los grupos de menores ingresos en los servicios de educación pública. El programa OPORTUNIDADES es uno de los mecanismos que en términos de cobertura y presupuesto que cumple con esta función. De acuerdo con los montos declarados por las personas en la ENIGH, en la siguiente tabla se estimó la distribución de este beneficio, distinguiendo entre las otorgadas por instituciones gubernamentales (federales, estatales o municipales) y las del programa Oportunidades. Probablemente debido a las diferencias en los criterios de asignación, las distribuciones son contrastantes. Se puede observar que el CC indica que el programa OPORTUNIDADES es altamente progresivo, mientras los otros son regresivos.

Cuadro 36

Distribución del gasto en becas educativas		
Decil	Becas educativas	
	Gubernamentales	Oportunidades
Distribución porcentual del gasto		
I	4.6	34.8
II	8.6	23.5
III	4.1	15.5
IV	8.4	10.7
V	7.4	6.0
VI	12.9	3.4
VII	7.0	2.0
VIII	19.3	3.3
IX	11.2	0.7
X	16.5	0.1
CC	0.202	-0.562

Fuente: ibidem. 95, p.49, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

IV.4.2. Distribución del gasto en salud.

En principio, toda la población tiene acceso a los servicios de la Secretaría de Salud, y los trabajadores formales y sus familias pueden ser derechohabientes del IMSS, del ISSSTE o de otras instituciones que proporcionan seguridad social. Para estimar la condición de derechohabiente, se supuso que si un miembro del hogar declara que en su trabajo la tiene como prestación, entonces todo el hogar es derechohabiente.

Como se observa en el cuadro 37, el subsidio en los servicios de salud para la población asegurada es regresivo en términos absolutos. En el caso del IMSS, la distribución es menos regresiva. Lo anterior parece ser reflejo de las condiciones del mercado de trabajo, en la que los miembros de los hogares de los primeros deciles laboran en mayor medida en actividades informales, sin prestaciones de seguridad social.

En la ENIGH, el gasto en salud se registra de dos formas: la compra directa de servicios e insumos de salud en términos monetarios, y las ayudas o regalos recibidos en forma no monetaria, que es el caso de los servicios proporcionados por instituciones como el IMSS, ISSSTE o la Secretaría de Salud. Cabe destacar que los servicios de la Secretaría de Salud se cobran en función de un estudio socioeconómico del paciente, por lo que las personas de los deciles de menores ingresos tendrían un subsidio mayor.

Cuadro 37

Distribución de asegurados por tipo de institución

Decil	IMSS	ISSSTE	ISSSTE Estatal	Pemex
I	3.5	0.6	2.0	3.2
II	7.1	3.7	4.3	3.7
III	8.4	4.7	2.4	6.7
IV	11.1	4.6	7.1	7.8
V	10.6	6.7	9.4	8.2
VI	12.0	10.4	9.6	7.0
VII	11.3	11.8	14.2	13.7
VIII	11.6	16.3	12.4	10.5
IX	12.1	17.8	22.6	18.2
X	12.3	23.4	16.1	20.9
CC	0.131	0.387	0.326	0.297

Fuente: ibidem. 95, p.50, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

IV.4.3. Distribución del gasto en pensiones.

El gasto público en pensiones se dirige a financiar la parte que corresponde al gobierno en las aportaciones de los trabajadores activos, tanto en el IMSS (cuota social) como en el ISSSTE, así como el déficit del pago de pensiones.

Para el primer caso, se estimó la distribución de las aportaciones asumiendo que los trabajadores asalariados que tienen como prestación la derechohabencia al IMSS o al ISSSTE, reciben una parte del gasto público correspondiente en proporción a su salario.

Cuadro 38

Distribución del gasto público en pensiones

Decil	Aportaciones ISSSTE	Cuota social IMSS	Pensiones y jubilaciones	Total
I	0.2	1.6	1.0	1.0
II	1.6	3.4	3.0	3.0
III	2.2	5.0	2.7	2.9
IV	2.4	7.1	3.5	3.8
V	3.7	7.6	5.6	5.8
VI	6.6	9.8	6.5	6.8
VII	9.2	9.4	8.8	8.9
VIII	14.7	11.5	15.3	14.8
IX	19.3	15.9	17.9	17.7
X	40.1	28.7	35.8	35.2
CC	0.568	0.373	0.497	0.486

Fuente: ibidem. 95, p.53, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita

La tabla 38 muestra las distribuciones de las aportaciones gubernamentales a los trabajadores activos afiliados al IMSS y al ISSSTE están sesgadas hacia los deciles de mayor gasto per cápita. La distribución de las aportaciones del ISSSTE es la más regresiva de todos los programas considerados.

Estos resultados reflejan la distribución del ingreso entre los deciles, así como la de las prestaciones de seguridad social.

IV.4.4. Distribución de transferencias monetarias: programas OPORTUNIDADES y PROCAMPO.

La estimación de las distribuciones de las transferencias de Oportunidades y Procampo se realizó con los montos que los hogares declararon haber recibido. A diferencia de lo reportado en los resultados para 2002, el monto total de estas transferencias que resulta de la encuesta es mayor en 24.3% al gasto registrado en la Cuenta Pública. En el caso de Oportunidades, el sobre reporte es de 40.3%, mientras que la cifra de Procampo se ajusta a la observada en 92.8%.

Cuadro 39

Distribución del gasto público en transferencias monetarias de Oportunidades y Procampo.

Decil	Transferencias Oportunidades	Transferencias Procampo
I	35.3	12.6
II	23.2	7.9
III	15.6	8.0
IV	9.8	6.0
V	5.9	5.8
VI	4.0	10.2
VII	2.5	8.5
VIII	2.8	16.1
IX	0.8	19.7
X	0.1	5.1
CC	-0.562	0.068

Fuente: ibidem. 95, p.54, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

Como en las estimaciones para años previos, las transferencias monetarias del programa Oportunidades es muy progresiva: el 74.1% de ellas las reciben los hogares de los tres primeros deciles. En el caso de Procampo, la distribución tiene un coeficiente de concentración cercano a cero, pero su forma sugiere cierta regresividad, ya que los primeros tres deciles reciben el 28.5% de las

transferencias, mientras que los tres más altos reciben el 40.9%. Cabe destacar, que el programa no tiene un objetivo redistributivo.

IV.4.5. Subsidio a la energía eléctrica para uso residencial

La estimación de la distribución del subsidio a la energía eléctrica para uso residencial no puede realizarse de manera directa, esencialmente por la diversidad de tarifas existentes y porque la ENIGH no fue diseñada para tener representatividad para cada una de ellas. Aunque la mayoría de los consumidores debieran liquidar los correspondientes sin excepción.

Como en años previos, el monto total reportado de gasto de los hogares en electricidad es aproximadamente la mitad del registrado por las CFE y LFC, lo cual puede ser explicado por el hecho de que el pago es bimestral y el gasto se registra mensualmente en la encuesta. Así que, con fines estimativos, se asumió un gasto bimestral igual al doble del mensual reportado en la encuesta.

Para calcular el monto del subsidio que recibe cada hogar, se sugirió el siguiente procedimiento:

- A diferencia de la estimación realizada para 2002, se estimó el consumo en kWh de cada hogar de la muestra con el promedio que resultó de la aplicación de las tarifas vigentes en la entidad federativa de residencia.
- El gasto sin subsidio se estimó entonces aplicando la tarifa más alta (DAC) al consumo en kWh estimado.
- La diferencia entre este gasto sin subsidio y el reportado por el hogar es el subsidio estimado.

Cuadro 40

Distribución del subsidio eléctrico residencial

Decil	Porcentaje
I	6.2
II	8.6
III	8.7
IV	9.6
V	9.9
VI	10.7
VII	10.8
VIII	11.9
IX	12.3
X	11.3
CC	0.092

Fuente: ibidem. 95, p.56, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

Los resultados presentados en la siguiente tabla, confirman que este subsidio continúa siendo regresivo, como en estimaciones para años previos, pero la distribución muestra una reducción del coeficiente de concentración.

IV.4.6. Distribución Total del Gasto Público

Para comparar los programas de gasto que se han analizado en términos de su grado de progresividad absoluta, la siguiente gráfica presenta los coeficientes de concentración a nivel nacional estimados para cada uno de los programas.

Para comparar los programas de gasto que se ha analizado en términos de su grado de progresividad absoluta, la siguiente gráfica presenta los coeficientes de concentración a nivel nacional estimados para cada uno de los programas.

Cuadro 41

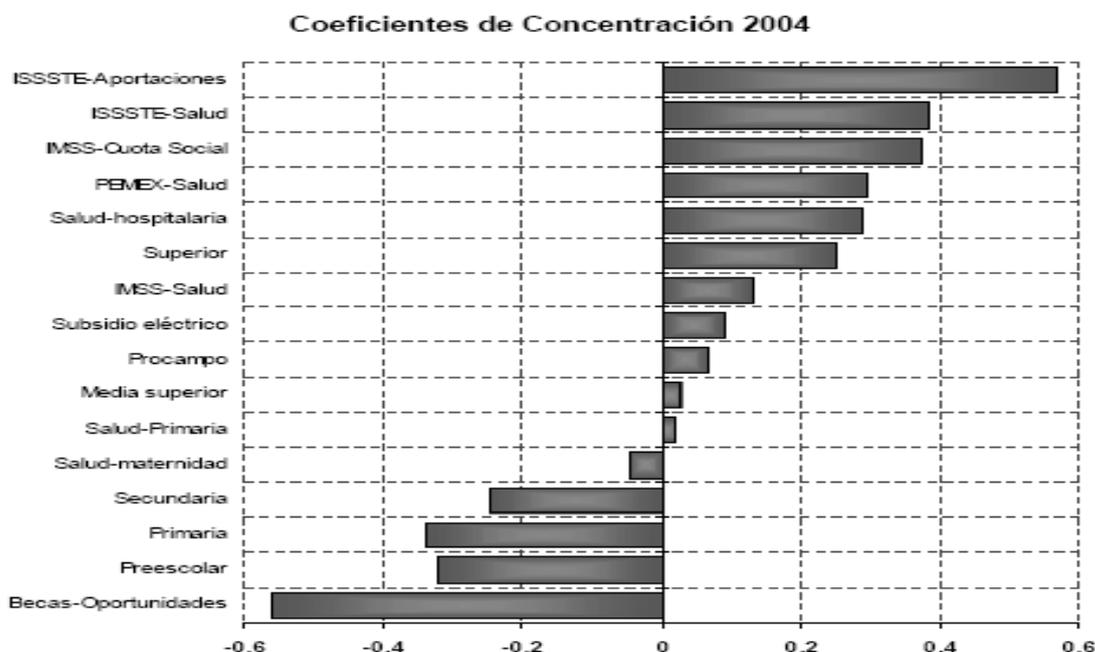
Distribución del gasto público total ponderado por la participación de cada tipo de gasto

Deciles de población (ordenados por gasto per cápita)	Educación	Salud	Pensiones	Oportunidades	Procampo	Sub. Eléctrico	Total
I	7.15	0.60	0.14	1.35	0.25	0.50	9.99
II	6.46	1.24	0.42	0.89	0.15	0.70	9.87
III	6.09	1.51	0.45	0.60	0.16	0.70	9.51
IV	5.46	1.94	0.58	0.37	0.12	0.78	9.25
V	5.68	1.91	0.85	0.23	0.11	0.80	9.58
VI	5.60	2.23	1.08	0.16	0.20	0.87	10.13
VII	5.41	2.22	1.38	0.10	0.17	0.87	10.15
VIII	3.88	2.37	2.23	0.11	0.32	0.97	9.87
IX	3.89	2.57	2.74	0.03	0.39	0.99	10.61
X	1.78	2.78	5.47	0.00	0.10	0.91	11.04
Total*	51.41	19.37	15.34	3.84	1.96	8.08	100.00

Fuente: ibidem. 95, p.56, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita

Se observa que los coeficientes de concentración se distribuyen en un rango amplio entre 0.6 y -0.6 desde el más regresivo (ISSSTE-Aportaciones) hasta el más progresivo (OPORTUNIDADES-Becas). La mayoría de los programas son regresivos en términos absolutos (CC>0), de acuerdo al análisis realizado sólo 5 de ellos son progresivos en términos absolutos (CC<0). Los programas de OPORTUNIDADES, los servicios de educación básica, así como los servicios de salud-maternidad son progresivos en términos absolutos.

Gráfica 14



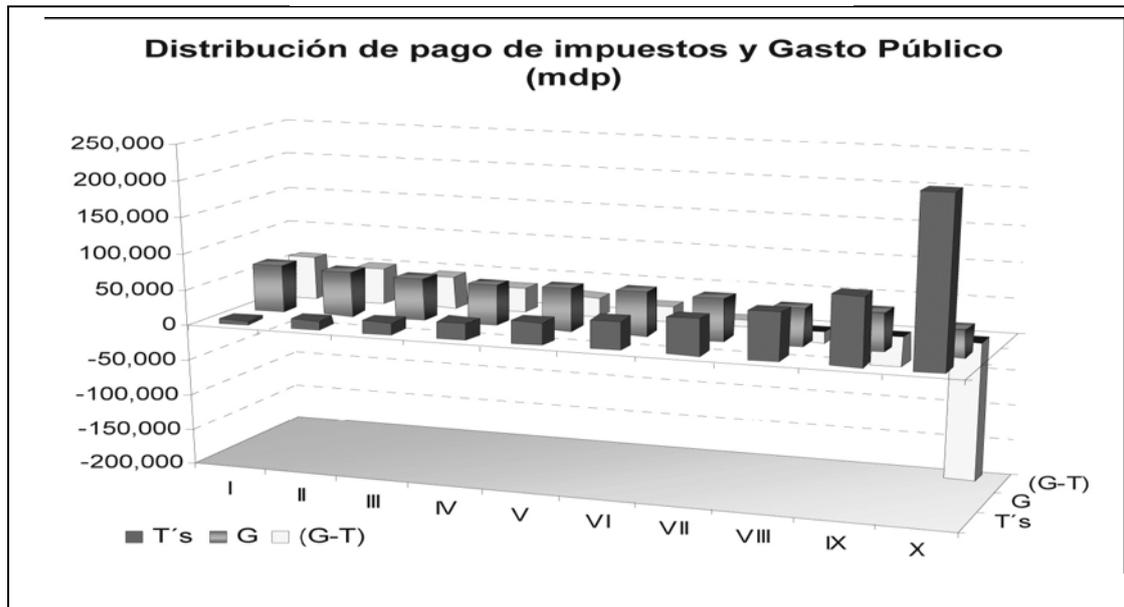
Fuente: ibidem. 95, p.57, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

Para aproximar el efecto redistributivo de la política fiscal se comparan la distribución del pago de impuestos y los beneficios derivados del gasto público por deciles poblacionales, ambos ordenados por ingreso per cápita. Sin embargo, dado que se comparan impuestos con beneficios en especie (en su mayoría), su impacto agregado debe ser interpretado con cautela. La gráfica 15, muestra la distribución del gasto público y del pago de impuestos en términos absolutos:

Aproximadamente el 57% de la recaudación proviene de los últimos dos deciles de ingreso. Por su parte, el monto del gasto social es mayor en los deciles de menores ingresos (términos absolutos). Una forma de analizar el efecto redistributivo de la política fiscal es comparando las distribuciones de las contribuciones al pago de impuestos y de las transferencias de gasto público como proporción del ingreso autónomo (ingresos antes de impuestos y transferencias gubernamentales).

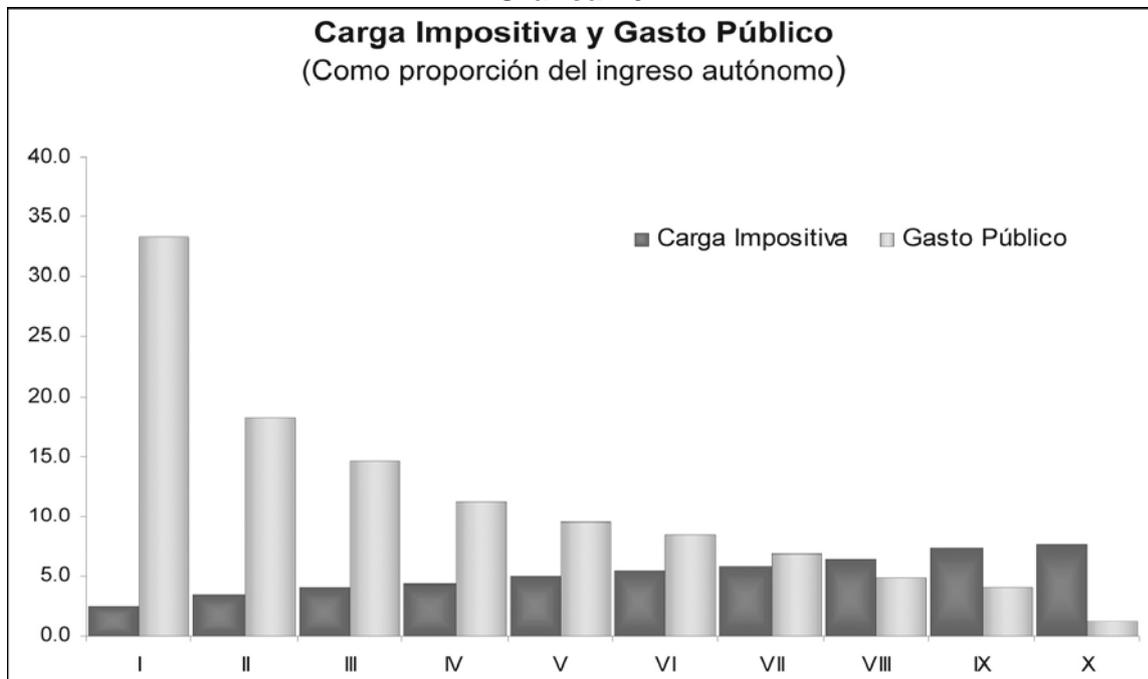
Los resultados arriba presentados se obtienen comparando la distribución del ingreso ex-ante y ex -post de la política fiscal, para ello se utiliza el ingreso autónomo y el ingreso ajustado por transferencias de impuestos y gasto público.

Gráfica 15



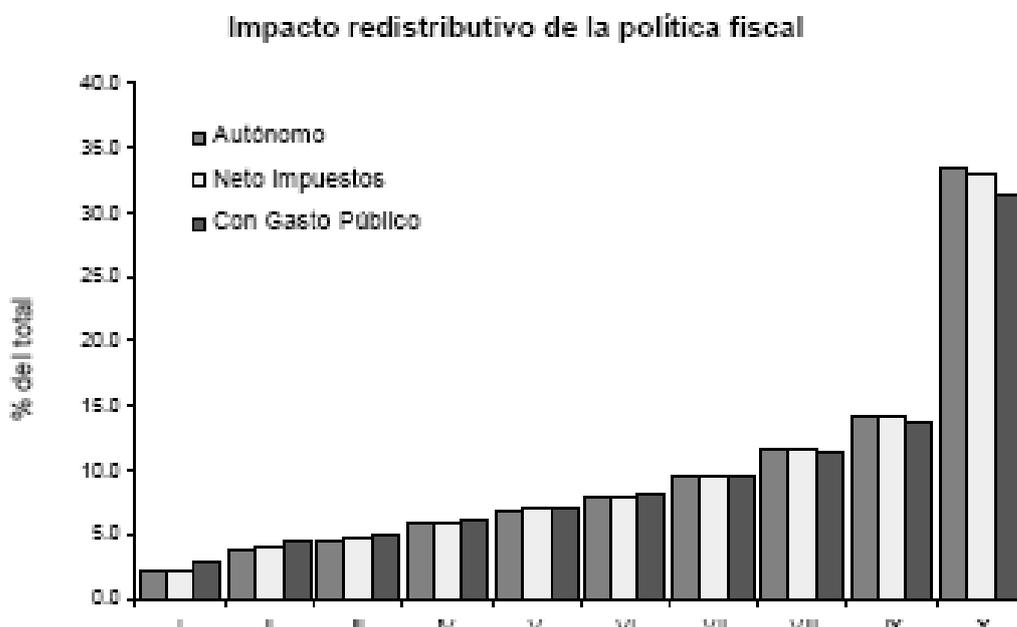
Fuente: ibidem. 95, p.57, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

Gráfica 16



Fuente: ibidem. 95, p.57, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004. Deciles ordenados por gasto per cápita.

Gráfica 17



Fuente: ibidem. 95, p.57, con base en estimaciones de la ENIGH de 2004.
Deciles ordenados por gasto per cápita.

La gráfica nos muestra que el primer decil eleva su participación de 2.19% a 2.87%, a su vez el efecto redistributivo decrece conforme aumenta el nivel de ingreso. El efecto redistributivo total revela que la política fiscal ha tenido un efecto positivo en la distribución del ingreso pues son los deciles de mayores ingresos quienes contribuyen en una mayor proporción a la recaudación y quienes se benefician, en términos relativos, menos del gasto social.

Lo inverso ocurre con los deciles de menores ingresos: contribuyen en una menor proporción a la recaudación, y se benefician más que proporcionalmente del Gasto Social. Estos resultados permiten inferir un importante papel redistributivo de la política fiscal, especialmente por la vertiente de gasto público en programas de educación básica, programas de atención primaria y maternal en el sector salud y programas focalizados como OPORTUNIDADES.

IV. 5. El impacto previsto de la reforma fiscal foxista.

Es conveniente señalar, si una reforma fiscal tiene éxito en cuanto a incrementar la recaudación fiscal, y de los instrumentos que se pretenden modificar en ella. Para precisar este aspecto vamos a indicar algunos de los escenarios que se preveían dentro de la reforma fiscal del 2001 y 2003. En efecto, señalar el impacto que esta genera a través de simulaciones de el comportamiento

de los agentes económicos, precisando las fuentes del ingreso y su contraparte para efectos de una reforma tributaria cuya finalidad es la expansión de la base tributaria incrementando la carga fiscal en los impuestos indirectos en este caso se resalta la importancia del IVA.

Las fuentes de información que explican este escenario de reforma, mediante un modelo de equilibrio general de la economía mexicana en el período que se propone esta reforma, tiene su sustento en fuentes de información de los 28 sectores de la economía aglutinados en una matriz de Contabilidad Social. También es conveniente mencionar que los sectores objetivos de la reforma ya se contemplan dentro de esta base de datos y también el destino de estos bienes (si se comercializan en el mercado interno, o bien son destinados a la exportación). La determinación de la oferta dentro del modelo, se obtiene sumando las importaciones y la producción interna de cada bien. La parte de la oferta destinada al mercado interno se empata con la demanda de bienes intermedios y de consumo final. Los impuestos al consumo se cargan en la etapa final, En el caso de IVA, que es un impuesto indirecto, su recuperación representa una complejidad potencial para conocer el impacto inmediato.

El ingreso proviene del pago al trabajo y al capital (familias o individuos y empresas respectivamente). Por otra parte, el ingreso de las empresas se divide entre los dividendos de los accionistas, impuestos a las empresas y el ahorro, mientras que el ingreso de las personas se divide entre tipos de familias por niveles de ingreso referidas como pobres, medios y ricos (de acuerdo con la clasificación de la ENIGH la agrupación por deciles se clasifica como sigue: pobres, deciles I a IV, medio, V a VII y ricos, IX a X). Por lo que cada categoría de familia tiene, en principio varias fuentes de ingreso, de trabajo, de capital, dividendos, transferencias gubernamentales y transferencias netas del extranjero. Por el lado de la demanda se identifican tres componentes: demanda intermedia, demanda final interna y demanda de exportaciones. La primera proviene de los 28 sectores de producción. La segunda se compone de consumo de los tres tipos de familia y demanda de bienes de inversión de los sectores productivos y la demanda de exportaciones que se origina en el resto del mundo.

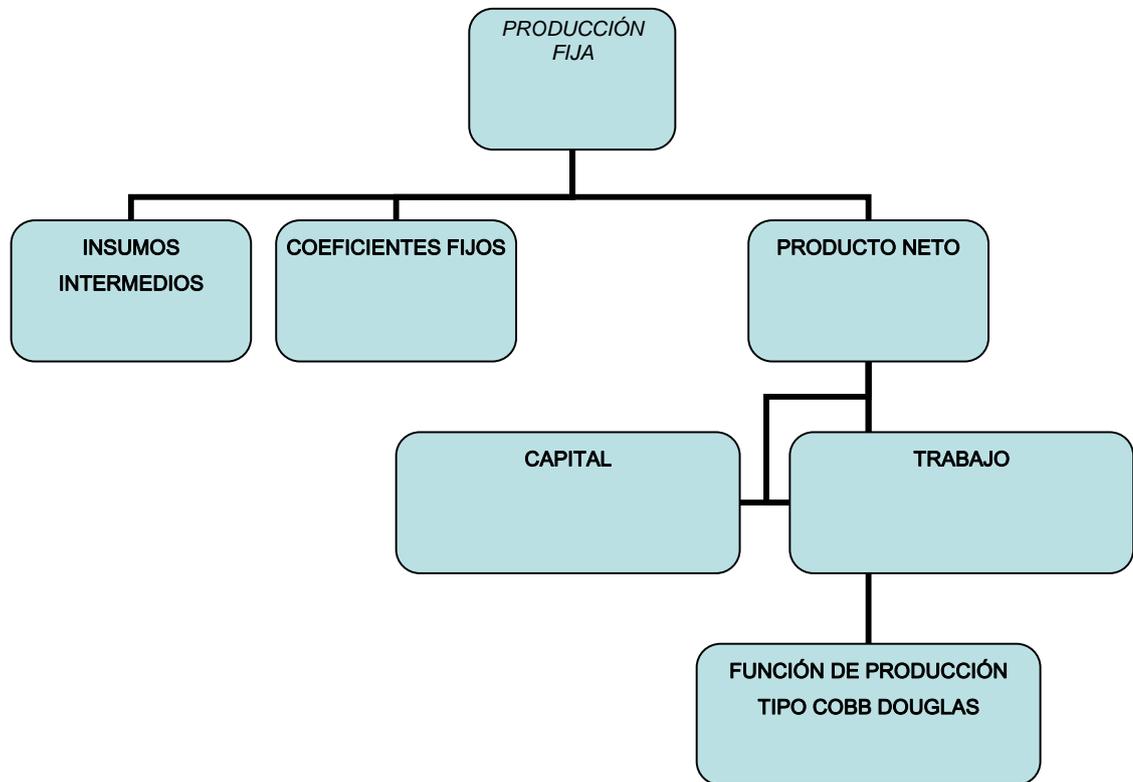
IV.5.1. Descripción del modelo de Equilibrio General para la Economía Mexicana (base para un escenario de la reforma fiscal del IVA)⁹⁷.

Con excepción de la actividad petrolera, los 27 sectores de producción restantes, se modelan combinando insumos intermedios (bienes compuestos nacionales e importados) en proporciones fijas, es decir tecnología tipo Leontief. En los mercados de factores, trabajo y capital se combinan mediante una función tipo Cobb – Douglas. Se supone que ambos factores están disponibles en cantidad fija y plenamente empleados, de tal forma que ambos mercados se equilibran mediante ajustes en sus precios. Además, se asume, que hay perfecta movilidad de factores (trabajo y capital) entre sectores y el producto neto resultante de considerar trabajo y capital se combina en proporciones fijas con arreglo de los insumos intermedios. Tal como se ilustra en la siguiente gráfica.

Los supuestos que determinan este equilibrio, se suponen que son perfectamente competitivos, salvo el petróleo, donde el gobierno fija el nivel de producción y el precio. En consecuencia, el nivel de producción se determina de forma exógena y ante este comportamiento del sector petrolero, el capital no se trata como un factor si no como un residual que recibe un ingreso, siendo este mismo la diferencia entre el ingreso y el gasto. El mercado interno, se abastece por la demanda interna y cubriendo está, los excedentes se exportan (en el caso del precio del petróleo, los precios fijados por el gobierno pueden diferir con los del mercado internacional), ante esto, la diferencia entre el precio interno y el mundial constituye un ingreso neto que recibe el gobierno. En el resto de los sectores de economía, los precios se rigen de acuerdo con la regla de que el precio es igual al costo marginal. En el caso de México, indicar estas diferencias permite que las simulaciones realizadas en el modelo sean simultáneas, ante los cambios tributarios y en los precios del petróleo y con ello, se analizan por separado los ajustes en la recaudación no petrolera y no petrolera.

⁹⁷ La elaboración de este modelo de equilibrio general fue diseñado para evaluar los efectos de la reforma fiscal del 2001 y 2003, por Horacio Sobrazo Fimbres, profesor investigador del Centro de Estudios Económicos de el Colegio de México, para explicar más ampliamente las ecuaciones del modelo se presentan en el apéndice al final de este capítulo.

Diagrama 3



En lo que se refiere a la generación de ingresos, se supone que la matriz que transforma ingresos en consumo lo hace en proporciones fijas. También los ingresos públicos, independientemente de su origen (impuestos o ingresos petroleros), se transfieren a los consumidores. El monto de ahorros (público y privado) se convierte en inversión que, a su vez, se asigna a los sectores en proporciones constantes en valor.

Por el lado de la demanda está diseñado con tres componentes, de demanda intermedia, demanda final interna y demanda de exportaciones. La demanda interna consiste en consumo privado de los tres tipos de familias e inversión. Las familias demandan bienes compuestos conforme a una especificación tipo Cobb-Douglas. La inversión una vez asignada a los sectores de la producción, se transforma en demanda de bienes suponiendo razones fijas de cantidad. El último componente de la demanda final, es la demanda de exportaciones, por lo que se supone que el resto del mundo demanda bienes internos de acuerdo con una función de demanda que responde a una elasticidad de demanda.

Ahora bien, el primer punto de este estudio es medir el impacto de la reforma del IVA en los demandantes de bienes de consumo final (familias), por esta razón el

numeraire utilizado es el índice de precios al consumido, dado por la canasta de consumo de las familias pobres (decil I al IV), el segundo punto es que este estudio no aborda el supuesto de que la recaudación impositiva sea constante, en este caso las tasas impositivas se determinan de manera exógena y por la tanto la recaudación tributaria es variable. La descripción del modelo anteriormente descrito tiene la finalidad de explorar en resultados alternativos de recaudación y esquemas de estructuras impositivas alternativas y precios mundiales de petróleo, que contribuyen a construir una reforma fiscal óptima y así mismo una estricta tributaria óptima en los términos que ya han definido.

IV.5.2. Valores de parámetros y simulaciones de política.

El modelo de equilibrio general anteriormente descrito, evalúa los parámetros resultantes por medio una matriz de contabilidad social (MSC) debidamente cerrada. Sin embargo el comportamiento de otros sectores se ha supuesto que determinan de manera exógena, además que las elasticidades de sustitución entre trabajo y capital se supusieron iguales a la unidad.

Como se muestra en la siguiente tabla. “Las elasticidades entre bienes nacionales e importados tienen valores distintos y en la ultima columna se reporta también los valores de las tasa efectivas del impuesto del escenario, en el que se parte de la base del sistema tributario existente y las tasas impositivas que se emplearon son en realidad tasas efectivas y no tasas nominales”⁹⁸.

Cuadro 42			
Valor de las elasticidades y tasas efectivas IVA			
Bienes	Elasticidad de sustitución	Elasticidad de demanda de exportaciones	Tasa efectiva de IVA
Agricultura	3.0	2.0	n.a
Minería	0.5	2.0	n.a
Petróleo	0.5	3.0	n.a
Alimentos	1.125	2.0	0.0
Bebidas	1.125	2.0	5.7
Tabaco	---	2.0	n.a
Textiles	1.125	2.0	4.8
Vestido	1.125	3.0	6.1
Piel, calzado	1.125	3.0	8.2
Madera	0.5	3.0	4.3
Papel	0.5	3.0	6.9

⁹⁸ SOBRAZO, Fimbres Horacio, “Reforma Fiscal en México”, Estudios Económicos, Centro de Estudios Económicos el Colegio de México, México, enero de 2004. p. 168-169,

Químicos		0.5	3.0	5.8
Medicinas		0.5	3.0	0.0
Plástico		0.5	3.0	7.2
Prod. no metálicos		0.5	3.0	7.1
Hierro, acero		0.5	3.0	n.a
Metales ferrosos	no	0.5	3.0	4.2
Producción metálica		0.5	3.0	7.0
Maquinaria eléctrica	no	0.5	3.0	n.a
Maquinaria eléctrica		0.5	3.0	7.3
Equipo de transporte		0.5	3.0	6.2
Otras manufacturas		0.5	3.0	7.4
Electricidad				5.2
Comercio, restaurantes, hoteles				7.0
Transportes, comunicaciones				6.3
Servicios financieros				6.4
Otros servicios				7.0
Fuente: SOBRAZO, Fimbres Horacio, pp. 168-169.				

La reconstrucción de la iniciativa de reforma fiscal del 2001 y 2003, en este estudio se han simulado cuatro escenarios que se describen a continuación:

“El escenario I trata de capturar los efectos de eliminar la tasa cero en alimentos y medicinas y alimentos, y sustituirla por una tasa similar a la tasa general. Aquí es importante aclarar, que la tasa general efectiva que se obtuvo es de 6%, por lo que el ejercicio consistió en sustituir la tasa cero por la tasa efectiva de 6%. Es decir, se supuso que la evasión y la elusión fiscales del IVA se aplicarán también a medicinas y alimentos.

Los escenarios II y III no sólo suponen que se elimina la tasa cero en medicinas y alimentos, si no que la tasa efectiva se iguala a la nominal, de tal forma que el escenario II hay una sola tasa uniforme de 10% y el escenario III del 15%. En ambos casos se incluyen medicinas y alimentos. Nótese que los dos escenarios no sólo quieren simular qué ocurre si se supone la tasa cero en medicinas y alimentos y se adopta una tasa única para todos los bienes, sino también si se elimina la evasión y elusión fiscales.

El escenario IV combina el escenario III con una reducción al 50% de la tasa efectiva del impuesto al ingreso y además, simultáneamente, estos mismos escenarios, se simulan suponiendo una reducción de 50% en el precio mundial del petróleo⁹⁹.

Cuadro 43	
Simulaciones de Política	
Experimento de políticas	Descripción
I. IVA sobre alimentos y medicinas	La tasa cero de IVA sobre alimentos y medicamentos es reemplazada por la tasa de IVA efectiva promedio (6%)
II. tasa general del IVA de 10%	La tasa efectiva promedio de IVA de 6% es reemplazada por una tasa establecida de IVA de 10%, incluyendo alimentos y medicinas.
III. Tasa general de IVA de 15 %	La tasa efectiva promedio de IVA de 6% es remplazada por una tasa establecida de IVA de 15%, incluyendo alimentos y medicinas.
IV tasa general de IVA de 15 % y una disminución del 50% en el ISR	Como III pero con una disminución simultanea del 50% en la tasa efectiva del ISR.

Fuente: Ibidem 98, p.169

IV.5.2.1. Simulación del impacto esperado de la reforma en los ingresos públicos.

Como la iniciativa de reforma fiscal del 2000 y 2003, fue instrumentada para incrementar la recaudación fiscal, a continuación se presenta el impacto esperado en los Ingresos públicos. En el cuadro 44, se explica el impacto en los ingresos públicos, partiendo de los escenarios que se describieron en el cuadro anterior, además de que se parte de un escenario base.

Los resultados confirman que el principal problema proviene del bajo grado de cumplimiento fiscal. En este sentido, la eliminación de la tasa cero en el IVA de medicinas y alimentos, y su sustitución por la tasa efectiva del 6 por ciento tiene un impacto pequeño sobre los ingresos público de apenas un (3.1%). Sin embargo, si se supone que se elimina la evasión y la elusión fiscales (escenarios II y III), hace que los ingresos públicos crezcan 18.5 y 37.5% respectivamente o, como proporción del PIB, pasa de 18.3 a 21.7 y 25.2% respectivamente. Aunado al problema del grado de incumplimiento fiscal, el modelo aplicado, ha identificado

⁹⁹ Idem.98, p.169.

que la base tributaria aún es muy reducida y por lo que aún gravando los alimentos y las medicinas, el impacto en la recaudación es pequeño. En el experimento II, se sugiere una tasa generalizada del IVA del 10%, acompañada con a eliminaciones de las distorsiones del sistema tributario (evasión y elusión fiscal), aumentaría la recaudación en más tres puntos porcentuales del PIB.

Cuadro 44		
Efectos sobre los Ingresos Públicos		
Experimento de política	Ingresos públicos/PIB %	Cambios en el ingreso público (%)
Base	18.3	---
I	18.9	3.1
II	21.7	18.5
III	25.2	37.5
IV	23.0	25.4

Fuente: Ibidem.98, p.170.

Este punto se refuerza al revisar el escenario IV, ya que una tasa generalizada de 15% de IVA, acompañada de una reducción del 50% del ISR, genera una recaudación extra equivalente a 4.7 puntos porcentuales del PIB.

IV.5.2.2. Efectos en los índices de costo de vida por grupos de familias.

De la propuesta original de la reforma del 2000 y 2003, surgió una gran polémica en cuanto a la aplicación generalizada de una tasa del IVA del 15% a alimentos y medicinas entre los grupos de la población de menores ingresos. El argumento que generó esta polémica se basó que en efecto, los datos de la información con la que se contaba de la ENIGH es, que una gran proporción del ingreso de este segmento de la población la destina al consumo de alimentos y medicinas, lo cual en principio es correcto. Pero algunas modelaciones de modelos de equilibrio parcial suponían que un impuesto progresivo al consumo (IVA) se trasladaría al cien por ciento hacia delante al consumidor final. Aunque no siempre se cumple esta condición la discrepancia de estos análisis no contemplaban, las imperfecciones del mercado, grado de apertura económica y fijación de precios dados de manera exógena (monopolios y en el caso de los salarios, negociación con los sindicatos). Para explicar los posibles resultados de la reforma con referencia en las simulaciones de política, el siguiente cuadro reporta los efectos en los índices de costo de vida en las estructuras de precios.

Cuadro 45
Efectos en los índices del costo de vida por grupos de familias

((tasas sobre el escenario base, (%))			
Experimento de política	Pobres	Medias	Ricas
I	100.1	99.5	99.4
II	101.7	98.2	97.7
III	103.6	96.7	95.6
IV	101.6	96.7	95.9

Fuente: ibdem, 98, p.172

Los resultados de este análisis, confirman que, efectivamente, el grupo de menores ingresos (“pobres”) soportarían la mayor carga del ajuste en términos de sus índices de costo de vida. No obstante, las magnitudes involucradas son relativamente pequeñas, lo que en principio sugiere que algún mecanismo de transferencias o créditos fiscales podría, efectivamente, revertir estos efectos. Sin embargo esta simulación deja atrás otras implicaciones que no cuentan con el nivel de desagregación que involucra otros tipos de supuestos (distribución sociodemográfica; población rural y urbana), también algunas sensibilidades de los ajustes en los precios, es decir sensibilidad de los parámetros que estiman el escenario.

IV.5.2.3. Efectos sobre los ingresos públicos, suponiendo una reducción el precio mundial del petróleo

El siguiente escenario muestra los resultados, en lo referente a una posible reducción simultánea del precio internacional del petróleo de 50%, como se muestra se muestra en el siguiente cuadro. A diferencia del cuadro anterior referente al impacto en los ingresos públicos, la diferencia de este escenario prever la caída en el precio del petróleo, recordando que los ingresos petroleros contribuyen han con contribuido hasta en un 38% de los ingresos públicos.

Cuadro 46		
Efectos sobre los ingresos públicos, suponiendo una reducción el precio mundial del petróleo		
Experimento de política	Ingresos públicos/PIB (%)	Cambios en el ingreso Público (%)
Base	18.3	--
Reducción de precios	17.1	-6.7
I	17.6	-3.6
II	20.5	11.2
III	23.9	30.6
IV	21.7	18.6

Fuente: ibd.98. p. 173

Como se observa en el cuadro anterior, la reducción del precio internacional de petróleo tiene un efecto de reducir los ingresos públicos en 6.7%, mismo que resulta ser factible, toda vez que representa más de un punto porcentual del PIB.

Volviendo a la cuestión de la recaudación fiscal y recordando cuál sería la tasa impositiva óptima del IVA en alimentos y medicinas, que genere mejores resultados recaudatorios es la tasa del 6%, toda vez que se combinen con el escenario de una reducción del precio del petróleo. Ahora bien, es cierto que una posible caída en los ingresos públicos cumpliéndose el escenario de la caída del precio del petróleo, no es suficiente, pues estos se reducen hasta un 3.6%. Además que los escenarios adicionales simulados suponen un mayor grado de cumplimiento tributario (II y III), resaltando la importancia de los ingresos petroleros en los ingresos públicos, por lo tanto, el problema fiscal central del país radica en la evasión y la elusión, eso es lo que prevé este estudio y este trabajo de tesis también.

IV. 6. Lo que quedó de la reforma fiscal de Fox.

Hasta este punto he llegado a señalar puntualmente, los efectos de la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal en el 2000 y 2003. La aprobación de este paquete de reformas, fueron aprobadas de manera parcial. En efecto por un intento de conciliar las necesidades recaudatorias del Gobierno y de no generar efectos negativos en el comportamiento de las decisiones de los agentes económicos, se rechaza la propuesta de generalizar la tasa del IVA al 15%, como se ha señalado con anterioridad la carga fiscal del IVA tiende a tener una mayor incidencia en los agentes económicos de mayor ingreso pero en caso contrario esta reforma a su vez deteriora el nivel de vida de las personas de bajos ingresos; por ello, a continuación voy a destacar algunos de los puntos que se aprobaron dentro de la reforma y que obviamente, fueron modificados. Así, de esta forma destacan los cambios que se aprobaron en lo referentes a las leyes del ISR, Código Fiscal de la Federación, Ley del Servicio de Administración tributaria y la ley aduanera, principalmente.

Las discusiones legislativas en torno a la aprobación de la reforma fiscal, coinciden, en que deben de impulsarse medidas que fomenten la seguridad jurídica del contribuyente y fortalecer la práctica de la administración tributaria, que es una de las mayores debilidades estructurales del sistema tributario mexicano que fomentan la elusión y evasión fiscal.

La reforma aprobada en materia de ISR, que dada la importancia estructural de este en el sistema tributario mexicano y cuyo comportamiento se ha reflejado en una distribución progresiva de la carga fiscal, se concretó en que de nueva cuenta el ISR se mantuviera como un instrumento para la distribución progresiva del ingreso. Por lo tanto, no prosperó la reducción del 40 al 32 % del ISR.

Sin embargo, las acciones efectuadas contemplaron modificaciones al régimen simplificado aplicable al sector agropecuario y del autotransporte, que contrasta con la propuesta del Ejecutivo de incorporarlos directamente al régimen general. De esta forma se reconoció, que estos sectores se componen mayoritariamente por pequeños contribuyentes. Asimismo, se logró eliminar la exención general de la enajenación de acciones en la Bolsa de Valores, con lo cual, se podrán gravar las operaciones bursátiles.

La alternativa aprobada por el Congreso, que sustituye la propuesta de gravar con el IVA a alimentos y medicinas, se compensó con la creación de nuevos impuestos, como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) de Telecomunicaciones, y el impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios; se incrementaron las tasas de los IEPS a los tabacos, alcohol, vinos y licores, aguas gaseosas y refrescos con fructuosa; impuestos que, además de ineficaces, desalientan las inversiones y provocan desempleo.

En consecuencia, “las reformas a la Ley del IVA, consistieron principalmente en cambiar la mecánica de cálculo. Las empresas, argumentaban que en el momento de efectuar una transacción económica que causara impuesto, se veían en la necesidad de enterarlo al fisco, aún cuando no lo habían recibido, afectando su flujo de caja. Con las modificaciones, el impuesto se calcula sobre el flujo de efectivo, medida que se había contemplado en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2002. Por otro lado, se considera que el aumento de la recaudación por la vía del IEPS no es siempre la manera más adecuada de fortalecer los ingresos públicos, pues si bien en el corto plazo aumenta la recaudación, en el largo plazo se obtiene a costa de una disminución de la recaudación del ISR derivado de la afectación de las actividades productivas, que se traduce en menores inversiones, desempleo y cierre de empresas”¹⁰⁰.

Fue por esta razón, que se consideró, que la mayoría de las propuestas de reforma al IEPS, tenían sólo un objetivo recaudatorio que podía afectar la actividad económica al dirigirse a sectores productivos específicos importantes como el de las telecomunicaciones. La reforma, fué aprobada aunque se evitó que la telefonía básica y la larga distancia nacional causaran el nuevo impuesto del IEPS.

En lo referente al crédito al salario como instrumento redistributivo de los ingresos por salarios a favor de los trabajadores, fue reformado en el 2001 y así se convirtió en un impuesto a cargo de la empresa, pero fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia y para 2004 se volvió a un esquema similar al que predominaba antes de esa reforma. Así, el crédito al salario a favor pagado por el

¹⁰⁰ Fuente: CÁMARA DE DIPUTADOS LVIII LEGISLATURA, *La LVIII Legislatura y sus contribuciones a la reforma fiscal*, Agosto de 2003 http://www.diputados.gob.mx/comisiones/hacienda/docts/LVIII_reforma_ficl.pdf.

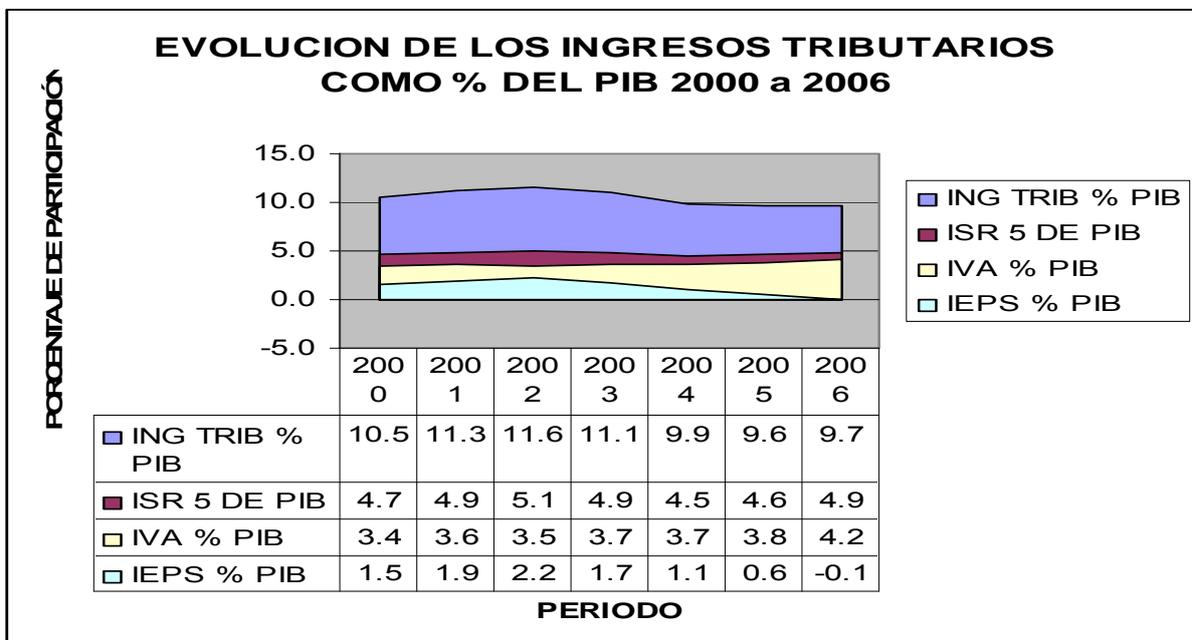
patrón a sus trabajadores, podrá disminuirse de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros; lo cual significa que no es pagado por el patrón, sino que lo absorbe el propio Estado, ya que le permite al contribuyente retenedor que el pago de dicho crédito se pueda acreditar contra impuestos federales. Además, se establece que el patrón podrá compensar en la siguiente declaración o solicitar la devolución de las cantidades que resulten como saldo a su favor.

Adicionalmente, en el 2002, se creó el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios, destinado a gravar los bienes de lujo. Cuyo objetivo era gravar de un impuesto a las computadoras personales y portátiles. Sin embargo, esta propuesta no prospero y fué derogada en la ley de ingresos del 2003.

IV. 7. Reforma fiscal inconclusa y su desempeño tributario

Las acciones aprobadas por el legislativo en lo que fué la reforma fiscal del 2000 y 2003, contrastan con la propuesta original del Ejecutivo aquí ya mencionamos los puntos de la reforma fiscal que tuvieron una resolución, pero además de las discusiones y la polémica que generó, es conveniente evaluar cual ha sido el impacto recaudatorio en el contexto de lo que se aprobó de la reforma fiscal.

Gráfica 18



Fuente: Elaboración propia con datos de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, contenidos en el anexo estadístico.

Como se muestra en la gráfica 18, y en el apéndice estadístico del capítulo II, en el año 2000 la recaudación tributaria representaba en 10.6 % del PIB, y los impuestos sobre la renta, IVA e IEPS, participaban con el 4.7, 3.4 y 1.5% del PIB respectivamente, aportando poco más del 90 % de la recaudación total.

De las modificaciones realizadas y aprobadas con respecto a la propuesta original, se observa nuevamente que la carga fiscal incide en el Impuesto Sobre la Renta, observando variaciones que en términos reales, son del orden del 8.5%. En cuanto al IVA y a los IEPS, las variaciones en términos reales son del orden de 6.7 y 3.8 respectivamente. En efecto existe una tendencia en que en este período los ingresos tributarios del Gobierno Federal tuvieron ligero crecimiento de tan solo 0.3% en términos reales como porcentaje del PIB. Además, de lo que destaca es que el PIB creció en promedio 1.3%. Esta tendencia, de incrementos marginales en la recaudación tributaria, no contribuye a que el Estado tenga un mayor margen de maniobra para la instrumentación de políticas públicas congruentes con las necesidades de la población. Esto, lleva a reflexiones sobre la importancia de una reforma que garantice resultados congruentes con las necesidades del gasto público. Ahora bien, si los ingresos petroleros por el contrario se vieron incrementados y no se manifestó una reducción en los precios internacionales de este, no significa que el sistema tributario mexicano halla superado algunas de las debilidades estructurales que ya he mencionado y que garanticen recaudar más impuestos con menores costos y así, no se vea limitada la capacidad del gasto público.

IV. 8. La Nueva Reforma Fiscal.

La experiencia de México en la anterior reforma fiscal, no tuvo el impacto deseado en los ingresos públicos. Sin embargo en esta nueva etapa, donde inicia un período más de gobierno (2006 - 2012), se ha propuesto una reforma fiscal alterna, que contrasta con la reforma anterior. Esta nueva reforma fiscal, ante la ya negativa experiencia que se tuvo con la anterior de gravar con la tasa general del IVA al 15% en alimentos, medicinas, libros y colegiaturas. Se optó por diseñar un impuesto de control sobre el ISR, denominado Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y por otra parte también se ha recurrido a idear mecanismos contra la informalidad, tal es el caso del Impuesto Contra la Informalidad (ICI) cuya función es la fiscalización de los ingresos de principalmente personas físicas que no estén inscritas en el RFC. El pilar de la nueva reforma fiscal integral, comprende cuatro líneas de acción que mencionaremos a continuación¹⁰¹:

1. Administración tributaria: para facilitar el cumplimiento y combatir con mayor efectividad la evasión y la elusión fiscal.

¹⁰¹ SHCP, Comunicado de prensa sobre la reforma fiscal aprobada por el H. Congreso de la Unión, septiembre de 2007

2. Gasto público: para establecer una estructura institucional que asegure un gasto orientado a resultados que sean más eficientes y transparentes en los tres órdenes de Gobierno, al mismo tiempo que promueva su productividad y austeridad.

3. Federalismo fiscal: para dotar a los Estados y Municipios de mejores instrumentos e incentivos para establecer una relación de corresponsabilidad entre todos los órdenes de Gobierno.

4. Régimen tributario: para sentar las bases de un sistema tributario que permita sustituir los ingresos petroleros con fuentes más estables de recursos empleando esquemas neutrales que promuevan la inversión, la generación de empleos y el crecimiento económico.

IV.8.1. Administración tributaria.

De este aspecto de la nueva reforma fiscal se, destaca lo siguiente:

1) Impuesto a los depósitos en efectivo.

- Se modifica la denominación del impuesto a la informalidad por el de impuesto a los depósitos en efectivo¹⁰². Su entrada en vigor, estará vigente hasta el 1 de julio de 2008.
- Se aumenta el monto acumulado a partir del cual, se pagará el impuesto.
- Se aumenta el monto acumulado a partir del cual, se pagará el impuesto. De esta forma, el gravámen de 2% se cobrará sobre el monto de depósitos mensuales en efectivo que exceda \$25,000.0 mensuales comparados con un monto propuesto de \$20,000.0 mensuales. Cabe notar que un individuo con ingresos mensuales de \$25,000.0 se ubicaría en el decil más alto de la distribución del ingreso.
- Se precisa que las remesas que se efectúen mediante transferencias electrónicas u órdenes de pago no constituyen depósitos en efectivo, por lo que no se encuentran gravadas por este impuesto.
- El impuesto será acreditable, primero, contra el impuesto sobre la renta propio y luego, contra el impuesto sobre la renta retenido;

¹⁰² La razón por la cual se pretende combatir la informalidad, gravando los depósitos en efectivo; se basa en un enfoque monetario (Tanzi 1980). En donde supone que la economía informal no era muy importante y que la relación entre esta y la del dinero en efectivo relativo a los depósitos sería muy distinta (dado que la economía informal funciona mayoritariamente en efectivo). Por lo tanto la evolución de la razón dinero en efectivo – depósitos, es una aproximación de la evolución de la economía informal. Sin embargo esta suposición enfrenta el problema de que se cumplan las estimaciones de la velocidad de circulación del dinero.

después se podrá compensar contra las contribuciones federales a cargo del contribuyente y, por último, si tales contribuciones no fueren suficientes, se podrá solicitar su devolución. Con ello se garantiza que la contribución no afectará a los contribuyentes cumplidos.

- No será supuesto de tributación el pago realizado en efectivo por personas físicas y morales de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero hasta por el monto de los mismos.
- Se establece que las adquisiciones utilizando efectivo de cheques de caja serán consideradas depósitos en efectivo.
- Se regulan expresamente los depósitos que se realicen en las cuentas concentradoras de sociedades operadoras de sociedades de inversión.
- Se establece que los depósitos en efectivo realizados en cuentas concentradoras, se considerarán efectuados a favor de los beneficiarios finales de tales depósitos.

2) Miscelánea fiscal en materia del Código Fiscal de la Federación.

- Se aprobaron en su mayoría las propuestas para fortalecer los procesos de auditoría y control.

IV.8.2. Gasto público

En este aspecto, lo destacable de la reforma es que se han discutido reformas constitucionales que principalmente coadyuven a mejorar la transparencia de los recursos asignados en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Desde luego esto incluye que en el proceso de transparencia en el ejercicio del gasto público, de las cuales se destacan las siguientes:

- Eficiencia económica, en las erogaciones del Presupuesto de Egresos de la Federación, durante la vida de todos aquellos proyectos de inversión, generando una mayor capacidad de ahorro público.
- Se redefinen los períodos de fiscalización de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, además de dotar a la Cámara de Diputados para establecer lineamientos cuyo objetivo es la homologación la contabilidad gubernamental de todos los ordenes de gobierno.
- Se fortalece la función de fiscalización de la Cámara de Diputados a través de diversos cambios entre los que destacan los siguientes:
 - La Auditoría Superior de la Federación podrá realizar auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos de los programas federales.

- Se fiscalizarán directamente aquellos recursos federales que ejerza cualquier entidad¹⁰³, persona física o moral, pública o privada y los transferidos a fideicomisos, mandatos, fondos o cualquier otro acto jurídico.

IV.8.2.1. Ley de Presupuesto y responsabilidad Hacendaría.

- En lugar de establecer el Consejo Nacional de Evaluación de las Políticas Públicas que propuso el Ejecutivo, se establecerán los principios generales a los que deberán sujetarse las evaluaciones de desempeño que realicen todas las instituciones públicas existentes, que tienen dicha función.
- El Ejecutivo Federal, deberá establecer una meta de hasta un 20% de ahorro público en lo que respecta a gastos administrativos y de operación de las dependencias de Administración Pública Federal. Así mismo esta meta de ahorro deberá cumplirse en cuatro años, asumiendo un 5% de ahorro por cada año. Con esta medida las paraestatales también deberán seguir con una política de austeridad que permita cumplir con esta meta de ahorro. De esta forma la propuesta obliga a invertir los recursos derivados de este ahorro en programas de combate a la pobreza, desarrollo regional y deberán cumplir con criterios de factibilidad socioeconómica de corto mediano y hasta largo plazo.

IV.8.3. Federalismo fiscal

En lo referente a este aspecto, la actual reforma propone a largo plazo una dinámica poco descentralizadora del gasto público transferido a las entidades federativas y municipios por ello, en materia de coordinación fiscal se han promovido cambios a las fórmulas del Fondo General de Participaciones y del Fomento Municipal y además de que se crea un nuevo Fondo de Fiscalización con recursos del Fondo de Coordinación de Derechos y de la Reserva de Contingencia, con el fin de incentivar la actividad económica y los esfuerzos de recaudación.

La política de fortalecer las transferencias federales a Estados y Municipios, ha adecuado algunas reglas de distribución del Fondo de Aportaciones de las Entidades federativas; así por ejemplo se destacan las siguientes:

¹⁰³ Es preciso acotar que en esta disposición, no se contemplan los recursos transferidos por el Gobierno Federal en la modalidad de participaciones federales a Estados y Municipios (ramo 28 del presupuesto de egresos de la federación). Por la razón de que estos recursos son ministrados a disposición de los Congresos locales y la fiscalización federal de estos recursos limita la capacidad de autodeterminación política de los gobiernos subnacionales y por ende violaría la esencia del Federalismo.

- Se ajusta la fórmula de distribución del Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal (FAEB), para transparentar su asignación y garantizar que se reduzcan las disparidades en el gasto federal por alumno. En particular se incluye el gasto educativo estatal como una variable de distribución que refleja y premia el esfuerzo que los Estados ya han venido realizando para fortalecer sus sistemas de educación básica.
- Se crean dos fondos de compensación para las entidades federativas. Ello con objeto de promover un desarrollo regional más balanceado al atender aquellas entidades con mayores necesidades:
 - El Fondo de Extracción de Hidrocarburos (0.46% del derecho ordinario sobre hidrocarburos pagado por PEMEX) para las entidades federativas en donde se extrae petróleo, y
 - El Fondo de Compensación para las diez entidades federativas con menor producto interno bruto per cápita no minero y no petrolero, que se financiará con cerca del 20% del nuevo impuesto a las ventas de gasolina. Ello, con objeto de promover un desarrollo regional más balanceado llevando recursos a aquellas entidades con mayores necesidades.

La propuesta de reforma fiscal original que se envió al congreso, establecía una reforma constitucional a fondo. La cual pretendía de nueva cuenta una parcial descentralización de la recaudación fiscal que permitiera a las entidades federativas establecer impuestos locales a la venta final de aquellos bienes que son objeto de gravamen conforme a la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Sin embargo la aprobación del congreso no dictaminó esta iniciativa y en su caso solo se aprobó la incorporación de un impuesto federal a la venta final de gasolina y diesel con las siguientes características:

- “Los recursos se destinarán en su totalidad a las entidades federativas.
- Una parte del impuesto se distribuirá a las entidades federativas en función del consumo de los combustibles que se lleve a cabo en su territorio (cerca de 80%) y el resto de los recursos se destinarán al Fondo de Compensación previamente mencionado.
- Este impuesto será transitorio y se suspenderá si en el futuro se aprueba la reforma constitucional y algún estado incorpora el impuesto local.
- Los recursos que reciban las entidades federativas y sus municipios serán destinados a infraestructura vial, rural, urbana, hidráulica, básica y sanitaria, así como a programas ambientales.
- Las cuotas son: gasolina Magna Sin 36 centavos por litro; gasolina Premium UBA, 43.92 centavos por litro, y diesel 29.88 centavos por litro.
- Las cuotas se aplicarán gradualmente durante 18 meses mediante los siguientes incrementos: gasolina Magna Sin 2 centavos por litro; gasolina Premium UBA, 2.44 centavos por litro, y diesel 1.66 centavos por litro, en adición al ritmo de ajustes de dichos precios que se encuentre en vigor”¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Idem. 101 p. 7

Por otra parte, también se había planteado redefinir el Impuesto Sobre Tenencia o Uso Vehicular. Sin embargo, ante la falta de una reforma constitucional que permitiera dotar de facultades legales a las entidades federativas para establecer impuestos locales, limita la administración de este impuesto. Por esta razón, se propuso que la fecha abrogación del la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos al 1 de enero del 2012 o, bien antes si las entidades federativas establecen un impuesto local que lo sustituya.

IV.8.4. Sistema Tributario.

Originalmente, la propuesta del ejecutivo federal en lo referente a este aspecto, se ha propuesto un impuesto de control sobre el ISR o bien, Contribución Especial a Tasa Única (CETU). Una de sus principales características es que tiene una tasa uniforme y su base gravable es la diferencia entre los ingresos de la empresa y sus gastos en bienes intermedios, deduciendo, adicionalmente, las erogaciones para la formación de capital.

Los argumentos en los que se basa el comportamiento de este nuevo impuesto son:

- 1) La CETU por parte de la nómina, no desincentiva el empleo. De acuerdo con esta afirmación que las autoridades hacendarias dieron a conocer es que las acreditaciones propuestas permiten que, en el caso de contar con trabajadores cuya tasa marginal de contribución de ISR sea superior a la tasa de la CETU, la carga fiscal de la empresa bajo la CETU sea menor a la que resultaría si se le permitiera deducir la nómina de la base gravable. “Por otra parte, en el caso en que la empresa cuente únicamente con trabajadores cuya tasa marginal de contribución de ISR sea inferior o igual a la tasa de la CETU, se considera que el crédito al empleo permite que la carga fiscal de la empresa bajo la CETU sea igual a la que resultaría si se le permitiera deducir la nómina de la base gravable”¹⁰⁵.

Por lo tanto, esta nueva modalidad de impuesto de control sobre el ISR ofrece pocas bondades en lo que respecta a su deducción. Sin embargo, para que la CETU sea un impuesto flexible para los empresarios, en primer lugar su acreditación total es posible en cuanto, que el ISR retenido a los trabajadores con una tasa marginal sea superior a la tasa de la CETU. De esta forma las autoridades hacendarias prevén que la CETU no desincentive el empleo.

Es preciso destacar que la reforma propuesta por el ejecutivo federal y la reforma aprobada por el congreso difiere en algunos aspectos. En primer lugar se modifica

¹⁰⁵ BANCO DE MÉXICO, “Consideraciones sobre la Reforma Integral de la Hacienda Pública” en <http://www.banxico.org.mx>, México D.F 31 julio de 2007, pp. 49.

su nombre como Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Sin embargo los efectos del cambio en los impuestos son comparables entre las cargas fiscales del ISR y de la CETU en un esquema simplificado, como se describe a continuación:

$$\text{Carga}^{CETU} = (Ing - CI - Inv - \text{nómina}) t^{CETU} - (w_2 L_2) (t_2^{ISRf} - t^{CETU})$$

$$\text{Carga}^{ISR} = (Ing - CI - \delta Inv - \text{nómina} - D^{ISR}) t^{ISR}$$

Donde: *Ing* representa los ingresos de la empresa, *CI* el consumo de bienes intermedios e *Inv* la inversión. Por su parte, *D^{ISR}* representa las deducciones posibles bajo el ISR, pero no bajo la CETU (intereses, regalías, depreciación fiscal de la inversión pasada, etc.); también, incluye las deducciones por regímenes especiales, consolidación fiscal, etc.; así como prácticas de elusión y/o evasión fiscal. En este esquema simplificado la nómina total se define como el pago a dos grupos de trabajadores ($\text{nómina} = w_1 L_1 + w_2 L_2$). El grupo de trabajadores *L1* recibe un salario *w1* y tiene una tasa marginal de ISR inferior o igual a la tasa de la CETU ($t_1^{ISRf} \leq t^{CETU}$). La empresa recibe por esta parte de la nómina el crédito al empleo, que permite que la acreditación se realice a la tasa de la CETU (t^{CETU}) en lugar de a la tasa a la que se retuvo el impuesto (t_1^{ISRf}). Por su parte, el grupo de trabajadores *L2* recibe un salario *w2* y tiene una tasa marginal de ISR superior a la tasa de la CETU ($t_2^{ISRf} > t^{CETU}$)¹⁰⁶.

Como se puede observar, una tasa única y generalizada y las pocas deducciones permitidas en la CETU son elementos que pudiesen contribuir a lograr una mayor equidad horizontal en sistema tributario y limitar las prácticas de evasión y elusión fiscales. Sin embargo, esta tendencia en la que de nueva cuenta, la distribución de la carga fiscal al ingreso se muestra poco flexible. Por lo tanto, esta nueva reforma contrasta negativamente con la tendencia mundial de disminuir la presión tributaria en los impuestos a los ingresos y distribuir la carga fiscal a los impuestos al consumo. Ahora bien, un aspecto importante para que una reforma sea eficiente en cuanto a resultados en la recaudación fiscal, y perjudique lo menos posible a las personas de bajos ingresos, se deben de combinar y evaluar instrumentos de gasto público y programas de gobierno que compensen a esta parte de la sociedad de bajos ingresos.

IV.8.5. Gradualidad y deductibilidad del IETU.

Como ya he señalado el IETU es un impuesto de control sobre el ISR. Por lo tanto la autoridad hacendaría ha establecido que este impuesto sea aplicado con gradualidad en la transición a una menor tasa de gravámen. En ese aspecto lo

¹⁰⁶ Idem. 105 p.41.

que ya se aprobó de este nuevo impuesto es que se aplicará a una tasa de 16.5% en el ejercicio fiscal del 2008, para 2009 de 17.5% y a partir de 2010 de 17.5.

Como se puede apreciar la gradualidad del IETU, sigue siendo un impuesto progresivo al ingreso y por consiguiente, éste debería tener mecanismos de deducción adecuados, partiendo de la idea de que las nuevas inversiones, cuya depreciación no es mediata, deben establecerse reglas claras para que estas puedan ser deducidas a partir de la entrada en vigor del IETU. Por esta razón, la autoridad de manera transitoria sólo hará efectiva la deducción en aquellas inversiones realizadas durante el 1 de septiembre de 2007 al 31 de diciembre de ese mismo año, se podrán deducir en los tres ejercicios fiscales en partes iguales.

En el caso de las inversiones en activo fijo, cargos y gastos diferidos se otorgará un crédito fiscal contra el IETU de 5% anual durante 10 ejercicios fiscales a partir de 2008. Ello será equivalente al 50% del valor fiscal de las inversiones existentes al 31 de diciembre de 2007, adquiridas con anterioridad al 31 de agosto de 2007 y en los 10 ejercicios inmediatos anteriores.

Los resultados recaudatorios del IETU, deberán ser evaluados por el ejecutivo y partiendo de esos mismos resultados, se deberán adecuar instrumentos jurídicos que permitan la amortización gradual de la depreciación de los activos fijos de las empresas o en caso de pérdidas pendientes por amortizar de ejercicios fiscales anteriores (para ser más exacto de 2005 a 2007), en los cuales, se reconozca que se dedujeron inmediatamente las inversiones para el acreditamiento en el ISR.

En cuanto a remuneraciones por salarios gravados que sustituirían al acreditamiento del ISR retenido y el crédito al empleo (CAE), se otorga un crédito fiscal, cuya finalidad es compensar la no deductibilidad de salarios, así como para evitar que estos pudieran representar un costo adicional a la deducción de salarios y por otra parte se otorga otro crédito fiscal por las contribuciones patronales a la seguridad social.

IV.8.6. Perspectivas de la nueva Reforma Fiscal

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha enfatizado la implementación del IETU cuya finalidad es, corregir los errores asumidos por la diferenciación de regímenes tributarios en cuanto al ISR. Por lo tanto, este impuesto prevé un incremento en la recaudación del ISR por 120 miles de millones de pesos, monto que equivale al 1.1% del PIB y la contribución del IETU y otros impuestos contenidos en la nueva miscelánea (como lo son los IEPS, juegos y sorteos, a los depósitos bancarios etc.), generen aproximadamente 114.7 miles de millones de pesos.

De no haber controversia o bien inconformidad por parte de los contribuyentes en la forma en la que se deduzca la IETU y en su base gravable, se prevé un

incremento recaudatorio de 21 miles de millones de pesos, y que la derogación del IMPAC así como la deducción en el ISR del mayor costo de la gasolina reduzcan los ingresos adicionales en 15.8 Mmp; como puede apreciarse en el siguiente cuadro.

Cuadro 47		
Ingresos Derivados de la Reforma Hacendaría, 2008		
	Miles de Millones de Pesos	% del PIB
Total (I-II)	120.0	1.1
I. -Ingresos Adicionales	135.8	1.3
1. IETU	110.6	1.1
2. Impuesto a los depósitos	2.9	0.0
3. Juegos y Sorteos	1.2	0.0
4. Eficiencia recaudatoria	21.0	0.2
II. Reducción de ingresos	15.8	0.2
1. IMPAC	15.7	0.1
2. Deducción del ISR de gasolina	0.1	0.0

Fuente: SHCP, Comunicado de Prensa Sobre la Nueva Reforma Fiscal, enviada al H. Congreso de Unión, México septiembre de 2007.

En cuanto al ejercicio de los recursos proyectados de los nuevos impuestos, se asume que la distribución de éstos sean ejercidos de la siguiente conforme a lo establecido en la ley de coordinación fiscal, puesto que son recursos federales la mayor parte de la distribución de estos será ejercida en un 70% por la administración Pública Federal y el 30% restante entre las entidades federativa a su vez que estas recibirán alrededor de 12.2 miles de millones de pesos por concepto del impuesto federal a la venta de gasolinas. Por lo tanto, esta acción se resume en el siguiente cuadro.

Cuadro 48		
Asignación de ingresos derivados de la Reforma Hacendaría, 2008		
	Miles de millones de pesos	% del PIB
Total	120.0	1.1
Administración Pública Federal	82.8	0.8
Entidades Federativas	37.2	0.4
Participaciones	26.8	0.3
Aportaciones	8.6	0.1
Fondo de extracción de hidrocarburos	1.8	0.0

Fuente: SHCP, Comunicado de Prensa Sobre la Nueva Reforma Fiscal, enviada al H. Congreso de Unión, México septiembre de 2007.

Aquí, es preciso destacar un aspecto, en el cuál se observa que la mayor parte de los recursos que ejercerá el Gobierno Federal es mayoritaria y en efecto, esta tendencia centralizadora de los ingresos y gastos públicos, obedece a que esta

medida garantice un equilibrio fiscal en términos de que estos recursos sirvan para financiar los programas rectores que se establecieron en el Plan Nacional de Desarrollo como lo son: (1) Competitividad y generación de empleos 2) Generación de desarrollo humano) con recursos fiscales reduciendo las necesidades de financiamiento extraordinarias (como los son la emisión de bonos), manteniendo un balance primario equilibrado.

IV.8.6.1. Ingresos Públicos y Crecimiento Económico.

En lo referente al Plan Nacional de Desarrollo y a los programas de inversión pública e infraestructura social, se busca un balance positivo en la inversión al aplicar los recursos derivados de la reforma hacendaría. Sin embargo, algunos aspectos no quedan muy claros para que corroboren este hecho, pero es de suponer que la inversión en el mejoramiento de la infraestructura social, mejoraría las condiciones económicas derivado de un mayor gasto de inversión y por ende contribuiría a la productividad, reduciendo costos. El esquema de la deductibilidad del IETU nos es más que un instrumento que incremente la productividad de la recaudación del ISR. Por ello doy por entendido de que este contribuye parcialmente en lograr un esquema tributario favorable para la inversión si se revisa el instrumento normativo que lo regula.

La política de Estado de consolidar un panorama equilibrado de la intervención pública es deseable por que las Finanzas Públicas no generen distorsiones en los precios (control inflacionario) tasas de interés y de riesgo país favorable. Sin embargo estas acciones nos son las determinantes del crecimiento económico que el país requiere, si no condiciones que generaran un clima de confianza para los inversiones. De tal forma, que los cambios en las condiciones de bienestar de la población no tendrán un efecto positivo en el corto plazo. Por lo tanto, el impacto que prevé la reforma estima las siguientes metas:

- Se prevé un incremento gradual de la tasa de crecimiento del producto potencial nacional en alrededor de 0.5 puntos porcentuales. Se observaría un incremento de 0.2 puntos porcentuales en la tasa de crecimiento de 2008 y 0.3 puntos porcentuales adicionales en años subsecuentes.
- Con respecto a las finanzas públicas, los ingresos presupuestarios pasarán de 22.8 por ciento del PIB en 2007 a 24.2 por ciento del PIB en promedio de 2008 a 2012. Ello, es principalmente resultado de dos factores: i) ganancias de eficiencia cada año de 20 puntos base del producto en los ingresos tributarios derivados de una mejor administración, acumulando un incremento equivalente a 1 por ciento del PIB en 2012, y ii) la recaudación por IETU pasará de 1.1 a 1.2 por ciento del PIB de 2008 a 2012. Esto permitirá compensar una probable declinación en los ingresos petroleros.

Cuadro 49					
Proyección de los ingresos derivados de la Reforma Hacendaría					
2008-2012					
Conceptos	Porcentaje del PIB				
	2008	2009	2010	2011	2012
Total (1+2+3+4)	1.1	1.4	1.7	1.9	2.1
1. IETU 1/	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2
2. Impuesto a los depósitos	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1
3. Eficiencia recaudatoria	0.2	0.4	0.6	0.8	1.0
3.1 En ISR	0.1	0.3	0.4	0.5	0.7
3.2 En IVA	0.1	0.1	0.2	0.3	0.3
4. IMPAC	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2

Fuente: SHCP, Comunicado de Prensa Sobre la Nueva Reforma Fiscal, enviada al H. Congreso de Unión, México septiembre de 2007.
 Nota1/ Tasa del IETU: 2008, 16.5%, 2009, 17% y de 2010 en adelante, 17.5%

De cumplirse las metas de recaudación propuestas por la reforma, habrá recursos disponibles para cumplir los objetivos rectores de las políticas públicas y en cierta manera habrá un mayor grado de flexibilidad del gasto público. Así mismo, la Secretaría de Hacienda ha manifestado cumplir con una meta de balance económico favorable de la cual se destaca que la deuda neta de Sector Público Federal se reduciría de 20.5 a 15.6 por ciento del PIB entre 2007 y 2012. Al mantener los RFSP en 2.0 por ciento del PIB durante 2009-2013, la deuda pública amplia disminuirá de 36.0 a 34.6 por ciento del PIB de 2007 a 2012.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En el umbral de la nueva reforma del Estado, que se pretende impulsar en México, bien vale la pena que esta discusión integre todos los aspectos que he analizado en este trabajo, pues su importancia es uno de los pilares fundamentales de las fuentes y formas de financiamiento, específicamente fiscales, que dotarán de los recursos necesarios al Estado para darle cumplimiento a las metas de la política económica, en una convivencia equitativa y a la par con los sectores privado y social.

La trascendencia del análisis de las reformas fiscales en México, nos hace reflexionar, que aún quedan retos importantes para consolidar una estructura fiscal óptima, equitativa y congruente. No obstante, que la realidad económica es muy compleja si se toman en cuenta algunos de los aspectos que implican la dinámica propia de la Economía, como son: el cambio tecnológico impulsado por la globalización, la dinámica demográfica, las imperfecciones de los mercados y los problemas de la información. En los sistemas fiscales ocurre lo mismo, la dinámica y las imperfecciones dentro de estos, acompañan constantes cambios en sus reglas e instituciones, Aquí me he percatado de sus efectos esperados y convenientemente, se analizaron dentro del marco de la eficiencia económica y que trazan una directriz para lograr una reforma fiscal óptima, equitativa y eficiente, empleando principios útiles y trascendentales en la operación futura y actualización de las instituciones e instrumentos fiscales. Es así, como culmino este trabajo de investigación concluyendo con los siguientes diez puntos:

- i) La neutralidad de los impuestos en México, no resulta ser posible pues la estructura normativa e institucional, apunta a impuestos cada vez más progresivos y directos (específicamente el ISR y el nuevo IETU), hecho poco dinamizador y estimulador de la actividad económica.
- ii) La evolución de los ingresos tributarios en México, ha sido soportada por una carga fiscal progresiva, a los impuestos directos (Impuesto Sobre la Renta). En contraste, la recaudación de este impuesto no resulta ser la mejor, ya que al generar el mayor monto del Presupuesto de Gastos Fiscales, también es el que mayor número de exenciones contempla, dadas subsecuentes reformas inoperantes en el corto plazo. Así en el largo lazo, resultan sustituibles irremediablemente..
- iii) Los impuestos indirectos, que serían la vía para hacer más óptimo al sistema impositivo, ya que descansan en el IVA, el cual le caracteriza por una multiplicidad de tasas, y manejo de tasas de 0%, lo cual, le resta capacidades para mejorar la eficiencia y hacerlo más óptimo.

- iv) Algunos otros impuesto indirectos, tienen el carácter meramente recaudatorio y opresivo, impidiendo que se genere una cultura de pago de impuestos, por parte de los agentes económicos.
- v) En el sistema tributario de México predomina la existencia de tratamientos especiales, estos regímenes de excepción han conducido, entre otros factores, a una situación donde el sistema tributario: no sea eficiente (su recaudación es baja, tanto en términos absolutos, como con respecto a otros países). No conduce a la equidad (ni vertical, ni horizontal) en la distribución de la carga. Propicia la evasión y es conducente a la elusión fiscal.

Recomendaciones en materia de ISR:

- (1) El ISR, es un impuesto, cuyas bases gravables son muy amplias y la razón de mantener un régimen altamente diferenciado en este rubro, se justifica por no generar distorsiones en sectores de la producción con problemas de desarrollo. Sin embargo, estos esquemas diferenciados, no son equitativos en términos de distribución de la carga fiscal y los costos que implican no valen, por todas las distorsiones que generan en la estructura tributaria. Es por ello que, mi recomendación es que se analicen profundamente tales esquemas diferenciados acompañados de estudios que garanticen diversificación y factibilidad, en la sustitución de esquemas fiscales alternativos a los regímenes diferenciados.
 - (2) Las altas tasas impositivas justifican el fraude y la evasión fiscal. Las bondades de diversificar fuentes tributarias y regímenes especiales diferenciados en el caso del ISR, amplía las posibilidades de contar con una mejor recaudación. Partiendo de la idea de lograr una base tributaria, más amplia, la reducción de las tasas impositivas acompañara una respuesta de un mejor cumplimiento tributario.
- vi) La reforma propuesta en eliminar exenciones y tasas cero del IVA, no logró consolidarse como ese impulso para modernizar el sistema tributario mexicano, que a su vez, logrará distribuir de una forma más equitativa la carga fiscal. Sin embargo su aplicación generalizada a una tasa del 15% trajo consigo amplias discusiones en torno al alto costo de la vida que generaría en los sectores de la población con ingresos menores (decil I al III). Por lo tanto una reforma fiscal, no sólo debe de fundamentarse en principios de estabilidad macroeconómica y eficiencia microeconómica, si no también debe de garantizar equidad y justicia en la aplicación de las nuevas reglas fiscales.

Recomendaciones en materia de IVA:

- (1) Tal como se comentó en los posibles escenarios que simularon la reforma fiscal del IVA, en el cuál, se proponía sustituir los regímenes diferenciados del IVA en alimentos y medicinas, que éstos fueran sustituidos por una tasa efectiva del 6% (el escenario también preveía una reducción de hasta 50% del precio internacional del petróleo y la recuperación de los ingresos públicos al aplicar esta medida evitaría una caída de 3.6% en los ingresos fiscales). Por lo que la sustitución de los regimenes diferenciados y tasas cero a una tasa inferior a la propuesta del 15%, puede contribuir a revertir los efectos negativos que implican el mantener regimenes fiscales especiales y así contar con una estructura impositiva más confiable y dinámica que aprovechara el potencial de recaudación fiscal de los impuestos indirectos en el caso del IVA principalmente.
 - (2) Una tasa diferenciada en el caso del IVA en alimentos y medicinas, puede contribuir a establecer una estructura impositiva eficiente y equitativa, toda vez de que se evalúen los resultados recaudatorios y el impacto en las condiciones de bienestar de la población. Esta podría ser una medida en la cuál se logre una estructura impositiva progresiva sobre los impuestos indirectos y en efecto, se contaría con un sistema tributario más eficiente y equitativo, puesto que las bondades que ofrece un impuesto indirecto es que este es trasladable, a las actividades de intercambio en la demanda final.
- vii)** El éxito de una reforma fiscal, también debe contar con instrumentos normativos eficientes. Este es un punto importante que debe coadyuvar al estableciendo de disposiciones claras y concretas, pues no siendo así creo que las bondades del diseño de una reforma fiscal óptima, puedan no ser tangibles en cuanto a las metas recaudatorias a las que se pretenda llegar, concretamente.

Recomendaciones en materia de Administración Tributaria:

- (1) Las legislaciones propuestas en materia fiscal, deben ser evaluadas cuidadosamente no solo desde el punto de vista de su eficiencia económica, si no también en el diseño de mecanismos administrativos, técnicos y normativos. Estos criterios de evaluación de una reforma, pueden determinar qué tan flexible resulta el esquema tributario que se propone, y por lo mismo aplicables en la práctica, sobre todo en el manejo del Gasto Público.
- (2) Toda reforma fiscal, debe de establecerse de manera clara y entendible para el contribuyente. Si ésta no se acompaña con una legislación adecuada puede generar confusión en los contribuyentes, especialmente los pequeños, que difícilmente cuentan con una

organización y orientación adecuada que les permita el acceso a consultas contables altamente especializadas.

viii) El modelo centralizador de la recaudación fiscal en México, se ha agotado. Pues al poner de manifiesto que las relaciones fiscales entre la Federación, los Estados y Municipios, marcan una gran brecha en cuanto al desarrollo de sus haciendas públicas, generando inequidad y poco dinamismo de las relaciones fiscales que garanticen los recursos necesarios para cumplir con la metas de las políticas públicas de los entes de gobierno estatal y municipal. Sin embargo, estas no pueden descentralizarse en una forma desorganizada, siendo que estas relaciones resultan ser convenientes en cuanto a la distribución de los ingresos petroleros, y de otras fuentes tributarias.

Recomendaciones en materia de Federalismo Fiscal:

- (1) Los convenios de colaboración administrativa, celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las Haciendas Públicas de las Entidades Federativas y la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, se deben extender a los impuestos federales (ISR, IVA e IEPS), dotando de instrumentos jurídicos adecuados para que las entidades federativas tengan un mayor grado de participación y autonomía en la recaudación fiscal, estableciendo mecanismos adecuados de fiscalización que combatan la informalidad. Siendo las administraciones tributarias estatales y municipales, las que identifiquen el problema de la evasión y tengan potestades para combatirlas.
- (2) La experiencia de algunos países desarrollados como en el caso de los Estados Unidos de América y algunos de la Unión Europea, es que mantienen esquemas fiscales más dinámicos entre los órdenes de gobierno federal, estatal y municipal. En efecto, una parte de la administración tributaria la ejercen los órdenes de gobierno estatal y municipal principalmente, sobre los impuestos al consumo y de esta manera los ordenes de gobierno subnacionales y la Federación, mantienen una convivencia que les permite asumir responsabilidades en la recaudación fiscal y además gozar de mayor autonomía en el ejercicio de su gasto público, dando prioridad a las decisiones que la ciudadanía demande. Concretamente, el sistema funciona por que los gobiernos locales son los más cercanos a la ciudadanía y por lo tanto cada uno de estos órdenes de gobiernos locales conocen más de cerca las necesidades de su población. Sin embargo en México, la estructura tributaria descansa mayoritariamente en los impuestos a los ingresos y los impuestos al consumo deberían ser tomados en cuenta de esta forma para incrementar la recaudación y una proporción, debería administrarse

con autonomía para atender las necesidades que la población local demande.

- ix) El concepto de un impuesto de control sobre otro impuesto (como lo es el IETU sobre el ISR), no es factible por que se pretende cubrir las ineficiencias que resultan de la propia ley del ISR. Además, de que su administración implica costos adicionales para el contribuyente y también para la administración tributaria, ya que el IETU es un impuesto que grava la misma fuente y resulta ser inequitativo y poco flexible para aquellas personas que difícilmente pueden deducirlo como es el caso de las MPyME's y personas físicas que prestan sus servicios de modo independiente (honorarios).
- x) El Impuesto del combate a la informalidad (ICI), es un impuesto que alejara al público de mantener sus ahorros como depósitos. Existen otras formas de combatir la informalidad en la Economía. Además de que éste impuesto traerá consigo costos adicionales en la adaptación de los sistemas contables de los bancos y representa poco incentivo al ahorro.

Se ha logrado abrir la Economía, eliminado gradualmente el proteccionismo. Se ha logrado que el Banco Central deje de emitir dinero para el Gobierno, pero nos queda un sistema tributario de la época del Modelo de Sustitución de Importaciones (MSI), mismo que debe actualizarse en función de nuevos esquemas tributarios y por supuesto impuestos óptimos.

No hay impuesto que no genere distorsiones en las decisiones de los agentes económicos, pero es posible minimizar su impacto regresivo. Sin embargo, estos resultan ser un mal necesario, ya que implican un costo para la sociedad. Por consiguiente el mejor impuesto es el de tanto alzado, es decir, el cobrado una sola vez al año y una sola cantidad, lográndose así la menor distorsión en las decisiones de los agentes económicos. Pero dicho impuesto es inequitativo y no cumple con los principios de equidad y proporcionalidad.

Pero como los ciudadanos requieren protección para llevar a cabo sus actividades económicas, están dispuestos a desprenderse de una parte de ellos para lograrlo. El Estado entonces requiere para ejercer esa función de ingresos.

En consecuencia, un impuesto que si cumpliría con esos requisitos son los indirectos. Que darían al sistema tributario una mayor optimalidad, equidad y eficiencia. Lo que implica reducir al mínimo los impuestos directos.

FUENTES DE INFORMACIÓN

AGHÓN, Gabriel, sobre la base de un documento elaborado por el Profesor Gerold Krause-Junk, Descentralización Fiscal, Marco Conceptual, Serie Política Fiscal N° 44, ONU-CEPAL, Santiago de Chile, 1993, p. 7, pp.80.

ALBERTO José y Jorge Cambiaso, Documento de Trabajo, Verano de 1986, Centro de Estudios Económicos el Colegio de México.

ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid, España: Alianza Editorial, 1974.

AZPE, Armella Pedro, *El Camino Mexicano de la Transformación Económica*, Fondo de Cultura Económica, 1era reimp. México 2005.

BANCO DE MÉXICO. Informe Anual, México 1985.

BANCO DE MÉXICO, "Consideraciones sobre la Reforma Integral de la Hacienda Pública" en <http://www.banxico.org.mx>, México D.F 31 julio de 2007, pp. 49.

BANCO MUNDIAL. World Development Indicator 2004, Banco Mundial; Government Finance Statistics; paginas de Internet locales; SHCP (los datos para México son de 2003).

BERGMAN, Marcelo, "La capacidad de Recaudar Impuestos del Gobierno Mexicano: ¿El Tema Previo a la Reforma Fiscal?", *Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE)*, México D.F, 2002, p.11 pp.19.

BURGOA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano P. 388. Editorial Porrúa. México, Primera edición 1973.

CARRASCO Iriarte. Hugo. "Glosario Jurídico Fiscal".

CHÁVEZ Presa Jorge A. y Budebo Mario Gabriel, "Logros y Retos De Las Finanzas Públicas en México", *Proyecto CEPAL. Gobierno de Holanda, Política Fiscal, Eficiencia y Equidad en América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, junio de 2000*.

DIAMON, P.A. y J.A. Mirrles, "Optimal taxation and public production I: production efficiency and II: tax rules", en *American Economic Review*, 1971.

DÍAZ, González Eliseo y Mendoza Cota Jorge Eduardo, "La evasión del Impuesto Sobre la renta en la retención de salarios," *Estudios Económicos*, El Colegio de la Frontera Norte, México, enero de 2005.

FELDSTEIN, Martín S., "On theory of tax reform", *Journal of Public Economics* 1976, pp.77-104

FRIEDLAENDEL John F. y Ann Friedlaendel. *Análisis económico de los impuestos y del Sector Público*. Buenos Aires Argentina: Edit. Ateneo, 1977.

GAMAS, Torruco José, *Federalismo Fiscal*. Documento interno en <http://www.indetec.gob.mx>

Grupo Secretaría de Hacienda-Banco de México. "Estudios sobre Proyecciones, Los ingresos fiscales del Gobierno Federal en términos reales", 1941-1962.

HAYEK Federik, "Hayek on the limits of state activity A critical examination of his political philosophy", <http://www.jacobgrier.com/papers/Hayek.htm>, Reino Unido, Abril de 2001.

HERNÁNDEZ, Trillo Fausto y Zamudio Carrillo Andrés, "*Evasión Fiscal en México: El caso del IVA*", Centro de Investigación y Docencia Económicas, CIDE, México D.F, Enero 2004. <http://www.sat.gob.mx>..

IZQUIERDO Rafael, *Reforma tributaria 1958-1970 Política Hacendaría del Desarrollo Estabilizador*. El Colegio de México, Fondo de Cultura Económica, México 1995.

KALDOR Nicholas, *Impuesto al gasto*, p13, fondo de cultura económica, 2da reimpression en español, Colombia 1976.

KALDOR, Nicholas. *Report of Mexican tax reform*, México 1960.

KANOSKY, May Ernesto Gregorio, *El diseño de una reforma fiscal óptima el caso de México*, Centro de estudios económicos, El Colegio de México, México 1983, pp. 107.

KEYNES, John Maynard *Teoría general de la ocupación el interés y el dinero* (1933). Quinta reimpression, Fondo de cultura económica, Colombia 2000.

MARTÍNEZ, Hernández Ifigenia, *La naturaleza de la reforma fiscal*, Instituto Latinoamericano de Planeación Económica y Social, México 1967 p.2

MÉXICO. Cámara de Diputados LVIII Legislatura, "La LVIII Legislatura y sus contribuciones a la reforma fiscal", Agosto de 2003 http://www.diputados.gob.mx/comisiones/hacienda/docts/LVIII_reforma_ficl.pdf.

MÉXICO: Cuenta de la Hacienda Pública Federal, resultados generales, para 1980 a 1989 Secretaría de Programación y Presupuesto (SPP), para 1990 al 2006 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

MÉXICO. H. Cámara de Diputados. *Sumario de Leyes Fiscales*, www.diputados.gob/leyesfiscales, México, 2006.

MÉXICO. Instituto Técnico para el Desarrollo de las Haciendas Públicas, (INDETEC) www.indetec.gob.mx, México 2006.

México. Presidencia de la República. *Primer Informe de Gobierno*, Ernesto Zedillo Ponce de León, México 1995.

México. Presidencia de la República. *Sexto informe de gobierno*, Ernesto Zedillo Ponce de León, Presidencia de la republica, Con información de la SHCP, Banxico e INEGI, México, septiembre de 2000.

MÉXICO. Secretaría de Gobernación. Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998 y que entró en vigor el 1º de enero de 1999.

MÉXICO: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Criterios Generales de Política Económica” 1987, 1996, 1997.

MÉXICO: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Informe Trimestral del estado de las finanzas públicas y la Deuda Pública*, 4to. Trimestre de 1994, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1995.

MÉXICO: Secretaría de Hacienda y Crédito Público: *Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1995.

MÉXICO: Secretaría de Hacienda y Crédito Público: Decretos de Presupuesto de Egresos de la Federación de los ejercicios fiscales 1994, 1997 a 2004.

MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Documento del artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2006, referente a la “Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de Hogares y Personas”, en Trimestre fiscal N°84, <http://www.indetec.gob.mx>, Enero de 2005.

MÉXICO: Secretaría de Hacienda y Crédito Público: Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del cuarto trimestre, Secretaría de Hacienda y Crédito Público; México, 2004.

MÉXICO: Secretaría de Hacienda y Crédito Público: Ley del Servicio de Administración Tributaria (texto vigente, última reforma aplicada 04/01/1999), el

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (03/2001), y estatuto del Servicio Fiscal de Carrera.

MUSGRAVE, P.A. y Peggy B. Musgrave. *Hacienda Pública, Teórica y Aplicada*. México, McGrawHill, 1978.

NAVARRO Ignacio, *investigación económica*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1956.

OCDE. *Revenue Statistics, 1965-2002, Tax Expenditures Recent Experiences*, 1996,

OCDE; Base de datos de Tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

PERÉZ, Torres Javier y González Hernández Ignacio, "La descentralización fiscal en México", *Serie Política Fiscal*, N° 106, ONU-CEPAL, Gobierno alemán, Santiago de Chile, 1998.

PICHARDO Pagaza, Ignacio, "Cambio en la Estructura Jurídica Tributaria de México", en *Comercio Exterior*. p. 870-879 BANCAMEX 1968.

RAMIRÉZ; Rodríguez Francisco, Convención Nacional Hacendaría, México, Abril de 2004, p 8-9, pp.25.

RAMSEY, F.P , *A contribution to the theory of taxation*, en *Economic Journal*, 1927.

RICARDO David, *Principios de Economía Política y Tributación* (1817). Fondo de Cultura Económica, México 1959.

SIERRA, Carlos J. y Rogelio Martínez vera, "A 50 años de la Ley del Centenario, 1921-1971", *Publicaciones del boletín Bibliográfico*, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México, 1971.

SMITH Adam, *Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones* (1776), Fondo de Cultura Económica, México, 1975.

SOBRAZO, Fimbres Horacio, "Reforma Fiscal en México", *Estudios Económicos*, Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, México, enero de 2004.

SOBRAZO, Fimbres Horacio, "Federalismo fiscal en México", *Estudios Económicos*, Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, México, mayo de 2005.

SOMERS, Harold, *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, Ariel, Madrid, 1981. pp. 566.

SOUR, Laura, coordinadora, "Diagnostico Jurídico y Presupuestario del Ramo 33, una etapa del Federalismo en México", *Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE)*, México D.F, Enero de 2004.

STIGLITZ, J.E y P.S. Dasgupta, *Differential taxation, public goods, and economic efficiency*, en *Review of Economic Studies*, 1971, pp. 151-174

TANZI, V. y Milka Casanegra de Jantscher (1987), "Presumptive income taxation: Administrative, Efficiency, and Equity Aspects". Fiscal Affairs Department, Fondo Monetario Internacional. *Working Paper* wp/87/54.

TINBERGER, Jan. *Política Económica. Principios y formulación*. México, FCE, 1961.

TOBIN, James, *Política Económica Nacional*, primera edición en español, fondo de cultura económica, México 1973.

WERNER, Alejandro M. y Ursúa José F."La Reforma Fiscal en México, una Asignatura Pendiente", en *Trimestre fiscal N°84, INDETEC*, Clasificación JEL:E62, H20, H60, ICE, México SHCP, Marzo -Abril de 2005 N°821 pp. 31-57.

ANEXO ESTADÍSTICO

CUADRO A-1															
PRODUCTO INTERNO BRUTO POR ACTIVIDAD ECONÓMICA 1980 - 2006 (MILLONES DE PESOS CORRIENTES).															
PERIODO	TOTAL	Impuestos a los productos netos de subsidios	Valor agregado bruto a precios básicos	Agropecuario, silvicultura y pesca	Total	Minería	Manufactura	Construcción	Electricidad, gas y agua	Total	Comercio, restaurantes y hoteles	Transporte almacenaje y comunicaciones	Servicios financieros, actividades inmobiliarias y alquiler	Servicios comunales, sociales y personales	Cargo por los servicios bancarios imputados (-)
1980	4720	326	4392	298	1319	129	866	279	45	2826	1151	354	487	834	-49
1981	6467	435	6032	411	1761	132.0	1158	414	57	3928	1560	490	678	1200	-68
1982	10412	816	9596	559	2747	276	1766	616	89	6379	2670	750	1037	1922	-89
1983	18756	1261	17493	1113	5442	1219	3274	780	169	11090	4650	1443	1766	3231	-150
1984	30920	2259	28660	1986	8853	1585	5724	1260	284	18186	7671	2473	2795	5247	-364
1985	50152	4211	45941	3280	14163	2099	9602	2009	453	29065	12232	3932	4384	8517	-567
1986	82320	6011	76307	5604	23625	2648	16692	3283	1002	48131	19393	7040	7649	14049	-1051
1987	203340	17799	185542	13047	61436	9138	42538	7653	2107	113650	47955	16913	16440	32342	-2592
1988	412821	33842	378979	26743	122792	11293	91240	15259	5000	235319	96969	36184	37100	65066	-5875
1989	544977	45542	499436	35165	147827	11906	110229	19014	6678	319728	125599	45950	61022	87157	-3285
1990	734802	62802	672000	48990	192128	15820	140608	26504	9196	438632	167202	61450	89628	120352	-7750
1991	945190	80891	864299	61409	243384	16024	178729	35698	12933	570694	201009	86563	118952	164170	-11188
1992	1123936	96286	1027651	67425	289144	17959	208365	46372	16448	694677	234755	97970	149021	212931	-23596
1993	1256197	101064	1155132	72703	309898	16258	219934	55379	18327	806239	251629	107480	183208	263922	-33707
1994	1423364	113858	1309506	78165	350778	17442	245012	69146	19178	923040	275679	124833	211497	311031	-42477
1995	1838431	158184	1682247	95311	466917	29072	350156	68358	21331	1208233	351745	168083	308361	380044	-90214
1996	2529909	228901	2301008	144087	652617	35755	494520	95475	26867	1561118	494293	233848	345234	487743	-56814
1997	3179119	301002	2878118	164014	821763	43923	615478	128022	34340	1934668	613546	304348	384189	632585	-42328
1998	3848219	328568	3519650	185379	1007028	48424	749293	165013	44298	2362611	701090	381118	481762	798641	-35367
1999	4600489	387981	4212506	199567	1208302	60140	884331	207277	56554	2861649	840650	468657	555142	997200	-57010
2000	5497738	508191	4989545	207979	1398133	70178	1013598	258465	55892	3444519	1065628	556840	605499	1216552	-61084
2001	5811777	540035	5271742	218958	1436842	72500	1031218	270643	62481	3706714	1090164	595066	641710	1379774	-90772
2002	6267474	528491	5738983	226397	1519871	77207	1068603	292180	81881	4077493	1148997	611602	769222	1547672	-84778
2003	6895359	646446	6248911	242896	1611645	82512	1123213	326319	79601	4469408	1270886	645698	824536	1728288	-75036
2004	7713796	745037	6968759	272405	1830691	100704	1257054	380234	92699	4944038	1449270	725500	904356	1864912	-78375
2005	8366206	869418	7496787	287344	1948807	112312	1333950	401478	101067	5351056	1585987	788525	982256	1994288	-90419
2006	9155490	937736	8217754	318158	2197336	128939	1482269	469344	116784	5803881	1740599	865059	1063886	2134337	-101621

Fuente: Elaboración propia con datos del INEG, PIB por gran actividad económica 1980-2006

CUADRO A-2

PRODUCTO INTERNO BRUTO POR ACTIVIDAD ECONÓMICA 1980 - 2006 (MILLONES DE PESOS CONSTANTES BASE 2005=100).

PERIODO	DEFLACTOR BASE 2005=100	TOTAL	Impuestos a los productos netos de subsídios	Valor agregado bruto a precios básicos	Agropecuario, silvicultura y pesca	Total	Minería	Manufactura	Construcción	Electricidad, gas y agua	Total	Comercio, restaurantes y hoteles	Transporte almacenaje y comunicaciones	Servicios financieros, actividades inmobiliarias y alquiler	Servicios comunales, sociales y personales	Cargo por los servicios bancarios imputados (-)
1980	0.11	4473721	308990	4162835	282451	1250177	122269	820814	264442	42652	2678545	1090943	335529	461589	790484	-46443
1981	0.14	4763246	320398	4442848	302721	1297058	97224	852921	304930	41983	2893155	1149013	360908	499379	883856	-50085
1982	0.27	3856757	302258	3554499	207062	1017529	102234	654152	228175	32967	2362875	989007	277811	384120	711937	-32967
1983	0.49	3843105	258379	3584316	228054	1115066	249773	670843	159822	34628	2272341	952785	295671	361853	662032	-30735
1984	0.78	3980676	290826	3689721	255680	1139745	204055	736914	162214	36562	2341286	987573	318377	359831	675505	-46862
1985	1.27	3942993	331072	3611920	257876	1113507	165025	754917	157949	35615	2285115	961690	309137	344674	669614	-44578
1986	2.62	3145619	229693	2915849	214141	902760	101186	637836	125450	38289	1839186	741047	269013	292284	536842	-40161
1987	6.78	2998072	262431	2735656	192367	905821	134732	627186	112837	31066	1675671	707055	249368	242394	476855	-38217
1988	10.29	4013446	329012	3684434	259995	1193784	109791	887035	148348	48610	2287771	942733	351781	360686	632572	-57117
1989	12.31	4426382	369899	4056492	285615	1200672	96702	895296	154434	54240	2596877	1020133	373213	495630	707902	-26681
1990	16.00	4593387	392587	4200800	306246	1201029	98894	878967	165682	57486	2741972	1045212	384136	560282	752343	-48447
1991	19.00	4973763	425663	4548100	323145	1280731	84321	940505	187849	68056	3003096	1057746	455510	625947	863893	-58873
1992	21.27	5283596	452638	4830963	316963	1359259	84425	979519	217994	77322	3265660	1103578	460555	700544	1000984	-110924
1993	22.98	5467454	439869	5027580	316431	1348796	70761	957238	241031	79766	3509063	1095186	467794	797392	1148690	-146706
1994	24.60	5786959	462911	5324047	317795	1426155	70914	996143	281126	77972	3752796	1120826	507532	859882	1264556	-172698
1995	37.38	4918527	423204	4500673	254994	1249187	77779	936805	182885	57069	3232499	941056	449688	824987	1016767	-241358
1996	47.73	5300116	479544	4820572	301860	1367221	74906	1036011	200018	56286	3270515	1035535	489908	723259	1021813	-119024
1997	55.24	5755518	544938	5210582	296933	1487730	79519	1114269	231773	62170	3502548	1110772	550996	695541	1145240	-76631
1998	65.51	5873801	501516	5372284	282957	1537096	73913	1143697	251871	67615	3606215	1070122	581727	735346	1219021	-53983
1999	73.59	6251893	527252	5724638	271204	1642037	81728	1201773	281682	76855	3888874	1142412	636887	754417	1355158	-77474
2000	80.18	6856891	633826	6223062	259396	1743780	87527	1264180	322363	69710	4296074	1329073	694502	755191	1517308	-76185
2001	83.71	6942839	645134	6297705	261571	1716474	86610	1231909	323314	74641	4428098	1302327	710875	766597	1648299	-108438
2002	88.48	7083432	597295	6486137	255871	1717742	87259	1207724	330219	92541	4608339	1298584	691226	869366	1749162	-95815
2003	92.00	7495020	702665	6792353	264020	1751803	89688	1220894	354698	86524	4858094	1381410	701852	896242	1878590	-81562
2004	96.77	7970877	769867	7201010	281484	1891703	104060	1298948	392906	95788	5108810	1497570	749679	934496	1927065	-80987
2005	100.00	8366206	869418	7496787	287344	1948807	112312	1333950	401478	101067	5351056	1585987	788525	982256	1994288	-90419
2006	104.08	8796589	900976	7895613	305686	2111199	123885	1424163	450945	112206	5576365	1672366	831148	1022181	2050670	-97637

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI, PIB por gran actividad económica 1980 -2006, deflactor base 2005=100 según INPC a diciembre de 2005, cifras de el Banco de México.

CUADRO A-3
INGRESOS DEL SECTOR PÚBLICO PRESUPUESTARIO 1980 - 2007 (millones de pesos corrientes)

CONCEPTOS	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
INGRESOS PRESUPUESTARIOS	1161.4	1538.3	2633.1	5927.1	9803.1	14498.9	23275.4	58649.59	116870.9	143980.1	191898.2	253152.8	300957	289556.8	328518.1	418902.6	580722	737180.9	783045.9	956683.1	1179918.9	1271646.3	1387590.4	1600999.8	1771314.2	1945741.8	2263602.8	2238412.5	
GOBIERNO FEDERAL	683.1	930.6	1515.5	3396.4	5089	8218.3	13111.3	34681.19	68678.5	92437.6	122866.2	177286.8	214947.2	193746.2	220102.3	280164.4	392566	508743.8	545175.7	674348.1	868267.6	939114.5	989353.4	1132865.1	1270211.1	1410430.6	1558808.1	1511815.7	
TRIBUTARIOS	629.3	846	1371.4	1973.2	2964.2	4696	8026.5	21358.79	48098.6	64367	83219.4	104934.6	132031.3	143138.2	160317.4	170325.7	226006.2	306873.3	404225.2	521882.4	581703.3	654870.2	728283.7	766982.3	779119.6	806118.7	890878.1	1005314.3	
ISR 1/	246.1	331.8	463.8	715.8	1176.6	1899.4	3344	7793.5	20103.1	27284.9	36003.6	45302.3	59272.2	62947.3	70503.3	73705.4	97162	130100.7	169476.4	216123.4	259754.2	285523.1	318380.3	337015.4	345217.5	384521.8	448099.8	452140.4	
IVA	110.4	174.3	216.3	544.5	905.2	1365.2	2291.8	6168.6	13574.2	17482	25796.6	31732.7	32702.8	37420	38536.9	51785.1	72109.6	97741.6	119871.3	151183.5	189605.9	208408.1	219441.7	254433.4	285022.7	318432	380076.1	428710.7	
EPS	65.3	61.4	178.3	433.9	669.1	997.4	2193.8	4887.3	10635.2	12709	11309.1	12586.5	18883.1	21525	30342.2	27811.6	28695.2	45351.1	76598.3	106703.7	81544.1	110688.8	136257.2	117758.2	85245	49633.3	-5241.6	59995.5	
Gasolina	0	0	115.1	272.6	450	654.4	1504.4	3301.5	6912	7953.9	5225.4	6884	12673.5	13567.7	21776.9	17329.2	20412.4	34383.7	61620.9	87461.1	66210.9	87188.5	112221.4	87579.4	53334.5	15186.4	-4217.5	16874.5	
Teléfono	n.d.	8.2	12.9	23.4	41.8	59.1	123.4	326.1	812.8	1251.4	1691.5	59.1	1233	1689	2173.3	2397.1	3101.6	0	0	0	0	0	1254.9	1789.3	0	0	0	0	
Tabacos	n.d.	11.6	18.3	34.1	75.1	107.3	222.7	528	1090.2	1194.9	1257.3	1914.1	2322.1	2544.8	2528.9	3293.8	3972.5	4371.1	4966.3	6179.9	8083.1	9173.3	10688.2	12323.5	13971.4	15492.5	13553.3	2258.8	
Alcohol	n.d.	6.6	7.3	19.3	31	46.1	92.6	213	516.6	631.6	858.4	1213.2	1481.2	1301.7	1570.1	1624	2801.8	4069.6	5453.3	-1819.4	4046.7	1114.1	3469.9	4580.9	4471.8	4716.1	5856.5		
Creveca	n.d.	7	11.2	22.3	32.7	65.3	123.2	239.9	733.7	856.8	1031.7	1376.3	1713	2069.2	3643.4	3794.5	5941.3	7607.8	9068.7	10278.7	10578.5	11382.3	12504	13820.6	15006.6	14707.7			
Seguros	n.d.	0.5	0.3	0.9	1.4	1.5	3	7.7	17.8	27.5	25.6	10	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.									
Aguas emvasadas	5.3	7.1	11.2	17.4	37.1	63.7	124.5	271.1	652.1	792.9	1219.2	155.4	n.e.	n.e.	379.5	1171.4	818.3	828.8	895	0									
Energía eléctrica	n.e.	n.e.	n.e.	43.9	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.
Otros	0	20.4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.5	4.3	0.5	0	-	42.9	-	0.2	1.6	0.8	1.6	20.6	12.4	33.2	33.2	10.9	0	
Tenencia	2.6	2.7	5.2	13.6	21.1	18.2	48.9	100.5	292.8	384.5	525.1	1128.1	2001.6	254.2	3072.9	3079.9	4214.2	5743.8	6692.9	7728.8	8437.4	10377.9	11747.4	12385.4	13007.8	13007.8	17889.2	17286.6	
ISAN	2.3	5.1	5.1	10.6	24.5	39.5	56	157.4	449.6	448.3	557.8	920.8	1099.8	1020.2	1084.3	688.4	10.6	849.1	2225.8	3412.9	4618.7	4609.4	4572.4	4432.2	5086.6	5086.6	5135.7	5042.5	
Impuesto a los rendimientos petroleros	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	1609.3	2419.2
Importaciones	47.7	60.1	77.2	74.4	109.4	295.6	640	1561.5	1856.5	4153	6461.3	9911.4	12884.2	12680	12708.1	11144.8	14854.7	18102.6	21488.4	27302.8	32861.4	28902	27233	26897.8	29521	26820.4	31726.4	27585.7	
Exportaciones	136.5	198.1	415.8	143.7	2	2.5	46.6	16.3	33.3	92.4	98.4	41	38.4	31.1	39.4	63.4	49.6	0.4	1.1	1.2	3.8	0.4	0.3	0.5	0.2	0.4	0.7	-	
Accesorios	-	-	-	8	18.9	27.5	112.5	471.19	612	1030.3	1228.1	2075.6	2163.2	3542	3851.1	2022.3	7584.1	9205.1	7591.9	8956.6	5504	6099.6	8463	5965.5	5515.8	9543.1	10441.2	10680.4	
Surtidores	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	1852.8	284.6	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.
ISCAS	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	1111.1	7302.7	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.
Otros 2/	18.4	12.5	11.7	28.7	37.4	50.7	92.9	202.5	541.9	782.6	1239.3	1236.2	1986	1438.4	179.2	14.8	326.2	522.7	279.1	271.5	373.8	260.9	224.5	78.6	1503	-926.7	41.3	1473.3	
Aportaciones de seguridad social																					n.e.	n.e.							
No tributarios	53.8	84.6	144.1	1423.2	2124.8	3522.3	4284.8	13222.4	20579.9	28070.6	39446.8	72352.2	82915.9	30698	59784.9	109838.7	166558.8	196126.7	140990.5	152665.7	286564.3	264244.3	261069.7	366402.8	500091.5	604311.9	668730	506901.4	
Derechos 3/	33.2	49.3	62.2	1073.5	1822.5	2958.2	3257.4	10668.5	15352.8	20328.7	28468.1	35148.8	38684.5	39412.6	35275.3	69709.9	113299	131589.8	100004.8	106373.1	210955.2	203751.8	159097.3	269962.7	370973.2	489064	541453.3	471353.2	
Hidrocarburos	23.5	36.6	37.9	1016.2	1710.9	2791.2	2889.9	9947.3	13338.3	17914.7	25859.5	31007.1	34128.5	34543.6	30879.5	64474.5	106104.4	122237.5	88778	90465	196143.2	187606.7	140495.7	250744.3	354381.8	468205.1	521117	457874.6	
Otros	9.7	12.7	24.3	57.3	111.6	167	367.5	821.2	2014.5	2414	2608.6	4141.7	4566	4869	4395.8	5235.4	7194.6	9352.3	16226.8	15908.1	14812	16145.1	18001.6	19238.4	18591.4	19858.9	20338.3	13478.6	
Productos	10.3	20.4	24.3	286.1	190	349.7	453.8	922.6	521.5	658.8	5320.5	2934.4	3804.7	1138.8	3422.1	8804.9	7147.4	8442.6	12013.5	7854.3	7281.4	6620.6	5237.1	5153.7	5406.5	7332.7	6942.8	7721.8	
Aprovechamientos 4/	10.3	14.9	57.6	63.6	112.3	214.4	573.4	1730.9	4705.6	7079.8	5659.9	34268.9	40426.7	10059.6	21087.3	31313.1	46107.6	56068.8	23913.2	38416	68323.3	73845.2	96706.4	91257.8	125881.9	107884.1	63696.7	27408.8	
Contribuciones de mejoras	-	-	-	-	-	-	0.2	0.4	-	3.3	1.3	0.1	-	-	0.2	10.8	5.8	29.5	19	22.3	24.4	26.7	28.9	28.6	29.9	31.1	32.3	17.6	
Otros no comprendidos																												58600.9	
Organismos y Empresas 5/	478.3	607.7	1317.6	2530.7	4714.1	6281.5	10164.1	23968.4	48192.4	51542.5	69232	75866	86009.8	99916.6	108415.8	138738.2	188156	228437.1	237870.2	282335	311651.3	332531.8	398147	467604.7	501103.1	535311.3	704794.5	726596.8	
PEMEX	190.6	216.2	641.6	1291.5	2223.4	2598.6	3758.1	8551.1	16603.4	17114.4	25005.5	25083.2	25597.9	27930.2	32409.4	49298.6	73353.2	85040.3	82066.4	101165.8	100591.5	103523.9	150031.6	175776.6	190772	185529.2	317655	338279.6	
CFE	31.2	42.9	67.8	115.3	259.5	404.8	876.9	2028.3	5201.1	7018.3	9814.6	12476.4	15556.7	20169.9	29488.7	39723.2	54085.5	63721.8	77949.3	96076.2	100436.5	111924.5	140078.3	154966.3	177259.8	208069.6	216261.2	216261.2	
MSS	84	114.3	197.8	304.1	454.1	756.7	1356.5	3083.3	6877.8	9605.5	13645.2	18845.9	23686.2	28859.9	34908.5	36072	48422.3	55703.5	57277	70917.2	85598.2	95462.1	110689.9	115819.4	122884.2	132063.7	143970.7	149972.2	
ISSTE	22.6	36.6	59.7	107.8	181.6	271.7	309.6	718.5	1652.9	1654.8	2363.9	3197.1	3612	4591.3	4866.7	7884.4	10074.7	13195.1	15947.2	19697	21190.8	23817.7	24610.4	26220.1	28008.7	39996.2	34515.7	25279	
Otros	149.9	197.7	350.7	712	1555.5	2249.7	3863	9487.2	17857.2	18149.6	17807.8	18283.4	17457	14350.3	15421.9	14184.5	18582.6	20412.7	18887.6	12005.7	8184.6	9291.6	10897.6	9710.3	3871.9	-110.6	583.5	-3185.2	

n.e. no existe
1/ Incluye Impuesto al Activo
2/ Incluye impuestos relacionados con sorteos y concursos, adquisición de inmuebles y campañas sanitarias
3/ Se observa que para 1980 incluye impuestos relacionados con la explotación de recursos naturales y para 1981 - 1982 impuestos relacionados con el petróleo
4/ Incluye ingresos por venta de empresas. Entre 1991 y 1992 se captaron ingresos por este concepto por la venta de TELMEX por 29913.8 mds y 29356.8 mds. Por la venta de algunos bancos.
5/ No se incluyen las aportaciones de ISSSTE, derechos de ASA, CAPUFE y LOTENAL.

CUADRO 1																														
INGRESOS DEL SECTOR PÚBLICO PRESUPUESTARIO 1980 - 2007 (millones de pesos constantes 2005 = 100)																														
CONCEPTOS	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007		
DEFLACTOR BASE 2005 = 100	0.11	0.14	0.27	0.49	0.78	1.27	2.62	6.78	10.29	12.31	16.00	19.00	21.27	22.98	24.60	37.38	47.73	55.24	65.51	73.59	80.18	83.71	88.48	92.00	96.77	100.00	104.08	107.95		
INGRESOS PRESUPUESTARIOS	1100800.6	1133029.5	1049421.6	1214462.9	1262062.2	1139986.6	889401.5	864737.3	1136218.9	1169427.3	1199592.2	1332136.4	1414791.7	1260698.1	1335653.2	1120729.4	1216602.5	1334601.8	1195216.8	1300096.6	1471618.9	1519128.4	1568138.1	1739786.5	1830347.5	1945741.9	2174868.0	2073564.2		
GOBIERNO FEDERAL	647457.3	685430.2	561363.3	695922.4	655163.6	646129.7	501010.1	511344.1	667692.4	750791.6	766809.8	932915.6	1010461.7	843258.2	894868.0	749550.1	822419.0	921036.3	832139.1	916413.9	1082921.1	1121880.7	1118156.6	1231516.1	1312543.9	1410430.6	1497701.9	1400477.7		
TRIBUTARIOS	596464.5	623118.3	507986.6	404308.7	381614.5	369203.5	337278.9	314916.8	467614.6	522798.1	520220.3	552185.1	620676.0	622992.6	651801.1	455688.3	473479.1	555567.4	616996.7	708946.9	725512.2	782318.1	823098.4	833248.8	795785.7	806118.7	855186.5	931277.7		
ISR 1/	233259.0	244386.1	171798.3	146667.4	151476.8	149332.4	127781.2	114908.4	195442.3	221611.9	225065.4	238389.0	278637.2	273970.9	286644.7	197191.0	203552.7	244588.0	258683.5	293703.6	322723.5	341090.3	359830.0	366324.2	356722.7	384521.8	430534.0	418842.4		
IVA	104639.6	128380.1	80120.7	111568.1	116536.5	107333.2	87574.4	90950.7	131968.4	141991.3	161259.5	166983.3	153735.1	162866.3	156679.1	138545.5	151068.4	176952.6	182967.8	205452.7	236480.3	248967.5	246880.5	276560.4	294521.8	318432.0	365657.3	397138.2		
IEPS	61892.8	45224.0	65304.1	88906.1	86140.7	78416.4	83829.7	72059.0	103395.4	103224.3	70695.3	66232.5	93470.0	93685.1	123362.0	74407.0	62210.9	82104.2	116917.2	145006.3	101703.5	132230.6	153996.4	127999.1	88086.0	49633.3	-5036.1	55577.1		
Gasolina	0.0	0.0	42634.7	55855.7	57933.5	51449.5	57486.3	48677.8	66226.3	64602.7	32665.0	35172.4	59577.8	59051.9	88538.2	46362.4	42763.6	62248.7	94056.2	118856.4	82579.6	104156.7	126831.4	95195.8	55112.0	15186.4	-40562.5	15631.8		
Teléfono	n.d.	6039.7	4778.3	4794.7	5381.4	4646.5	4715.4	4808.1	7902.0	10164.1	10573.9	6488.3	7939.9	9459.0	9745.9	8298.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	1418.3	1944.9	0.0	0.0	0.0	0.0		
Tabacos	n.d.	8543.9	6778.6	6987.1	9668.5	8436.0	8509.8	7784.9	10598.9	9705.2	7859.6	10072.3	10916.1	11076.0	10281.7	8812.2	8322.3	7913.5	7580.4	8398.3	10081.4	10958.6	12079.7	13395.2	14439.8	15492.5	15712.2	20895.6		
Alcohol	n.d.	4861.2	2704.0	3954.6	3991.0	3624.4	3538.4	3140.5	5022.4	5129.9	5366.0	6384.1	6963.1	5665.5	6383.5	4588.6	3402.3	5072.4	6211.7	7410.8	-2269.2	4834.3	1259.1	3804.3	4733.6	4471.8	4531.2	5425.2		
Crevesa	n.d.	5155.8	4148.6	4569.3	4209.8	5133.9	4707.7	3537.1	7133.0	6959.1	6449.4	7242.3	8052.8	8430.6	8412.7	6345.8	7632.9	6869.6	9068.6	10338.7	11310.7	12279.1	11955.7	12372.2	12920.7	13620.6	14412.6	13624.5		
Seguros	n.d.	368.3	111.1	184.4	180.2	117.9	114.6	113.5	173.1	223.4	160.0	52.6	n.e.	n.e.																
Aguas envasadas	5023.5	5229.5	4148.6	3565.3	4776.3	5008.1	4757.4	3997.1	6339.7	6440.0	7621.5	817.7	n.e.	428.9	1273.3	845.6	828.8	859.9	0.0											
Energía eléctrica	n.e.	n.e.	n.e.	8995.1	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	
Otros	0.0	15025.5	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	2.6	20.2	2.2	0.0	# VALOR!	89.9	# VALOR!	0.3	2.2	1.0	1.9	23.3	13.5	34.3	33.2	10.5	0.0		
Tenencia	2464.3	1988.7	1926.2	2786.6	2716.4	1430.9	1868.6	1481.8	2846.6	3123.0	3282.5	5936.3	9409.5	11116.9	12493.5	8239.9	8828.7	10398.6	10215.8	10500.4	10523.3	12397.6	13276.8	13462.5	13441.3	13007.8	16995.8	16013.5		
ISAN	2180.0	3756.4	1889.1	2171.9	3154.2	3105.5	2139.9	2320.7	4371.0	3641.2	3487.5	4845.4	5170.1	4440.3	4408.4	1841.7	22.2	1537.2	3397.4	4638.0	5760.5	5506.5	5167.7	4817.7	5256.1	5086.6	4934.4	4671.1		
Impuesto a los rendimientos petroleros	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	
Importaciones	45211.1	44266.4	28596.0	15244.6	14084.3	23240.3	24455.7	23023.0	18048.9	33731.3	40390.8	52155.6	60568.3	55101.2	51667.2	29816.7	31120.3	32773.2	32799.2	37103.5	40985.4	34526.8	30778.4	29237.0	30504.9	26820.4	30487.2	25554.1		
Exportaciones	129377.7	145909.9	154018.4	29444.1	257.5	196.6	1780.7	240.3	323.7	750.5	615.1	215.7	180.5	135.4	160.2	169.6	103.9	0.7	1.7	1.6	4.7	0.5	0.3	0.5	0.2	0.4	0.7	0.0		
Accesorios				1639.2	2433.2	2162.1	4298.9	6947.3	5949.9	8368.2	7677.1	10922.2	10169.2	15416.1	15657.4	5437.2	15888.6	16665.0	11588.0	12171.7	6864.7	7286.7	9564.8	6484.3	5699.6	9543.1	10031.9	9875.3		
Suntuarios	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	2094.0	287.6	n.e.	n.e.	n.e.	
ISCAS	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	n.e.	1255.8	7990.0	n.e.	n.e.	n.e.	
Otros 2/	17439.9	9206.8	4333.9	5880.6	4814.9	3986.1	3549.9	2985.7	5268.4	6356.4	7747.1	6505.1	9336.1	6260.5	728.6	39.6	683.4	946.3	426.0	369.0	466.2	311.7	253.7	85.4	1553.1	-926.7	39.7			
Aportaciones de seguridad social																					n.e.									
No tributarios	50992.8	62311.8	53376.7	291613.7	273549.2	276926.2	163731.1	196427.2	200077.8	227993.5	246589.5	380730.5	389785.7	220265.5	243067.0	293861.8	348939.9	355070.3	215142.4	207467.0	357408.8	339562.6	295058.2	398267.3	516758.3	604311.9	642515.4	469200.0		
	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	
Derechos 3/	31467.7	36311.7	23039.8	219960.2	234630.7	232576.2	124472.0	157297.8	149259.9	165112.7	177959.5	184959.4	181854.9	171538.8	143418.5	186501.4	237359.4	238231.9	160276.0	144557.1	263107.6	243405.1	179810.1	293462.0	383336.8	489064.0	520229.9	436640.3		
Hidrocarburos	22273.8	26957.6	14038.7	208219.4	220263.2	219446.5	110429.1	145189.9	129675.0	145505.8	161652.7	163165.0	160437.3	150347.1	125546.5	172494.7	222286.9	221300.3	135508.0	122938.6	244633.8	224117.9	158786.7	272550.5	366192.4	469205.1	500688.9	424154.3		
Otros	9193.9	9354.1	9001.1	11740.8	14367.5	13129.7	14042.9	12107.9	19585.0	19606.9	16306.9	21794.4	21417.6	21191.8	17872.0	14006.8	15072.6	16931.5	24768.1	21618.5	18473.8	19287.2	21023.3	20911.5	17144.3	19858.9	19541.0	12486.0		
Productos	9762.6	15025.5	9001.1	58621.9	24460.8	27493.7	17340.6	13602.9	5070.0	5350.9	33259.5	15441.4	17885.8	4947.8	13913.2	23556.6	14973.7	15284.6	18337.0	10673.7	9056.6	7909.1	5918.9	5601.9	5586.7	7332.7	6670.6	7153.1		
Aprovechamientos 4/	9762.6	10974.5	21335.9	13031.6	14457.6	16856.3	21910.8	25520.6	45747.8	57503.2	35362.4	180329.2	190045.0	43778.9	85734.5	83774.9	96594.6	101500.4	36500.4	52205.9	85214.2	88216.6	109296.5	99172.4	127803.9	107884.1	61201.7	25390.3		
Contribuciones de mejoras							7.6	5.9	26.8	8.1	0.5			0.8	28.9	12.2	53.4	29.0	30.3	30.4	31.9	32.7</								

CUADRO A-5												
INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO FEDERAL, 1980 - 2006 (Porcentajes del PIB)												
AÑO	Tributarios	ISR1/	IVA	IEPS	Tenencia	ISAN	Impuestos a los rendimientos petroleros	Comercio Exterior (importaciones +expotaciones)	Accesorios	Bienes y Serv. Suntuarios	Sustitutivo del credito al salario	Otros 2/
1980	13.3	5.2	2.3	1.4	0.1	0.0		3.9				0.4
1981	13.1	5.1	2.7	0.9	0.0	0.1		4.0				0.2
1982	13.2	4.5	2.1	1.7	0.0	0.0		4.7				0.1
1983	10.5	3.8	2.9	2.3	0.1	0.1		1.2	0.0			0.2
1984	9.6	3.8	2.9	2.2	0.1	0.1		0.4	0.1			0.1
1985	9.4	3.8	2.7	2.0	0.0	0.1		0.6	0.1			0.1
1986	10.7	4.1	2.8	2.7	0.1	0.1		0.8	0.1			0.1
1987	10.5	3.8	3.0	2.4	0.0	0.1		0.8	0.2			0.1
1988	11.7	4.9	3.3	2.6	0.1	0.1		0.5	0.1			0.1
1989	11.8	5.0	3.2	2.3	0.1	0.1		0.8	0.2			0.1
1990	11.3	4.9	3.5	1.5	0.1	0.1		0.9	0.2			0.2
1991	11.1	4.8	3.4	1.3	0.1	0.1		1.1	0.2			0.1
1992	11.7	5.3	2.9	1.8	0.2	0.1		1.1	0.2			0.2
1993	11.4	5.0	3.0	1.7	0.2	0.1		1.0	0.3			0.1
1994	11.0	5.0	2.7	2.1	0.2	0.1		0.6	0.3			0.0
1995	9.3	4.0	2.8	1.5	0.2	0.0		0.6	0.1			0.0
1996	8.9	3.8	2.9	1.2	0.2	0.0		0.6	0.3			0.0
1997	9.8	4.2	3.1	1.4	0.2	0.0		0.6	0.3			0.0
1998	10.5	4.4	3.1	2.0	0.2	0.1		0.6	0.2			0.0
1999	11.3	4.7	3.3	2.3	0.2	0.1		0.6	0.2			0.0
2000	10.5	4.7	3.4	1.5	0.2	0.1		0.5	0.1			0.0
2001	11.3	4.9	3.6	1.9	0.2	0.1		0.5	0.1			0.0
2002	11.6	5.1	3.5	2.2	0.2	0.1		0.4	0.1	0.0	0.0	0.0
2003	11.1	4.9	3.7	1.7	0.2	0.1		0.4	0.1	0.0	0.1	0.0
2004	9.9	4.5	3.7	1.1	0.2	0.1		0.4				0.0
2005	9.6	4.6	3.8	0.6	0.2	0.1		0.3	0.1			0.0
2006	9.7	4.9	4.2	-0.1	0.2	0.1	0.0	0.3	0.1			0.0

1/A partir de 1989 se incluye el Impuesto al Activo

2/I incluye Impuestos sobre erogaciones; adquisición de inmuebles; seguros, campañas sanitarias; loterías y otros no comprendidos.

Fuente: Elaboración propia con datos de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2006, para 1980 a 1989 SPP y de 1990 a 2006 SHCP y del Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI), (PIB por gran división, a precios corrientes).

CUADRO A-6			
EI ISR COMO PROPORCIÓN DE LOS INGRESOS PRESUPUESTARIOS (PORCENTAJES) 1980-2007			
AÑO	ISR COMO % DE ING. PRESUPUESTARIOS	ISR COMO % DE ING DEL GOB. FED	ISR COMO % DE ING. TRIBUTARIOS
1980	21.2	36.0	39.1
1981	21.6	35.7	39.2
1982	16.4	30.6	33.8
1983	12.1	21.1	36.3
1984	12.0	23.1	39.7
1985	13.1	23.1	40.4
1986	14.4	25.5	37.9
1987	13.3	22.5	36.5
1988	17.2	29.3	41.8
1989	19.0	29.5	42.4
1990	18.8	29.4	43.3
1991	17.9	25.6	43.2
1992	19.7	27.6	44.9
1993	21.7	32.5	44.0
1994	21.5	32.0	44.0
1995	17.6	26.3	43.3
1996	16.7	24.8	43.0
1997	18.3	26.6	44.0
1998	21.6	31.1	41.9
1999	22.6	32.0	41.4
2000	21.9	29.8	44.5
2001	22.5	30.4	43.6
2002	22.9	32.2	43.7
2003	21.1	29.7	44.0
2004	19.5	27.2	44.8
2005	19.8	27.3	47.7
2006	19.8	28.7	50.3
2007/e	20.2	29.9	45.0

CUADRO A-7			
EI IVA COMO PROPORCIÓN DE LOS INGRESOS PRESUPUESTARIOS (PORCENTAJES) 1980-1994			
AÑO	IVA COMO % DE ING. PRESUPUESTARIOS	IVA COMO % DE ING DEL GOB. FED	IVA COMO % DE ING. TRIBUTARIOS
1980	9.5	16.2	17.5
1981	11.3	18.7	20.6
1982	7.6	14.3	15.8
1983	9.2	16.0	27.6
1984	9.2	17.8	30.5
1985	9.4	16.6	29.1
1986	9.8	17.5	26.0
1987	10.5	17.8	28.9
1988	11.6	19.8	28.2
1989	12.1	18.9	27.2
1990	13.4	21.0	31.0
1991	12.5	17.9	30.2
1992	10.9	15.2	24.8
1993	12.9	19.3	26.1
1994	11.7	17.5	24.0
1995	12.4	18.5	30.4
1996	12.4	18.4	31.9
1997	13.3	19.2	31.9
1998	15.3	22.0	29.7
1999	15.8	22.4	29.0
2000	16.1	21.8	32.6
2001	16.4	22.2	31.8
2002	15.7	22.1	30.0
2003	15.9	22.5	33.2
2004	16.1	22.4	37.0
2005	16.4	22.6	39.5
2006	16.8	24.4	42.8
2007	19.2	28.4	42.6

CUADRO A-8			
LOS IEPS COMO PROPORCIÓN DE LOS INGRESOS PRESUPUESTARIOS (PORCENTAJES) 1980-2007			
AÑO	IEPS COMO % DE ING. PRESUPUESTARIOS	IEPS COMO % DE ING DEL GOB. FED	IEPS COMO % DE ING. TRIBUTARIOS
1980	5.6	9.6	10.4
1981	4.0	6.6	7.3
1982	6.2	11.6	12.9
1983	7.3	12.8	22.0
1984	6.8	13.1	22.6
1985	6.9	12.1	21.2
1986	9.4	16.7	24.9
1987	8.3	14.1	22.9
1988	9.1	15.5	22.1
1989	8.8	13.7	19.7
1990	5.9	9.2	13.6
1991	5.0	7.1	12.0
1992	6.6	9.3	15.1
1993	7.4	11.1	15.0
1994	9.2	13.8	18.9
1995	6.6	9.9	16.3
1996	5.1	7.6	13.1
1997	6.2	8.9	14.8
1998	9.8	14.1	18.9
1999	11.2	15.8	20.5
2000	6.9	9.4	14.0
2001	8.7	11.8	16.9
2002	9.8	13.8	18.7
2003	7.4	10.4	15.4
2004	4.8	6.7	11.1
2005	2.6	3.5	6.2
2006	-0.2	-0.3	-0.6
2007/e	2.7	2.7	6.0

CUADRO B-1														
Preupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006														
(millones de pesos y porcentajes)														
Concepto	Millones de pesos					% PIB 1/					Var. % Real *			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Impuesto sobre la renta (ISR)	167631	215151.9	227011.9	336841.6	413153.9	2.71	3.28	3.21	4.25	4.85	18.31	-0.56	42.67	17.94
Empresas	52148.8	102277.4	118074.2	214675.6	94488.7	0.84	1.56	1.67	2.71	1.11	80.79	8.81	74.82	-57.68
Personas Físicas	115482.2	112874.5	108937.7	122166	318665.2	1.87	1.72	1.54	1.54	3.74	-9.9	-9.04	7.83	150.8
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	104875.6	124304.9	142517.7	158624.6	170245.4	1.7	1.89	2.01	2	2	9.26	8.06	7.02	3.2
Impuestos Especiales (IEPS)	54,989.3	53641.3	23369.5	14445.2	15510.4	0.89	0.82	0.33	0.18	0.18	-10.8	-58.94	-40.6	3.24
Estimulos fiscales	1946.6	24250.2	14242.9	18962.1	18375.3	0.03	0.37	0.2	0.24	0.22	1047	-44.57	28.01	-6.82
Total	329,442.5	417,348.3	407,142.0	528,873.5	617,285.0	5.33	6.36	5.75	6.67	7.25	16.8	-8.06	24.9	12.2

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en los datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

CUADRO B-2

**Presupuesto de gastos fiscales 2002-2006
Impuesto Sobre la Renta Empresarial (millones de pesos y porcentajes)**

Concepto	Millones de pesos					% PIB 1/					Var. % Real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Impuesto Sobre la Renta Empresarial	52148.8	102277.4	118074.2	214675.6	94488.7	0.84	1.56	1.67	2.71	1.11	80.79	8.81	74.82	-57.7
Tramites Especiales	11631.4	16759.2	17793.4	23801.9	29343.8	0.19	0.25	0.25	0.30	0.34	32.82	0.07	28.62	13.54
Régimen o consolidación Fiscal	-643.2	-2235	-2281.6	-993	4248	-0.01	-0.03	-0.03	-0.01	0.05	220.3	-3.78	-58.2	-511.34
Contribuyentes del sector autotransporte	n.d	5173.4	4046.2	4197.3	4360.0	n.a	0.08	0.06	0.05	0.05	n.a	-26.29	-0.26	-0.12
Deducción de compras y gastos	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	n.d	4601.5	3585.6	3729.2	3874.6	n.a	0.07	0.05	0.05	0.05	n.a	26.56	0	-0.1
Deducción de inversiones en el régimen intermedio	n.d	545.6	460.6	468.1	485.4	n.a	0.01	0.01	0.01	0.01	n.a	-20.43	-2.8	-0.29
Exención del ISR en el esquema por de reinvertir la utilidad por cambio de régimen	n.d	26.3	n.a	n.a	n.a	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	-100	n.a	n.a
Contribuyentes dedicados a la agricultura	11835.6	13472.4	15802.2	20486.5	20735.8	0.19	0.20	0.22	0.26	0.24	4.93	10.55	24.66	-2.68
Deducción de compras y gastos	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	n.d	802	439.3	468.1	468.4	n.a	0.01	0.01	0.01	0.01	n.a	-48.37	2.46	-3.78
Deducción de inversiones en el régimen intermedio	n.d	124.9	85	79.3	85.2	n.a	0	0	0	0	n.a	-35.86	-10.3	3.31
Reducción del ISR 2/	9856.8	10967.9	12599.3	11933.3	11887.9	0.16	0.17	0.18	0.15	0.14	2.57	8.27	-8.93	-4.21
Exención de 20 SMA por cada socio o integrante	1978.8	1097.8	2579.4	7966.1	8260.2	0.03	0.02	0.04	0.10	0.10	-48.86	121.45	197	-0.3
Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias	n.d	144.6	99.2	39.7	34.1	n.a	0	0	0	0	n.a	-35.34	-61.5	-17.41
Excención del ISR en el esquema de reinvertir la utilidad por cambio de régimen	n.d	335.2	n.d	n.a	n.a	n.a	0.01	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Opción de pagos provisionales semestrales	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Contribuyentes deidcados a la edición de libros: reducción del 20% y 30% del ISR	439	348.4	228.8	111.1	n.a	0.01	0.01	0	0	n.a	-26.85	-38.65	-52.9	n.a
Acreditamiento contra el impuesto a cargo de 20% de salarios por discapacitados	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Facilidaes Administrativas 4/	n.d	6014.7	4884	5514.4	5603.3	n.a	0.09	0.07	0.07	0.07	n.a	-26.6	13.2	-2.3
Sector autotransporte de carga federal y terrestre foraneo de pasaje y turismo	n.d	4404.2	2508.5	2840.5	2835.7	n.a	0.07	0.08	0.12	0.12	n.a	-46.32	8.88	-4.01
Sector primario. Deducción de ingresos propios s/req. Fiscales por mano de obra eventual	n.d	1610.5	2175.5	2673.9	2767.6	n.a	0.02	0.03	0.03	0.03	n.a	27.31	18.18	-0.48
Deducciones Autorizadas	30446.4	45857.5	63375.8	14526.7	39248.7	0.49	0.7	0.89	1.83	0.46	38.84	30.25	120.4	-74.02
Compras y gastos	13492.8	10846.3	12578	n.a	n.a	0.22	0.17	0.18	n.a	n.a	-25.9	9.3	-100	n.a
Esquema de transición para la acumulación de inventarios	n.d	n.d	n.d	89952.3	-14510.7	n.a	n.a	n.a	1.13	-0.17	n.a	n.a	n.a	-115.51
Deducción de terrenos para desarrollos inmobiliarios	n.d	n.d	n.d	4387.7	4547.4	n.a	n.a	n.a	0.06	0.05	n.a	n.a	n.a	-0.35
Deducción inmediata de inversiones en activos fijos	n.d	21607.7	28269	25621.3	21016.7	n.a	0.33	0.4	0.32	0.25	n.a	23.31	-12.9	-21.13
Aportación a los fondos de pensiones y juvilaciones	n.d	4844.7	6689.4	6744.2	6999.9	n.a	0.07	0.09	0.08	0.08	n.a	30.14	-3.06	-20
25% de los consumos en restaurantes	n.d	3753.5	3961.2	3308.6	3474.4	n.a	0.06	0.06	0.04	0.04	n.a	-0.54	-19.7	0.97
Automoviles hasta por \$ 300,000.00	4687.2	2012.5	8495.3	11949.3	14306.3	0.1	0.03	0.12	0.15	0.17	-60.42	297.85	35.25	15.12
Pagos por el uso o goce de automoviles hasta \$250.00 diarios por vehículo	7197.8	n.d	192.2	183.5	187.3	0.1	n.a	0	0	0	-100	n.a	-820	-1.85
Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	2362.5	1129.7	1271.5	1439.6	1490.2	0.04	0.02	0.02	0.02	0.02	-55.92	6.08	8.87	-0.47
Donativos no onerosos ni remunerativos a donatarias autorizadas	n.d	1663.1	1721.9	1674.2	1737.2	n.a	0.03	0.02	0.02	0.02	n.a	-242	-6.51	-0.23
Compra de bienes y servicios a cámaras y asociados	1104.5	n.d	n.d	n.d	n.d	0	n.a	n.a	n.a	n.a	-100	n.a	n.a	n.a
Régimen fiscal de maquiladoras.No se consideran establecimientos permanenetes	1601.6	n.d	n.d	n.d	n.d	0	n.a	n.a	n.a	n.a	-100	n.a	n.a	n.a
40% de PTU pagada que exeda la deducción relacionada con sueldos	n.d	n.d	197	n.d	n.d	n.a	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	-100
Crédito al salario 5/	10071	33646	32221	40098.6	n.a	0.2	0.51	0.45	0.51	n.a	207.96	-974	19.66	n.a
Subsidio para el empleo	n.a	n.a	n.a	n.a	13293	n.a	n.a	n.a	n.a	0.16	n.a	n.a	n.a	n.a
Subsidio para la nivelación del ingreso	n.a	n.a	n.a	n.a	6999.9	n.a	n.a	n.a	n.a	0.08	n.a	n.a	n.a	n.a

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

2/ El pocentaje de reducción de ISR es de 50% del 2002 al 2004 y para los años 2005 y 2006 es de 48.67% y 44.83% respectivamente

3/ El porcentaje de reducción que se aplica es de 30%, 25% y del 10% del 2002 al 2006

4/ Las facilidades adminitartivas de 2004 corresponden a las de 2003. Vigentes hasta el 19 de marzo de 2004, así como las de 2004 aplicables del 20 de mayo al 31 de abril del 2005

5/ Para 2003 y 2004, se estima que el gasto fiscal por este concepto correspondiente a los trabajadores del Sector Público Federal, Estatal y Minicipal, asciende a 5,666 mdp (0.088% del PIB), y 5,435.7 mdp (0.0767% del PIB)

CUADRO B-3

**Presupuesto de gastos fiscales 2002-2006 ISR empresarial
Contribuyentes del sector autotransporte (millones de pesos y porcentajes)**

Concepto	Millones de pesos					% PIB 1/					Var. % Real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Contribuyentes del sector autotransporte	n.d	5173.4	4046	4197.3	4360	n.a	0.08	0.06	0.06	0.06	n.a	-26.9	-0.26	-0.12
Deducción de compras y gastos	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	n.d	4601.5	3586	3729.2	3874.6	n.a	0.07	0.05	0.05	0.05	n.a	26.56	0	-0.1
Deducción de inversiones en el régimen intermedio	n.d	545.6	460.6	468.1	485.4	n.a	0.01	0.01	0.01	0.01	n.a	-20.43	-2.8	-0.29
Excensión del ISR en el esquema de reinvertir utilidad por cambio de régimen	n.d	26.3	n.a	n.a	n.a	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	-100	n.a	n.a
Facilidades Administrativas	n.d	4404.2	2509	2840.5	2835.7	n.a	0.07	0.04	0.04	0.03	n.a	-46.32	8.88	-4.01
Sector de autotransporte de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo	n.d	4404.2	2509	2840.5	2835.7	n.a	0.07	0.08	0.12	0.12	n.a	-46.32	8.88	-4.01
Estimulos fiscales	n.d	6887.3	5665	9559	10190	n.a	0.1	0.07	0.12	0.12	n.a	-22.48	62.25	2.5
Acreditamiento de IEPS de diesel para los autotrans.	n.d	5428	1755	0	0	n.a	0.08	0.02	0	0	n.a	-69.53	-100	n.a
Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera	n.d	1459.3	3816	9447.1	10071	n.a	0.02	0.05	0.12	0.12	n.a	146.45	138.5	2.51
Estimulo fiscal a los fabricantes, ensambladores y distribuidores de autobuses	n.d	n.d	94.2	111.9	119.2	n.a	n.a	0	0	0	n.a	n.a	n.a	2.4

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en los datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

CUADRO B-4

**Presupuesto de gastos fiscales 2002-2006 Impuesto sobre la renta empresarial
Contribuyentes dedicados a la agricultura (millones de pesos y porcentajes)**

Concepto	Millones de pesos					% PIB 1/					Variación % real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Contribuyentes dedicados a la agricultura	11836	13472	15802	20486.5	20735.8	0.19	0.20	0.22	0.26	0.24	4.93	10.6	24.66	-2.68
Deducción de compras y gastos	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	n.d	802	439.3	468.1	468.4	n.a	0.01	0.01	0.01	0.01	n.a	-48.4	2.46	-3.78
Deducción de inversiones en el régimen intermedio	n.d	124.9	85	79.3	85.2	n.a	0	0	0	0	n.a	-35.9	-10.29	3.31
Reducción del ISR 2/	9856.8	10968	12599	11933.3	11887.9	0.16	0.17	0.18	0.15	0.14	2.57	8.27	-8.93	-4.21
Exensión de 20 SMA por cada socio o integrante	1978.8	1097.8	2579.4	7966.1	8260.2	0.03	0.02	0.04	0.10	0.10	-48.9	121	196.96	-0.3
Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias	n.d	144.6	99.2	39.7	34.1	n.a	0	0	0	0	n.a	-35.3	-61.52	-17.41
Excensión del ISR en el esquema de reinvertir la utilidad por cambio de régimen	n.d	335.2	n.d	n.d	n.d	n.a	0.01	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Opción de pagos provisionales semestrales	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Facilidades administrativas	n.d	1610.5	2175.5	2673.9	2767.6	n.a	0.02	0.03	0.03	0.03	n.a	27.3	18.18	-0.48
Deducción de ingresos propios, sin requisitos fiscales por mano de obra eventual	n.d	1610.5	2175.5	2673.9	2767.6	n.a	0.02	0.03	0.03	0.03	n.a	27.3	18.18	-0.48

CUADRO B-5

Presupuesto de gastos fiscales 2002-2006
Impuesto Sobre la Renta a las Personas Físicas (millones de pesos y porcentajes)

Concepto	Millones de pesos					% PIB					Var. % Real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	115482	112875	108938	122166	318665	1.87	1.72	1.54	1.54	3.74	-9.9	-9.04	7.89	150.81
Tratamientos Especiales	1663.4	6248.9	5235.3	13550.1	9682.3	0.03	0.10	0.09	0.17	0.1	246.29	-5.96	108.95	-31.29
Exención de 40 SMA	1181.1	1380.4	16227	1832.8	1583.9	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	7.73	10.79	8.6	-16.9
Premios tasa 1%	482.3	512.7	n.d	n.d	n.d	0.01	0.01	n.a	n.a	n.a	-2.01	n.a	n.a	n.a
Régimen de pequeños contribuyentes sujetos a una tasa de 2%	n.d	n.d	n.d	6696.6	2708	n.a	n.a	n.a	0.08	0.03	n.a	n.a	n.a	-61.12
Retención 0.5% del ISR sobre el capital para PF que no presentan declaración	n.d	4355.8	4612.6	5020.7	5390.4	n.a	0.07	0.07	0.06	0.06	n.a	-0.19	4.66	3.23
ISR de salarios	67910	50134.2	39041	58938.4	n.a	1.1	0.76	0.55	0.74	n.a	-31.95	-26.61	45.16	n.a
Aumento del subsidio fiscal al excluir las cuotas del IMSS, Infonavit, SAR	150000	16026.2	n.d	n.d	n.d	0.24	0.24	n.a	n.a	n.a	-1.52	n.a	n.a	n.a
Subsidio fiscal	62910	34108	39041	58938.4	n.a	0.86	0.52	0.55	0.74	n.a	-40.58	7.88	45.16	n.a
Ingresos exentos por salarios	39946	46597.7	53046.4	40084.7	57114.8	0.63	0.71	0.75	0.51	0.67	10.26	7.32	-27.34	37.01
Horas extras	3657	3781	4160.2	3179.5	4819.9	0.06	0.06	0.06	0.04	0.06	-4.7	3.7	-26.54	45.81
Prima dominical	473	530	575.6	585.7	1013.4	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	3.29	2.36	-2.16	66.37
Cajas de ahorro y fondos de ahorro	12010	14989	16756.7	7549.8	9724.9	0.19	0.23	0.24	0.1	0.11	15.04	5.36	-56.68	23.86
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	972	97.7	1130.6	565.3	647.2	0.02	0	0.02	0.01	0.01	-90.73	990.66	-51.92	10.08
Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones	1294	2280	2761.3	n.d	n.d	0.02	0.03	0.04	n.a	0.13	62.42	14.14	n.a	n.a
Gratificación anual (aguinaldo) /2	4078	3883	4286.1	7245.2	11249.2	0.07	0.06	0.06	0.09	0.04	-12.23	4.03	62.54	49.29
Prima vacacional	1292	1440	1599.4	2359.8	3355.2	0.02	0.02	0.02	0.03	0.02	2.74	4.68	41.97	36.71
Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa	869	1032	1147.1	825.9	1473.2	0.01	0.02	0.02	0.01	0.09	9.47	4.76	-30.77	71.51
Prestaciones de previsión social y de naturaleza análoga	13680	16212	17999.5	5806.7	7434.2	0.22	0.25	0.25	0.07	n.a	9.24	4.64	-68.98	23.1
Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro	464	2082	2342	n.d	n.d	0.01	0.03	0.03	n.a	0	313.61	6.02	n.a	n.a
Reembolso de gastos médicos dentales, hospitalarios y de funeral	157	261	28.9	81.5	85.2	0	0	0	0	0.2	53.24	3.96	-72.78	0.52
Vales de despensa	n.d	n.d	n.d	11845.2	17261.3	n.a	n.a	n.a	0.15	0	n.a	n.a	n.a	40.12
Ayuda para gastos de funeral	n.d	n.d	n.d	41.1	51.1	n.a	n.a	n.a	0	2.85	n.a	n.a	n.a	19.55
Otros ingresos exentos	n.d	135.5	155.9	349.1	242280	n.a	0	0	0	2.84	n.a	8.44	115.31	66631.9
Opción de exclusión general por \$76,000.00	n.d	n.d	10459.1	n.d	241905	n.a	n.a	n.a	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a
Intereses	n.d	135.5	34.3	349.1	374.7	n.a	0	0	0	0	n.a	8.44	115.31	3.2
Deducciones personales autorizadas	8962.8	9768.2	10459.1	9243.7	9688.6	0.11	0.15	0.15	0.12	0.11	29.32	0.92	-15.02	-0.26
Gastos de transporte escolar	n.d	n.d	34.3	31.1	32.3	n.a	n.a	0	0	0	n.a	n.a	-12.82	-0.14
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	n.d	5766.6	7159.5	5450.5	5651.1	n.a	0.09	0.1	0.07	0.07	n.a	17.01	-26.8	-0.31
Gastos funerarios	n.d	108.3	126.6	76.8	79.6	n.a	0	0	0	0	n.a	11.92	-42.58	-0.34
Donativos no onerosos ni remunerativos a donatarias autorizadas	n.d	2064.9	1149	1388.7	1439.8	n.a	0.03	0.02	0.02	0.02	n.a	-47.56	16.21	-0.31
Depósitos a ctas. Especiales ahorro, primas seguros por pensiones sin exeder de 152,000	n.d	122.8	85.7	268.8	278.7	n.a	0	0	0	0	n.a	-34.23	201.59	-0.3
Aportaciones complementarias de retiro sin que exedan de 5 S.M.A.	n.d	16.2	17.1	28.3	29.3	n.a	0	0	0	0	n.a	-51	59.13	-0.45
Primas de seguros de gastos médicos 2/ se incluye el efecto de otorgar esta exención a los trabajadores del estado	n.d	1689.4	1884.9	1999.5	2077.8	n.a	0.03	0.03	0.03	0.02	n.a	5.16	2	-0.08

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

2/ La estimación incluye el efecto de otorgar esta exención a los trabajadores al servicio del estado

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en los datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

CUADRO B-6

**Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006
Impuesto al Valor Agregado (millones de pesos y porcentajes)**

Concepto	Millones de pesos					% PIB					Var. % Real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	104875.6	124304.9	142517.7	158625	170245	1.7	1.89	2.01	2	2	9.26	8.06	7.08	3.2
Tasa cero	62798.8	90648.6	104039.6	115858	124346	1.34	1.36	1.47	1.46	1.46	0.92	6.17	6.61	3.2
Alimentos	7006.3	75923.9	86876.8	96323.6	103380	1.13	1.15	1.23	1.21	1.21	-0.11	7.85	13.5	3.2
Medicinas	6318	5850.4	6590.2	7775.7	8345.4	0.1	0.09	0.09	0.1	0.1	-12.79	6.17	6.15	3.2
Libros periódicos y revsitas	5318	4404.3	5031.2	5554.1	5961	0.09	0.07	0.07	0.07	0.07	-23.66	7.66		
Libros	n.d	3549.7	n.d	n.d	n.d	n.a	0.05	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Periódicos	n.d	657.4	n.d	n.d	n.d	n.a	0.01	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Revistas	n.d	197.2	n.d	n.d	n.d	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.d	3266.8	3755.7	4205.2	4513.3	n.a	0.05	0.05	0.05	0.05	n.a	7.69	7.66	3.2
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	n.d	n.d	368.5	412.6	442.8	n.a	n.a	0.01	0.01	0.01	n.a	n.a	7.66	3.19
Otros productos	1236.8	1183.2	1417.2	1586.9	1703.1	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	-11.82	12.89	7.67	3.19
Exentos	14406	25636.7	29266.1	32531.1	34914.2	0.23	0.39	0.41	0.41	0.41	64.02	7.59	6.88	3.2
Servicios médicos	1360.4	1511.9	1700.7	1904.3	2043.8	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	2.44	6.02	7.66	3.2
Servicios de enseñanza	6369.2	10057.5	11550.5	12774.4	13710.2	10	0.15	0.16	0.16	0.16	45.56	8.24	6.34	3.2
Srvicios de transporte público terrestre de personas	5503.5	6639.2	7511.4	8410.5	9026.6	0.09	0.1	0.11	0.11	0.11	11.2	6.63	7.66	3.2
Espectáculos Públicos	432.9	525.9	637.6	714.1	766.4	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	11.98	14.3	7.66	3.2
Vivienda	742	6902.2	7865.7	8727.8	9367.2	n.a	0.11	0.11	0.11	0.11	n.a	7.41	6.69	3.2
Tasa de 10% en la región fronteriza	7667.6	8019.6	9212	10235.4	10985.3	0.12	0.12	0.13	0.13	0.13	-359	6.26	6.84	3.2
Baja california	n.d	2695.1	3096.7	3443.5	3695.8	n.a	0.04	0.04	0.04	0.04	n.a	8.29	6.92	3.2
Baja California Sur	n.d	341.8	389.7	436.4	469.4	n.a	0.01	0.01	0.01	0.01	n.a	7.46	7.68	3.2
Quintana Roo	n.d	736.2	850.3	944.2	1013.4	n.a	0.01	0.01	0.01	0.01	n.a	8.86	6.77	3.2
El resto	n.d	4246.5	4875.3	5411.3	5807.7	n.a	0.06	0.07	0.07	0.07	n.a	8.2	6.73	3.2

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en los datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

CUADRO B-7

**Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006
Impuestos Especiales (millones de pesos y porcentajes)**

Concepto	Millones de pesos					% PIB					Var. % Real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Impuestos Especiales	54989.3	53641.3	23369.5	14445.2	15510.4	0.89	0.82	0.33	0.18	0.18	-10.08	-58.94	-40.57	3.24
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	54752.8	53355.6	23144.6	14183.9	15.226	0.89	0.81	0.33	0.18	0.18	-10.17	-59.12	-41.07	2.22
Tabacos labrados: transición del nivel de tasa	889.8	1115.1	140.1	n.d	n.d	0.01	0.02	0	n.a	n.a	15.52	-88.16	-100	n.a
Exención de la telefonía en todas sus modalidades	11254.3	12016.4	n.d	n.d	n.d	0.18	0.18	n.a	n.a	n.a	-1.58	n.a	n.a	n.a
Exención de la telefonía celular	n.d	680.5	n.d	n.d	n.d	n.a	0.01	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Exensión a la radiolocalización	n.d	86.1	n.d	n.d	n.d	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Exención del IEPS de refrescos	12170.4	12303.8	12452.1	13797.6	14808.8	0.2	0.19	0.18	0.17	1.17	-6.81	-4.61	6.54	3.2
Reducción de 60 a 50% de la tasa del IEPS de bebidas alcohólicas	902.8	689.7	n.d	n.d	n.d	0.01	0.01	n.a	n.a	n.a	-29.58	n.a	n.a	n.a
No gravamen del gas LP	29535.5	26464	10182	n.d	n.d	0.48	0.4	0.14	n.a	n.a	-17.41	-63.74	n.a	n.a
Exensión del pago del IEPS causado por la enajenación de mieles	n.d	n.d	330	316.9	340.6	n.a	n.a	0	0	0	n.a	n.a	-7.66	3.34
Exención del pago del IEPS causado por la enajenación de alcohol	n.d	n.d	40.4	69.4	76.6	n.a	n.a	0	0	0	n.a	n.a	65.18	6.13
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	236.5	284.1	222.9	258.5	280.1	0	0	0	0	0	10.73	-26.05	11.51	4.52
Exensión a vehículos de consumo popular	235	282.6	218.6	258.5	280.1	0	0	0	0	0	10.85	-27.1	13.7	4.52
Exención a la importación de vehículos en franquicia diplomática	1.5	1.5	4.3	n.d	n.d	0	0	0	n.a	n.a	-7.82	170.18	-100	n.a
Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	n.d	1.6	2	2.8	3.4	n.a	0	0	0	0	n.a	17.81	34.62	16.76
Tasa reducida para automóviles eléctricos	n.d	1.6	2	2.8	3.4	n.a	0	0	0	0	n.a	17.81	34.62	16.76

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en los datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

CUADRO B-8
Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006
Estímulos Fiscales(millones de pesos y porcentajes)

Concepto	Millones de pesos					% PIB 1/					Var. % Real*			
	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Estímulos Fiscales	1949.6	24250.2	14242.9	18962.1	18375.3	0.03	0.37	0.2	0.24	0.22	104.56	-44.64	28.01	-6.82
Transporte aéreo o marítimo	113.8	118.3	935.4	1650.3	1771.3	0	0	0.01	0.02	0.02	-4.18	645.23	69.64	3.2
Trasporte aéreo	92.8	98.6	914.1	1467.8	1575.4	0	0	0.01	0.02	0.02	-2.06	773.76	54.4	3.2
Transporte marítimo	21	19.7	21.3	182.5	195.9	0	0	0	0	0	-13.53	1.9	723.9	3.21
Almacenes generales de deposito	8	8.5	21.3	15.9	17	0	0	0	0	0	-2.06	136.18	-28.22	2.81
Condonación de actualización, recargos y multas del ISTUV	n.d	881.2	n.d	n.d	n.d	n.a	0.01	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Estimulo para inversiones en el Centro histórico de la Ciudad de México	n.d	230.1	800.7	230.1	178.8	n.a	0	0.01	0	0	n.a	227.97	-72.37	-25.28
Acreditamiento del IEPS de diesel a	n.d	8970	3284	1574	1671	n.a	0.14	0.05	0.02	n.a	n.a	-65.49	n.a	n.a
Sector agropecuario, ganadero y pesquero	n.d	1817	1513	122	139	n.a	0.03	0.02	0	0	n.a	-21.52	-92.25	9.55
Otros sectores	n.d	7153	1771	1452	1532	n.a	0.11	0.02	0.02	0.02	n.a	-76.67	-21.17	1.45
Acreditamiento del ISPS de diesel para los atotransportistas	n.d	5428	1755	0	0	n.a	0.08	0.02	0	0	n.a	-69.53	n.a	n.a
Acreditamiento del IEPS de diesel marino especial (mercante)	817.8	780	328	223	229	0.01	0.01	0	0	0	-12	-60.4	-34.63	-1.26
Acreditamiento de los peajes en la red carretera	n.d	1459.3	3815.9	9447.1	10071.1	n.a	0.02	0.05	0.12	0.12	n.a	146.45	138.1	2.51
Estimulo para la adquisición de Agave	477.5	379.4	351.8	n.d	n.d	0.01	0.01	0	n.a	n.a	-26.76	-12.61	n.a	n.a
Investigación y desarrollo de tecnología	500	500	1000	3000	3000	0.01	0.01	0.01	0.04	0.04	-7.82	88.5	188.5	-3.85
Estimulo equivalente al total de ISAN causado por vehículos de baterías	n.d	0.2	0.4	0.4	0.4	n.a	0	0	0	0	n.a	n.a	-3.85	-3.85
Estimulo fiscal a los fabricantes, ensambladores o distribuidores de autobuses	n.d	n.d	94.2	111.9	119.2	n.a	n.a	0	0	0	n.a	n.a	14.22	2.43
Condonación de adeudos por IEPS y causados del 1/ene a 6/mar 2004	n.d	n.d	123.5	n.d	n.d	n.a	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Condonación de recargos y multas por pagos extemporaneos	32.5	n.d	n.d	293.6	n.d	0	n.a	n.a	0	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Condonación potencial de adeudos de impuestos antes del 1 enero 2002	n.d	5243.4	n.d	n.d	n.d	n.a	0.08	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Condonación de créditos de contribuciones que no exeda de 2500 UDI'S	n.d	251.1	1732.7	n.d	n.d	n.a	0	0.02	n.a	n.a	n.a	650.36	n.a	n.a
Estimulo fiscal para la instalación de terminales punto de venta para procesar pagos	n.d	n.d	n.d	1600	1000	n.a	n.a	n.a	0.02	0.01	n.a	n.a	n.a	-39.9
Estimulo fiscal por la inversiones efectuadas para instalar y modernizar las terminales	n.d	n.d	n.d	800	300	n.a	n.a	n.a	0.01	0	n.a	n.a	n.a	-63.94
Estimulo fiscal a los cotribuyentes de gas natural no sujeto a la venta de primera mano	n.d	n.d	n.d	15.8	17.5	n.a	n.a	n.a	0	0	n.a	n.a	n.a	6.5

* Deflactor base 2005=100

1/ Se utilizó el PIB con base a los Criterios Generales de Política Económica del año correspondiente

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en los datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2006, SHCP.

APÉNDICE

Ecuaciones del modelo¹

Precios

Precios de las importaciones en moneda local:

$$PM_i = P_i(1 + t_i)TC, \quad (A.1)$$

donde P_i es el precio en dólares del bien i en el mercado mundial, t_i la tasa arancelaria del bien i , y TC es el tipo de cambio (precio de un dólar en pesos).

Precios de las exportaciones:

$$PWE_i = PD_i / (1 + s_i)TC, \quad (A.2)$$

donde PWE_i es el precio de venta del bien i al resto del mundo, en dólares, PD_i el precio interno del bien i , y s_i es la tasa de subsidio a las exportaciones.

Precio del bien compuesto

$$P_i = \left[\alpha_i^\sigma PD_i^{1-\sigma} + (1 - \alpha_i)^\sigma PM_i^{1-\sigma} \right]^{1/(1-\sigma)}, \quad (A.3)$$

donde α_i y $(1 - \alpha_i)$ representan la proporción de bienes nacionales e importados en la oferta total de cada bien. La elasticidad de sustitución, σ_i , se define como $1/(1 - \rho_i)$. A su vez la función CES que agrega estos bienes es:

$$Q_i = \left[\alpha QD_i^\sigma + (1 - \alpha)QM_i^\sigma \right]^{1/\sigma} \quad (A.4)$$

Ecuación de precios netos (PN):

Nivel de Precios (numeraire):

$$P = \sum \Omega_i P_i^p, \quad (A.5)$$

donde Ω_i es el peso del bien i en la canasta típica de la familia "pobre".

Ecuación de precios netos (PN):

$$PN_i = PD_i(1 - td_i) - \sum a_{ij} P_j, \quad (A.6)$$

donde td_i es la tasa de impuesto indirecto del bien i , y a_{ij} es el coeficiente insumo-producto.

¹ Fuente: Sobrazo Fimbres Horacio, "Reforma Fiscal en México", *Estudios Económicos*, Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, Enero de 2005, pp.175-180.

Producción

Funciones de valor agregado:

$$X_j = \Phi \left[\lambda_j L_j^\varepsilon + (1 - \lambda_j) K_j^\varepsilon \right]^{1/\varepsilon}, \quad (\text{A.7})$$

donde L_j y K_j son, respectivamente, las cantidades de trabajo y capital usadas por el sector j , Φ un parámetro de escala, y ε_j se define como $(\psi_j - 1) / \psi_j$, donde ψ_j es la elasticidad de sustitución entre capital y trabajo en el sector j .

Demanda intermedia:

$$\Pi_{ij} = a_{ij} X O_j, \quad (\text{A.8})$$

donde $X O_j$ es la producción bruta del sector j .

Funciones de agregación de insumos:

$$A_i = \min [\Pi / a_i]. \quad (\text{A.9})$$

Funciones de producción bruta:

$$X O_j = \min [A_j, X_j / \psi_j], \quad (\text{A.10})$$

donde ψ_j es el coeficiente de valor agregado por unidad de producción del sector j .
Mercados de factores

Demandas derivadas de trabajo del sector j :

$$L_j = (1 - \lambda_j) \left\{ \left[\lambda_j r / (1 - \lambda_j) \omega \right]^{\varepsilon / (\varepsilon + 1)} + \lambda_j \right\}^{1/\varepsilon} \cdot X_j / \Phi_j, \quad (\text{A.11})$$

donde r y w son los precios del capital y el trabajo, respectivamente.

Demanda derivada de capital del sector j :

$$K_j = \lambda_j \left\{ \left[(1 - \lambda_j) \omega / \lambda_j r \right]^{\varepsilon / (\varepsilon + 1)} + (1 - \lambda_j) \right\}^{1/\varepsilon} \cdot X_j / \Phi_j. \quad (\text{A.12})$$

Oferta de trabajo:

$$L = \bar{L}. \quad (\text{A.13})$$

Oferta de capital:

$$K = \bar{K} . \quad (A.14)$$

Ecuaciones de ingreso

Ingreso privado neto:

$$RP = [\Sigma L_i \omega + \Sigma K_i r] (1 - t_{dir}) + RG , \quad (A.15)$$

donde t_{dir} es la tasa de impuesto interno directo, y el ingreso neto del gobierno, RG , está dado por:

$$RG = (\Sigma L_i \cdot \omega + \Sigma K_i \cdot r) \cdot t_{dir} + \Sigma P_i \cdot M_i \cdot ER \cdot t_i - \Sigma PD_i \cdot ER \cdot E_i \cdot s_i \\ + \Sigma PD_i \cdot t_d \cdot XO_i + (QD_p \cdot PD_p - \Sigma a_{pi} Q_i - \omega \cdot L_p + PD_p \cdot E_p \cdot ER - E_p \cdot PWE_p / ER) , \quad (A.16)$$

donde los ingresos públicos petroleros (rentas petroleras) corresponden al último paréntesis, y donde el subíndice p se refiere al sector petrolero, PD_p es exógeno (determinado por el gobierno), M_i se refiere a las importaciones, t_i es la tasa arancelaria, s_i la tasa de subsidio a las exportaciones, E las exportaciones, y t_{dir} es la tasa de impuesto directo al ingreso.

Ecuaciones de inversión

Inversión total:

$$TINV = spRP + F(TC) , \quad (A.17)$$

donde $TINV$ es inversión total, sp la proporción de ingreso privado destinado al ahorro y F representa el ahorro en dólares con el exterior.

Inversión por sector de destino:

$$Y_i = par_i TINV , \quad (A.18)$$

donde par_i es la proporción del sector i en la demanda de inversión total.

Ecuaciones de consumo

Consumo privado:

$$CP_i = (par_p (1 - sp) RP) / P_i , \quad (A.19)$$

donde par_p es el parámetro asociado de la función de utilidad Cobb-Douglas de la familia i .

Demanda intermedia:

$$V_i = \sum a_{ij} X_{O_j}, \quad (\text{A.20})$$

Sector externo

Demanda de exportaciones:

$$E_i = E_0 [\Pi_i / PWE_i]^{\eta_i}, \quad (\text{A.21})$$

donde Π_i es un "agregado" del precio mundial, que se supone refleja el costo promedio en todos los países, E_0 es un término constante que refleja la demanda mundial del bien i y la proporción del mercado del país (México), cuando $\Pi_i = PWE_i$. Finalmente, η_i es la elasticidad precio de la demanda de exportaciones del bien i .

Función de importaciones:

$$M_i = [\alpha_i PD_i / (1 - \alpha_i) PM_i]^{\alpha_i - 1} \cdot QD_i. \quad (\text{A.22})$$

Ecuaciones de demanda

Demanda de bienes internos:

$$QD_i = RU_i (Y_i + CP_i + V_i), \quad (\text{A.23})$$

Donde:

$$RU_i = QD_i / Q_i = 1 / f_i(QM_i / QD_i), \quad (\text{A.24})$$

donde f_i es la función CES que "agrega" los bienes nacionales e importados.

Demanda interna total:

$$XD_i = QD_i + E_i. \quad (\text{A.25})$$

Condiciones de equilibrio

Mercado de Trabajo:

$$\bar{L} = \sum L_i. \quad (\text{A.26})$$

Mercado de capital:

$$\bar{K} = \sum K_i. \quad (\text{A.27})$$

Mercado de bienes:

$$XO_i = XD_i. \quad (\text{A.28})$$

Equilibrio externo:

$$F = \Sigma P_i \cdot M_i - \Sigma P W E_i \cdot E_i. \quad (\text{A.29})$$