



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

FACULTAD DE ECONOMÍA

“ANÁLISIS ECONÓMICO Y NORMATIVO DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA EN MÉXICO”.

**T E S I N A**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:  
LICENCIADO EN ECONOMÍA

P R E S E N T A:

CARLOS EZEQUIEL MEDRANO BARRIGA

TUTOR: DR. CARLOS TELLO MACÍAS



CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F. ABRIL 2014



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

# **AGRADECIMIENTOS**

## **A Dios:**

Por darme el don de la vida y permitirme realizar este viaje.

## **A mis Padres, Laura Estela Barriga Reyes y Ezequiel Medrano Santiago:**

Por estar en todo momento, así como ser mi ejemplo de vida día con día.

## **A mi Familia en General:**

Por ser quien soy hasta ahora y su compañía en cualquier circunstancia.

## **A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Economía:**

Por ser mi alma mater y darme la oportunidad de ser miembro de la comunidad estudiantil, formándome académica y profesionalmente durante estos años.

## **A mi tutor, Carlos Tello Macías.**

Por su ayuda, experiencia, dedicación, trabajo y aportes para formarme como un mejor profesionista y para la realización del presente trabajo.

## **A mis tíos Barriga Reyes, Joel, Yolanda, Belcaria, Etelvina, Ana María, † Mireya:**

Por su cariño, apoyo y confianza.

## **A Antonio Rico:**

Por su admiración, cariño, apoyo, confianza y por siempre creer en mí.

**A Iván Ordoñez Quiroz:**

Por ser mi mejor amigo, confidente, e incondicional acompañante en los últimos años.

**A Juan Carlos Ventura y Pedro Luis Toledo:**

Por más de 17 años de amistad y que desde pequeños creyeron en mí.

**A Les Cedillo:**

Por ser mi Coach y ayudarme siempre en las buenas y en las malas.

**A mis compañeros de Derecho, Iván Santillán, Gisela Mújica y Ely Gallo:**

Por acompañarme en mi otra etapa académica.

**A mis amigos durante la Carrera, Julio Larios, Eduardo Pinto, Omar Caballero, Pablo Monzón, Karla Navarro, César Vega, Jorge Alcázar, Sergio Solano:**

Porque me han compartido conmigo este camino.

**A mis amigos, Ely Figueroa, Natalia García, José Hernández, David Domínguez, Ara Ramos.**

Por compartir a lo largo de los años.

**A todos los demás:**

Amigos, familiares, compañeros y maestros, que han formado parte de mi vida, los que ya no están a mi lado y todos los que alguna vez vivieron momentos importantes tanto en lo personal como en lo académico.

Gracias

## ÍNDICE

1. CAPÍTULO PRIMERO. “ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS” .....	4
1.1 Introducción .....	5
• 1.1.1 Definición de Estado .....	6
• 1.1.2 La Economía del Sector Público .....	9
• 1.1.3 Las Funciones del Sector Público .....	9
• 1.1.4 Finanzas Públicas .....	11
1.2 Definición de Impuesto .....	12
1.3 Teorías sobre la Tributación .....	14
• 1.3.1 Aspectos Teóricos de la Tributación .....	15
• 1.3.2 Tributación y Política Fiscal.....	17
• 1.3.3 Teoría Neoclásica y Teoría Keynesiana....	20
1.4 Evolución Histórica de los Impuestos en México .....	23
• 1.4.1 Introducción.....	23
• 1.4.2 Antecedentes. Época Prehispánica (1325-1521)	23
• 1.4.3 Época Colonial (1521-1821).....	25
• 1.4.4 Época del México Independiente (1821-1876)	27
• 1.4.5 Época Porfiriana y Revolución Mexicana (1876-1917)	28
• 1.4.6 Época del Estado Moderno Mexicano (1917-1970)	31
• 1.4.7 Época Contemporánea (1970-2010).....	33
2. CAPÍTULO SEGUNDO. “EL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO”	35
2.1 Elementos de los Impuestos.....	36
• 2.1.1 Composición y Clasificación de los Impuestos	36
• 2.1.2 Efectos de los Impuestos .....	39
• 2.1.3 Incidencia de los Impuestos .....	42
• 2.1.4 Costos de los Impuestos .....	44
2.2 Estructura Tributaria en México .....	45
• 2.2.1 Clasificación de los Ingresos Públicos .....	45
• 2.2.2 Ingresos Tributarios.....	48
• 2.2.3 Administración Tributaria.....	51
• 2.2.4 Eficiencia Recaudatoria.....	56

2.3 Los Impuestos en las Finanzas Públicas Mexicanas.....	57
• 2.3.1 Actividad Económica en el PIB.....	57
• 2.3.2 Participación en el Ingreso y Gasto Público.....	58
3. CAPÍTULO TERCERO. “EL MARCO NORMATIVO DE LOS IMPUESTOS”	59
3.1 Los Principios Jurídicos de los Impuestos.....	60
• 3.1.1 Los Principios Constitucionales.....	61
• 3.1.2 Los Principios Jurídicos Ordinarios .....	64
3.1.3 Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal.....	64
• 3.1.3.1 Antecedentes .....	64
• 3.1.3.2 Concepto de Obligación .....	66
• 3.1.3.3 De los Mexicanos .....	66
• 3.1.3.4 Del Contribuir .....	67
• 3.1.3.5 De la Tributación Interna .....	67
• 3.1.3.6 Del Principio de Proporcionalidad y Equidad	68
• 3.1.3.7 Del Principio de Legalidad.....	70
• 3.1.3.8 Del Principio de Capacidad Contributiva	70
3.2 El Código Fiscal de la Federación .....	71
3.3 La Ley de Ingresos de la Federación .....	72
3.4 Principales Leyes Tributarias.....	78
3.5 Federalismo Fiscal .....	79
• 3.5.1 Participaciones .....	81
• 3.5.2 Aportaciones .....	83
3.6 Anexo de Artículos Constitucionales, Código Fiscal y Ley de Ingresos de la Federación.....	85
• 3.6.1 Artículos Constitucionales .....	85
• 3.6.2 Código Fiscal.....	89
• 3.6.3 Ley de Ingresos de la Federación .....	92
4. CAPÍTULO CUARTO. “EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO”	94
4.1 Antecedentes y Evolución Histórica en México .....	95
• 4.1.1 Antecedentes Legislativos.....	96
4.2 Conceptos Generales del Impuesto sobre la Renta .....	99
4.3 Características del Impuesto sobre la Renta .....	100
4.4 Impuesto sobre la Renta. Personas Morales .....	103
4.5 Impuesto sobre la Renta. Personas Físicas.....	105

5. CONCLUSIONES GENERALES.....	107
6. ANEXO ESTADÍSTICO .....	113
7. BIBLIOGRAFÍA .....	128

**CAPÍTULO PRIMERO.  
“ANTECEDENTES HISTÓRICOS  
Y TEÓRICOS DE LOS  
IMPUESTOS”**

## 1.1 Introducción

Para entender por completo a la economía del sector público, se debe partir de la idea de que existe una participación por parte del Estado dentro de la economía nacional. El Estado tiene como responsabilidad primordial, el bienestar de la sociedad y es el encargado de realizar actividades fundamentales para el funcionamiento y conducción del desarrollo económico y social para un país. La importancia del Estado dentro de la economía también es institucionalizar las normas y los procesos políticos para un mejor manejo del poder. Todo esto lo podemos resumir como el papel económico del Estado.

Un apartado fundamental para las finanzas públicas y que juega un papel muy importante es la tributación. La recaudación que hace el Estado a través de impuestos y otros medios, se lleva a cabo por parte de las personas físicas y morales, las cuales entregan parte de su riqueza al gobierno y bajo un marco normativo previamente establecido considerando su situación, para así el Estado tener recursos para llevar a cabo las principales funciones del cual está encargado. Los impuestos tratan de resolver problemas fundamentales, como son la eficiente asignación de recursos y provisión de bienes por parte del Estado, así como llevar a cabo las funciones y programas exclusivos del gobierno.

Además de los impuestos, la estructura recaudatoria incluida dentro del Código Fiscal de la Federación se tiene otras formas de ingresos, como lo son las contribuciones (las aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras), aprovechamientos y productos.<sup>1</sup> Y se definen de la siguiente manera:

- *Contribuciones*: “Se clasifican en Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos”.
- *Aportaciones de Seguridad Social*: “Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.
- *Derechos*: “Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presenten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos”.

---

<sup>1</sup> Código Fiscal de la Federación 2013.

- *Aprovechamientos*: “Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos a las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.
- *Productos*: “Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.

Aunque se tienen diversas formas de obtener ingresos por parte del Estado, en el presente trabajo, se enfocará al tema de los impuestos.

Dentro de la estructura de los impuestos en México se tiene una insuficiencia recaudatoria y es por eso que se debe de hacer énfasis a dicho problema y tratar de resolverlo de la mejor manera posible. A lo largo de este trabajo se observarán las cuestiones por las cuales el Estado lleva a cabo la recaudación, enfocándonos específicamente en el apartado de los impuestos. Se analizará paralelamente, una parte fundamental dentro del trabajo que es la cuestión jurídica, las leyes y las normas que hacen que funcione nuestro sistema recaudatorio bajo el marco normativo constitucional y que el sistema impositivo se convierta en un eje fundamental para el desarrollo y buen funcionamiento del sector público en México. Después se hará un análisis del sistema tributario mexicano, específicamente en el impuesto sobre la renta, para comprender los elementos, clasificación y el papel que tienen los impuestos para la economía mexicana. Para concluir el presente trabajo, se hará un estudio sobre el impuesto sobre la renta, desde sus antecedentes y evolución histórica en México, así como sus principales componentes y las aportaciones que hace dentro del sistema recaudatorio y un análisis comparativo con el entorno internacional. Además de concluir con el impacto económico que tiene dicho impuesto sobre la recaudación y tratar de mejorar y obtener su optimización dentro de la recaudación.

### **1.1.1 Definición de Estado**

El Estado tiene diferentes conceptos y definiciones, ya que es un ente con un campo de estudio muy amplio y conceptualizarlo en un mismo enfoque resulta complejo. El Estado tiene su origen desde la concepción misma de la sociedad y ha tenido un cambio en su estructura conforme ha avanzado el proceso de evolución histórica.

Aquí algunas definiciones importantes:

“El Estado es la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en un determinado territorio” (García, 1975:98).

“El Estado es la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio” (González, 1977:155).

De estas definiciones logramos detectar los elementos básicos de un Estado: sociedad, territorio y gobierno. Para el estudio de la economía del sector público nos interesa enfocarnos en el gobierno y la sociedad.

El Estado opera bajo un marco normativo regulado por la Constitución, el cual, está encaminado a abastecer de los principales medios para el buen ejercicio de un país. En México se gozan de los derechos humanos reconocidos en la Constitución.<sup>2</sup> Dentro de la Constitución se facultad al sector público, para intervenir y dirigir políticas para el desarrollo nacional.

Es importante observar la relación que tiene el Derecho y la Economía para otorgar las facultades y a su vez ejecutar las acciones necesarias para la economía de la nación. Un claro ejemplo son los siguientes artículos constitucionales, referentes a dicha relación:

El Artículo 3 Constitucional en su fracción VII: “El Congreso de la Unión, con el fin de unificar y coordinar la educación en toda la República, expedirá las leyes necesarias, destinadas a distribuir la función social educativa entre la Federación, los Estados y los Municipios, a fijar las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público y a señalar las sanciones aplicables a los funcionarios que no cumplan o no hagan cumplir las disposiciones relativas, lo mismo que a todos aquellos que la infrinjan” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Dentro del Artículo 4 se menciona: “El Estado garantizará este derecho y la ley definirá las bases, apoyos y modalidades para el acceso y uso equitativo y sustentable de los recursos hídricos, estableciendo la participación de la Federación, las entidades federativas y los municipios, así como la participación de la ciudadanía para la consecución de dichos fines” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). En este párrafo, se puede observar un ejemplo de recaudación por un bien público, el agua, a través de la Federación, Estados o Municipios.

El Artículo 25 Constitucional expone: “El Estado planea, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevara a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el

---

<sup>2</sup> La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce los Derechos Humanos (Anteriormente llamados “Garantías Individuales”) de dicha Constitución y de los Tratados Internacionales firmados por México.

marco de libertades que otorga dicha Constitución” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

El Artículo 26 Constitucional en su apartado “A” menciona lo siguiente: “El Estado organizara un sistema de planeación democrática de desarrollo nacional que imprimirá solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y democratización política, social y cultural de la nación” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Dentro del Artículo 27 Constitucional se menciona: “La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana”. Este artículo nos hace la referencia a los aprovechamientos y como el Estado usa los ingresos públicos para tratar de realizar una de las funciones principales de la tributación, que es, la distribución equitativa de la riqueza pública.

El Artículo 31 Constitucional en su apartado IV menciona lo siguiente “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Este es uno de los artículos más importantes ya que hace referencia como obligación de los mexicanos, el pago de los impuestos, de manera que lo establezca la ley.

En el Artículo 72 Constitucional inciso H se prevé “La formación de las leyes o decretos pueda comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámara, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). Este inciso prevé que para cualquier iniciativa referente a cuestiones fiscales, la Cámara de Diputados será la cámara de origen.

De acuerdo con el Artículo 73 Constitucional sección VII: “El Congreso tiene Facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)

Estos son algunos de los ejemplos más representativos de artículos constitucionales que tienen que ver con el sistema impositivo, ya sean impuestos, contribuciones o participaciones. Lo importante de los impuestos es que están contenidos bajo un marco normativo que los avala y trabajar bajo un claro ejercicio democrático durante todo el proceso.

### **1.1.2 La Economía del Sector Público**

El sector público es fundamental dentro de la economía. La intervención del Estado tuvo como consecuencia la creación de empresas públicas e instituciones paraestatales para el ejercicio de las políticas públicas. Claramente esto es un pleno proceso político y económico para la mejor toma de decisiones.

La economía del sector público tomó una gran fuerza e implementación de ideas, a partir, de la depresión de 1930 acompañada de ideas de pensamiento keynesiano, para tratar de revivir la devastada economía mundial. (Tello, 2008)

Después, en las épocas de consolidación y desarrollo de las economías, se ha tenido el factor de la organización institucional. Las empresas públicas tienen la misión de optimizar y ser el agente directo en las cuestiones de producción, distribución y financiamiento.

En la actualidad se puede observar que las economías mundiales necesitan una intervención y actividad del Estado para establecer las medidas necesarias encaminadas a un crecimiento económico. Hoy en día el Estado es un agente de coordinación y planeación para el desarrollo económico.

Dicho aumento de actividad estatal se debe al aumento de las necesidades populares, cambios en las necesidades existentes, aumento de obligaciones del Estado y transformaciones de pensamiento político.

Además de esto se deriva la “Política Económica”, la cual es un mecanismo por el cual el Estado impone medidas mediante instrumentos del sistema económico y financiero para mejorar la situación del país.

### **1.1.3 Las Funciones del Sector Público**

Las principales funciones del Estado son una eficaz asignación de recursos, alcanzar un desarrollo económico, pleno empleo, administración de justicia, relaciones exteriores, seguridad interna, participación ciudadana, mejor calidad de vida, igualdad social y alcanzar una estabilidad macroeconómica. Todas estas funciones se deben alcanzar bajo el estricto cumplimiento de las leyes.

Otra manera de entender las funciones del sector público, es la división que hace Musgrave<sup>3</sup>:

- *Función de Asignación*: Se ocupa de la provisión de bienes sociales o el proceso por el que el uso total de los recursos se divide entre bienes privados y sociales y el porqué se elige la combinación de bienes sociales.
- *Función de Distribución*: El ajuste de la distribución de la renta y la riqueza para asegurar su adecuación, a lo que la sociedad considera un estado equitativo.
- *Función de Estabilización*: La utilización de la política presupuestaria como un medio de mantener un alto nivel de empleo, un grado de estabilidad de precios y una tasa adecuada de crecimiento económico a través del comercio internacional y la balanza de pagos.

Un punto fundamental para la participación del sector público son las finanzas públicas y la política fiscal, ya que con estas herramientas el Estado capta recursos que posteriormente se usaran para el desarrollo del país.

Para el estudio del sector público, José Ayala Espino<sup>4</sup>, lo observó desde cuatro perspectivas:

- *Institucionalidad*: Se tiene la estructura constitucional bajo un marco jurídico.
- *Organización*: Se determina la estructura del gobierno central de acuerdo con el marco legal existente.
- *Política*: Es el proceso mediante el cual se relaciona la sociedad con el Estado. En este punto se toman decisiones y políticas públicas.
- *Tamaño*: El tamaño refleja la importancia y necesidades sociales y económicas de los diferentes grupos sociales.

Dentro del estudio del sector público, también se incluyen las deficiencias de la intervención del Estado. Una clasificación importante a dichos fallos es la de Stiglitz (2002:17):

- *Información Limitada*: Muchas medidas tienen consecuencias complejas y difíciles de prever.

---

<sup>3</sup> Basado en Musgrave, “Hacienda Pública Teórica y Aplicada”, Capítulo 1

<sup>4</sup> Basado en Ayala Espino, “Economía del Sector Público”, Capítulo 1

- *Control limitado de las Empresas Privadas:* El Estado no controla totalmente las consecuencias de sus intervenciones.
- *Control limitado de la Burocracia:* El Congreso aprueba las leyes, pero delega su ejecución en un organismo público
- *Limitaciones impuestas por los procesos políticos:* El proceso político a través del cual se toman las decisiones plantearía otras dificultades.

Dentro de este apartado se da una breve introducción al sector público, se pudieron identificar puntos importantes, para diferenciar al sector de otros sectores dentro de la economía. Algunas conclusiones esenciales son: el sector público está dirigido por una autoridad central, las unidades gubernamentales tienen objetivos y planes distintos al sector privado, el sector público recibe ingresos por parte de la sociedad para su funcionamiento y por último, el sector público tiene mayor libertad de participación y ejercicio, siempre apegado al marco normativo.

#### **1.1.4 Finanzas Públicas**

Dentro del sector público, una parte fundamental para entender su estructura y funcionamiento son las finanzas públicas. Las finanzas públicas tienen un objetivo principal, el cual es atender las necesidades colectivas, a través del financiamiento para el Estado.

Para Herley Leits Lutz, “Finanzas Públicas es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales”. Otra definición de finanzas publicas es la que hace Francisco Nitti: “Las Finanzas Públicas tienen por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas”.

Con estas definiciones, al igual que la que veremos a continuación de Impuesto, se tienen diversas acepciones del concepto, pero en términos más generales, las finanzas públicas son los recursos e ingresos con los cuales se lleva el funcionamiento del gobierno y para satisfacer sus necesidades y cumplir con sus obligaciones.

Las finanzas públicas se remontan hasta la antigüedad, ya que desde la concepción de Estado, se ha necesitado de recursos para el funcionamiento y vida del gobierno.

Dentro de las finanzas públicas, también es necesario referirse al marco normativo por el cual el Estado tiene la capacidad de adquirir ingresos por parte de los miembros de una sociedad. Aquí se puede observar la relación que

existe entre lo económico y lo jurídico, ya que a través de los Impuestos y otros ingresos, concebidos dentro de las leyes, el Estado adquiere recursos para emplear las acciones económicas que considere para un mejoramiento y desarrollo de la economía.

Los ingresos que percibe el Estado, se dividen en 2 grupos: ordinarios y extraordinarios. Los ingresos ordinarios son los que están previstos en cada ejercicio fiscal y están destinados a cubrir las necesidades de los gastos ordinarios. Los ingresos extraordinarios son los que se reciben por necesidades imprevistas para causas inesperadas. Los ingresos ordinarios son los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos. Por su parte los ingresos extraordinarios son: impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones y empréstitos. (Flores, 1982)

Por su parte el gasto nacional, son los pagos que hace el gobierno para llevar a cabo sus diversas actividades y el funcionamiento del poder, en sus niveles de gobierno federal, estatal y municipal, contemplando las secretarías de Estado y los diversos órganos y empresas públicas. También se contemplan los rubros de consumo, obras públicas y programas de bienestar social hechos por el Estado.

El papel que tiene el sector público dentro del gasto nacional está íntimamente relacionado en lo previsto en el presupuesto nacional<sup>5</sup>. Para tener finanzas públicas sanas, se debe poner mucha atención a lo referente con el ingreso y gasto nacional para no tener un déficit dentro de la economía.

Dentro del campo de las finanzas públicas, los impuestos tienen una gran incidencia ya que son la parte más importante de los ingresos nacionales y son los que financian la mayor parte del gasto gubernamental.

Las finanzas públicas son muy importantes dentro de la economía de un país, ya que cada uno de sus componentes tiene diferentes efectos, así como también son un buen indicador para analizar la situación en la que se encuentra dicha economía.

## **1.2 Definición de Impuesto**

Al igual que en la definición de Estado y definir las funciones y la participación del sector público, el tema de los impuestos tiene muchas concepciones.

Actualmente y a lo largo de la historia se cuenta también con diferentes definiciones, ya que el punto de vista de cada autor lo describe de manera

---

<sup>5</sup> Este contenido se encuentra en la “Ley de Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria”

diferente. Esto se debe que el impuesto ha evolucionado conforme va evolucionando la sociedad y las necesidades tributarias, además de las corrientes y teorías dentro de la economía. Aunque difieren en varias cuestiones, la mayoría tiene una misma idea a lo largo de su definición.

A continuación abordare, algunas y más significativas definiciones de “Impuesto”

Para Eheberg la definición fue: “Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”. (Flores, 1982: 35)

Adam Smith (1776) en su libro quinto de la *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones* conceptualiza al impuesto de la siguiente forma: “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.”

David Ricardo (1817) en *Principios de Economía Política y Tributación*, define a los impuestos “Una parte del producto de la tierra y del trabajo puesta a disposición del gobierno, y se pagan siempre, en ultimo termino, deduciéndolos del capital o de las rentas del país”.

El Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define a los impuestos como: “Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”<sup>6</sup>

Para W. Gerloff (1956) los impuestos son: “Las prestaciones recaudadas en virtud del derecho de la autoridad soberana, en forma forzosa y sin contraprestación específica, con el fin de cubrir las necesidades publicas financieras”.

Somers (1952) en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, define al impuesto de la siguiente forma: “Los fondos que por la vía impositiva se obtienen de las empresas comerciales, así como los particulares entregan al gobierno”.

Según A. Wagner los impuestos se definen como: “Contribuciones obligatorias de las economías individuales para los gastos generales del Estado que este exige en virtud de la soberanía en forma y cantidad establecida por él unilateralmente en calidad de equivalentes generales y costos tasados por las

---

<sup>6</sup> Tomado del Código Fiscal de la Federación 2013.

totales prestaciones del Estado según principios y medidas comunes” (Gerloff, 1956).

También dentro de nuestro marco normativo la Constitución prevé los impuestos, en el Artículo 31 fracción IV se menciona “Son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Charles M Allan coincide con el *Concise Oxford Dictionary* y define al impuesto como “Contribución que grava a personas, propiedades o negocios para sostenimiento del Estado” (Allan, 1974).

Después de leer estas definiciones, vemos que se pueden homogeneizar en puntos básicos como que los impuestos son obligatorios y la base de los ingresos públicos para las actividades del Estado.

Por lo tanto, podemos llegar a armar nuestra propia definición de impuesto “Los impuestos son las contribuciones que hacen las personas de manera obligatoria y en su calidad prevista por la ley, recaudadas por el Estado para el ejercicio de sus funciones públicas”.

Al concluir este primer apartado del capítulo, se tienen conceptos más claros del sector público, su papel dentro de la economía, así como sus funciones. Se conceptualizó lo que son los impuestos, los cuales están contemplados dentro del ingreso nacional, así como su importancia para las finanzas públicas. En el capítulo 2 se profundizará más sobre los impuestos, sus elementos y las implicaciones económicas que se derivan de ellos.

### **1.3 Teorías sobre la Tributación**

En los apartes anteriores, se definió lo referentes a las actividades y funciones que desarrolla el sector público, además de conocer las fuentes de ingresos que tiene para ejecutar el gasto público y llevar a cabo los programas y acciones para la sociedad, además de su organización estructural. En este punto se tratará brevemente lo relacionado a como el Estado lleva a cabo la acción de recaudar los impuestos y más específicamente un tema que es de gran relevancia para el estudio del sector público que es la tributación. Se abordarán los aspectos teóricos de dicha tributación y ver el porqué el Estado tiene la capacidad y coercitividad de recibir ingresos, así como sus antecedentes más importantes, que sirvieron de base para conformar los pilares actuales de la tributación.

Otro punto importante en este apartado de tributación es el papel que tiene esta acción dentro de la política fiscal y se analizará la relación existente entre estos dos conceptos. Ya que las ejecuciones y proyecciones para llevar a cabo una política fiscal sana en un país, tienen gran correlación con lo referente a los impuestos y por ende a los ingresos que está recibiendo el Estado. Por último se darán 2 ejemplos de corrientes de pensamiento económico relacionadas a la tributación para analizar la acción desde perspectivas distintas, que son la teoría neoclásica y la teoría keynesiana.

### **1.3.1 Aspectos Teóricos de la Tributación**

Desde las primeras concepciones de Estado, se han necesitado de medios para llevar a cabo diversas actividades propias del gobierno. Ya que el Estado al tener mayores responsabilidades y presiones por parte de la sociedad, necesita de dichos recursos y los recibe a través de la tributación por parte de los individuos de una sociedad.

Diversos pensadores, estudiaron el tema de la tributación adecuados a su época y a las condiciones en las cual se desenvolvían los factores económicos. Un ejemplo claro es el de Adam Smith y David Ricardo.

Adam Smith en su libro “Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones” desarrollada en 1776, fue el pionero de la ciencia económica moderna en tratar temas referentes a los ingresos públicos y más específicamente al tema de la tributación.

También Smith hace referencia a los gastos en programas desarrollados por el Estado como gastos de defensa, de justicia, de obras públicas y programas sociales como la dignidad del soberano, la cual era encargada de una mayor distribución de los recursos. Es por esto que plantea la necesidad de que el Estado reciba ingresos por parte de los ciudadanos.

Es por eso que menciona que la fuente principal de donde proceden los ingresos públicos y generales de la sociedad es la renta y lo describe así: “La renta que no solo ha de enjugar los gastos de defensa de la sociedad y sostener la dignidad del principal magistrado, sino de todos los demás gastos del gobierno, para los cuales la Constitución del Estado no ha señalado algún ingreso particular, provienen bien sea de un fondo que pertenece al soberano o a la comunidad y es independiente de los ingresos del pueblo o bien de la renta de la nación” (Smith, 2008). Este párrafo es importante ya que también se concibe la idea de la parte normativa, es decir, de que la Constitución del Estado concibe la parte coercitiva de la tributación.

Flores Zavala menciona conceptos derivados de las ideas de Smith es que la tributación se debe de apegar a 4 principios: justicia, certidumbre, comodidad y de economía. (Flores, 1982). Las características de dichos principios son:

- *Principio de Justicia:* Los impuestos deben de ser justos y equitativos, generales y uniformes. Esto quiere decir, que todos deben de pagarlos y que sean iguales frente al impuesto.
- *Principio de Certidumbre:* Los individuos deben de saber a que están obligados a pagar, el impuesto debe de ser fijo.
- *Principio de Comodidad:* Los Impuestos deben de ser recaudados en tiempo y forma para contribuir adecuadamente.
- *Principio de Economía:* Debe de ser eficiente al momento de recaudarse y que no se conviertan mas en un gasto que en un ingreso.

Así mismo otra parte importante de las ideas de Smith es la concepción de impuesto que debe de recaer sobre la renta, los beneficios o salarios o sobre estas tres clases de ingreso, en este concepto, ya se concibe la idea de diferentes tipos de impuestos, así como sus características e implicaciones, que se verán a detalle en el próximo capítulo.

Para David Ricardo dentro de su principal obra “Principios de Economía Política y Tributación” escrita en el año de 1817 los impuestos eran “Una parte del producto de la tierra y del trabajo puesta a disposición del gobierno y se pagan siempre, en ultimo termino, deduciéndolos del capital o de las rentas del país” (Ricardo, 2007). Aquí podemos concebir una idea más clara de la que planteaba la tributación y de los antecedentes modernos que se tienen. Planteaba que los impuestos recaían sobre los ingresos y que el capital de la nación permanecería sin cambios. Ricardo pensaba que al incremento de los impuestos las satisfacciones del pueblo tenderían a disminuir, a menos de que fuera posible aumentar proporcionalmente sus ingresos. También reconoce el llamado “Diezmo” que se aplicaba desde la antigüedad y era un impuesto sobre la tierra, la cual le correspondía al Estado la decima parte de la producción.

La visión de estos dos autores nos dan los antecedentes en la época moderna de cómo se fue tejiendo la idea e importancia del tema de tributación, además de ser las bases para el desarrollo de conceptos y teorías posteriores a ellos.

La tributación se encarga de resolver 2 problemas fundamentales, el financiar la provisión de los bienes públicos y de financiar los programas sociales (Allan, 1974). Entre los principales bienes de los cuales se encarga el Estado pueden ser: defensa nacional, administración de justicia, vivienda y salud.

Un punto básico en la tributación es que es una acción “Coercitiva” es decir, que es Estado impone las tasas y las acciones por las cuales se necesitan pagar impuestos. La tributación de un país a otro varía debido a que presentan factores distintos ya que ningún país tiene las mismas características que otro.

Cómo lo menciona Ibarra “Los sistemas tributarios son históricamente productos de acomodos sucesivos entre visiones políticas e intereses encontrados, más que responder a verdades económicas incontrovertibles, son parte medular de los procesos políticos y de conformación de los pactos sociales de cada país” (Ibarra, 2011).

La parte medular por la cual surge la tributación es que para llevar a cabo sus acciones, el Estado necesita de recursos y los obtiene de la sociedad. Ya que uno de los objetivos fundamentales y considerados como la esencia del Estado, es buscar el bienestar social.

Al llevar a cabo la tributación se deben de plantear programas y fines para encontrar el bienestar social. Uno de los problemas que trata de resolver el Estado es el de una eficiente redistribución de la renta o distribución del ingreso.<sup>7</sup>

La redistribución de la renta busca en que se una menor desigualdad social. Sus gastos pueden ser en especie, es decir, a través de la provisión de diversos bienes o en dinero, con programas sociales como pagos a personas de la tercera edad, enfermos o incapacitados.

En tiempos anteriores a Keynes, la tributación solo se hacía en medida que se cumpliera con la ecuación de  $I=G$  con lo cual se recaudaba lo necesario para cubrir el gasto nacional. Aunque en la práctica no reflejaban lo que pasaba en el mundo real. (Allan, 1974).

En la actualidad sigue existiendo la relación de ingreso-gasto el papel de la tributación se puede observar a través de dos ideas: El corto y el largo plazo. En el corto plazo los cambios en los impuestos no vendrán determinados por cambios en los gastos sino por medidas como la de estabilización. En cambio en el largo plazo se busca que la tributación se fije en un nivel alto para cubrir y satisfacer necesidades individuales futuras y la relación en este plazo entre ingresos y gastos es sumamente estrecha (Allan, 1974)

### **1.3.2 Tributación y Política Fiscal**

---

<sup>7</sup> Ambas acepciones son correctas, pero pueden variar de acuerdo con diversos autores.

La política fiscal, la cual debe de ser el instrumento macroeconómico para la ejecución de acciones públicas de desarrollo ha quedado subordinada a la política monetaria (Ibarra, 2011). La importancia de los aspectos fiscales que se refieren a la tributación, obtención y uso de recursos por parte del sector público, son los instrumentos más importantes, de los que dispone el Estado para llevar a cabo la política económica de un país. (Caballero, 2012).

En el caso de México, la tributación es un tema que siempre ha estado en controversia ya que, existe una situación de fragilidad y de recaudación muy baja en comparación a nivel internacional. Datos de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico)<sup>8</sup> arrojan que México ocupa el último lugar en el rubro de tributación, esto se puede comprender debido a que no existe una aplicación de nuevas medidas, como la creación de nuevos impuesto o malas decisiones en el cambio de las tasas a los ya existentes.

Claramente en la situación actual del país, se ve la necesidad de una reforma tributaria, a fin de resolver los problemas de insuficiencia recaudatoria y las malas acciones tomadas en materia de tributación y política fiscal para buscar un desarrollo en nuestra economía.

Los principales instrumentos de la política fiscal, desde el punto de vista de la teoría keynesiana, son: los impuestos, el gasto y la deuda pública. Dichos instrumentos deben de ser usados para cerrar la brecha existente entre la oferta y la demanda agregada.

Por gasto fiscal se entiende, como la cantidad de recursos que el Estado deja de recaudar o de percibir, por la concesión de algún beneficio dentro del sistema impositivo. Kalecki menciona el concepto de “gasto deficitario, el cual es el instrumento usado para la generación de empleo, ya que es capaz de generar demanda efectiva adicional (Caballero, 2012).

Además para llevar a diseñar una política fiscal óptima se necesita conocer la relación existente entre los impuestos y sus efectos en el empleo, inversión y ahorro.

Es necesario conocer las acciones del sector público para conocer al detalle la influencia de la política fiscal dentro de la economía.

Para Keynes (1936) la política fiscal debía de encargarse de resolver el exceso o defecto de demanda. Su remedio era el de al aumentar el gasto público no se debían de aumentar los impuestos.

Peacock menciona el análisis keynesiano de la política fiscal de la siguiente forma: “Todo lo que el gobierno precisa hacer a fin de estabilizar la economía al nivel fijado por el ingreso es alterar la tasa impositiva proporcional del impuesto

---

<sup>8</sup> México recauda 3.2 veces menos que el Promedio de los Países de la OCDE (Ibarra, 2011)

sobre el ingreso o el volumen del gasto público, haciendo depender la magnitud de la variación del valor del multiplicador keynesiano” (Peacock, 1975). Claramente en esta cita se refleja la relación existente entre estos dos grandes temas y la importancia que deriva uno del otro.

La tributación y la política fiscal presentan una correlación ya que en las últimas décadas, el estudio de la “Balanza de Pagos”<sup>9</sup> ha sido determinando para la toma de decisiones en torno a la política fiscal. Cuando se presentan déficits los impuestos han de elevarse como medida a reducir la tasa en el aumento de los precios, para reducir la demanda en las importaciones y como reductor de la demanda de bienes exportables (Allan, 1974).

La política fiscal se plantea el resolver los cuestionamientos de que determina el ingreso nacional y como se puede influir en dicho nivel con medidas fiscales. Ya que al elevar los ingresos en determinado nivel, la correlación existente con la tributación, llevaría a lograr recaudar mayores recursos para el Estado. Una parte de la política fiscal son los impuestos y su fin de la obtención de recursos, así como la del sector público es buscar el bienestar social.

También la política fiscal es la encargada de analizar las variaciones y las consecuencias que tendría la imposición de nuevos gravámenes o cambios en las tasas de los ya existentes (Peacock, 1975). Por ejemplo los efectos que tendrían una mayor tasa, los salarios y beneficios disminuirían, y a su vez el consumo caería y por ende, los productores al observar dicha disminución en el consumo para no incurrir en pérdidas elevaran los precios de las mercancías.

Dentro de la política fiscal, también se han tenido diferentes visiones y percepciones para ejecutar las políticas económicas, ya que estudian las relaciones existentes entre los impuestos y los gastos públicos y sus consecuencias en diferentes variables económicas como la inversión o el consumo. Cómo lo menciona Caballero: “La corriente neoclásica sostiene que la relación de referencia es inversa, mientras que la representada por Keynes y Kalecki, postula la tesis contraria” (Caballero, 2012). En el siguiente apartado, se analizará las aplicaciones de dichas políticas desde la concepción neoclásica y keynesiana.

En resumen sobre la tributación, lo que se busca, es la obtención de recursos para llevar a cabo las actividades por parte del Estado y encontrar la distribución eficiente del ingreso a fin de obtener y satisfacer el bienestar social. Aunque como se mencionó la tributación no solamente se basa en igualar la ecuación  $I=G$ , ya que al tener ese su único fin tendría procesos inflacionarios como lo menciona Allan (1974). También se busca por medio de la tributación hacer frente a la demanda externa y crecimiento de la renta nacional.

---

<sup>9</sup> Balanza de Pagos= BCC+ F. Dónde BCC es la Balanza en cuenta corriente y F la cuenta de capital.

### 1.3.3 Teoría Neoclásica y Teoría Keynesiana<sup>10</sup>

Dentro de la teoría económica siempre han existido diferentes puntos de vista o formas de pensamiento, en las cuales, los autores difieren o llegan a una misma conclusión. En el caso de los impuestos ocurre lo mismo, por lo que dentro de este apartado se analizarán dos posturas respecto a impuestos: la teoría neoclásica y la keynesiana.

#### Teoría Neoclásica

Dentro de esta corriente de pensamiento económico, se maneja el supuesto del “Vaciado de Mercado”<sup>11</sup> en el cual el sistema económico se encuentra en equilibrio, donde agentes y mercados competitivos maximizan su utilidad. Otra característica básica dentro de esta teoría es que los agentes actúan bajo expectativas racionales, es decir, que cuentan con la información necesaria para llegar a su punto óptimo de beneficios.

Dentro de la teoría neoclásica uno de sus principales postulados, es la situación de estabilidad y cualquier variación en alguna situación es corregida por los mismos mercados.

Como lo menciona Caballero (2006) en dicha teoría el ingreso sobre la renta afecta las decisiones individuales respecto al esfuerzo laboral, la producción, el consumo, el ahorro y la inversión que están dispuestos a llevar a cabo las personas y las empresas.

Se aplicará un análisis breve de los efectos y características que observan las variables económicas, si se aplica un impuesto de ingreso, enfocándose en cuestiones macroeconómicas. Cabe mencionar que existen varios cambios dentro de las variables económicas, ya que se puede analizar los resultados con diferentes impuestos, pero al ser el tema principal del presente trabajo, se analizará lo referente a un impuesto sobre la renta o ingreso en el capítulo número 4.

Otra cuestión a considerar, la escuela neoclásica va en contra de la intervención del Estado, ya que como se mencionó previamente considera que la economía debe encontrarse en un equilibrio de mercados competitivos, debiendo alcanzar el “Sentido de Pareto”<sup>12</sup>, donde si se tiene una mejora en cualquier mercado no se debe afectar a otro, ya que se estaría rompiendo

---

<sup>10</sup> Basado en Caballero, en el libro “Los Ingresos Tributarios del Sector Público de México”, Cap. 2 y 3.

<sup>11</sup> Este concepto es el punto de equilibrio de oferta y demanda de cualquier mercado, además de que se contempla una igualdad de bienes y servicios con pleno empleo.

<sup>12</sup> El Sentido de Pareto se entiende como un cambio en la asignación de recursos para mejorar la situación de un individuo, siempre y cuando que otro no se vea afectado.

dicho equilibrio. Además si se llegarán a presentar los desequilibrios se corregirán a través del propio mercado. Los neoclásicos reconocen que de no darse el pleno empleo, la flexibilidad de los precios de bienes y de los factores productivos tendería a buscar dicho equilibrio.

El autor Ayala (2001) menciona que desde la teoría neoclásica, la intervención de Estado en la economía debe de ser solo para promover la competencia y la provisión de bienes y servicios propios del sector público.

### **Teoría Keynesiana**

John Maynard Keynes fue uno de los más grandes economistas del siglo XX. Dentro de una de sus principales obras<sup>13</sup> menciona que el equilibrio del sistema económico debe de estar determinado por la demanda efectiva. Esta demanda efectiva es la igualdad entre la oferta y demanda agregadas.

Keynes (1936) consideraba que cuando el nivel de empleo aumenta, aumentará el nivel de producto e ingreso real, pero el consumo total crecerá menos que el ingreso.

Haciendo una abstracción del sector público y de las relaciones económicas con el exterior, el nivel de ocupación y de producción se elevará hasta donde lo permita la demanda de bienes de consumo y la de bienes de inversión. (Caballero, 2006).

**Oferta Agregada ( $Y^o$ ) = Demanda Agregada ( $C^d + I^d$ )**

$$Y^o = C^d + I^d$$

Donde  $C^d$  es la demanda de bienes de consumo y  $I^d$  bienes de inversión.

Para que justificar cualquier cantidad de ocupación deberá existir cierto volumen de inversión para absorber el excedente de la producción total sobre la que la sociedad decide consumir cuando se encuentra en dicho nivel.

Otro de los principios de la teoría keynesiana es que la inversión siempre debe de ser igual al ahorro para mantener un determinado nivel de empleo y de ingreso, aunque este nivel no necesariamente sea el de pleno empleo.

$$A = Y^s - C^d$$

Donde: A es ahorro,  $Y^s$  es ingreso y  $C^d$  es consumo.

Keynes (1936) menciona que solo por un “accidente” o por “designación” se alcanzaría una demanda de bienes de inversión suficiente para acabar con la

---

<sup>13</sup> “Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero”, FCE, México, 2006

brecha que genera el nivel de ocupación plena. Entre mayor sea el nivel de empleo o de ingreso, en la misma relación, será menor el consumo y será difícil resolver dicha brecha que es creciente.

Al presentar estas condiciones los empresarios otorgarán ocupación al número de trabajadores necesarios para satisfacer la producción de demanda de bienes de consumo y bienes de inversión, que esperan resulte del ingreso proveniente a dicho nivel de producto y de ocupación.

Las expectativas a corto plazo ocupan un papel fundamental en la determinación del nivel de ocupación y de producto, mientras que las expectativas de largo plazo tomarán parte para las decisiones de inversión de los agentes económicos.

En la teoría keynesiana se afirma que dada la proporción a consumir del ingreso el nivel de equilibrio de la ocupación dependerá de la magnitud de la inversión. El equilibrio garantiza que todo lo que se produce se consume y está contemplado por el nivel de ocupación que no influye en los empresarios para ampliar o reducir la ocupación.

La oferta agregada está determinada por el nivel empleo que los empresarios decidan contratar a distintos niveles de ingresos esperados.

$$Z = \phi(N)$$

Donde: Z es la oferta agregada,  $\phi$  función del nivel de empleo (N).

Keynes concebía que el empleo es determinado por la expectativa de la demanda de bienes de consumo y de bienes de inversión que generará el nivel de empleo y no por el equilibrio en el mercado de trabajo como lo conciben los teóricos neoclásicos.

Se acepta la posibilidad de que pueda existir un desempleo involuntario, donde con el salario existente puede haber trabajadores dispuestos a trabajar por dicho salario pero no encontrarán empleo, ya que los empresarios no están dispuestos a aceptar salarios reales menores porque el exceso de producción no tendría lugar en el mercado.

Otra diferencia básica entre las dos teorías es que Keynes no contempla la curva de oferta de trabajo que suponen los neoclásicos, ya que por lo mencionado en el párrafo anterior el nivel de salario y empleo de equilibrio no son los de pleno empleo, ya que al no encontrar mercado la producción resultante los empresarios no contratan más trabajadores por más que bajen los salarios.

La teoría keynesiana menciona que al existir el desempleo involuntario, como ocurre comúnmente en la realidad, la aplicación de un impuesto al ingreso no

afectará la cantidad ofrecida de trabajo. Esto debido a que no habrá trabajadores desempleados dispuestos a sustituir a los empleados por un salario real menor, resultante de la aplicación de dicho impuesto.

En conclusión desde la perspectiva keynesiana, un impuesto sobre la renta de los trabajadores no tendrá efectos sobre el empleo de mano de obra ni de la producción resultante. Aunque podría afectar indirectamente al empleo y a la inversión si por la aplicación de dicho impuesto se alteraran el consumo y la inversión.

En el caso específico del presente trabajo, los efectos de un impuesto sobre la renta en el sistema económico, son diferentes a los que concibe la teoría neoclásica, ya que las perspectivas teóricas respectivas también lo son. Esta primera conclusión es importante, ya que se observa claramente la diferencia de ideas entre las dos teorías y los diversos efectos económicos que genera dicho impuesto desde diferentes perspectivas, que se analizarán a fondo en el capítulo 4.

## **1.4 Evolución Histórica de los Impuestos en México<sup>14</sup>**

### **1.4.1 Introducción**

Desde la concepción de la formación y nacimiento de la nación mexicana siempre ha existido la tributación para ejercer las funciones propias del gobierno. Es por eso, la importancia del presente apartado para conocer la estructura y la evolución histórica que han presentado los impuestos en México. El periodo de estudio para el tema es muy amplio, ya que se considerará la información relativa a la evolución de la administración tributaria en México de 1325 a 2010. Por lo cual se dividirá el contenido en las principales épocas o etapas por las que ha atravesado la historia de nuestro país.

### **1.4.2 Antecedentes. Época Prehispánica (1325-1521)**

En este apartado, el principal objetivo es identificar las expresiones tributarias prehispánicas y entender la manera de recaudación de aquella época, además de los factores sociales, políticos y culturales que tenían incidencia con los impuestos.

---

<sup>14</sup> Basado en Sistema de Administración Tributaria, “Historia de los Impuestos en México”, 2010

Tenochtitlán fue la capital del estado mexicana y era el centro de recaudación y organización tributaria más importante. La figura relacionada a los impuestos era el “Tributo”.

Se tenían 2 tipos de tributos:

- *Los que pagaban los pueblos sometidos (Estatal).*
- *Los que debían pagar los habitantes mexicas. (Local).*

La forma en que se pagaban los tributos se dividía en 2:

- *En especie (Animales, sacrificios humanos).*
- *En mercancías (Mantas, telas).*

El imperio mexicana se mantenía gracias a los tributos que recibían por parte de los pueblos sometidos de la región. En consecuencia la guerra se convirtió en el medio de dominar y adquirir mayor tributación.

Se estableció una estructura de recolección, almacenamiento y distribución de los bienes y servicios, además de funcionarios dedicados a la recaudación de los tributarios.

El tributo local estaba fijado por la autoridad nativa y se hacía en función de la producción. Los tributos interiores principalmente se dividían en 3 clases:

- *El que pagaban a sus señores feudales.*
- *Tributos religiosos.*
- *El de tiempo de guerra.*

Toda la población obligada a tributar debía de hacerlo, ya que se tenían sanciones de tomar como esclavos a quienes no cumplieren con sus obligaciones tributarias.

Los “Calpixques” eran los funcionarios del Estado encargados de la recolección en las poblaciones, además de que llevaban un registro para control interno. El almacenamiento del tributo se hacía en almacenes controlados por el “Tlatoani” y la distribución de los recursos se ejercía como instrumento de poder y autoridad sobre la sociedad. El registro se llevaba a cabo en las “Matrículas de Tributos” donde se contemplaba la información contributiva, tributaria y la política impositiva que se aplicaba.

En esta época se puede observar la sociedad estratificada, además la distribución desigual de poder económico y político entre los diferentes sectores sociales. Un elemento importante es que entre la población indígena nunca existió un sistema tributario uniforme.

### 1.4.3 Época Colonial (1521-1821)

Con la llegada de los españoles se dio el proceso de conquista del pueblo México y se tuvo un periodo de dominio español de 300 años. Durante la Colonia se empezaron a introducir poco a poco las estructuras tributarias europeas.

En 1524 se creó el Consejo de Indias y a su vez la dirección de la “Hacienda Indiana” donde se establecieron funcionarios especializados en las cuestiones de tributación y recaudación.

Durante los primeros años la estructura tributaria siguió conforme a la costumbre indígena. En el periodo de 1521 a 1535 los tributos se consideraron las prestaciones materiales impuestas a los diferentes estratos de la población como obligación para el pago de contribuciones del sostenimiento de la Corona y de la Colonia. Los principales tipos eran:

- *Prestaciones Materiales-Especies (Objetos de toda índole).*
- *Prestaciones Personales-Servicios.*

La tasación, era el procedimiento del monto de tributos o tributación, se estableció de manera única a partir de 1570. El tiempo de la tributación dependía de la clase social y de la importancia y clase de las prestaciones. El registro de las operaciones se llevaba a cabo en “La Real Cédula” creado en 1536.

A partir de 1535 se estableció el Virreinato de la Nueva España. La figura encargada del sistema impositivo fue la “Real Hacienda Indiana” la cual estaba dividida en diversos funcionarios con actividades específicas relacionadas con la recaudación, organización y administración tributaria, teniendo como figura principal al “Tesorero” encargado de cuidar el tesoro real, recibir los ingresos y efectuar los pagos necesarios. Esta figura sigue vigente en la actualidad con las tesorerías a nivel municipal.

Se crearon las “Cajas Reales” o distritos, las cuales eran entidades para un mayor control y organización del cobro de impuestos. En un principio toda la recaudación fiscal se efectuaba en la “Caja Real de la Ciudad de México”, posteriormente se fueron abriendo cajas reales en diferentes regiones del país. En este tiempo, surgen diversos conflictos en el ámbito, político, social y económico derivado de las “Reformas Borbónicas”<sup>15</sup> ya que los nuevos reyes españoles necesitaban mayores recursos para restablecer el dominio del imperio español, gravando actividades y personas en los virreinos.

---

<sup>15</sup> Fue un conjunto de cambios ocurridos durante el siglo XVIII a cargo de los monarcas españoles, principalmente Carlos III de Borbón (1759-1788).

Surgieron figuras jurídicas importantes como la de los “Oficiales Reales” que se convirtieron en jueces en materia hacendaria. Se crearon los “Tribunales de Cuentas”, estaban facultados para tomar las cuentas de los oficiales reales y conocían los cobros y pagos de la hacienda.

Con la implementación de las “Intendencias” se produjeron cambios dentro de la organización de la hacienda indiana, ya que los intendentes se convirtieron en jueces de primera instancia y reglamentaban la actuación de los funcionarios, elegían a los oficiales reales y controlaban todos los ramos de la hacienda.

La Real Hacienda se divide en 3 clases:

- *Ramos de primera clase o de masa común.*
- *Ramos de segunda clase o de destino particular*
- *Ramos de tercera clase o ajenos.*

La Corona, a fin de mantener un control de los funcionarios indios se ayudaba por medio de juicios y medios de vigilancia como las audiencias, tribunales de cuenta, visitadores y autoridades.

Las audiencias se valían de una visita que se definió como “Una inspección realizada a un organismo público, con el fin de revisar la gestión de los funcionarios que la componen”. Esta figura se puede comparar actualmente con las auditorías que aplica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En esta época se puede observar el desempeño de la economía basada en la minería y la transición de un orden económico colonial a una formación de economía nacional.

Los Impuestos durante este periodo fueron:

<b>IMPUESTOS (1535-1821)</b>	
<i>Nombre</i>	<i>Descripción</i>
Almojarifazgo	Pagaban Exportadores e Importadores
Alcabala	Pagaban Comerciantes por cada venta realizada. 5% de la Mercancía
Quinto Real	Pagaban los Dueños de las Minas. 20% del total de metal extraído
La Media Anara	Pagaban los Funcionarios Públicos
El Diezmo	Pagaban los Dueños de las Haciendas para el sostén de la Iglesia
La Primicia	Pagaban los Ganaderos para el sostén de la Iglesia
Los Cobos	Pagaban los que Acuñaban Monedas
Las Averías	Pagaban los Indígenas como señal de Vasallaje al Rey de España
Impuesto de la Mano Muerta	Consistía en el Derecho del Señor de adjudicarse bienes de Herencia

Fuente: Elaboración Propia en base a “Historia de los Impuestos en México SAT, 2010, p.57

La “Alcabala” fue una de las figuras fundamentales dentro del sistema hacendario de la Nueva España ya que se prolongo hasta la vida del México independiente y que era una renta que se cobraba sobre el valor de todas las cosas y además un impuesto que gravaba a todas las transacciones comerciales realizadas.

#### **1.4.4 Época del México Independiente (1821-1876)**

Después de un dominio español de casi 300 años se dio el conflicto de la lucha de independencia donde se buscaba quitarse el autoritarismo español y consolidarse como un país libre e independiente. Se tuvieron causas externas e internas, y la Colonia observó que podría ser autosuficiente y quitarse las relaciones de una España que iba en declive.

En esta época las políticas hacendarias no cubrían los gastos crecientes del Estado y las finanzas se encontraban en total desequilibrio. Por los conflictos de la guerra de independencia el sistema tributario se vio afectado por la disminución de recursos y de relaciones comerciales, además de una caída en recaudación, acompañada de aumento de la deuda pública.

Desde el punto de vista político y fiscal se tuvo una fragmentación del territorio, por lo cual no se atendían las contribuciones y se dio una gran evasión. Por otro lado la pugna entre centralistas y federalistas trajeron consigo grandes conflictos internos, para decidir cuales serian las políticas económicas para el México independiente.

Con la promulgación de la Constitución de 1824 surge la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda<sup>16</sup> a fin de recaudar y administrar los recursos de la federación. Se eliminaron las entidades del sistema colonial. El gobierno absorbía casi el 80% de los ingresos y el país vivía una gran inestabilidad política y financiera.

Surgió el Banco del Avío como un proyecto del gobierno para estimular la inversión con una clara intervención del Estado. Debido a la situación crítica se recurrió a la creación de impuestos, por ejemplo a cada inmueble poseído, al comercio en general y a préstamos.

Con la entrada del gobierno federalista se dio una reestructuración de la política fiscal basándose en la reducción de impuestos y el incremento de algunos gastos. Los Estados se quedaban con la mayoría de los impuestos y la

---

<sup>16</sup> El 8 de Noviembre de 1821 se expide el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal. Es el antecedente de la actual Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

federación con ramos específicos. La principal actividad del Estado era percibir la mayor cantidad de ingresos.

Durante este proceso se fue consolidación la organización del sistema tributario, basándose en la creación y modificación de impuestos. Cada Estado tenía diferentes impuestos y métodos de recaudación distintos.

Con el continuo conflicto entre centralistas y federalistas, el régimen centralista asume el poder en 1835, lo que volvió a transformar la política tributaria lo que complico el sistema fiscal en el país debido a que con el gobierno centralista los costos de recaudación se llevaron en aproximadamente 10%.

Durante la intervención estadounidense la hacienda mexicana no tuvo un rumbo fijo. En 1853 bajo el mando de Antonio López de Santa Anna se estableció el “Tribunal de Cuentas” con el fin de mejorar la situación recaudatoria.

Durante el periodo de la guerra de reforma, con los ideales entre liberales y conservadores, la nación independiente se encontraba en crisis, al no contar con una estabilidad política y por ende una estabilidad económica. En 1857 con el triunfo de los liberales y la promulgación de la Constitución de 1857 se inicio la tarea de reestructurar el sistema impositivo y mejorar la hacienda mexicana.

Se trató de combatir la deuda pública a través de los impuestos. El objetivo de las nuevas políticas era la recuperación económica a través de una recaudación fiscal. Se establecieron aduanas, impuestos en consumo, liberación de impuestos en la producción, y contribuciones federales.

Durante el gobierno de Juárez se establecieron los principios de contabilidad y regularidad en las cuentas públicas, además de una mejor administración y consolidación de las instituciones de la República.

Los principales métodos de contribución eran: Ley del timbre, Ley del nuevo arancel, alcabalas e impuestos a la agricultura y a la minería.

#### **1.4.5 Época Porfiriana y Revolución Mexicana (1876-1917)**

Al concluir la administración del Presidente Benito Juárez, Porfirio Díaz llega al poder y empieza un gobierno de casi 30 años hasta 1911. Se tenía un ambiente de inestabilidad, causado por los efectos de la guerra y por lo cual se tenía poca inversión de capitales extranjeros. Así que la principal estrategia política de Díaz fue la de “poca política y mucha administración” a fin de atraer inversión extranjera.

En este periodo se tuvo un gran desarrollo económico, como de Infraestructura y comunicaciones en el territorio nacional. La política fiscal quedó a cargo de los ministros de hacienda, los cuales trataron de unificar la estructura nacional con una reestructuración y consolidación hacendaria. Los impuestos tenían una alta dependencia de los aplicados al comercio exterior, representando niveles máximos de hasta 70% de los niveles totales de ingresos públicos en 1880.

En 1896 se tratan de eliminar las alcabalas y se empieza a incrementar la importancia del impuesto predial. La política fiscal se enfocaba en un presupuesto equilibrado, búsqueda de inversión extranjera y una moneda estable.

Matías Romero fue ministro de hacienda en 3 ocasiones y uno de los precursores de la política hacendaria en dicho periodo. Se emitieron las “Estampillas Fiscales”<sup>17</sup> mexicanas para el pago de impuestos. Su sucesor fue el “Impuesto del Timbre” que llegó a cobrarse a toda clase de impuestos especiales y su importancia fue tal, que se comenzaron a emplear para organizar las contribuciones federales. Las políticas aplicadas por Romero fueron la impulsión de proyectos, reformas de largo plazo y su impacto fue fundamental para el desarrollo económico durante el porfiriato.

Se tuvieron durante el periodo de 1876 y 1910, cuatro reformas arancelarias, a fin de estructurar los aranceles y el modelo proteccionista de la época.

- *Primera Reforma (1887)*. Tratar de reducir cargas impositivas en materias primas y bienes intermedios

José Yves Limantour llega a ser ministro de hacienda en el año de 1893 y esto ayudó a nivelar la hacienda pública. La cuestión fiscal fue uno de los ejes fundamentales de su política hacendaria, además de lograr una reforma impositiva que logró incrementar la recaudación y la participación de los estados para los ingresos federales ordinarios. En 1896 se aprueba la modificación de dos artículos constitucionales, donde se prohibía el cobro de circulación de mercancías, con lo que se llega a un acuerdo entre niveles de gobierno para eliminar las aduanas internas.

Otra acción importante hecha por Limantour fue el aseguramiento de los sistemas de recaudación fiscal. Las autoridades competentes tenían la facultad de comprobación del cumplimiento de las leyes para hacer eficiente la recaudación. Se siguió trabajando conjuntamente entre los estados y el gobierno federal sobre el cobro de diferentes impuestos.

Ya entrado el Siglo XX, el sistema impositivo porfirista tuvo una tendencia de baja recaudación debido a la caída de los ingresos aduanales. Las haciendas

---

<sup>17</sup> Las estampillas fiscales eran papel sellado para aprobar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria en actividades mercantiles.

estatales tenían un bajo nivel recaudatoria y solo subsistían mediante el cobro del predial y de los impuestos aplicados a industria y comercio.

<b>SISTEMA TRIBUTARIO PORFIRIANO (1876-1911)</b>		
<i>ARANCELES</i>	<i>IMPUESTOS DIRECTOS</i>	<i>IMPUESTOS INDIRECTOS</i>
Impuestos de Importación	Herencias y Sucesiones	Artículos de Primera Necesidad
Impuestos de Exportación	Predial	Medicamentos
	Sueldos Federales	Artículos Comestibles
	Avalúos	
	Arrendamiento	
	Fabricación y Embotellado de Bebidas Alcohólicas	
	Actividades Profesionales	
	Explotación de Minería	
	Patentes	

Fuente: Elaboración Propia en base a “Historia de los Impuestos en México SAT, 2010, p.282

A partir de 1910 se inicia el periodo conocido como “Revolución Mexicana” lo que ocasiono un gran desequilibrio de las finanzas publicas por el conflicto bélico, además de una inestabilidad política que afecto a la moneda, ya que no se tenía una moneda oficial debido a los diferentes grupos revolucionarios.

Se trato de equilibrar el sistema nacional e incrementar la participación del Estado en la economía. Aunque debido al conflicto que se suscitaba en el país, casi la totalidad de los ingresos obtenidos se destinaban para del mantenimiento del movimiento armado. Esto aunado a un ambiente de desorden y confusión dentro de la población.

Con el gobierno de Venustiano Carranza, se dio la tarea de reorganizar el sistema financiero en los cuales se destacan 3 ejes fundamentales:

- *Renegociar la deuda externa para recalendarizar los intereses.*
- *Reducir los gastos públicos.*
- *Revisar la estructura impositiva. (Aumento y creación de impuestos).*

Durante el conflicto se siguieron emitiendo los timbres fiscales, aunque con esto se dieron múltiples estampillas federales debido a las dos facciones revolucionarias.

Con la promulgación de la Constitución de 1917 se establece el primer gobierno constitucional mexicano. En el tema hacendario se necesitaba incrementar la recaudación para tratar de equilibrar el déficit presupuestario que había dejado la guerra. Luis Cabrera y Rafael Nieto (1914-1920) fueron los

encargados de reconstruir la hacienda federal, así como influir en las medidas de política económica para la reconstrucción del país. En este periodo las finanzas públicas presentaron grandes déficits y el gobierno federal estaba obligado a seguir recaudando impuestos ya que era la única fuente de ingresos.

Un dato interesante es que se empezaron implementar impuestos a la industria petrolera y minera, además los impuestos del timbre sobre bebidas alcohólicas y exportación e importación, lo que ayudo a solventar el aumento de ingresos públicos.

#### **1.4.6 Época del Estado Moderno Mexicano (1917-1970)**

Al finalizar la Revolución Mexicana se tuvo un proceso de reconstrucción nacional basado y caracterizado en las Instituciones. Un factor importante fue la fundación del Partido Nacional Revolucionario (PNR) en 1929 el antecesor del Partido Revolucionario Institucional (PRI), ya que fue el partido político que dirigió el país hasta el siglo XXI.

Durante los primeros años se tuvo una problemática económica, hasta el gobierno de Lázaro Cárdenas donde se adopta una economía mixta y el Estado sería el eje rector de las políticas económicas en el país.

En cuestiones de política fiscal se tenía una gran dificultad debido a la mala organización entre los niveles de gobierno y en algunos casos se llegaba a dar la doble o triple tributación por faltas de medidas claras.

En 1925 se realiza la primera de tres “Convenciones Fiscales” a fin de establecer los regímenes necesarios para una organización fiscal en el país. Se propuso la unificación de impuestos y se dieron las bases para dejar a la federación encargada de la imposición principal y los estados solo para impuestos locales. En esta época la tendencia de la Secretaría de Hacienda fue la de establecer impuestos directos sobre el capital y suprimir las contribuciones que impidieran el desarrollo comercial.

En 1925 se crea la “Ley del impuesto sobre la renta” y fue la primera vez que se definió el concepto de ingreso como “Toda percepción en efectivo, en valores o en créditos que, por algunos de los conceptos específicos, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe”. Este es el punto de partida del objeto central del presente trabajo, ya que es el inicio del impuesto sobre la renta en México.

En este periodo se pueden observar 3 puntos importantes: se tenían impuestos sobre todas las actividades industriales, los impuestos específicos afectaron a las actividades más productivas y se dieron algunas supresiones de impuestos sobre materias textiles y bebidas.

En la siguiente tabla se puede observar la reestructuración fiscal y los impuestos creados en dicha época:

<b>Sistema Tributario (1917-1940)</b>	
<i>Impuestos</i>	
Impuestos Directos sobre el Consumo	Impuestos Especiales
Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones	Impuesto al Uso de Ferrocarril
Impuesto sobre la Propiedad Territorial	Impuesto a la Explotación del Petróleo
Impuesto sobre la Renta	Impuesto al Consumo de Luz
Impuesto sobre Comercio Interior	Impuesto a Avisos y Anuncios
Impuesto sobre la Industria	Impuesto al Consumo de Gasolina
Impuesto sobre el Tabaco	Impuesto de Compra-Venta
Impuesto General de Patente	Contribución de Escuelas
Impuesto de Caminos	Impuesto al Papel Sellado
Impuesto al Comercio Exterior	Impuesto a la Minería
Impuesto del Timbre	Impuesto sobre Profesiones

Fuente: Elaboración Propia en base a “Historia de los Impuestos en México SAT, 2010, pp. 491-492

A partir de la década de 1940, México entra en un proceso de desarrollo de la economía nacional, a través de la industrialización en el país. Continuando con un proceso de alto crecimiento económico, a este proceso se denominó “Desarrollo Estabilizador” que va de 1956 a 1970.

Al contar con la estrategia necesaria para un desarrollo económico, se debía de poner énfasis a la política fiscal. Está estimulo el ahorro y la inversión a través de subsidios y precios bajos de bienes y servicios públicos al sector privado.

En 1941 se modificó el impuesto sobre la renta gravando utilidades, ganancias, rentas, productos, participaciones y todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del causante. Para 1953 se estableció que se gravaría los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, definiendo al ingreso como toda clase de rendimiento, utilidad ganancia, renta, interés, productos, sueldo, participación, honorarios y en general cualquier percepción en efectivo, en valores o en especie que modifique el patrimonio del contribuyente.

Se puede dividir la política fiscal en 3 periodos durante esta etapa.

- *Primer periodo (1947-1958):* Se convoca a la tercera convención nacional fiscal. Se descentraliza en 1956 la administración del impuesto sobre la renta creándose las delegaciones calificadores fiscales.
- *Segundo periodo (1959-1964):* Se crea la Auditoría fiscal en 1959. Se suprimen las delegaciones calificadoras fiscales del impuesto sobre la renta, se inicia una regulación fiscal de los contribuyentes y se establece el registro federal de causantes, hoy llamado de contribuyentes.

- *Tercer periodo (1965-1970)*: En 1965 la Ley del impuesto sobre la renta divide a los contribuyentes en personas físicas o personas morales.

#### **1.4.7 Época Contemporánea (1970-2010)**

Al terminar el desarrollo estabilizador, México entra en una fase de declive, además de una gran devaluación en el año de 1976 lo que llevó a una crisis económica prolongada.

En términos de política económica y tributaria se aplicaron programas de fomento, estímulos fiscales, subsidios y evasión para tratar de promover a la iniciativa privada en el país. Se terminó cayendo en un déficit fiscal provocado por una gran expansión de gasto público y una débil captación de ingresos, lo que orillo a incurrir en deuda y emisión monetaria. Los objetivos principales durante la década de los 70's y 80's fue la de fortalecer las finanzas públicas a través del aumento de impuestos, tener mayor progresividad del sistema fiscal y participar más a las haciendas estatales aumentando las contribuciones federales, aunado a una reducción de evasión fiscal.

En 1980 se promueve una reforma fiscal creándose el “Sistema Nacional de Coordinación Fiscal” donde los estados y municipios ceden la acción de recaudación al gobierno federal a fin de recibir una participación de los ingresos captados. Se creó el impuesto al valor agregado (IVA), además de una transformación en el sistema de participaciones. Dentro de la reforma se promovió la distribución equitativa del ingreso para aumentar la producción, estimular el ahorro y neutralizar los efectos de la inflación sobre el sistema impositivo a fin de modernizar y simplificar la recaudación.

Se reordenó el impuesto sobre la renta, se implementó el IVA y se suprimieron muchos gravámenes para fomentar el trabajo, el ahorro y la inversión así como estimular las actividades productivas. El ISR se convirtió en el instrumento más importante para la distribución del ingreso.

Sin duda hasta 1980 el acontecimiento más importante en materia fiscal y tributaria fue la implementación del sistema nacional de coordinación fiscal ya que integra a los tres niveles de gobierno en materia hacendaria con el fin de alcanzar los objetivos primordiales de las finanzas: la estabilización, redistribución del ingreso y la asignación de bienes y recursos para el bienestar social.

A partir del año de 1982 se da el proceso de declive y crisis del Estado mexicano. Se redefinió el papel del Estado en la economía y se abren las puertas para la participación del sector privado. Durante la década de los 90's empieza un proceso de apertura comercial y globalización donde la economía mundial se expande cada vez más.

En la actualidad se tienen los siguientes impuestos federales:

- *ISR – Impuesto sobre la Renta.*
- *IVA- Impuesto al Valor Agregado.*
- *IETU- Impuesto Empresarial a Tasa Única.*
- *IDE- Impuesto sobre Depósitos en Efectivo.*
- *IEPS- Impuesto Especial a la Producción Y Servicios.*

El impuesto sobre la renta es el principal impuesto en México y represento en el 2010, un total de 1, 310, 366 millones de pesos, casi un 45% de la recaudación tributaria y alrededor del 5% del PIB. (Ibarra, 2011).

Actualmente el IVA es del 16% y grava las operaciones de compra y venta de bienes y servicios, arrendamiento de inmuebles y de importaciones. Hay una tasa diferente en la zona fronteriza donde el IVA es del 10%.

Los impuestos especiales a la producción también van de la mano, de las variaciones de los precios internacionales del petróleo, y se presenta una gran variabilidad en la recaudación del impuesto en los últimos años. Alrededor del IEPS representan alrededor del 3% del PIB.

# **CAPÍTULO SEGUNDO. “EL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO”**

## 2.1 Elementos de los Impuestos

Como se mencionó en el capítulo anterior, los ingresos públicos son necesarios para la realización de las funciones y actividades por parte del Estado. Dentro de los ingresos públicos, los impuestos ocupan un papel de suma importancia ya que en ellos recae la mayor parte de la obtención de recursos por parte del gobierno. En el presente capítulo se analizarán las principales características de los impuestos, así como los efectos, las incidencias y los costos que estos producen dentro de la economía.

### 2.1.1 Composición y Clasificación de los Impuestos

Los impuestos contienen elementos básicos que son los siguientes: el sujeto, el objeto, la unidad fiscal, la cuota, la base y la fuente. Estos son necesarios para que se pueda dar el impuesto.

- *Sujeto*: Es el primer elemento que se necesita para una relación tributaria. Se dividen a su vez, en sujeto activo y sujeto pasivo.

Los sujetos activos son aquellos que tienen la capacidad de exigir el pago del impuesto. Dentro de la organización del Estado mexicano los sujetos activos son: la federación, los gobiernos estatales y los municipios. (Flores, 1982: 53).

Los sujetos pasivos son las personas que tienen la obligación de pagar el impuesto. Dentro de los sujetos pasivos se encuentran 2 tipos: las personas físicas y las personas morales. Dentro del Código Fiscal<sup>18</sup> en su artículo 1º se menciona lo siguiente “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”.

En este punto se debe de aclarar que algunas veces el sujeto pasivo no es el pagador del impuesto. La diferencia se encuentra en que el sujeto pasivo tiene la obligación de pagarlo, pero el pagador del impuesto puede ser diferente ya que por el desarrollo dentro de los procesos económicos puede ser otra persona la que finalmente haga el pago de dicho gravamen, como sucede dentro de los impuestos indirectos, por ejemplo el IVA.

Con la relación de los sujetos dentro del sistema impositivo surge la relación tributaria, de la cual se derivan obligaciones para cada uno de los sujetos. Para el sujeto activo la principal obligación es el cobro de la prestación tributaria, así como obligaciones secundarias como determinar los costos de la

---

<sup>18</sup> Código Fiscal de la Federación 2013, p.1

administración tributaria y hacer cumplir el pago de los impuestos. Por su parte, para el sujeto pasivo la obligación principal recae en el pago del impuesto.

- *Objeto*: Es la situación que la ley establece como generador del impuesto. Para Wagner, el objeto es la circunstancia que da lugar al pago de un impuesto. El objeto puede ser una actividad, una cosa mueble o inmueble o un documento. (Flores, 1982).
- *Unidad Fiscal*: Es la cantidad delimitada sobre la cual, la ley fijará la cantidad que debe de pagarse de impuesto y servirá para ejercer el cálculo correspondiente.
- *Cuota*: Es la cantidad de dinero que se percibe por unidad tributaria.
- *Base*: Es la cuantía sobre la cual se determina la cantidad del impuesto.
- *Tarifas*: Es la lista de unidades y de cuotas correspondientes por la ley para un objeto determinado.
- *Fuente*: Es el medio por el cual, los sujetos adquieren riqueza para poder cumplir con sus obligaciones fiscales.

Un punto muy importante dentro del impuesto es la determinación de las cuotas, ya que éstas, tienen a su vez diferentes tipos. Las cuotas pueden ser progresivas, regresivas o proporcionales.

Los impuestos progresivos son aquellos en los que se toma una proporción creciente de renta conforme aumenta la renta. Los impuestos regresivos son los que toman una proporción decreciente conforme el nivel de renta aumenta. Mientras que los impuestos proporcionales son los que toman una proporción constante de renta.

RENDA	REGRESIVO	PROPORCIONAL	PROGRESIVO
\$10,000	\$100- 1%	\$100- 1%	\$100- 1%
\$100,000	\$200- 0.2%	\$100- 1%	\$2,000- 2%
\$1,000,000	\$300- 0.03%	\$100- 1%	\$30,000- 3%

Fuente: Elaboración propia en base a “La Teoría de la Tributación” de Charles Allan, pp.32

El tema de la progresividad o proporcionalidad dentro de los impuestos, es de gran diversidad de pensamiento. A continuación se presentarán diversos

puntos de vista al respecto.<sup>19</sup> Los partidarios de la progresividad se basan en dos razones principales:

- 1) La necesidad de exceptuar de impuestos directos. Esto está basado en la justicia, ya que los impuestos indirectos que gravan más fuertemente a los pobres, es necesario equilibrar dicha situación, contrarrestando los impuestos directos a las clases más bajas y gravando más fuertemente a las rentas más altas.
- 2) La progresividad es la única forma de igualar los sacrificios de los causantes. Ya que no es la misma manera que afecta el impuesto a una clase baja que a la renta alta.

Por otro lado los defensores de la proporcionalidad sostienen que la progresividad necesita un mínimo de existencia para sostener dicha teoría, pero que este mínimo de necesidades no puede determinarse con precisión por lo que existirá una variación en el tiempo y de un país a otro.

Como se ha visto hasta ahora, el Estado se basa en su derecho del cobro de impuestos para el ejercicio de sus actividades, así como para cumplir con sus atribuciones con la sociedad para alcanzar el bienestar colectivo.

Al conocer los principales componentes de los impuestos, se prosigue a clasificarlos. La clasificación de los impuestos no tiene una estructura rígida o una sola clasificación, ya que a lo largo del tiempo, esta división ha ido cambiando y evolucionado en algunos casos. Por lo que, a continuación se presentarán algunas de las principales clasificaciones de los impuestos.

La clasificación más usada en la actualidad para analizar a los sistemas tributarios actuales es la de tributos directos e indirectos.

- *Directos*: Son aquellos que la ley contempla de recaudación inmediata, es decir, es el pago que hacen los contribuyentes hacia las autoridades. Por ejemplo, el ISR.
- *Indirectos*: Son aquellos que no gravan al verdadero contribuyente, ya que se dan en procesos entre productores y consumidores. El ejemplo más claro es el IVA.

Otro ejemplo de clasificación como la propuesta por Gerloff (1956), es la de que se pueden dividir en: impuestos como recursos financieros y los impuestos de ordenamiento económico.

- *Impuestos Financieros*: Son prestaciones de otras economías exigidas por la fuerza por las corporaciones públicas en forma exclusiva con el

---

<sup>19</sup> Basado en Flores, “Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas”, Cap. 4

objeto de costear las necesidades financieras de su propia economía sin retribución específica.

- *Impuestos de Ordenamiento*: Son las prestaciones en dinero con las que gravan las corporaciones públicas a otras economías. Son para ejercer o mantener un determinado orden público.

Para Hicks, la clasificación de los impuestos debería de ser en impuestos sobre la renta e impuestos sobre el consumo. Menciona que para los economistas debe de tener mayor interés la base del impuesto y no lo que se recaude indirectamente sino que se perciba en proporción al consumo (Allan, 1974).

Otra clasificación es la que hace Musgrave (1992) de la siguiente forma:

- 1) Pueden recaer sobre el mercado de productos o sobre el mercado de factores.
- 2) Pueden recaer sobre el lado del vendedor o sobre el del comprador del mercado.
- 3) Pueden recaer sobre las familias o sobre las empresas.
- 4) Pueden introducirse en el lado de las fuentes o en el de los usos en la cuenta del contribuyente.

### 2.1.2 Efectos de los Impuestos<sup>20</sup>

Dentro las implicaciones que generan los impuestos, se encuentran las alteraciones en el campo económico. Los principales efectos son: repercusión, difusión, utilización del desgravamiento, absorción, amortización, capitalización y evasión.

- *Repercusión*: Este proceso se conforma a su vez de 3 etapas que son la percusión, la traslación y la incidencia. La percusión es cuando recae el impuesto sobre el sujeto pasivo y tiene la obligación de pagar. La traslación es el movimiento de la carga de un sujeto a otro o durante la etapa del impuesto y por último la incidencia es la persona que termina pagando por el impuesto.

Dentro de este proceso se da una parte importante de las relaciones tributarias y es ver en donde terminará o quien pague finalmente la cuota del impuesto. Este efecto es un objeto de estudio muy importante dentro de las finanzas públicas porque cuando un legislador impone un impuesto, por lo general, va pensado hacia una población específica, pero puede que ocurra otra cosa en la realidad por diversas causas ajenas a lo que prevé la ley. Por lo tanto la existencia de la repercusión es muy variable en el campo impositivo, ya que

---

<sup>20</sup> Basado en Flores Zavala, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Cap. 9

hay impuestos en los que no se produce y otros en los que la repercusión es muy difícil y se presenta solo algunas veces.

Un factor que determina la repercusión es la característica del impuesto, ya que si se presenta un impuesto liviano habrá menor tendencia a la repercusión que la que se efectuaría si se presentará un impuesto pesado.

- *Difusión:* Este fenómeno se presenta cuando no existe la posibilidad de trasladar dicho impuesto ya que recae en personas que no cuentan con las condiciones necesarias para poderlo transferir. Este efecto puede confundirse con el de repercusión, pero se diferencia en que la persona que pagará el impuesto no puede trasladarlo, por lo que verá reflejado menores ingresos en su poder adquisitivo, mientras que cuando se presenta la repercusión el poder adquisitivo del sujeto permanece intacto.
- *Utilización del Desgravamiento:* Este efecto se presenta cuando por la supresión de un impuesto se rompe el equilibrio económico. Por lo que, cuando se presenta dicho efecto se tiende a aprovechar las ventajas con la desaparición del impuesto.
- *Absorción del Impuesto:* Este proceso se da cuando se acepta el pago del impuesto y el sujeto no tiene las intenciones de trasladarlo, sino que aplica medidas para aumentar su producción. En este caso al absorber en su totalidad el pago del impuesto pueden darse otras repercusiones como la pérdida de valor de la cosa gravada.
- *Amortización:* Es cuando se aplica un impuesto a una determinada cosa, pero que con el tiempo irá cambiando, por lo que no queda una misma cantidad en el tiempo.
- *Capitalización:* Este efecto va correlacionado con el valor de la cosa que se está gravando, por lo que dentro del impuesto se presentaran condiciones que influyan como la cosa y las condiciones del mercado, ya que existe la variación de los precios en el tiempo.
- *Evasión:* Este efecto es un asunto delicado dentro de la teoría impositiva, ya que este proceso consiste en eludir el pago del impuesto y por lo tanto ningún sujeto lo cubre, teniendo como consecuencia pérdidas para los ingresos del Estado. La evasión es ilegal ya que se efectúan acciones para no pagar impuestos en contra de las disposiciones legales. Para evitar que se practique la evasión, se

efectúan medidas de control, así como un mayor énfasis en el cobro del impuesto y procedimientos de ejecución de sanciones.

Otra parte importante y sobre todo de mayor relevancia, son los efectos económicos que traen consigo los impuestos. Para este apartado, Stiglitz (2002) concibe los efectos económicos de la siguiente forma:

- *Influencia de los Impuestos en la Conducta:* Los impuestos dentro de la eficiencia económica tienen una sutil influencia y a su vez, difícil de evaluar. Ya que la imposición influye en las decisiones relacionadas con el trabajo, el consumo, el ahorro y en el asumo de riesgos. Esta forma aplica tanto para las familias como para las empresas.
- *Efectos Financieros:* Dentro de este apartado las transacciones son las más afectadas con la imposición, ya que cuando se gravan dichas operaciones se pueden generar altos costos y a su vez producir otros efectos dentro de la economía como las jubilaciones, inversiones o dividendos.
- *Efectos Organizativos de los Impuestos:* Los impuestos influyen en la forma en que se organiza la economía, por lo que la aplicación de los mismos tiene efectos para la sociedad en cuestión de responsabilidad a través de las leyes tributarias. Existe una gran relación entre los efectos financieros y los efectos organizativos ya que pueden incentivar o desalentar a la economía a través de las instituciones bancarias o empresas. Otro pilar fundamental de la cuestión organizativa es la familia, ya que es el bienestar social es el fin óptimo de los impuestos a través de los proceso distributivos.
- *Efectos en el Equilibrio General:* La imposición trae consigo un cambio dentro del equilibrio de la economía, ya que se reduce la cantidad del ingreso disponible, además de que puede reducir la oferta de ahorro. Esto tiene grandes consecuencias distributivas ya que puede elevar la desigualdad dentro de la sociedad.
- *Efectos en el Anuncio de un Impuesto:* Cuando se introduce un nuevo impuesto puede causar alteraciones dentro de la economía con el simple hecho de hacerse público. Además pueden traer problemas con la equidad y tener grandes distorsionadores que tendrán como resultados pérdidas económicas.

### 2.1.3 Incidencia de los Impuestos

La incidencia del impuesto como se describió previamente dentro de los efectos, es determinar que sujeto terminará pagando por dicho impuesto. Como Hicks (1946) lo definía “la carga de la imposición”. Este tema es uno de los más complicados y más importantes para la economía del sector público.

Para analizar más a fondo la cuestión de la incidencia, cuando se presenta un impuesto se puede soportar de las siguientes formas (Allan, 1974:52):

- 1) El contribuyente formal puede soportarlo íntegramente.
- 2) El contribuyente formal puede repercutirlo íntegramente hacia adelante.
- 3) El contribuyente formal puede repercutirlo íntegramente hacia atrás.
- 4) El contribuyente formal puede trasladar parte de la carga hacia adelante y el resto hacia atrás.
- 5) El contribuyente formal puede trasladar parte de la carga hacia adelante, parte hacia atrás y soportar él mismo el resto.
- 6) El contribuyente formal puede soportar una parte de la carga y repercutir el resto hacia adelante.
- 7) El contribuyente formal puede soportar una parte de la carga y repercutir el resto hacia atrás.

Para entender con mayor claridad estas formas de traslado del impuesto se considerará la acción de “hacia adelante” cuando la carga fiscal se traslada hacia los compradores, es decir, los consumidores finales. Cuando se da la acción “hacia atrás” la carga fiscal se traslada hacia los fabricantes, esto se da negociando menores precios.

Como lo define Somers (1952) en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*: “La incidencia de un impuesto es el último lugar donde descansa el impuesto”.

La incidencia de los impuestos también depende de diversos factores como el grado de competitividad en una economía, así como de las curvas de demanda y de oferta. (Stiglitz, 2002).

Para comprender más el tema de la incidencia, Rosen (2008) hace 2 clasificaciones: la incidencia legal y la incidencia económica. La diferencia entre

estos tipos de incidencia es la traslación impositiva, que se da con quien termina pagando por el impuesto.

“La incidencia legal de un impuesto indica quién es legalmente responsable del pago del mismo” y “la incidencia económica de un impuesto es la valoración en la distribución de la renta real de los particulares que provoca el impuesto” (Rosen, 2008:274).

De acuerdo con Musgrave (1992) existen 3 formas diferentes para analizar la incidencia fiscal que son las siguientes:

- 1) *Incidencia Absoluta*: Consiste en analizar los efectos distributivos del establecimiento de un impuesto en particular, suponiendo que el gasto público se mantiene constante.
- 2) *Incidencia Diferencial*: Son los cambios en la distribución que resultarían si un impuesto es sustituido por otro mientras que los ingresos y los gastos totales se mantienen constantes.
- 3) *Incidencia Presupuestaria*: Consiste en considerar los cambios en la situación de los contribuyentes individuales como resultado de los cambios en los impuestos y en los gastos.

De acuerdo con lo anterior se pueden considerar principios de la incidencia fiscal. Los cuales son: Principio de beneficio, Capacidad de pago, Principio de la ocupación plena y Principio de la conveniencia.

- *Principio de Beneficio*: Un sistema equitativo es aquel, donde cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe a cambio del Estado.
- *Capacidad de Pago*: Es la capacidad que tiene cada persona de poder pagar los impuestos. Este punto cuenta a su vez con dos enfoques: la equidad vertical y la equidad horizontal.
  - 1) *Equidad Vertical*: Está marcada en que las personas con mayor capacidad paguen más o también se concibe como que las personas con diferentes niveles de renta deben de pagar cantidades diferentes de impuestos.
  - 2) *Equidad Horizontal*: Es la forma en que las personas con la misma capacidad de pago paguen lo mismo.
- *Principio de Ocupación Plena*: Se refiere a que la imposición sirve para estimular diversos sectores económicos como la producción y el empleo.

- *Principio de la Conveniencia:* Establece que se debe de obtener el mayor monto posible de ingresos con la menor dificultad.

De acuerdo con Stiglitz (2002, pp. 546-547) se puede llegar a las siguientes conclusiones respecto a la incidencia de los impuestos:

- 1) La incidencia de un impuesto depende de las elasticidades de la demanda y de la oferta y que un mercado sea o no competitivo.
- 2) Dentro de un mercado competitivo si la oferta es totalmente inelástica o la demanda totalmente elástica el impuesto recae en los fabricantes. Mientras que si la oferta es totalmente elástica y la demanda totalmente inelástica el impuesto recaerá en su totalidad en los consumidores.
- 3) Un impuesto sobre un monopolio puede trasladarse en más del 100%, ya que el precio puede subir en un monto superior que la cuantía del impuesto.
- 4) La incidencia de un impuesto puede ser diferente en el largo que en el corto plazo.
- 5) El Gobierno casi nunca cambia un solo instrumento financiero. La incidencia de los impuestos analiza las consecuencias de la sustitución de un impuesto por otro.
- 6) Pueden existir impuestos equivalentes, aunque sean de diferente naturaleza.
- 7) El grado de progresividad de un sistema tributario dependerá de cómo incidan los impuestos sobre las sociedades.

#### **2.1.4 Costos de los Impuestos**

El uso de los impuestos, a su vez produce un costo administrativo para la recaudación de los mismos. Por ende, la administración de un sistema tributario tiene costos que en el caso de México son bajos y en general muy bajos. Para el final del año 2012, el costo de captación de recursos era del 3.25% del total de ingresos recaudados.

Los costos también se dividen en directos e indirectos. Los costos directos son los administrativos, por ejemplo, el personal de la administración tributaria. Por

otro lado, los costos indirectos deben de ser pagos por los contribuyentes. Un ejemplo de costos indirectos puede ser el almacenaje de las declaraciones fiscales. (Stiglitz, 2002).

Los costos administrativos de los impuestos depende fundamentalmente de tres factores que son: la información, la complejidad y las diferentes categorías de renta.

El primer punto, la información que se requeriría en el caso de no cobrarse impuestos, las empresas tendrían que llevar grandes contabilidades para fines administrativos, así como ordenadores de información fiscal. Es por eso que el sistema fiscal lleva a cabo estas tareas por un pago hecho por los contribuyentes.

La segunda cuestión referente a la complejidad, es que además de los grandes costos para llevar a cabo la administración del sistema tributario, así como los diferentes tipos de impuestos.

El tercer aspecto, es que existen diferentes categorías de renta y por lo cual se tendrán que aplicar diferentes mecanismos para el pleno funcionamiento y eficacia del sistema administrativo. Otro punto a considerar, es que los costos administrativos suelen ser mayores en empresas pequeñas que en empresas grandes, por lo que en algunos casos especiales como el IVA que se da mayoritariamente en empresas pequeñas suele resultar con elevados costos.

## **2.2 Estructura Tributaria en México**

Dentro de un sistema tributario es necesario conocer de fondo su estructura para poder entender de manera concreta el origen de los recursos. Es por ello, que en el siguiente apartado se desarrollará la estructura tributaria en México, así como los principales elementos de cada uno de sus rubros. Por otra parte, se debe de tener una entidad para llevar a cabo las diversas funciones de un sistema tributario, por lo cual es creado el Servicio de Administración Tributaria (SAT) siendo el organismo encargado de las cuestiones tributarias en el país.

### **2.2.1 Clasificación de los Ingresos Públicos**

Debido a la importancia de los ingresos para el Estado, es necesario llevar un orden sistemático por lo cual, se ha llegado a la creación de una clasificación de los ingresos públicos. Es por ello que cada año, se tiene una estimación de

con cuantos ingresos contara el país quedando definida dentro de la *Ley de Ingresos de la Federación*, la cual estará sometida a aprobación del Congreso de la Unión. Este documento tiene una gran relevancia, por lo que el Estado espera recibir para poder analizar sus gastos para realizar sus funciones y actividades.

De acuerdo con la Cámara de Diputados, los ingresos del Estado se clasifican de la siguiente manera:

- *Ordinarios*: Son aquellos ingresos que se recibirán de manera regular y repitiéndose en cada ejercicio fiscal.
- *Extraordinarios*: Son los ingresos que se percibirán solo por circunstancias anormales o cuando el Estado enfrente necesidades imprevistas.

Por lo mencionado previamente, los ingresos que se perciban normalmente son los ordinarios. Estos ingresos a su vez se subdividen en:

- *Ingresos Corrientes*: Son aquellos ingresos provenientes de la actividad fiscal, así como de las operaciones de los organismos y empresas paraestatales mediante la venta de bienes y servicios.
- *Ingresos de Capital*: Son los recursos obtenidos por el manejo del patrimonio nacional y el financiamiento que obtiene el gobierno federal en el mercado interno y externo. También se pueden definir, como los ingresos por concepto de endeudamiento, de diferimiento (o posposición) de pagos y de superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo. (Caballero, 2006: 154)

A su vez dentro de los ingresos corrientes o también llamados ingresos del gobierno federal, se tiene una subclasificación que es la siguiente:

- *Ingresos Tributarios*: Se refieren a los impuestos federales.<sup>21</sup>
- *Ingresos No Tributarios*: Se integran por derechos, productos y aprovechamientos.

De acuerdo con Caballero (2006, pp.153-54) se tienen los siguientes conceptos:

*Derechos*: Son contribuciones que se pagan por los servicios que presta el gobierno en sus funciones de derecho público. Se pagan derechos en contraprestación de un servicio público particular. Un ejemplo de derecho son

---

<sup>21</sup> En el siguiente apartado se desarrollarán los Ingresos tributarios.

los ingresos provenientes del uso y aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación como la prestación de servicios.

*Productos:* Son los ingresos no tributarios de las Administraciones Públicas provenientes de la explotación de los bienes que integran su patrimonio, así como de algunas actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias del derecho público y por lo cual no son susceptibles del establecimiento de contribuciones. Un ejemplo de productos son aquellos recursos que derivan de los bienes inmuebles en el ámbito estatal y municipal.

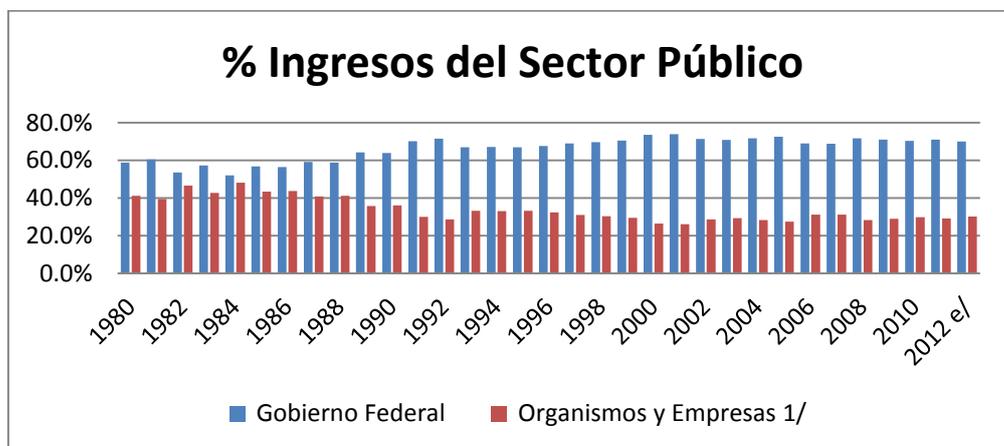
*Aprovechamientos:* Ingresos de las Administraciones Públicas que no están incluidos en los conceptos anteriores. Son los ingresos por concepto de multas administrativas de cualquier tipo, los recargos por falta de pago y otros tipos de sanción. Un ejemplo de aprovechamiento son las infracciones de tránsito.

- *Ingresos de Organismos y Empresas:* Son los recursos obtenidos a través de las empresas en las que tiene participación el Estado, Petróleos Mexicanos (PEMEX), Comisión Federal de Electricidad (CFE), Caminos y Puentes Federales (CAPUFE), Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y Lotería Nacional (LOTENAL) principalmente.

A fin de hacer un análisis de los componentes de los ingresos del sector público se pueden tener diferentes clasificaciones. Un ejemplo de clasificaciones es el usado por el autor Caballero (2006:163), que hace 4 diferentes.

- 1) *Ley de Ingresos:* Está clasificación se hace de acuerdo a la *Ley de Ingresos de la Federación*, en la que se compone de acuerdo con lo estipulado en el Código Fiscal de la Federación de acuerdo al tipo de contribuyentes: Impuestos, Aportaciones de seguridad social, Contribución de mejoras, Derechos, Contribuciones no comprendidas en los puntos anteriores causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago, Productos, Aprovechamientos, Ingresos derivados de financiamiento y otros ingresos.
- 2) *Tributarios y No Tributarios:* Esta clasificación se hace de acuerdo con el origen económico de los recursos. Separando los impuestos con las demás fuentes de ingresos, éstas últimas señalando la institución de donde provienen.
- 3) *Petroleros y No Petroleros:* De acuerdo a la importancia de la actividad petrolera en los ingresos del sector público se hace dicha clasificación.
- 4) *Institucional:* Se hace una agrupación de los ingresos separando la institución de donde provienen.

En la siguiente gráfica podemos observar la clasificación institucional y la participación de los ingresos del gobierno federal y el de los organismos y empresas en términos de los ingresos presupuestarios totales.



1/ Excluye aportaciones al ISSSTE. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados

## 2.2.2 Ingresos Tributarios

Los ingresos tributarios son la principal fuente de recursos para México, y es la forma más estable para poder ejercer el funcionamiento del sector público. Por su naturaleza permanente, están en función de la actividad económica del país y de la estructura tributaria vigente.

Por lo cual, se hará mención de los impuestos de la estructura tributaria vigente<sup>22</sup> y son los siguientes:

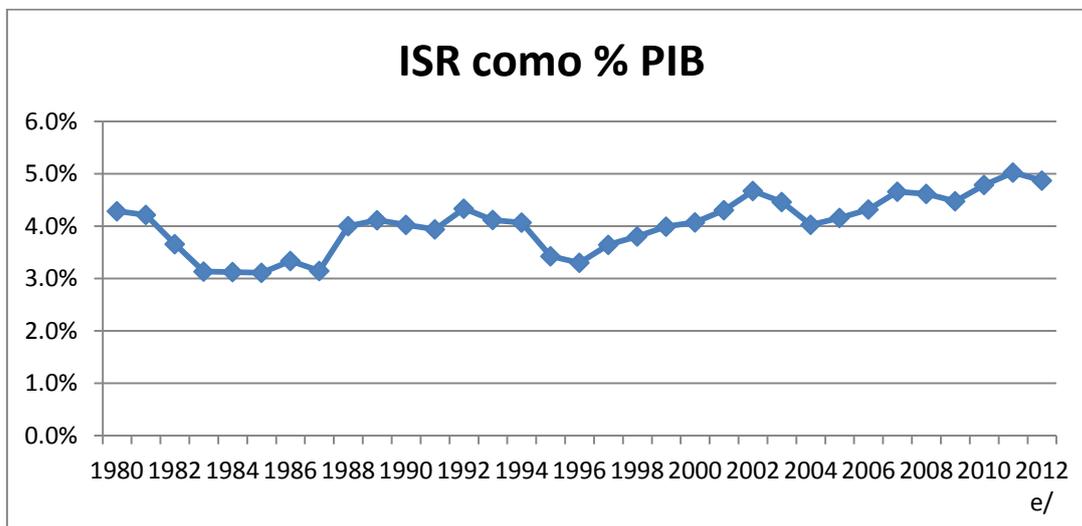
- 1) *Impuesto sobre la renta (ISR).*
- 2) *Impuesto al valor agregado (IVA).*
- 3) *Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS).*
- 4) *Impuesto empresarial a tasa única (IETU).*
- 5) *Impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN).*
- 6) *Impuesto a los rendimientos petroleros (IRP).*
- 7) *Impuesto al comercio exterior (Importación).*
- 8) *Impuesto a los depósitos en efectivo (IDE).*

- *Impuesto sobre la Renta*

Este es considerado el impuesto más importante, tanto por sus niveles de ingreso como por ser de tipo directo. Es por ello por lo que es la base del presente trabajo y que en los siguientes capítulos se hará una revisión a fondo.

<sup>22</sup> Tributos hasta 2012.

Es el principal impuesto en México, teniendo una participación dentro del PIB de alrededor del 4.5% para 2011. Sus características y su estructura son complejas debido a la clasificación de sus contribuyentes en personas físicas y morales lo que conlleva a posibilidades de evasión. Se aplica a los ingresos gravables y su tasa actual es del 30% basada en la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.



Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados

- *Impuesto al Valor Agregado*

El IVA se implementó en 1980 para sustituir al Impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM). La principal característica del IVA en México es que tiene tasas diferenciales, 16% la general y en zonas fronterizas es del 11%. Se aplica exclusivamente a los bienes de consumo final y deja de lado a los bienes de inversión y a la inversión en inventarios.

Dentro del IVA también se consideran las tasas cero y los productos exentos de pagos. Un ejemplo son los alimentos, que tienen libre gravamen. La *Ley del Impuesto al Valor Agregado* también considera actividades exentas de pago. Para 2012, el IVA aportó el 3.6% del PIB. Al ser un impuesto sobre las ventas se considera un impuesto indirecto, así como se considera de carácter general porque grava todas las etapas (Ayala, 2001: 263).

- *Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios*

Es un impuesto indirecto que se traslada al consumidor final a través del incremento de precios. Va enfocado a toda actividad productiva o comercial, en la que se vean implicadas actividades de compraventa de bienes y servicios. (Ayala, 2001:267).

Sus principales productos son los cigarros, bebidas alcohólicas y cervezas. También tienen un efecto preventivo para tratar de reducir los problemas de salud de la población. Sus tasas están diferenciadas dependiendo del producto y de la cantidad a consumir.

- *Impuesto Empresarial de Tasa Única*

Este impuesto entró en vigor en el año 2008. El pago de este impuesto está enfocado tanto para personas físicas como morales por los ingresos que obtengan de las siguientes actividades: enajenación de bienes, uso o goce de bienes y servicios, así como la prestación de servicios independientes. Su uso es para tratar de combatir la evasión, aunque también cuenta con particularidades de ingresos exentos, que están incluidas dentro de la Ley del IETU. Su participación dentro de la economía es muy baja, alcanzando para 2011 apenas el 0.4% del PIB.

- *Impuesto sobre Automóviles Nuevos*

Este impuesto fue creado para gravar la compra de automóviles nuevos, justificando que el poder adquisitivo para poder comprar un auto es mayor que el de las personas que no lo hacen, por lo que se considera un bien de lujo. La tasa de este impuesto, es proporcional al valor total del automóvil.

- *Impuesto a los Rendimientos Petroleros*

Es el impuesto que PEMEX y sus organismos subsidiarios están obligados a pagar por sus utilidades. Su tasa es del 30% sobre los rendimientos totales.

- *Impuestos al Comercio Exterior*

Estos impuestos van aplicados a los productos importados, como a las exportaciones. En este caso, el impuesto a la exportación quedó eliminado, por lo que el único impuesto al comercio exterior es el de la importación.

El impuesto a la importación se traslada y afecta directamente a los bienes y servicios importados. Se tienen diferentes tasas dependiendo de los productos y la cantidad que se importa, así como las características y variaciones de los mismos. (Ayala, 2001: 272). Es considerado un impuesto indirecto. Su ejercicio principalmente se da en las Aduanas, y son las encargadas de aplicar dicho gravamen.

- *Impuesto a los Depósitos en Efectivo*

El IDE es un impuesto que se aplica al importe excedente de 15,000 pesos en los depósitos realizados en las instituciones del sistema financiero, ya sea por uno o por la suma de varios depósitos en el mes (SHCP, 2013)

El impuesto se calcula multiplicando el importe excedente de 15,000 pesos por la tasa de 3%. También se aplica dicho impuesto por adquirir cheques de caja en efectivo sin importar el monto. Este impuesto va enfocado a tratar de combatir la informalidad y tratar de recuperar algún ingreso por las transacciones hechas entre particulares.

### **2.2.3 Administración Tributaria<sup>23</sup>**

Debido a la importancia de ejercer las taras de recaudación y tener un sistema tributario eficiente y actual, en el año de 1997 surge un cambio importante en la cuestión tributaria, el Sistema de Administración Tributaria (SAT), reemplazo a la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las funciones de determinación y recaudación de las contribuciones a nivel federal.

Así mismo, la administración comprende a todas las actividades relacionadas con la recaudación de los ingresos públicos. (Ayala, 2001: 282). Es por ello la importancia de tener un organismo especializado dentro del Estado para llevar a cabo una actividad tan relevante para la administración pública.

El SAT es un organismo descentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y su regulación está contemplada dentro de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como se cuenta con su propia ley, la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Las principales características en la creación del SAT, es que se buscaba que se llevara de manera más eficiente la recaudación de las contribuciones federales, trabajando en coordinación con los gobiernos estatales, así como ser el representante del gobierno federal en cuestiones de controversias fiscales, servicios aduaneros y la participación dentro de tratados internacionales en materias fiscal y aduanera.

El SAT tiene como objetivo principal la realización de una actividad estratégica del Estado en la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones por mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y accesorios que van destinados para el financiamiento del gasto público. (Ayala, 2001: 290).

Una parte fundamental del SAT es que cuenta con una autonomía en su gestión y presupuesto para el ejercicio de sus funciones y en el dictamen de resoluciones.

---

<sup>23</sup> Basado en Sistema de Administración Tributaria, “*Historia de los Impuestos en México*”, 2010

Otra característica importante es que el SAT establece medidas de política fiscal y aduanera necesarias para formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo, ya que es la entidad encargada de la cuestión tributaria en el país.

De acuerdo con Ayala (2001, p.291) las principales funciones del SAT son:

- La recaudación de impuestos, contribuciones por mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales.
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como determinar la política fiscal de la Federación.
- Representar a la Federación en cuestiones fiscales.
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones y aprovechamientos federales conforme a los tratados internacionales en los que México tenga alguna participación, así como determinar las tareas de las autoridades aduaneras y fiscales a nivel federal.
- Solicitar y proporcionar la información necesaria a otras instancias e instituciones públicas para evitar la evasión fiscal de acuerdo al marco normativo.
- Vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.
- Participar en la negociación y firma de tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.
- Ser un órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera.

La estructura orgánica básica del SAT está conformada de la siguiente manera<sup>24</sup>:

A. Jefatura.

B. Unidades Administrativas Centrales:

I.- Administración General de Aduanas:

- a) Administración Central de Operación Aduanera.
- b) Administración Central de Normatividad Aduanera.
- c) Administración Central de Investigación Aduanera.
- d) Administración Central de Asuntos Aduaneros Internacionales.
- e) Administración Central de Planeación y Coordinación Estratégica Aduanera.
- f) Administración Central de Equipamiento e Infraestructura Aduanera.

II.- Administración General de Servicios al Contribuyente:

---

<sup>24</sup> Basado en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria 2012.

- a) Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente.
- b) Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento.
- c) Administración Central de Operación de Canales de Servicios.
- d) Administración Central de Gestión de Calidad.
- e) Administración Central de Identificación del Contribuyente.
- f) Administración Central de Cuenta Tributaria y Contabilidad de Ingresos.
- g) Administración Central de Comunicación Institucional.
- h) Coordinación Nacional de Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente.

III.- Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

- a) Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional.
- b) Administración Central de Análisis Técnico Fiscal.
- c) Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal.
- d) Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en Materia de Coordinación Fiscal.
- e) Administración Central de Fiscalización Estratégica.
- f) Administración Central de Coordinación Estratégica de Auditoría Fiscal Federal.
- g) Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal.
- h) Administración Central de Devoluciones y Compensaciones.

IV.- Administración General de Grandes Contribuyentes:

- a) Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes.
- b) Administración Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes.
- c) Administración Central de Normatividad Internacional.
- d) Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes.
- e) Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente.

- f) Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero.
- g) Administración Central de Fiscalización Internacional.
- h) Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia.
- i) Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos.
- j) Administración Central de Coordinación Estratégica de Grandes Contribuyentes.

V.- Administración General Jurídica:

- a) Administración Central de Amparo e Instancias Judiciales.
- b) Administración Central de lo Contencioso.
- c) Administración Central de Operación de Jurídica.
- d) Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos.
- e) Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal.
- f) Administración Central de Asuntos Penales y Especiales.

VI.- Administración General de Recaudación:

- a) Administración Central de Cobro Coactivo.
- b) Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías.
- c) Administración Central de Planeación y Estrategias de Cobro.
- d) Administración Central de Notificación.
- e) Administración Central de Programas Operativos con Entidades Federativas.
- f) Coordinación de Apoyo Operativo de Recaudación.

VII.- Administración General de Recursos y Servicios:

- a) Administración Central de Recursos Financieros.
- b) Administración Central del Ciclo de Capital Humano.
- c) Administración Central de Recursos Materiales.
- d) Administración Central de Apoyo Jurídico.
- e) Administración Central de Planeación y Proyectos.
- f) Administración Central de Operación de Recursos y Servicios.

g) Administración Central de Destino de Bienes.

h) Administración Central de Fideicomisos.

VIII.- Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información:

a) Administración Central de Planeación y Programación Informática.

b) Administración Central de Operación y Servicios Tecnológicos.

c) Administración Central de Servicios de Información.

d) Administración Central de Transformación Tecnológica.

e) Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicaciones.

f) Administración Central de Seguridad, Monitoreo y Control.

IX.- Administración General de Evaluación:

a) Administración Central de Coordinación Evaluatoria.

b) Administración Central de Análisis y Evaluación.

c) Administración Central de Evaluación de la Confiabilidad.

d) Administración Central de Evaluación de Comercio Exterior y Aduanal.

e) Administración Central de Evaluación de Impuestos Internos.

f) Administración Central de Evaluación de Seguimiento.

g) Administración Central de Control y Seguridad Institucional.

h) Coordinaciones de Evaluación.

i) Coordinación de Procedimientos Penales.

X.- Administración General de Planeación:

a) Administración Central de Planeación y Evaluación de la Gestión.

b) Administración Central de Arquitectura Institucional.

c) Administración Central de Estudios Tributarios y Aduaneros.

XI.- Administración General de Auditoría de Comercio Exterior:

a) Administración Central de Planeación y Programación de Comercio Exterior.

b) Administración Central de Asuntos Legales de Comercio Exterior.

- c) Administración Central de Investigación y Análisis de Comercio Exterior.
- d) Administración Central de Operaciones Especiales de Comercio Exterior.
- e) Administración Central de Auditoría de Operaciones de Comercio Exterior.

C. Unidades Administrativas Regionales:

I.- Administraciones Regionales.

II.- Administraciones Locales.

III.- Aduanas.

Una característica particular del SAT, es el Servicio Fiscal de Carrera donde el personal tiene vocación de servicio, conocimientos y experiencia debido a los constantes procesos de actualización y capacitación para un desarrollo integral dentro de un esquema de remuneraciones y prestaciones (Ayala, 2001: 291).

#### **2.2.4 Eficiencia Recaudatoria**

De acuerdo al SAT, es necesario distinguir entre los conceptos de “eficiencia” y “eficacia” recaudatoria. Dentro de la administración tributaria internacional, la eficacia tributaria se refiere a la capacidad de gestión de la administración en los diferentes ámbitos de gobierno. Mientras que la eficiencia se refiere al uso óptimo de los recursos por parte de la administración y a la minimización de los costos administrativos (SAT, 2009: 6).

De acuerdo a la misión institucional del SAT se deben de tener acciones para promover la normatividad fiscal, como el correcto cumplimiento de la normatividad fiscal, asistencia a los contribuyentes, fiscalización para así reducir los niveles de evasión y elevar los niveles de eficiencia recaudatoria. Es por ello la importancia de una buena administración por parte del SAT ya que en medida que se tenga una mejor eficiencia recaudatoria, la recaudación de los ingresos federales se aproximará a su máximo potencial.

Una definición propia del SAT respecto a la eficiencia recaudatoria es la siguiente: “La ER del SAT son los ingresos tributarios netos producto de las actividades de control desarrolladas por el SAT, así como de aquellas encaminadas a facilitar el cumplimiento voluntario, aislando las variaciones de la política tributaria y de la estructura económica” (SAT, 2009:59).

## 2.3 Los Impuestos en las Finanzas Públicas Mexicanas

Dentro de las finanzas públicas, uno de los componentes más importantes y con mayor contribución de ingresos, son los impuestos.

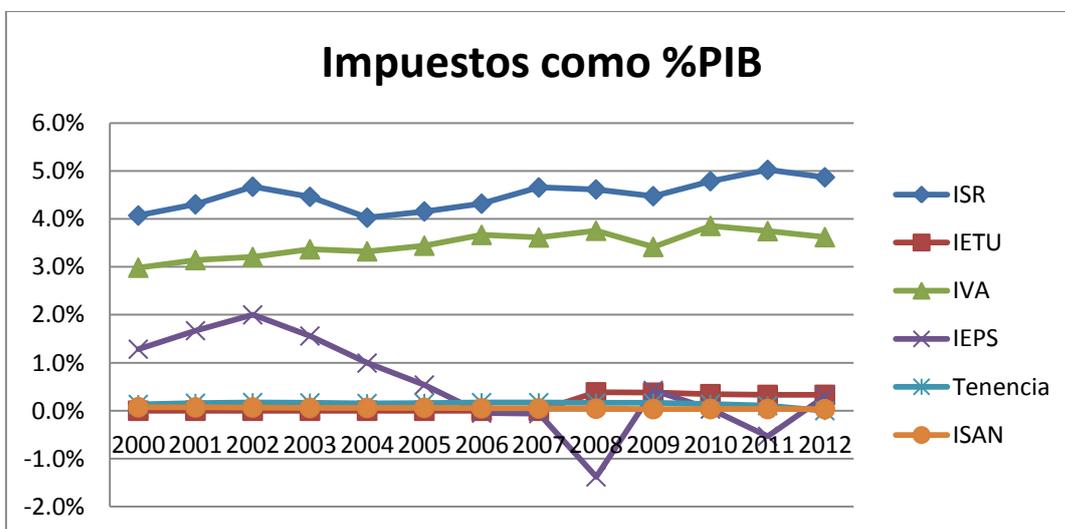
Es por ello, que tienen un apartado dentro de los ingresos presupuestarios del sector público, llamado ingresos tributarios.

### 2.3.1 Actividad Económica en el PIB

Dentro de los ingresos del sector público, para el 2011 los impuestos aportaron alrededor del 40% de los ingresos totales y representaron el 9% del PIB. (Caballero, 2012:72)

Para el año 2012, los impuestos representaron el 9.6 % del PIB, teniendo una participación del ISR con 4.9%, IETU con 0.3%, el IVA con 3.6%, IEPS con 0.3% siendo los más relevantes.<sup>25</sup>

A continuación se presenta un comportamiento de los principales impuestos como porcentaje del PIB de 2000 a 2012.



Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados

Con base a la grafica anterior podemos llegar a la conclusión de que el ISR es el impuesto más importante dentro de la estructura tributaria, seguido por el IVA siendo estos los que están en mayor contacto con los contribuyentes al ser de tributación directa e indirecta respectivamente.

<sup>25</sup> Datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

### **2.3.2 Participación en el Ingreso y Gasto Público**

Como se ha mencionado con anterioridad durante el presente trabajo, los ingresos del sector público son necesarios para poder ejercer sus funciones. Pero dentro del ingreso y el gasto público, los impuestos juegan un papel determinante en ambas ramas, ya que constituyen la principal entrada de ingresos públicos y por ende se puede establecer un mejor presupuesto público para el ejercicio del gasto. A su vez el ingreso y el gasto llevan una relación dependiente, ya que los ingresos son la forma para financiar el gasto público.

En la actualidad y en un panorama dentro de los países desarrollados, los ingresos del Estado son necesarios para lograr una estabilidad económica y generar con ello, protección y bienestar social mediante una distribución del ingreso, mientras que en países en vías de desarrollo son esenciales para poder alcanzar un mayor desarrollo económico. (Anguiano, 1968:97).

Dentro del apartado de los ingresos, los impuestos o también llamados ingresos tributarios tienen una alta participación dentro de los ingresos totales, es por ello, que los impuestos son necesarios para llevar a cabo medidas de política económica, así como el manejo de los mismos es un elemento básico para la política fiscal y con esto inferir dentro del desarrollo económico.

Por el lado del gasto público, los ingresos provenientes de los impuestos al ser una gran parte son los encargados del fomento de actividades económicas, así como del desarrollo de programas y actividades del gobierno federal contempladas dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación.

**CAPÍTULO TERCERO.  
“EL MARCO  
NORMATIVO DE LOS  
IMPUESTOS”**

### 3.1 Los Principios Jurídicos de los Impuestos

La cuestión normativa dentro del estudio de los impuestos, es uno de los pilares más importantes, ya que son la base por la cual el Estado ejerce su derecho de la tributación hacia la sociedad.

Los principios jurídicos son aquellos que se encuentran dentro de la legislación de un país. Su clasificación principalmente se denota en: constitucionales y ordinarios (Flores, 1982:151).

Como su nombre lo indica, los principios constitucionales son aquellos que están establecidos dentro de la Constitución. Por su parte, los principios ordinarios se encuentran establecidos en las leyes ordinarias referentes a las cuestiones tributarias del Estado.

A continuación se desarrollará el marco normativo de los impuestos en México. Como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, las leyes son un factor fundamental para el funcionamiento de la sociedad y es por ello que se debe de conocer a fondo la cuestión legal dentro del sistema impositivo.

Otro punto importante para conocer la legislación mexicana es con el propósito de ejercer un análisis de la evaluación y de la situación de los ingresos tributarios del Estado (Caballero, 2006: 145).

En materia tributaria, la estructura jurídica que existe en el Estado mexicano en orden de supremacía de las leyes que integran el marco normativo es la siguiente:

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*  
↓
- *Código Fiscal de la Federación.*  
↓
- *Ley de Ingresos de la Federación.*  
↓
- *Leyes Complementarias (Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley Aduanera, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios).*

En este apartado de supremacía constitucional se confirma lo dicho por Hans Kelsen dentro de su obra “*Teoría Pura del Derecho*” en la que el tema principal es la supremacía y ordenamiento de la jerarquía jurídica dentro del Estado, siendo la Constitución el elemento de mayor grado en cuestiones normativas.

### 3.1.1 Los Principios Constitucionales

Como se mencionó previamente, los principios constitucionales son las normas establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo ésta, la ley fundamental en el país, además de establecer los criterios de la actividad tributaria por parte del Estado.

Los principios constitucionales se dividen en 3 principales grupos (Flores, 1982:152):

1. Los principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan derechos fundamentales que no pueden ser quebrantados por la actividad impositiva. Un ejemplo de principio de este tipo es el establecido en el **Artículo 14°** “*A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”. Por lo cual, las leyes tributarias no deben de tener efectos retroactivos.
2. Los principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos. Un ejemplo de dicho principio es la creación de leyes en torno a una actividad en específica como la Ley de Ingresos de la Federación.
3. Los principios de política económica que por haberse considerado fundamentales se establecieron dentro de la Constitución. Un ejemplo es el **Artículo 131°** “*Es facultad privativa de la Federación gravar mercancías que importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional*”.

Los principales rasgos respecto a la cuestión fiscal derivados de la Constitución se pueden resumir en los siguientes aspectos fundamentales (Ayala, 2001:231):

- Existencia de tres ámbitos de gobierno: federal, estatal y municipal.
- Existencia de sistemas constitucionales, federal y estatal.
- Supremacía de la Constitución federal.
- Soberanía de las entidades federativas.
- Los estados tendrán la obligación de adoptar la forma de gobierno republicana, democrática y representativa.
- Existencia del municipio libre.
- Distribución de competencias y actividades dentro de los tres ámbitos de gobierno.
- Prohibición a los estados en términos referidos del artículo 117°.

La Constitución es la norma suprema de la legislación mexicana y la fuente originaria del marco jurídico en México, así como la base que utiliza el

Congreso de la Unión para tomar decisiones en materia impositiva y regula la forma en que el Estado percibe los ingresos necesarios para cumplir con sus obligaciones que se señalan en la misma Constitución, y de las funciones que se derivan de dicho documento. (Ayala, 2001:232).

El área correspondiente a la imposición se lleva a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se encuentra dentro del Poder Ejecutivo al ser una secretaría de Estado.

Dentro de los principios constitucionales, lo más importante son las facultades que otorga la Constitución al Estado para poder llevar a cabo las funciones de dirección y control de la actividad económica del país, así como de la planeación del desarrollo nacional para alcanzar un mejor crecimiento económico de la mano de la democratización política, social y cultural de la Nación. Esto quiere decir, que el Estado tiene la función de organización de la economía nacional, así como los planes y acciones necesarios para la conducción de la Nación.

Otro principio constitucional importante es la prohibición dentro del territorio nacional de las prácticas y actividades monopólicas y de la exención de impuestos. Esto es elemental en materia económica, ya que la Constitución establece que no se podrán tener monopolios en el país, así como no habrá exenciones de impuestos dentro del territorio para fortalecer las finanzas públicas, además de evitar controversias en materia de competencia.

A lo largo del tiempo se ha ido modificando el principal principio constitucional hasta llegar a lo establecido dentro de la Constitución de 1917 respecto a la cuestión tributaria, el de las obligaciones. La Constitución contiene lo siguiente:

**Artículo 31º.** *“Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV) Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Este artículo da pie al principio constitucional más importante de materia tributaria, ya que en él esta expresada la obligación de la contribución, es decir, el pago de impuestos. Al estar establecido la cuestión de materia tributaria, se convierte en una obligación de los ciudadanos contribuir al Estado mediante los tributos para que el gobierno pueda ejercer sus funciones, así como las actividades de bienestar social, a través del gasto público.

Dentro de la Constitución también está señalado lo referente a las sesiones del Congreso de la Unión para la elaboración, discusión y votación de las iniciativas de ley que se presenten. En materia tributaria, la iniciativa de ley más importante, es la Ley de Ingresos de la Federación, la cual es presentada, discutida y aprobada anualmente. Dentro de esta ley se hace referencia a

como quedarán establecidos los ingresos por parte del Estado, en el ejercicio fiscal de cada año.

Como se mencionó previamente, el Estado tiene el derecho de imponer contribuciones para poder cubrir las necesidades del gasto público, por lo que el Congreso de la Unión tendrá la facultad de establecer las contribuciones que considere pertinentes en cuestiones de comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, instituciones de crédito, servicios públicos concesionados por la Federación e impuestos especiales a diversos productos. Un ejemplo de los impuestos especiales son los aplicados a las gasolinas, tabaco y alcohol.

En Congreso de la Unión, la parte encargada de la aprobación de las iniciativas de ley tanto de ingresos como egresos de la Federación, es la Cámara de Diputados, al ser el organismo exclusivo encargado de llevar a cabo la aprobación de dichas leyes. La elaboración de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos de la Federación está hecho por el Ejecutivo Federal y deberá ser presentado anualmente a más tardar el día 8 del mes de septiembre del año previo al ejercicio fiscal y la aprobación por parte de la Cámara de Diputados tiene un plazo máximo el día 15 del mes de noviembre. Este principio constitucional es el que le da vigencia a la ley de ingresos y al presupuesto de egresos para cada ejercicio fiscal.

Dentro de la Constitución está establecido que las entidades federativas no podrán gravar directa o indirectamente la entrada o salida de mercancía, ya que es una facultad exclusiva del gobierno federal. Esto consolida lo referente al federalismo fiscal que se verá en el siguiente apartado de manera más amplia. Este principio constitucional tiene como función evitar la doble tributación, así como no se podrán alterar tasas o cuotas dentro de las entidades federativas diferentes a las establecidas por el gobierno federal.

Así mismo dentro de la Constitución se reconocen las facultades presidenciales en materia económica, como la regulación de la economía a través del gasto y la inversión pública, la política fiscal, así como la imposición de gravámenes de importación o exportación (Carpizo, 2004:83).

Es así como el sistema tributario mexicano se encuentra estructurado de conformidad con lo que al efecto establece la Constitución en diferentes preceptos (Mabarak, 2008:16). Este tema es básico para la cuestión tributaria ya que se entiende que el sistema tributario tiene plena potestad conforme a lo expresado dentro de la Constitución.

El sistema impositivo mexicano reconoce tres órganos legislativos que tienen capacidad para establecer contribuciones (Carrasco, 2009:17):

1. El Congreso de la Unión.

2. Las legislaturas de los estados.
3. La Asamblea Legislativa, para lo referente al Distrito Federal.

### **3.1.2 Los Principios Jurídicos Ordinarios**

Habiendo analizado previamente los principios constitucionales, es necesario analizar los principios jurídicos que no están establecidos dentro de la Constitución, sino que emanan de leyes ordinarias. Esto debido a que aunque no estén especificados por la Constitución son los encargados de regir todo lo relativo con elementos esenciales de los impuestos como son los sujetos, objetos, formas de recaudación, tasas y sanciones (Flores, 1982:251).

Dentro del marco normativo mexicano resaltan los 3 más importantes: el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación y las demás leyes secundarias y disposiciones reglamentarias como puede ser el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

El Código Fiscal como la Ley de Ingresos de la Federación se aprueba anualmente por el Congreso de la Unión y en ellos se establecen los renglones de los ingresos que recibirá la Federación en cada ejercicio fiscal.

Los Estados también expiden sus leyes locales, así como los Municipios crean las leyes de ingresos del erario local, en base a lo establecido por el **Artículo 115º** en su fracción II *“Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley”*.

Se entiende por disposiciones reglamentarias a las leyes, reglamentos, circulares y demás disposiciones que aclaran y precisan los renglones de ingresos (Flores, 1982:252). Estas leyes establecen los elementos necesarios de la tributación, como son el sujeto, objeto y cuota. Debido a su importancia el Ejecutivo expide un reglamento para cada ley, con el fin de ejercer de mejor manera su aplicación, así como las disposiciones legales necesarias para su cumplimiento.

### **3.1.3 Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal**

#### **3.1.3.1 Antecedentes**

Los principios fundamentales de cualquier orden jurídico se encuentran establecidos en la Constitución en forma de pronunciamientos generales. Estos pronunciamientos han cambiado a lo largo del tiempo, por lo cual, se hará una breve reseña histórica respecto al tema.

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, mejor conocida como “Constitución de Apatzingán” en 1814 es el primer ordenamiento jurídico en dar origen a la obligación tributaria dentro del marco constitucional. (Curiel, 2011:9).

El **Artículo 36** de dicha Constitución señala: *“Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”*. Así mismo también reconoce el concepto de obligación en el **Artículo 41** de la misma Constitución de la siguiente manera: *“Las obligaciones de los ciudadanos con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades construidas, una pronta disposición a contribuir con los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo”*.

Queda establecido desde 1814 que el fin para la contribución es para el financiamiento del Estado en su gasto público.

En la Constitución de 1857 con las múltiples modificaciones ideológicas que se tuvieron durante la época, se establece por primera vez el carácter proporcional y equitativo de las contribuciones. En el **Artículo 31** de dicha Constitución se establece lo siguiente: *“Es obligación de todo mexicano: II) Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que se reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Dentro de la actual Carta Magna, es decir, la Constitución de 1917, se tomaron las bases previas del mismo **Artículo 31**, trasladando la obligación tributaria de la siguiente forma: *“Son Obligaciones de los mexicanos: IV) Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*:

El artículo 31 se ha encontrado envuelto dentro de una polémica respecto al amparo. Los primeros antecedentes datan de 1882 con las *Leyes Vallarta o Votos de Vallarta*, los cuales estaban enfocados a lo relacionado con el amparo. Las principales aportaciones de dicha ley es que a partir de entonces se da la competencia a los jueces de distrito la ejecución y lo referente en materia de amparo.

Vallarta analizó que pudieran darse casos, en que la imposición de una ley tributaria podría considerarse una ley privativa, por lo que se analizó el motivo del amparo interpuesto en estos casos. (Flores, 1982:155). Por lo que dicho artículo constitucional trata sobre la generalidad del pago de impuestos, aplicándolo como una obligación de los mexicanos.

### 3.1.3.2 Concepto de Obligación

El punto fundamental de los principios constitucionales en la materia fiscal proviene del concepto de “Obligación”, por lo cual es necesario conocer sus implicaciones. Una obligación se fundamenta en el punto donde la autoridad, es decir, el Estado tiene el derecho de ejercer su poder coercitivo para realizar el cobro de tributos. De lo contrario no se podrían ejercer las funciones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones que tiene hacia la sociedad (Curiel, 2011:13).

Se prevé la existencia jurídica de una obligación se deriva de una relación jurídica previa entre el sujeto activo, el cual es el que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en este caso el Estado y un sujeto que está obligado a cumplirla, que son los contribuyentes.

Por lo cual, como se indica en la Constitución, se tiene el deber de aportar los medios necesarios para el funcionamiento de la sociedad y así cumplir su obligación de contribuir fiscalmente. Dentro de la naturaleza constitucional, la teoría del gasto público será el punto fundamental que use como motivo el Estado para establecer las contribuciones de manera obligatoria (Curiel, 2011:16).

### 3.1.3.3 De los Mexicanos

Una duda que surge del Artículo 31º que señala la obligación de contribuir es de los mexicanos, es que no se refiere y no se menciona el caso de los extranjeros. A su vez dentro del Artículo 33º se señala que gozaran de los derechos humanos y de las garantías reconocidas dentro de la Constitución.

Pero esto es un resultado, ya que las contribuciones se dan por el hecho de ser mexicano, además de que para efectos fiscales, se reconoce el término de residencia. Se contempla en el Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación que independientemente de la nacional, se dará la obligación de contribución tanto de personas físicas como morales por el hecho de la representación del domicilio fiscal dentro de territorio nacional.

Este punto se ve más claramente dentro del Artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en la cual se menciona que están obligados al pago de dicho impuesto los residentes en México, ya sean de nacionalidad mexicana o extranjeros.

Para no dar pie a confusiones, se prohíbe dentro del **Artículo 28º** la exención de impuestos. Sin embargo, la interpretación sobre la constitucionalidad del

concepto de la exención refleja que serán las leyes las que determinen a los contribuyentes y no la Constitución. (Curiel, 2011: 18).

### 3.1.3.4 Del Contribuir

La contribución en términos de materia tributaria, es el hecho de aportar una cantidad de dinero como lo establece la ley. Un punto importante que señala la Constitución es que para los gastos públicos, se puede contribuir realizando una actividad en la cual se ahorre al erario público un gasto determinado. Por ende, contribuir no es solo el pago, sino en la acción de ahorrar. (Curiel, 2011:24).

Es importante el pago de las contribuciones ya que son la base para el ejercicio del gasto público y el instrumento necesario para el cumplimiento de las funciones del Estado. La realización y el desarrollo de las erogaciones por parte del gobierno se encuentran determinados por principios de tipo económico, financiero y bajo el marco normativo encabezado por la Constitución.

En el **Artículo 73º** se menciona lo siguiente: *“El Congreso tiene facultad: VII) Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”*. Ernesto Flores Zavala (1982), considera que el gasto público debe de entenderse como todo lo necesario que requieren las entidades públicas para realizar sus funciones.

Dentro del sistema jurídico mexicano, se lleva a cabo un control legislativo en el tema del gasto público, a través de la Cámara de Diputados que es la entidad encargada de la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación, documento en el cual se establece las erogaciones autorizadas para el gobierno federal en un determinado ejercicio fiscal (Curiel, 2011: 27).

Es por ello, como lo menciona Curiel, que la legalidad de los gastos públicos es el primer límite del poder tributario del Estado ya que a través del PEF, se da el principio de legalidad económica en cualquier acto del gobierno, por lo menos en lo que se refiere a las finanzas públicas y es determinante para controlar las erogaciones que se pretende realizar por parte del Estado.

### 3.1.3.5 De la Tributación Interna

La múltiple tributación, es un término que se refiere al proceso que se da de varias contribuciones por un mismo concepto o en un mismo ejercicio fiscal. Es

por ello, que gracias al federalismo como forma de organización política se ejercen diferentes funciones para gobernar tanto en lo político, como en temas como financieros, jurídicos y económicos, a fin de evitar el problema de la múltiple tributación.

Un claro ejemplo de esto es, lo establecido en el **Artículo 124º** *“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”*. De manera expresa se entiende que se permite a las entidades federativas legislar. (Curiel, 2011: 34).

En materia tributaria normativa, no está delimitado el tema de las contribuciones, ya que permite a las entidades federativas y a los municipios la capacidad de legislar en dicha materia, gracias a la soberanía y a la autonomía que tienen dichas entidades en temas de finanzas públicas. Por ello se tendrán que atender las necesidades de su gasto público propio y a su vez encontrar las formas de financiamiento para poder cumplir con sus obligaciones.

En términos tributarios el municipio estará supeditado a la normatividad de la entidad federativa correspondiente, ya que las leyes municipales en temas tributarios serán creadas por los congresos estatales.

Para concluir respecto al tema de la doble tributación, se creó una Ley de Coordinación Fiscal en la cual se busca coordinar los tres niveles de gobierno en materia tributaria para hacer más eficaz y eficiente la recaudación de los tributos, así como la distribución de los ingresos por parte de la Federación hacia los gobiernos estatales, evitando la múltiple tributación interna sobre los temas omitidos dentro de la Constitución (Curiel, 2011:39).

### **3.1.3.6 Del Principio de Proporcionalidad y Equidad**

Los principios dentro de la Constitución señalan los conceptos de que la contribución debe de ser de manera proporcional y equitativa como lo disponen las leyes. Esto de acuerdo, a que todas las normas legales deben de apegarse a dichos preceptos.

En materia tributaria la proporcionalidad se refiere al porcentaje para determinar el monto de la contribución a pagar por parte del contribuyente, que se contabiliza directo de su capacidad económica (Curiel, 2011:43). En lo referente a equidad, se entiende a la disposición de igualdad.

Ambos conceptos, equidad y proporcionalidad, son tratados primeramente por Adam Smith refiriéndose al pensamiento ético tributario. Esto era el establecimiento de los tributos en una forma menos gravosa y justa para el

contribuyente, además de la determinación de la forma en que deberán de ser pagaderas y exigible (Curiel, 2011:44).

Lo referente a la cuestión de proporcionalidad y de equidad dentro de materia tributaria, ha dado pie a diversas controversias en torno al tema. En principio esto emana de lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El principio de proporcionalidad tributaria va enfocado a la capacidad contributiva de los contribuyentes. Diversos autores han planteado sus ideas respecto a la proporcionalidad, como Manuel Hallivis que sostiene que las contribuciones deben impactar a cada sujeto en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, de tal forma que los contribuyentes tributen de acuerdo con sus recursos.

De acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sus tesis de *“Proporcionalidad y Equidad tributarias establecida en el artículo 31, fracción IV, Constitucional”* se precisa que el principio de proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, concluyendo que los tributos deberán de establecerse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto. (SCJN, 2003: 44).

Por lo anterior se entiende que la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad individual para poder soportar la obligación de pagar los impuestos. Otro concepto de proporcionalidad es el que señala Flores Zavala, que es el aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público conforme a su capacidad tributaria (Carrasco, 2009:72).

En lo que refiere a la equidad, se entiende como el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones abstracción y de generalidad (Carrasco, 2009:73).

En materia tributaria, la equidad se entiende como la implicación que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que se encuentren en situaciones dispares. Dentro de la Constitución se establece que todos los hombres son iguales ante la ley, pero en materia tributaria este principio establece que los particulares que se encuentren en igualdad de circunstancias sean tratados igualmente, sin privilegio ni a favor.

### **3.1.3.7 Del Principio de Legalidad**

El principio de legalidad en materia tributaria establece que solo las leyes serán fuentes de obligaciones fiscales y por lo cual, el Estado no podrá imponer contribuciones que no estén contempladas dentro del marco normativo.

Por ende, la ley, es el único medio para ejercer la obligación al contribuyente y es también la propia legislación la encargada de establecer los límites del poder tributario del Estado.

Este es el punto fundamental de la importancia del marco normativo en materia tributaria, ya que es la ley en donde se establecen los derechos y obligaciones por parte del Estado y de los contribuyentes para un ejercicio fiscal determinado.

El principal ordenamiento jurídico de materia fiscal es la Ley de Ingresos de la Federación, ya que es el documento en donde el Estado ejerce su derecho y obtiene la autorización para ejercer el cobro de las contribuciones previstas para el gasto público, y es del acto de la aprobación de dicha ley de la cual dependerá el nacimiento de las obligaciones de los contribuyentes para un ejercicio fiscal (Curiel, 2011:49). Dicha ley se trata de manera más amplia en el siguiente apartado.

Este acto jurídico tiene plena validez ya que se da con la aprobación del Congreso de la Unión, además de ser el documento en el cual se establecen todos los elementos necesarios para llevar a cabo la cuestión tributaria del país. Si un elemento no se señalara dentro de dicha ley, el Estado está incapacitado de cobrar alguna contribución ya que se afectaría directamente el principio de legalidad.

### **3.1.3.8 Del Principio de Capacidad Contributiva**

La capacidad es el elemento esencial de la personalidad jurídica, por lo que una persona puede ejercer sus derechos y obligaciones por sí misma. El principio de capacidad contributiva representa la aptitud que tiene una persona física o moral, para afrontar la carga tributaria y constituye el límite material respecto a la norma tributaria (Curiel, 2011:60).

Este concepto es determinante para la obligación tributaria, ya que si un individuo no posee capacidad para afrontar las obligaciones fiscales estará incapacitado para cumplirlas. Por lo mismo, dicho principio asegura que la capacidad tributaria de una persona se deriva de la capacidad económica que tiene y está medida en torno a sus ingresos y patrimonio.

### 3.2 El Código Fiscal de la Federación

Actualmente la política tributaria es el mecanismo más fuerte con el cual el Estado influye en la asignación de recurso y distribución del ingreso y la riqueza. La estructura tributaria institucionalmente se divide en los ámbitos administrativo, legal y contable. Es por ello la necesidad de la existencia de un documento que contenga las disposiciones legales en materia fiscal. (Ayala, 2001:234).

La ley en materia fiscal es un acto emanado del Poder Legislativo en el cual va a crear las situaciones jurídicas correspondientes al aspecto tributario, así como el carácter declarativo de las contribuciones hacia el Estado por parte de los causantes de dicha obligación fiscal (Rodríguez, 2010:35).

El Código Fiscal de la Federación (CFF) fue decretado por el Congreso de la Unión, entrando en vigor a partir del 31 de diciembre de 1981. Se tiene como antecedente directo el Código Fiscal de 1938.

Este documento tiene por objeto el cumplimiento de las obligaciones de las personas físicas y morales a contribuir con los gastos públicos conforme a las leyes fiscales, por conceptos como el pago de impuestos, aportaciones, contribuciones y derechos. Establece también, que el pago de las contribuciones se actualizara en el tiempo, por lo general cada ejercicio fiscal y el pago o monte será hecho en moneda nacional (Ayala, 2001:234).

El Código Fiscal de la Federación es la legislación dentro del sistema jurídico mexicano que marca los lineamientos y establece los puntos para la tributación en México.

De dicho código se derivan leyes reglamentarias de los distintos tributos y de los actos del derecho fiscal generando consecuencias jurídicas (Ayala, 2001:235). El organismo encargado de llevar a cabo las resoluciones en materia fiscal es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TSJFA).

Los principales puntos contenidos en el Código Fiscal de la Federación, de modo general son los siguientes:

- Las disposiciones generales en materia fiscal.
- Los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- Las facultades de las autoridades fiscales.
- Infracciones, delitos y sanciones fiscales.
- Los procedimientos administrativos en materia fiscal.

Dentro de los preceptos más importantes contenidos en términos de materia tributaria dentro de dicho código, se destacan los siguientes:

- I) Los Sujetos del impuesto. Se da la definición tanto de las personas físicas y morales, las cuales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales correspondientes.
- II) Se menciona la clasificación y definición de las contribuciones que son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los aprovechamientos y productos.

Claramente se observa el establecimiento legal de los sujetos de las obligaciones, así como la definición de los diferentes tributos.

Dentro del Código Fiscal, un artículo que representa las facultades del presidente, comentadas previamente, es el artículo 39, donde se señala, que el Ejecutivo podrá condonar o pagar el plazo de las contribuciones, en los casos que se haya afectado o se encuentre en situación crítica una región del país o una actividad en particular. Dentro del mismo artículo también se señala que el Ejecutivo dará facilidades al cumplimiento de las obligaciones y concederá subsidios o estímulos fiscales cuando lo considere necesario. Esto va íntimamente ligado a lo visto en el orden de supremacía o jerarquía jurídica, ya que la facultad del Ejecutivo esta previamente establecido dentro de la Constitución y contemplada también dentro del propio Código Fiscal.

Las leyes tributarias como todas las demás leyes, constan de dos partes: la orgánica y la transitoria. La parte orgánica es aquella en la que se desarrolla la regulación jurídica de la materia y la cual contiene los preceptos declarativos y ejecutivos mencionados anteriormente. Por su lado, la parte transitoria es aquella conocida como intertemporal, ya que contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación o en las modificaciones a la ley vigente correspondiente. (Rodríguez, 2010:36).

### **3.3 La Ley de Ingresos de la Federación**

En materia tributaria, el marco normativo está basado en la Constitución y en la Ley de Ingresos de la Federación. Dicha ley es importante ya que es la que ajusta los objetivos y criterios generales del presupuesto anual del gobierno, conteniendo los impuestos para el ejercicio fiscal, así como sus leyes particulares. (Ayala, 2001:219).

Así mismo dicha ley es la que regula los recursos financieros que dispondrá anualmente la Federación y su principal objetivo es relacionar las demás leyes relativas en materia fiscal.

La Ley de Ingresos de la Federación contiene lo referente a las estimaciones de los ingresos que se obtendrá el Estado durante el ejercicio fiscal por concepto de impuestos, aportaciones a la seguridad social, contribuciones, derechos, productos, aprovechamientos y otros, así como los relacionados con el endeudamiento externo e interno del sector público. Se somete a consideración y aprobación por parte del Congreso de la Unión y cuando es aprobada se decreta oficialmente como la “Ley de Ingresos de la Federación” para determinado año o ejercicio fiscal. (Caballero, 2006:152).

A lo largo de los años, dicha ley ha tenido un proceso de cambios, para poder acoplarse a los criterios y tratar de resolver los objetivos de política económica requeridos en el país año con año. Además es una ley temporal, ya que tiene vigor durante el ejercicio fiscal o año en curso para la cual fue aprobada y se deroga en el momento que empieza un nuevo año (Ayala, 2011:236).

Tiene una fecha límite para poder ser entregada la propuesta de iniciativa de ley por parte del Poder Ejecutivo hacia el Congreso de la Unión, dicha fecha es el 15 de noviembre del año anterior al ejercicio fiscal para la cual será promovida, esto para efectos de aprobación y revisión por parte del Poder Legislativo. La Ley de Ingresos de la Federación mantiene una relación directa con otro documento importante que son los Criterios Generales de Política Económica, ya que son los estatutos de política económica que se pondrán en práctica en el país para un año determinado. Dicho documento se elabora también anualmente. Este periodo es conocido como el límite temporal de la ley fiscal, y es el tiempo en el cual se encuentra en vigor dicha ley.

La ejecución de la Ley de Ingresos se refiere a las disposiciones jurídicas que prevén a que autoridades corresponden las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de impuestos (Carrasco, 2009:57).

Dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012 los puntos más importantes fueron los siguientes:

**Artículo 1.** *“En el ejercicio fiscal, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:”.*

Dentro del artículo 1º de la ley de ingresos, se establecen los renglones correspondientes a los preceptos que recibirá el Estado por parte de los contribuyentes. Este artículo es de gran importancia, ya que es en él donde se establecerán los tributos del ejercicio fiscal correspondiente y será la base para la creación del presupuesto de egresos de la Federación.

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

CONCEPTO	Millones de pesos
<b>A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL</b>	<b>2,313,614.2</b>
<b>I. Impuestos:</b>	<b>1,466,179.6</b>
1. Impuesto sobre la renta.	747,986.1
2. Impuesto empresarial a tasa única.	50,737.5
3. Impuesto al valor agregado.	556,234.1
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	48,022.2
a. Gasolinas, diesel para combustión automotriz:	-28,181.5
i) Artículo 2o.-A, fracción I.	-51,268.9
ii) Artículo 2o.-A, fracción II.	25,087.4
b. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	29,003.3
i) Bebidas alcohólicas.	5,489.7
ii) Cervezas y bebidas refrescantes.	23,513.6
c. Tabacos labrados.	33,055.7
d. Juegos con apuestas y sorteos.	2,594.8
e. Redes públicas de telecomunicaciones.	7,465.5
f. Bebidas energizantes.	84.4
5. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,088.0
6. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
7. Impuesto a los rendimientos petroleros.	1,517.7
8. Impuestos al comercio exterior:	27,259.3
a. A la importación.	27,259.3
b. A la exportación.	0.0
9. Impuesto a los depósitos en efectivo.	3,881.9
10. Accesorios.	27,452.8

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012.

En este apartado se observan los Impuestos para el ejercicio fiscal de 2012, así como las cantidades estimadas que se pretende recaudar por cada tributo. Los impuestos más importantes como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo son el ISR y el IVA.

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

<b>II. Contribuciones de mejoras:</b>	<b>23.0</b>
Contribución de mejoras por obras públicas de Infraestructura hidráulica.	23.0
<b>III. Derechos:</b>	<b>789,105.9</b>
<b>1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:</b>	<b>4,817.2</b>
a. Secretaría de Gobernación.	41.6
b. Secretaría de Relaciones Exteriores.	2,683.1
c. Secretaría de la Defensa Nacional.	0.0
d. Secretaría de Marina.	0.0
e. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	156.7
f. Secretaría de la Función Pública.	6.5
g. Secretaría de Energía.	168.6
h. Secretaría de Economía.	57.1
i. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	30.3
j. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	896.8
k. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	52.3
l. Secretaría de Educación Pública.	610.3
m. Secretaría de Salud.	13.0
n. Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	1.7
ñ. Secretaría de la Reforma Agraria.	67.5
o. Secretaría de Turismo.	0.8
p. Secretaría de Seguridad Pública.	30.9
<b>2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:</b>	<b>16,232.8</b>
a. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.5
b. Secretaría de la Función Pública.	0.0
c. Secretaría de Economía.	2,798.1
d. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	6,620.9
e. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	6,748.8
f. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	64.5
g. Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.0
<b>3. Derechos a los hidrocarburos:</b>	<b>768,055.9</b>
a. Derecho ordinario sobre hidrocarburos.	656,101.4
b. Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.	94,755.6
c. Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.	1,533.0
d. Derecho para la Investigación científica y tecnológica en materia de energía.	6,497.1
e. Derecho para la fiscalización petrolera.	31.6
f. Derecho sobre extracción de hidrocarburos.	3,028.5
g. Derecho especial sobre hidrocarburos.	4,397.9
h. Derecho adicional sobre hidrocarburos.	1,409.8
i. Derecho para regular y supervisar la exploración y explotación de hidrocarburos.	301.0

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012.

En esta imagen se hace referencia a las contribuciones y derechos de cada una de las Secretarías de Estado, así como aprovechamientos de bienes del dominio público y los derechos a los hidrocarburos.

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

<b>IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.</b>	<b>1,120.3</b>
<b>V. Productos:</b>	<b>3,850.3</b>
1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	3.3
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:	3,847.0
a. Explotación de tierras y aguas.	0.0
b. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	1.4
c. Enajenación de bienes:	1,188.7
I) Muebles.	1,120.4
II) Inmuebles.	68.3
d. Intereses de valores, créditos y bonos.	2,204.7
e. Utilidades:	452.1
I) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
II) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	0.0
III) De Pronósticos para la Asistencia Pública.	450.8
IV) Otras.	1.3
f. Otros.	0.1
<b>VI. Aprovechamientos:</b>	<b>53,335.1</b>
1. Multas.	1,361.8
2. Indemnizaciones.	1,573.9
3. Reintegros:	103.5
a. Sosténimiento de las Escuelas Artículo 123.	0.0
b. Servicio de Vigilancia Forestal.	0.1
c. Otros.	103.4
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	309.1
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.0
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	515.3
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	772.6
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012.

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

14.	Aportaciones de contratistas de obras públicas.	4.6
15.	Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	0.5
a.	Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.0
b.	De las reservas nacionales forestales.	0.0
c.	Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	0.0
d.	Otros conceptos.	0.5
16.	Cuotas Compensatorias.	88.6
17.	Hospitales Militares.	0.0
18.	Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.0
19.	Recuperaciones de capital:	22.0
a.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de Entidades Federativas y empresas públicas.	17.2
b.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	4.8
c.	Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
d.	Desincorporaciones.	0.0
e.	Otros.	0.0
20.	Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	0.0
21.	Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	0.0
22.	No comprendidos en los Incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
23.	Otros:	48,583.2
a.	Remanente de operación del Banco de México.	0.0
b.	Utilidades por Recompra de Deuda.	0.0
c.	Rendimiento mínimo garantizado.	0.0
d.	Otros.	48,583.2

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012.

En estos dos cuadros se hace referencia a las contribuciones de ejercicios fiscales previos, que corresponde a adeudos fiscales, así como los conceptos de productos y aprovechamientos. Los productos que mayores ingresos generan son por concepto de intereses de créditos, valores y bonos. Por su parte los aprovechamientos más significativos son los renglones de multas e indemnizaciones, así como por el concepto de otros.

<b>B.</b>	<b>INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS</b>	<b>996,435.1</b>
I.	Ingresos de organismos y empresas:	805,024.2
1.	Ingresos propios de organismos y empresas:	805,024.2
a.	Petróleos Mexicanos.	428,877.3
b.	Comisión Federal de Electricidad.	307,957.5
c.	Instituto Mexicano del Seguro Social.	29,454.5
d.	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	38,734.9
2.	Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0

<b>II. Aportaciones de seguridad social:</b>	<b>191,410.9</b>
1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	191,410.9
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.	0.0
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
<b>C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS</b>	<b>396,872.9</b>
<b>I. Endeudamiento neto del Gobierno Federal:</b>	<b>413,780.1</b>
1. Interno.	413,780.1
2. Externo.	0.0
<b>II. Otros financiamientos:</b>	<b>27,986.4</b>
1. Diferimiento de pagos.	27,986.4
2. Otros.	0.0
<b>III. Déficit de organismos y empresas de control directo.</b>	<b>-44,893.6</b>
<b>TOTAL</b>	<b>3,706,922.2</b>

Fuente: Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012.

En este cuadro se mencionan los ingresos provenientes de organismos y empresas, principalmente PEMEX, CFE, IMSS e ISSSTE, así como de las aportaciones de seguridad social y como último concepto se tiene lo referente a los ingresos derivados de financiamiento, es decir lo referente a la deuda pública tanto interna como externa, así como otro tipo de financiamientos como el diferimiento de pagos y los déficits contemplados dentro de los organismos y empresas. Se ve claramente en dicho cuadro la importancia de PEMEX para los ingresos del sector público.

Un aspecto importante y a considerar, es que es necesario que primero se apruebe la Ley de Ingresos, para que después de apruebe el Presupuesto de Egresos de la Federación para tener finanzas públicas sanas, ya que al saber cuánto se va a recibir de ingresos, se planea y se hacen los presupuestos para llevar a cabo un gasto público eficaz y eficiente.

El periodo de vigencia de la ley fiscal, se establece dentro del artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, donde se establece que las leyes fiscales, así como sus reglamentos y demás disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación dentro del Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior (Rodríguez, 2010:39).

### 3.4 Principales Leyes Tributarias

En el último orden jerárquico jurídico, se encuentran las leyes secundarias o leyes específicas en materia tributaria. Dichas leyes son las que establecen las características específicas para cada gravamen, además de que la mayoría está acompañada de su reglamento especial.

Las leyes tributarias más importantes son las siguientes:

- *Ley del Impuesto sobre la Renta.*
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado.*
- *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.*
- *Ley del Impuesto a Depósitos en Efectivo.*
- *Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.*
- *Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.*
- *Ley de Comercio Exterior.*
- *Ley Aduanera.*
- *Ley de Coordinación Fiscal.*

Dentro de cada ley se encuentran los puntos específicos para cada gravamen, así como las consideraciones necesarias de los sujetos a los que van dirigidos, los objetos, así como las cuotas que deberán de ser pagadas. En el siguiente capítulo se desarrollará a fondo la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que es el tema principal del presente trabajo, en donde se revisará su contenido y sus implicaciones económicas y jurídicas en torno a dicho impuesto.

### **3.5 Federalismo Fiscal**

De acuerdo a lo establecido dentro del Artículo 40 Constitucional, los Estados Unidos Mexicanos se constituyen como una república representativa, democrática y federal.

Partiendo de lo dispuesto dentro de la Constitución, se cuentan con tres niveles de gobierno, los cuales son: federal, estatal y municipal. Al contar con tres niveles de autoridad, se dispuso establecer funciones y obligaciones propias para cada nivel, así como el orden jerárquico está supeditado a lo dictado por el gobierno federal, pero reconociendo la soberanía de los gobiernos estatales y a su vez de los municipios. Esto se ve reflejado en las facultades con las que cuenta el gobierno federal, ya que será el ámbito encargado a las cuestiones que afecten los intereses generales del país, así como de las entidades federativas.

Un punto importante dentro de la cuestión de decisiones, es lo que contempla la Constitución en el artículo 124, “*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados*”, donde se ve reflejada la división de competencia entre Federación y entidades federativas.

En materia tributaria, a lo largo del tiempo se fue modificando y relegando las facultades entre Federación y entidades federativas, y es a partir de lo establecido dentro de la Constitución de 1917 donde la cuestión tributario paso a parte de competencia exclusiva del gobierno federal. Esto debido, a que era

importante conocer y definir la cuestión de ingresos en cada orden de gobierno, así como determinar que tributos serían cobrados en cada nivel.

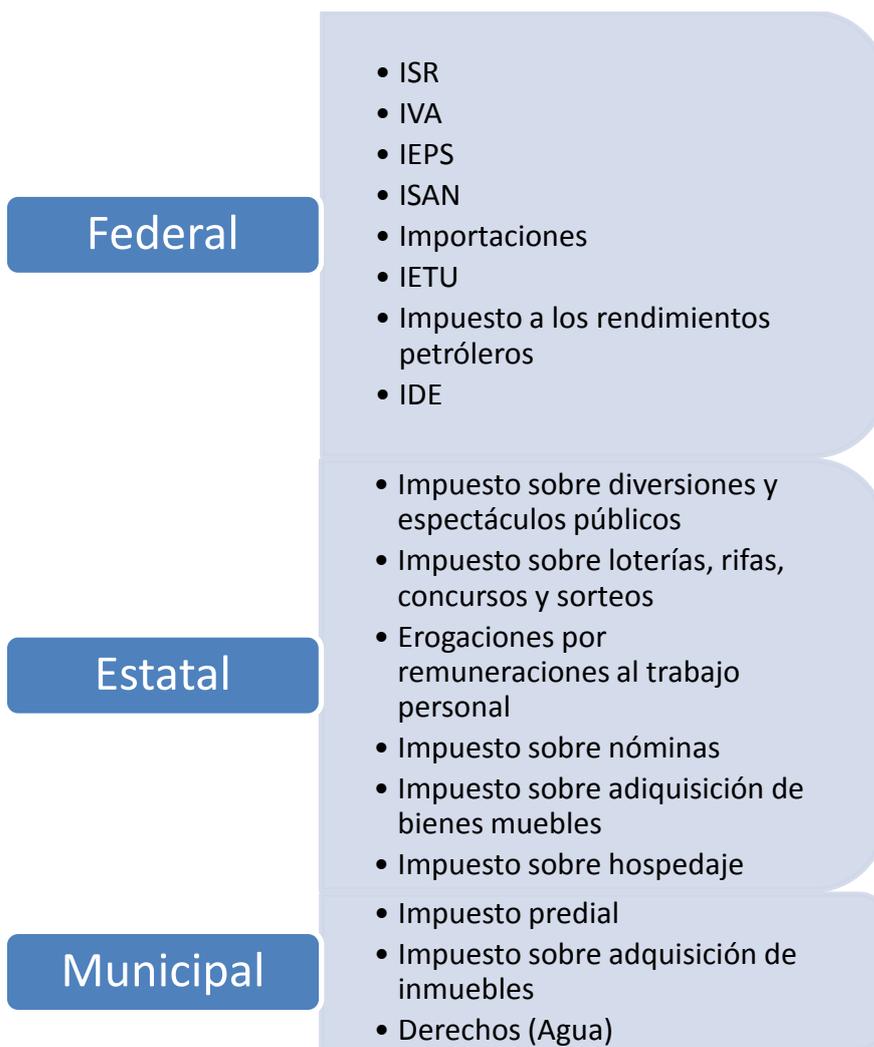
En materia tributaria la cuestión de actividades y funciones entre los diferentes niveles de gobierno es un punto elemental, ya que se estableció una coordinación fiscal a partir de 1973, donde los estados aceptaron coordinarse para efectos de tributos. En el año de 1980 se crea la Ley de Coordinación Fiscal, en donde se establece un sistema único de participaciones globales calculadas sobre el total de los ingresos de la Federación por conceptos de impuestos. (Tello, 2003:111). El impacto que trajo consigo la Ley de Coordinación Fiscal es el convenio o pacto entre el gobierno federal, con el que se concede autoridad al gobierno federal para el cobro y administración de los tributos por parte de los gobierno estatales a cambio de recibir una parte del total de ingresos. Fue en este punto donde se una coincidencia tributaria entre los diferentes niveles de gobierno.

En la actualidad la mayoría de los tributos son exclusivos de la Federación, ya que los gobiernos estatales renuncian al cobro de los tributos de acuerdo a lo establecido dentro de la Ley de Coordinación Fiscal.

El tema del federalismo fiscal es un tema polémico, ya que se sacrifican varios aspectos por el mantenimiento de una armonía en materia fiscal, además de la coincidencia tributaria y con el establecimiento de participaciones y aportaciones en los diversos fondos de apoyo para las entidades federativas. El federalismo fiscal, ayuda por su parte a fortalecer al Estado mexicano ya que comparte funciones y mejora las condiciones en cuestión tributaria.

Dentro de cualquier sistema hacendario actual, la distribución de las fuentes de ingreso y responsabilidades es un aspecto fundamental y de gran importancia en la organización de cualquier estructura tributaria.

Los impuestos recaudados por nivel de gobierno se distribuyen de la siguiente forma:



Fuente: Elaboración propia

### 3.5.1 Participaciones

Como se mencionó previamente, la coordinación entre la Federación y los gobiernos estatales en materia fiscal, se encuentra estipulado dentro de la Ley de Coordinación Fiscal, la cual entro en vigor en 1980.

Dicha coordinación fiscal en México se basa en el sistema de participaciones como un método de distribución de ingresos, donde el gobierno federal es el encargado de la recaudación de los impuestos y las entidades federativas recibirán una parte del total recaudado, ya que los estados suspenden el cobro de dichos tributos (Astudillo, 2009:75).

Las participaciones son transferencias no condicionadas, es decir, que los recursos que se transfieren hacia las entidades federativas no llevan un fin o una etiqueta específica y en los cuales, el gobierno federal no establece

restricciones a los gobiernos estatales sobre el tipo de gasto a los que se aplicaran dichos recursos. Se encuentran establecidas dentro del Ramo 28 del Presupuesto de Egresos de la Federación.

A partir de 1980, se estableció el Sistema Nacional de Coordinación, con lo que se determinó que participaran todos los impuestos federales, y así determinación el monto y la entrega de las participaciones correspondientes hacia los gobiernos estatales (Astudillo, 2009:76).

El principal apartado de las participaciones se encuentra determinado dentro del Fondo General de Participaciones (FGP), el cual tiene un carácter compensatorio. Su composición está determinada por el 20% de la recaudación federal participable. A su vez, la recaudación federal participable es el monto sobre el cual se distribuyen las participaciones hacia los gobiernos estatales. Su cálculo se efectúa mensualmente y los datos de los ingresos del gobierno federal se publican dentro de la cuenta de la hacienda pública federal. (Astudillo, 2009:78).

Las participaciones corresponden a un elemento fundamental dentro del federalismo fiscal, ya que es la distribución entre los niveles de gobierno, sin estar especificados en que se van a gastar dichos recursos, además de que el cálculo del monto se hace conforme a los ingresos que va obteniendo el gobierno federal a través del cobro de impuestos.

La distribución de las participaciones hacia las entidades federativas se lleva cabo de la siguiente manera:

- 5.17% por población.
- 45.17% por resarcimiento. Esto en función del crecimiento que experimenten los impuestos en la entidad.
- 9.66% por criterio redistributivo. Se reparte en proporción inversa a los dos criterios previos.

Otro punto importante dentro de las participaciones, es el que se establece hacia los municipios y esta contenido dentro del Fondo de Fomento Municipal. Esta distribución se realiza directamente por la Federación hacia los municipios mediante la aplicación de un coeficiente de participación en el que se considera la recaudación local de predial y derechos de agua en el municipio correspondiente. El monto del fondo municipal corresponde al 1% de la recaudación federal participable. (Astudillo, 2009:84).

Los puntos generales de las participaciones a manera de conclusión son los siguientes:

- Su monto y distribución está fijado por la ley de coordinación fiscal.
- Respaldan la autonomía y responsabilidad de las entidades federativas.

- Son ingresos que se distribuyen en efectivo y sin condicionamiento alguno.
- No podrán ser objeto de deducción o retención, a excepción del pago de deuda.
- Son recursos inembargables y no pueden ir etiquetados a un fin específico.

### 3.5.2 Aportaciones

Las aportaciones federales son transferencias condicionadas por la Federación que se entregan a las entidades federativas y a los municipios para un fin específico correspondiente. Estas corresponden al Ramo 33 del Presupuesto de Egresos de la Federación.

Las aportaciones se encuentran divididas de la siguiente manera:

- I. Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal (FAEB).*
- II. Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud (FASSA).*
- III. Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social (FAIS).*
- IV. Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal (FORTAMUNDF).*
- V. Fondo de Aportaciones Múltiples (FAM).*
- VI. Fondo de Aportación para la Educación Tecnológica y de Adultos (FAETA).*
- VII. Fondo de Aportación para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal (FASPEDF).*
- VIII. Fondo de Aportación para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas (FAFEF).*

- *Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal (FAEB).*

Este fondo está determinado para el registro de escuelas de educación básica y normal, además su monto depende del número de escuelas y de personal correspondiente de cada entidad federativa.

- *Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud (FASSA).*

Estos recursos están destinados para los programas de salud y su monto será determinado a partir del inventario de infraestructura médica y de la plantilla de médicos de cada entidad federativa. También se toman en cuenta índices de mortalidad y natalidad.

- *Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social (FAIS).*

Este fondo corresponde a la infraestructura estatal y municipal, en el cual los estados tienen que mantener el financiamiento de obras y acciones para el bienestar social en zonas que se encuentren en rezago y pobreza. Su monto se determina a partir de los niveles de pobreza extrema.

- *Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal (FORTAMUNDF).*

Estos recursos van destinados a las delegaciones del Distrito Federal y su fin es el cumplimiento de las obligaciones financieras, el pago de derechos y la atención de las necesidades de la población. Su monto se determina a través del criterio de población residente y población flotante.

- *Fondo de Aportaciones Múltiples (FAM).*

Dicho fondo está destinado por medio del Sistema Nacional para el Desarrollo Integral de la Familia, y va enfocado al otorgamiento de desayunos, apoyos alimentarios y asistencia social a la población en condiciones de pobreza. Se determina por el 0.814% de la recaudación federal participable.

- *Fondo de Aportación para la Educación Tecnológica y de Adultos (FAETA).*

Este fondo va destinado a los recursos económicos complementarios en educación tecnológica y para la educación de adultos. Su monto se determina de acuerdo al número de planteles y de personal en cada entidad federativa.

- *Fondo de Aportación para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal (FASPEDF).*

Los recursos de dicho fondo se utilizan para el entrenamiento, selección, evaluación y formación del cuerpo de seguridad pública y de los agentes del ministerio público. Así mismo los recursos incluyen el mantenimiento y construcción de instalaciones relacionadas con la seguridad pública y la justicia. Su monto se determina a través de los criterios del Consejo Nacional de Seguridad Pública considerando el número de habitantes, el índice de ocupación penitenciaria y la implementación de programas para la prevención del delito.

- *Fondo de Aportación para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas (FAFEF).*

Dicho fondo se creó por la Cámara de Diputados a partir del ejercicio fiscal del año 2000. Sus recursos van destinados al saneamiento financiero y de

inversión en infraestructura de las entidades federativas. Su monto se determina a través del 1.40% de la recaudación federal participable.

Las principales características de las aportaciones son las siguientes:

- En la mayoría de los casos su monto y distribución se encuentra fijado por la ley.
- Da un mayor control de presiones presupuestales.
- Se hacen distintas formulas de acuerdo a las necesidades de cada entidad federativa.
- Ayudan al fortalecimiento de las entidades y de los municipios.
- Son recursos inembargables y no se pueden gravar.
- La administración y ejercicio queda exclusivamente a cargo de los gobiernos estatales y de los municipios.

Los aspectos más relevantes a modo de conclusiones generales dentro del federalismo fiscal son los siguientes (Tello, 2003:77):

- Que los tres niveles de gobierno cuenten con fragilidad fiscal y se tenga una insuficiencia de recursos.
- La alta dependencia por parte de las entidades federativas hacia la Federación en la obtención de recursos.
- Las entidades federativas y los municipios tengan muy poca fuerza de tributación.
- Se pierda la certeza jurídica dentro de los gobiernos estatales y de los municipios, ya que dependen de lo establecido por la Federación.

### **3.6 Anexo de Artículos Constitucionales, Código Fiscal y Ley de Ingresos de la Federación**

#### **3.6.1 Artículos Constitucionales**

Los principales artículos que emanan de la Constitución en materia impositiva y que hacen referencia legal obligada en dicha materia son los siguientes:

**Artículo 26º.** *“A) El Estado organizara un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación”.*

Este artículo hace referencia a la organización de la economía por parte del Estado y de la planeación del desarrollo nacional.

**Artículo 28º.** *“En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria”.*

Señala que no habrá exenciones de impuestos dentro del territorio nacional.

**Artículo 31º.** *“Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV) Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Este artículo es considerado el más importante, ya que esta expresado la obligación de la contribución, es decir, el pago de impuestos.

**Artículo 65º.** *“El Congreso se reunirá a partir del 1º de septiembre de cada año, para celebrar un primer periodo de sesiones ordinarias y a partir del 1º de febrero de cada año para celebrar un segundo periodo de sesiones ordinarias.*

*En ambos Períodos de Sesiones el Congreso se ocupara del estudio, discusión y votación de las Iniciativas de Ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a esta Constitución”.*

Dicho artículo hace referencia a la discusión y aprobación de las iniciativas de ley, y en materia tributaria la más importante es la Ley de Ingresos de la Federación.

**Artículo 73º.** *“El Congreso tiene facultad:*

*VII) Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.*

*IX) Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.*

*XXIX) Para establecer contribuciones:*

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

- e) *Aguamiel y productos de su fermentación.,*
- f) *Explotación forestal.*
- g) *Producción y consumo de cerveza.*

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

Este artículo nos hace referencia a las facultades que el Congreso para establecer contribuciones a productos específicos y hace el reconocimiento de la ley secundaria para regular dichos ingresos, la cual en este caso es la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como hace énfasis a la coordinación fiscal existente entre los diferentes ámbitos de gobierno.

**Artículo 74º.** *“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

*IV) Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.*

*El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre”.*

Este artículo es muy importante ya que en él se determina la temporalidad de presentación de la iniciativa de la Ley de Ingresos para revisión, discusión y aprobación por parte de la Cámara de Diputados.

**Artículo 90º.** *“La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación”.*

Este artículo dispone de la organización de la administración pública federal, así como de las funciones de las Secretarías de Estado, que en el tema de materia impositiva estará a cargo de la SHCP.

Dentro del **Artículo 115°** *“Los Estados adoptaran, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes: IV) Los Municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso”.*

**Artículo 117°.** *“Los Estados no pueden, en ningún caso:*

*V) Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.*

*VI) Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectuó por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe mercancía.*

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

*IX) Gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice”.*

En este artículo se expresa claramente que no podrá existir el gravamen al comercio interior, así como la alteración de cuotas de impuestos conforme a lo establecido por el gobierno federal.

**Artículo 118°.** *“Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:*

*I) Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones”:*

En este artículo se expresa la prohibición a las entidades federativas de imponer algún gravamen al comercio exterior de mercancías, ya sea de importaciones o de exportaciones.

**Artículo 131°.** *“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como de reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de*

*seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación puede establecer, ni dictar, en el Distrito Federal los impuestos y las leyes que se expresan en las fracciones VI y VII del artículo 117”:*

Por último, este artículo dicta la facultad exclusiva de los gravámenes a la Federación a fin de evitar el problema de la múltiple tributación dentro del territorio nacional.

### **3.6.2 Código Fiscal**

El Código Fiscal de la Federación está dividido de la siguiente forma:

- **TÍTULO I “DISPOSICIONES GENERALES”**

*Capítulo I*

*Capítulo II De los medios electrónicos*

- **TÍTULO II “DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES”**

*Capítulo Único*

- **TÍTULO III “DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES”**

*Capítulo Único*

- **TÍTULO IV “DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES”**

*Capítulo I De las infracciones*

*Capítulo II De los delitos fiscales*

- **TÍTULO V “DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS”**

*Capítulo I Del recurso administrativo*

Sección I Del recurso de revocación

Sección II De la impugnación de las notificaciones

Sección III Del trámite y resolución del recurso

*Capítulo II De las notificaciones y la garantía del interés fiscal*

*Capítulo III Del procedimiento administrativo de ejecución*

Sección I Disposiciones generales

Sección II Del embargo

Sección III De la intervención

Sección IV Del remate

- **TÍTULO VI “DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEROGADO”**

- **ARTÍCULOS DEROGADOS**

Dentro de los preceptos más importantes contenidos en términos de materia tributaria dentro de dicho código, se destacan los siguientes:

*Sujetos del Impuesto*

**Artículo 1.** *“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante les podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”*

*Clasificación de las Contribuciones y Definiciones*

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

- I) *Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.*
- II) *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III) *Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*

- IV) *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos descentrados que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

*Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.*

*Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones que se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1”.*

**Artículo 3.** *“Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*

*Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.*

*Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.*

*Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.*

Claramente se observa el establecimiento legal de los sujetos de las obligaciones, así como la definición de los diferentes tributos.

### 3.6.3 Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación 2012 estuvo compuesta de la siguiente forma:

#### **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2012**

- *Capítulo I “De los Ingresos y el Endeudamiento”*
- *Capítulo II “De las Obligaciones de Petróleos Mexicanos”*
- *Capítulo III “De las Facilidades Administrativas y Beneficios Fiscales”*
- *Capítulo IV “De la Información, la Transparencia, la Evaluación de la Eficiencia Recaudatoria, la Fiscalización y el Endeudamiento”*
- *Transitorios*

**Artículo 6.** *“El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, queda autorizado para fijar o modificar las compensaciones que deban cubrir los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, por los bienes federales aportados o asignados a los mismos para su explotación o en relación con el monto de los productos o ingresos brutos que perciben”. En este artículo se ve la capacidad que tiene el Ejecutivo para fijar o modificar las compensación de los ingresos de los organismos y empresas públicas.*

**Artículo 7.** *“Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios estarán obligados al pago de contribuciones y sus accesorios de productos y de aprovechamientos, excepto el impuesto sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones que los establecen y con las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además, estarán a lo siguiente:”. Nuevamente, se ve en dicho artículo la obligación de PEMEX de contribuir a los ingresos públicos de la Federación y los cuales representan alrededor del 33%.*

**Artículo 10.** *“El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, queda autorizado para fijar o modificar los aprovechamientos que se cobrarán en el ejercicio fiscal de 2012, incluso por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación o por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones de derecho público por los que se establecen derechos o que por*

*cualquier causa legal no se paguen”*. En dicho artículo se concibe la capacidad del Poder Ejecutivo para modificar o fijar aprovechamientos, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la enajenación de funciones de derecho público.

**Artículo 12.** *“Los ingresos que se recauden por parte de las dependencias de la Administración Pública Federal o sus órganos administrativos desconcentrados por los diversos conceptos que establece esta Ley deberán concentrarse en la Tesorería de la Federación al día hábil siguiente al de su recepción y deberán reflejarse, cualquiera que sea su naturaleza, tanto en los registros de la propia Tesorería como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal”*: Este artículo menciona la importancia del tiempo en la recaudación, así como la necesidad de concentrar los recursos provenientes de las dependencias y que tienen que estar registrados en la Hacienda Pública Federal.

**Artículo 21.** *“Para los efectos de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única se estará a lo siguiente:”*. En dicho artículo se contempla lo relacionado con el ISR y el IETU a lo que dispongan las leyes especiales de cada impuesto, así como lo que se disponga en el Código Fiscal de la Federación correspondiente a estos impuestos.

**Artículo 22.** *“El Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, incluirá en los Informes Trimestrales Sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública a que se refiere el artículo 107, fracción I de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la información relativo a los requerimientos financieros y disponibilidades de la Administración Públicas Centralizado, de los órganos autónomos, del sector público federal y del sector público federal consolidado, incluyendo a las entidades paraestatales contempladas en los Tomos V y VI del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012, así como las disponibilidades de los fondos y fideicomisos sin estructura orgánica”*. Este artículo contempla la obligación por parte del Estado de proporcionar información relacionada con los ingresos, así como del avance de contribuyentes y planes de recaudación. En los últimos años este tipo planes de acceso a la información ha hecho más clara la situación de las finanzas públicas, a fin de evitar la corrupción y tener un mejor manejo de los ingresos públicos.

# **CAPÍTULO CUARTO. “EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO”**

A lo largo del presente trabajo se ha desarrollado la evolución histórica de los impuestos, así como la estructura tributaria que actualmente se encuentra vigente en nuestro país. En este último capítulo se analizara de forma mejor detallada la composición y los elementos más significativos del impuesto sobre la renta (ISR).

Así mismo se efectuara un análisis del marco normativo del impuesto sobre la renta y la participación que tiene dicho impuesto dentro de las finanzas públicas de México.

#### **4.1 Antecedentes y Evolución Histórica en México**

Primeramente se debe de definir lo que se entiende como “Renta”. La renta comúnmente tiene como definición “*al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo*” (Flores, 1982:431). Para términos tributarios se contempla a la renta como la percepción de ingresos totales sin deducción alguna.

A nivel mundial, los primeros antecedentes del impuesto sobre la renta se dieron en Inglaterra. Su principal motivo de creación, como sucedió con otros impuestos, fue para solventar los gastos provocados por las guerras napoleónicas, ya que los tributos existentes en ese tiempo como los derechos aduanales y los gravámenes a ciertas mercancías eran insuficientes para cubrir con las necesidades del gobierno. Fue en el año de 1798 con la “*Aid and Contribution Act*” con lo que se crea el impuesto sobre la renta, también conocido como el de la “*Triple Tributación*”, ya que se calculaba sobre una relación entre consumo y renta de cada contribuyente. El creador de dicho impuesto fue el primer ministro William Pitt (Carrasco, 2009:370).

Posteriormente el impuesto fue abrogado, pero para el año de 1803 al reanudarse el conflicto de la guerra napoleónica, se restableció hasta que terminara la guerra. Estos cambios dentro de las cuestiones fiscales se dieron a partir de los ideales alcanzados por la revolución francesa, ya que se empezaron a cobrar mayores impuestos directos, considerados de mayor justicia gravar a los rendimientos producidos por el capital y por las actividades del hombre para hacer frente a las necesidades del gobierno. (Anguiano, 1968:159).

Para el caso de México, el primer antecedente histórico referente surge en el año de 1815, dentro de los “*Sentimientos de la Nación*” donde se contempla que cada individuo tenía que pagar un 5% de sus ganancias. Se entiende que se trataba de un impuesto directo al ingreso, lo que demuestra las primeras nociones del gravamen.

A lo largo de los años la composición y la clasificación del impuesto sobre la renta en México, ha tenido diversas modificaciones, esto relacionado con la publicación de nuevas leyes referentes a la materia. Por lo cual, se hará referencia a los antecedentes legislativos respecto al impuesto sobre la renta.

#### **4.1.1 Antecedentes Legislativos**

El análisis del ISR en México es un tema muy importante, ya que aunque no haya tantas legislaciones al respecto se debe de entender el punto fundamental, de que nada se genera de manera espontanea. Es por ello, que con el tiempo las modificaciones y regulaciones se fueron mejorando para llevar a cabo un mejor funcionamiento del impuesto en nuestro país.

El primer intento de gravamen respecto a la riqueza se da en el año de 1921, con la *Ley del Centenario*, donde al ser un impuesto extraordinario y pagadero una sola vez, sentó las bases para una implementación definitiva (Mabarak, 2008:154). Es aquí donde se establece el sistema cedular, que consiste en agrupar a los ingresos de acuerdo con la actividad que ejercen las personas.

El segundo antecedente legislativo se da en el año de 1924 cuando se expide nuevamente el impuesto con el nombre de “*Ley del Impuesto sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de Sociedades y Empresas*”. Es en este momento cuando toma su carácter definitivo y fortaleció el agrupamiento de los ingresos de acuerdo a las actividades de los contribuyentes. Se elimino el sistema de autodeterminación del impuesto y se implemento el sistema de calificación fiscal. La calificación fiscal es la determinación final de los impuestos a cargo del contribuyente. Así mismo, se tuvieron algunas excepciones de pago como las actividades agropecuarias, empresas de la Federación, estados, municipios y aquellas personas morales que no tuvieran especulación comercial.

Las empresas contribuyentes debían de llevar a cabo un sistema de contabilidad, para tener un registro claro y poder determinar el impuesto sobre la renta. Es en este momento cuando se crean las juntas calificadores, cuyo objetivo principal era el revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes y determinar si el impuesto pagado era el correcto.

De la recaudación total, el gobierno federal se comprometió a entregar un 10% del impuesto cobrado a los gobiernos estatales y 10% a los municipios, en base a lo recaudado en su territorio.

El tercer antecedente legislativo surge en el año de 1925, donde se expide la ley que hasta la actualidad conserva su nombre “*Ley del Impuesto sobre la Renta*”. Esta ley tuvo una mayor fuerza y consistencia fiscal, ya que su objetivo era la recaudación y control de los gravámenes. Se siguió trabajando con la

agrupación por cedulas y dentro de las mismas se dividió en personas físicas y morales. Las cedulas eran las diferentes actividades tanto industriales como agrícolas que eran gravable. Esta ley presentaba injusticias fiscales de acuerdo a los preceptos de proporcionalidad y equidad, pero también se rescatan cosas positivas como el mejoramiento de la técnica legislativa y una mejor precisión de acuerdo a la determinación y pago del impuesto (Mabarak, 2008:156). Se empezó a usar una tasa progresiva para la determinación del pago del impuesto a cargo de los contribuyentes, además de una introducción de declaraciones, formas y medios de pago.

Dentro de la ley de 1925, se implemento uno de los primeros conceptos de renta, dentro de la legislación mexicana, y se definió de la siguiente manera: *“Renta es el ingreso percibido en efectivo, en valores o en crédito, que modifique el patrimonio del causante y del cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe”*. También es en este punto donde se comienza con la discusión respecto a las empresas extranjeras y a los residentes en el extranjero que son sujetos al pago del impuesto. Una conclusión importante que se da a partir de la ley de 1925 es la fuerza y el carácter de las autoridades fiscales, ya que se implementaron nuevas formas de calificar y revisar tanto la recaudación como un control mayor del impuesto.

Así mismo se doto a los contadores de fe pública en materia fiscal para llevar a cabo las calificaciones fiscales. En el año de 1939 se creó una ley paralela a la del ISR cuyo nombre fue *“Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho”* la cual tiene por objeto, el gravar a los contribuyentes del comercio, cuyos ingresos fueran superiores a 100,000 pesos, teniendo tasas del 15 al 35 %. Este impuesto se pagaba de forma independiente al ISR.

En el año de 1941 se da el cuarto antecedente legislativo. Con dicha ley se abroga la ley del ISR de 1925 y la del impuesto de la renta sobre el superprovecho de 1939. Se siguió integrando a los contribuyentes por cedulas. En 1943 se hicieron reformas a dicha ley, donde los principales puntos fueron los siguientes: se creó el impuesto sobre dividendos y se anexaron las exenciones, donde se estableció que empresas quedaban exentas del pago del ISR.

En el año de 1946 se crea la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual se encargaba de calificar las declaraciones de los causantes mayores, además de que se simplifico el sistema de pago de los causantes menores y sobretodo de contar con una mayor administración de este impuesto. En 1950, se da una reforma en la cual las actividades primarias gozaron de una reducción del pago del ISR de un 50% de lo que les correspondía pagar. (Mabarak, 2008:161).

El quinto antecedente legislativo se da en 1953 con la publicación de una nueva ley del ISR. Se ordenaron los ingresos en 9 cedulas, que posteriormente

se reducirían a 7. En este periodo se insertaron tasas complementarias, referentes a las utilidades excedentes, a los ingresos acumulados y a la educación. Esta ley fue determinante para empezar la etapa moderna de la legislación fiscal sobre la renta, ya que se conto con un consenso dentro de los contribuyentes para que se tomarán en cuenta algunas peticiones dentro del Congreso de la Unión. Surge en este punto, el concepto de anticipos, con lo que se consideraban pagos provisionales de dicho impuesto, los cuales previamente habían sido considerados anticonstitucionales, ya que era considerado violatorio de normas constitucionales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió mediante una tesis jurisprudencial, que dichos pagos no eran anticipos del impuesto sino pagos provisionales, con lo que quedo asentado dicho concepto. Así mismo, con las reformas del ISR que tuvieron lugar en los años de 1961 y 1962 se sentaron las bases en relación al impuesto con la abolición de las calificaciones fiscales y los contribuyentes adquirieron la obligación de determinación y pago del impuesto presentado en sus declaraciones fiscales.

En el año de 1964 se implementó el sexto antecedente legislativo con una nueva ley del ISR. Se acentúa la responsabilidad de los contribuyentes con las declaraciones fiscales, así como se introdujo el sistema de renta global, con la desaparición de las cédulas. Se agrupo solamente en personas físicas y personas morales. En dicha ley se abolieron las tasas complementarias y se dieron diversas modificaciones en lo referente a los montos. Se expidió un nuevo reglamento interior de la SHCP, en donde desaparecieron la Dirección General del ISR y la de los Causantes Mayores, debido a la creación de la Administración Fiscal Central, antecedente del SAT en el año de 1975. (Mabarak, 2008:165).

Se dio un cambio en la administración tributaria, ya que se paso de que cada impuesto contara con sus propias autoridades, a una misma autoridad para varios impuestos, esto a fin de tener una mayor eficiencia y eficacia recaudatoria y administrativa. Esta ley se caracteriza por la intensa descentralización de la SHCP, así como el surgimiento de fiscalías y delegaciones regionales.

En 1980 se da el séptimo antecedente legislativo, el cual tuvo una vigencia de casi 22 años. Dentro de dicha ley se tuvieron grandes avances, ya que se prohibía la exención de impuestos, así como la eliminación de las bases especiales de tributación. En este periodo se aumento la facultad por parte de las autoridades fiscales para tener mayor información de los contribuyentes, así como una regulación dentro de las operaciones financieras, a fin de tratar de combatir la evasión y la elusión fiscal. Para entender más estos conceptos, por evasión fiscal se entiende: *“el no pago de las contribuciones incumpliendo con el mandamiento obligatorio de ordenamiento legal”*, mientras que por elusión

fiscal: *“el no pagar la contribución o pagar menos de lo debido, aprovechándose de las lagunas legales”* (Mabarak, 2008:166).

El último ordenamiento legislativo se da en el año 2002 y es el que se encuentra vigente hasta el año 2012. Dentro del mismo se observa una mayor evolución del impuesto, así como la división de las personas físicas y las personas morales. Dicha ley se analizará de forma más completa en el siguiente apartado.

Para continuar el estudio del impuesto se debe de partir de la definición aceptada y usada de renta dentro del marco normativo del país.

## **4.2 Conceptos Generales del Impuesto sobre la Renta**

Para tener una idea más clara y precisa del impuesto que se analiza, se debe de entender que debido a su importancia en el sistema tributario mexicano y al ser el impuesto que más recauda, es necesario conocerlo en su totalidad.

Es un impuesto directo, personal y de carácter federal. El objeto principal del impuesto sobre la renta es gravar los ingresos percibidos en un tiempo determinado. El impuesto sobre la renta debe de considerarse como un impuesto que recae sobre las personas y el termino renta o ingreso debe de referirse a todo lo que modifica la capacidad de pago y el patrimonio de las personas (Anguiano, 1968:164).

Existen diferentes conceptos de renta que se han adoptado dentro de las legislaciones fiscales, por ejemplo, la del tratadista francés Boquet: *“Renta es un ingreso normalmente susceptible de renovarse porque tiene como fuente un fondo duradero destinado a reproducirlo, este fondo consiste en el capital o en el trabajo humano, por lo que la renta no puede ser originada por circunstancias fortuitas o puramente ocasionales”*. Dentro de esta definición se puede apreciar que la renta es algo con un fin específico y no algo que ocurra por sorpresa.

La renta y todo lo referente a la misma ha generado controversias en cuanto a lo que se grava, si a las personas o a las ganancias que estas generan, por lo que no se puede aislar una de la otra.

Otras definiciones de renta, es la hecha por von Schanz: *“Renta es el aumento neto de la riqueza individual en un periodo de tiempo, abarcando también los servicios proporcionados por otras personas al individuo”*. Por su parte Haig la define como: *“La renta es el valor monetario del aumento neto del poder económico de una persona entre dos puntos de tiempo”*. Las anteriores definiciones tienen en común y como característica principal a la renta

individual en el tiempo, además de que hace la comparación entre dos momentos y va enfocada a la variación existente en los dichos puntos.

Dentro de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, vigente hasta el 2012, se define en el **Artículo 1º** lo siguiente: “*Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no seas atribuibles a éste”.*

Esta es la definición oficial, en donde queda establecido dentro del marco normativo, quienes están obligados al pago del impuesto sobre la renta en México.

### **4.3 Características del Impuesto sobre la Renta**

El impuesto sobre la renta es aplicado en la mayoría de los países, teniendo como característica un sistema jurídico complejo pero sistematizado, ya que agrupa a los contribuyentes en grupos o en géneros, siendo esta clasificación en México en personas físicas y en personas morales.

El impuesto sobre la renta por lo general cuenta con los siguientes aspectos fundamentales (Mabarak, 2008:167).

- Tiene una forma de organización dentro de los contribuyentes (personas físicas y personas morales).
- La fuente de los ingresos.
- El lugar donde emanan los ingresos (territorio nacional o en el extranjero).
- La situación fiscal del contribuyente (régimen general o régimen especial).

En el caso de México, el ISR se aplica de manera nacional y el gobierno federal es el encargado de la recaudación. En otras partes del mundo, el cobro se da de forma nacional y local, aplicándolo en ciertas actividades. Un ejemplo de esto es el caso de España, que aplica el ISR a las personas morales de manera exclusiva por parte de la nación mientras que el ISR a las personas físicas se da mediante los gobiernos locales. En el caso mexicano, el cobro del ISR se hace exclusivo a la Federación en alusión a lo establecido por medio de la *Ley de Coordinación Fiscal*. La *Ley del Impuesto sobre la Renta* que actualmente se encuentra en vigencia tuvo su última modificación en el año de 2002.

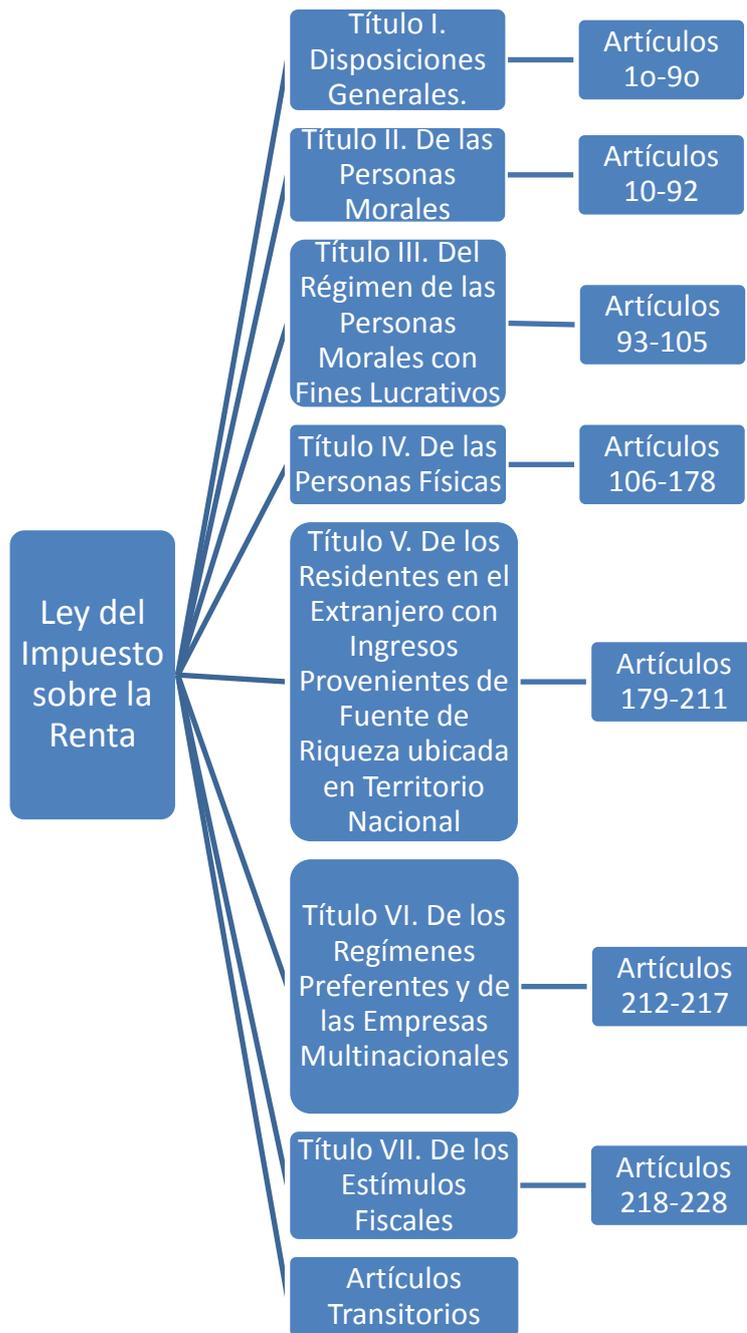
Los sujetos que están obligados a contribuir con el ISR son las personas físicas y las personas morales para el caso de México. El objeto de dicho impuesto es el ingreso o la renta que una persona obtiene por la explotación de su capital o por la realización de un trabajo o una actividad, o la combinación de ambos (Mabarak, 2008:174). La base mediante la cual se determina la cuantía del impuesto se hace en el ingreso obtenido en dinero, bienes o servicios menos las deducciones autorizadas por la ley.

Dentro de la cuestión fiscal referente a la renta, surgen varios conceptos relacionados con la misma. Principalmente el de renta bruta, renta neta y renta legal. La renta bruta es sinónimo de ingreso, es decir, de los ingresos que recibe una persona. Por su parte la renta neta se define como el total de ingresos de una persona menos los gastos que se tienen para la obtención de dichos ingresos. La renta legal a su vez es el total de los ingresos de una persona menos las deducciones autorizadas por la ley, y es esta renta legal, la que es susceptible del pago del impuesto.

Otro concepto importante que se deriva de los anteriores, es el de resultado fiscal. Se entiende como resultado fiscal, a la suma de la totalidad de los ingresos menos las deducciones autorizadas por la ley y la resta de las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre y cuando existieran. En el caso de las personas morales, las autoridades exigen informes periódicos en referencia a la información fiscal para tener un mayor control del pago del ISR.

Dentro del ISR se tiene un apartado llamado dividendos. Se entiende como dividendos a *“la cuota que, al distribuir las ganancias de una compañía por acciones, corresponde a cada acción. En general puede decirse que en la distribución de una cantidad cualquiera entre varias personas, ya sea por concepto de réditos, utilidades, de amortización de un capital corresponde a cada una de ellas”*. El contribuyente que perciba dividendos está obligado al pago del impuesto sobre la renta por dicho concepto. (Mabarak, 2008:176).

La estructura actual que tiene el ISR en México queda establecida de la siguiente forma dentro de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*:



Dentro del primer título se hace referencias a las disposiciones generales. Como se menciona previamente se hacen referencia los sujetos obligados al pago del ISR, así como también quedan definidos varios conceptos importantes para los efectos de dicha ley, como el de establecimiento permanentes, que se considera al lugar en donde se llevaran a cabo parcial o totalmente las actividades empresariales de las personas. Así mismo, quedan dictados ciertos criterios relacionados con la tributación nacional y los contribuyentes residentes en el país.

#### 4.4 Impuesto sobre la Renta. Personas Morales

El ISR de las personas morales, es el primer gran apartado de dicho impuesto. Se debe de partir del concepto que se entiende por personas morales, es referente al colectivo de personas físicas con un fin determinado para realizar una combinación de trabajo y capital. En términos más comunes, se entiende a las personas morales como una sociedad mercantil.

De acuerdo al Artículo 10º de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) la formula general para el cálculo del impuesto sobre las personas morales queda compuesto de la siguiente forma:



Para el régimen de personas morales existen personas que están exentas de la aplicación del ISR y son aquellas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

Dentro de la LISR se presenta el régimen general cuando no se configuran los regímenes especiales contemplados en dicha ley. Los contribuyentes de dicho régimen deberán de presentar sus pagos provisionales mensuales a mas tardar el día 17 del mes en curso y se efectúan mediante declaración. Esta declaración se debe hacer siempre y cuando haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando sea el caso de la primera declaración del impuesto (Carrasco, 2009:378).

Dentro del ISR se encuentra un punto muy importante que son las deducciones, ya que son reducciones al impuesto, las cuales deben de ser

estrictamente indispensables, teniendo como margen el 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente, además de que necesitan reunir una serie de requisitos establecidos por la autoridad fiscal. Lo referente a las deducciones está contemplado dentro del capítulo II de la LISR, siendo los ejemplos más significativos los siguientes:

- El costo de lo vendido.
- Las devoluciones, descuentos y bonificaciones.
- Los anticipos y rendimientos pagados por sociedades cooperativas de producción y anticipos entregados por sociedades.
- Las cuotas pagadas al IMSS.
- Inversiones.
- Los intereses y la pérdida inflacionaria.
- Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Otro régimen que se presenta dentro de las personas morales, es el régimen de consolidación. Este régimen ha ido evolucionando a lo largo del tiempo y es la posibilidad de fusionar sociedades a causa de efectuar un mismo ejercicio. Debido a la globalización y el desarrollo de las economías globales, la consolidación tiene efectos fiscales al considerar varias entidades económicas en una sola entidad a fin de tener un mismo régimen jurídico y un solo gravamen fiscal. (Carrasco, 2009:382).

El régimen simplificado también ha ido cambiado con el tiempo y fue a partir de las reformas fiscales de 2002, que acogió su figura actual en el cual es el referente al régimen de ingresos efectivamente recibidos menos deducciones y erogaciones efectivamente pagadas.

Por su parte, el régimen de pequeños contribuyente es el dedicado a los pequeños negocios y enfocado a la economía familiar. También va enfocado a tratar de incurrir a los negocios informales a la formalidad. Principalmente se aplica a negocios o actividades empresariales que en el año anterior no hayan recibido ingresos superiores a \$2, 000,000.

Para hacer un análisis más sencillo, el ISR de las personas morales establece que aquellas que distribuyan dividendos o utilidades, tienen la obligación de calcular y enterar del ISR aplicando un monto del 28% a sus utilidades. Así mismo dentro de la legislación mexicana, para que se considere una persona moral, es necesario que el objeto directo e inmediato de su actividad sea empresarial.

Las personas morales tributan con base en la renta legal que en ellas se genera y deben de hacer la cuantía del total de sus ingresos y a ese monto, aplicar las deducciones autorizadas por la ley y determinar su ejercicio fiscal. Lo referente a la tasa, el ISR tiene una tasa única y proporcional para todo el grupo de contribuyentes, en este caso las personas morales.

#### **4.5 Impuesto sobre la Renta. Personas Físicas**

Este apartado referente a las personas físicas, es a todas las personas físicas residentes en México y a los extranjeros que realizan actividades dentro del territorio nacional. Estos ingresos gravados pueden ser gravados en efectivo, en bienes o en servicios. (Mabarak, 2008:260).

Las principales categorías referentes al ISR de personas físicas son:

- De los ingresos por salarios y en general por la prestación de servicios profesionales.
- De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
- Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.
- Arrendamiento y por otorgar el uso y goce temporal de inmuebles.
- Enajenación de bienes.
- Adquisición de bienes.
- Dividendos y en general por ganancias.
- Intereses.
- Premios.
- Demás ingresos.

El apartado referente a los ingresos por salarios y prestación de servicios profesionales es gravar los ingresos obtenidos por los servicios profesionales de subordinados. La retención se hace de manera mensual por el patrón y se derivan de una relación laboral.

El régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, por su parte, busca el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas que se dedican exclusivamente a actividades empresariales y que cuentan con capacidad administrativas.

Por su parte, los ingresos de arrendamiento y del otorgamiento del uso y goce de inmuebles va enfocado a las personas físicas que reciben ingresos por la renta de bienes inmuebles. Aquí se considera el arrendamiento o el subarrendamiento en general, ya que se otorga el uso y goce temporal de dichos bienes. Lo referente a la enajenación de bienes, se da para gravar los ingresos en la transmisión de la propiedad o en adjudicaciones judiciales.

Dentro del rubro de los ingresos por intereses, se contemplan los rendimientos de crédito de cualquier clase, ya sea por bonos u obligaciones, por deuda pública. En el ingreso por obtención de premios se consideran los ingresos mediante loterías, rifas, y celebración de sorteos.

Por último, en el rubro de los demás ingresos de las personas físicas se consideran diversos conceptos, por ejemplo, las deudas perdonadas de acreedor a deudor, las prestaciones por otorgamiento de fianzas, explotación de concesiones, intereses moratorios, etc.

# **CONCLUSIONES GENERALES**

Dentro del campo de la ciencia económica, uno de los rubros más importantes es lo referente al sector público. Este sector se encarga de la organización, participación y dirección de la economía por parte del Estado para alcanzar un desarrollo económico y social para un país.

Así mismo, estas funciones del sector público dentro de la economía están contempladas dentro del marco normativo correspondiente al país, en este caso, de la legislación mexicana. En la economía del sector público, la parte más importante son las finanzas públicas, las cuales se basan principalmente en la tributación.

Es aquí donde surge la cuestión impositiva dentro de un gobierno, ya que es el medio idóneo para obtener recursos y cumplir las funciones y obligaciones correspondientes al Estado. Los impuestos tratan de resolver los problemas fundamentales dentro de una sociedad, y están enfocados a una eficiente asignación de recursos y provisión de bienes por parte del Estado.

Dentro del marco normativo del Estado mexicano, se tienen diferentes conceptos de ingresos para el sector público como las contribuciones, los derechos, aportaciones de seguridad social, productos y aprovechamientos, pero siendo los impuestos lo más importante en cuestiones de recursos. Los diferentes rubros de la recaudación son contemplados dentro del Código Fiscal de la Federación. Así como también diferentes artículos constitucionales analizados previamente contemplan las funciones y obligaciones del Estado para la dirección, organización y planeación de la economía nacional, y en cuestión impositiva corresponde como obligación de los mexicanos en contribuir a los gastos de la Federación.

La economía del sector público tomó fuerza con el pensamiento keynesiano, así mismo fueron las bases para la organización institucional en cuestiones de producción, distribución y financiamiento.

Otra manera de entender las principales funciones del sector público es la división hecha por Musgrave, donde la función de asignación es la provisión de los bienes sociales, la de distribución corresponde a la adecuada distribución de la renta y la riqueza con un enfoque equitativo y la de estabilización enfocada a cuestiones de crecimiento económico y de estabilidad macroeconómica.

En cuestiones de ingresos se pueden dividir o clasificar de forma general como ordinarios y extraordinarios, ya que los primeros son los que se reciben o están presupuestados en cada ejercicio fiscal mientras que los segundos son recibidos por causas inesperadas.

Los impuestos los podemos definir de diferentes formas, pero la definición del Código Fiscal, son las contribuciones establecidas en la ley que deben de

pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Dentro de las diferentes teorías respecto a la tributación, los principales puntos con los que deben de cumplir los impuestos son el principio de justicia, los cuales deben de ser justos y equitativos, así como el principio de certidumbre, ya que se deben de conocer los individuos obligados a pagarlos. El principio de comodidad va enfocado a tiempo y forma y el de economía que deben de ser eficientes al momento de recaudar.

Dentro de la evolución histórica de los impuestos en México, se tienen antecedentes desde la época prehispánica, donde se consideraban tributos, pasando por la época colonial, donde la estructura tributaria fue dirigida y organizada por parte de la Corona Española. Para la época del México independiente, se implementaron nuevas políticas hacendarias para cubrir con los gastos crecientes del Estado y para el proceso de estabilización de la nueva economía.

Para la época del Porfiriato y la Revolución se sentaron las bases de la estructura impositiva que se iría ajustando y adecuando a las necesidades dentro de un ambiente de inestabilidad.

Ya para la época moderna se tuvo un gran apoyo de las instituciones para la cuestión impositiva, ya que se contó con una mayor organización y nuevos regímenes para establecer la unificación de los impuestos.

Para los años actuales y para establecer un parámetro se trabajó con la estructura tributaria hasta 2012. Por lo mismo, el Impuesto sobre la Renta (ISR) es considerado el impuesto más importante ya que corresponde con alrededor del 45% de la recaudación tributaria y alrededor del 5% de la participación del PIB.

Al adentrarnos en el sistema tributario de México, es necesario conocer los diferentes tipos de ingresos con los que cuenta el gobierno y el medio por el cual se obtienen.

Los impuestos deben de contar con ciertos elementos básicos para que se pueda dar el impuesto. El principal es el sujeto, tanto activo como pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene la capacidad de exigir el pago, mientras que el sujeto pasivo es el que está obligado a pagarlo. El otro elemento básico es el objeto que establece la situación generadora del impuesto y la cuota que es la cantidad de dinero percibido.

Aquí entra una cuestión importante para la determinación de la cuota, ya que pueden ser progresivas, regresivas o proporcionales. Por su parte, el Impuesto sobre la Renta en México se considera un impuesto con cuota progresiva ya que aumenta conforme aumenta la renta del contribuyente.

Al darse la existencia de los impuestos, surge una clasificación universal y generalmente la usada a nivel mundial. Los impuestos directos e indirectos, los directos aquellos que recaudan inmediatamente mientras que los indirectos se dan a través de procesos. El ISR es considerado el impuesto directo más importante para la tributación en México.

Dentro de la cuestión impositiva, se tienen efectos o incidencias, los cuales generalmente suele ser positivos. Los principales principios son los de beneficio, ya que se necesita contar con un sistema equitativo, con capacidad de pago y de conveniencia, ya que es necesario obtener la mayor cantidad de recursos con la menor dificultad en el proceso.

En el caso mexicano, la entidad encargada de la cuestión tributaria es el Sistema de Administración Tributaria (SAT). A su vez los ingresos que percibirá el Estado están determinados a través de la Ley de Ingresos de la Federación y son sometidos a aprobación en cada ejercicio fiscal por el Congreso de la Unión, a fin de analizar las funciones y actividades.

En la estructura tributaria, el SAT divide a los ingresos del gobierno federal en ingresos tributarios percibidos por impuestos federales, mientras que los ingresos no tributarios se obtienen mediante los derechos, productos y aprovechamientos. Dentro del rubro de los ingresos tributarios, el ISR es el rubro que mayor aporta a la estructura tributaria actual.

Dentro de la economía nacional, los impuestos representaron alrededor del 9% del PIB y el ISR con el casi 5%. Su participación dentro de la economía es que son el elemento básico de la política fiscal para llevar a cabo acciones, programas y funciones con inferencia en el desarrollo económico del país.

Un punto importante dentro de la cuestión impositivo es conocer las bases normativas que dan pie al surgimiento y a la capacidad de exigir el derecho de tributación hacia la sociedad.

Los principales ordenamientos jurídicos que contemplan la cuestión impositiva son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación y las leyes complementarias específicas para cada impuesto, en concreto la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dentro de la Constitución, se tienen varios artículos importantes en materia tributaria, los cuales, están enfocados principalmente en que es una obligación de los ciudadanos el contribuir al Estado mediante tributos.

Un punto a considerar, es que dentro de los conceptos jurídicos el elemento que debe de regir dentro de los impuestos es la cuestión de lo proporcional y equitativos como lo disponen las leyes.

Dentro del Código Fiscal de la Federación se encuentran contenidos las disposiciones generales en materia fiscal, los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como las facultades de las autoridades fiscales.

Por último la Ley de Ingresos de la Federación es fundamental en materia tributaria ya que se establecen los objetivos y criterios generales del presupuesto anual del gobierno y se dan las estimaciones en materia fiscal y se aprueba para cada ejercicio fiscal.

Dentro de la estructura impositiva en México, surge el Federalismo Fiscal, el cual es un acuerdo entre los tres niveles de gobierno para establecer funciones y obligaciones respecto a tributación. Los principales impuestos se cobran de manera federal y se hace una repartición hacia las entidades federativas a través de las Participaciones y Aportaciones, las cuales son transferencias de ingresos con un fin específico y para la disposición de los gobiernos locales.

En términos concretos referente al Impuesto sobre la Renta en México, el ISR surge en el año de 1921 como parte de una reestructuración y para sufragar gastos con el nombre de Ley Bicentenario y el cual constaba en gravar ingresos. A partir de entonces queda establecido como el principal impuesto en el país.

La renta es uno de los principales objetivos de la tributación y es por ello la importancia que tiene el ISR en materia tributaria. Es a su vez, de las principales fuentes de ingresos del gobierno federal y que va enfocado a los contribuyentes del país, tanto en personas físicas como en personas morales.

El ISR al gravar los ingresos tanto para residentes en el país, como para extranjeros que tienen fuente de ingresos en el país, es una fuente de grandes problemas de evasión por la estructura dentro de su ley, así como no poder recibir los ingresos deseados.

A su vez desde su implementación, el ISR fue evolucionando a lo largo del tiempo y conforme las necesidades de la época en las que iba participando, ya que se insertaron modificaciones dentro de sus tasas, sujetos y objetos, hasta llegar a la actualidad, el año 2012, que se tiene una tasa de 28% y quedando dividido su análisis en personas físicas y personas morales.

El ISR es un impuesto directo, personal y de carácter federal, que por su naturaleza va enfocado a los ingresos y la capacidad de pago de las personas. Se divide para términos de organización en personas físicas y morales, además de que contempla varios regímenes que dependen de la situación fiscal del contribuyente.

El contribuir con casi el 45% de la tributación, el ISR puede considerarse como uno de los principales componentes para el gasto público y para la redistribución del ingreso del país.

En términos negativos podríamos considerar que el ISR al gravar los ingresos, baja el nivel de consumo dentro de los contribuyentes y es por eso que las grandes economías tienen diferentes formas de disminuir estos efectos.

Dentro de las personas morales, se hace referencia al colectivo de personas físicas, el principal régimen es el general pero se contemplan regímenes especiales. El que mayor énfasis tiene, es el régimen de consolidación y ha ayudado a evolucionar y adaptarse a procesos de globalización por parte de las empresas.

Para términos finales, las personas morales son aquellas que distribuyan dividendos o utilidades con una tasa del 28% y es necesario que el objeto directo e inmediato de su actividad sea empresarial.

Para las personas físicas, son todas aquellas personas residentes y extranjeros en México que realicen actividades dentro del territorio nacional, sus principales apartados son los salarios y la prestación de servicios profesionales, actividades empresariales. Los regímenes de las personas físicas buscan el cumplimiento de las actividades empresariales y con capacidades administrativas.

## ANEXO ESTADÍSTICO

Cuadro 1

### Clasificación Institucional de los Ingresos del Sector Público Presupuestario (1980-2012)

Año	Ingresos Presupuestarios		Gobierno Federal		Organismos y Empresas 1/	
	(mdp)	(%)	(mdp)	(%)	(mdp)	(%)
1980	1,161.4	100.0%	683.1	58.8%	478.3	41.2%
1981	1,538.2	100.0%	930.6	60.5%	607.6	39.5%
1982	2,833.0	100.0%	1,515.5	53.5%	1,317.6	46.5%
1983	5,927.2	100.0%	3,396.5	57.3%	2,530.7	42.7%
1984	9,803.1	100.0%	5,089.0	51.9%	4,714.1	48.1%
1985	14,499.8	100.0%	8,218.3	56.7%	6,281.5	43.3%
1986	23,275.4	100.0%	13,111.4	56.3%	10,164.1	43.7%
1987	58,650.5	100.0%	34,682.0	59.1%	23,968.5	40.9%
1988	116,870.7	100.0%	68,678.3	58.8%	48,192.4	41.2%
1989	143,980.2	100.0%	92,437.7	64.2%	51,542.5	35.8%
1990	191,898.3	100.0%	122,666.3	63.9%	69,232.0	36.1%
1991	253,152.8	100.0%	177,286.8	70.0%	75,866.0	30.0%
1992	300,957.0	100.0%	214,947.2	71.4%	86,009.8	28.6%
1993	289,656.8	100.0%	193,746.2	66.9%	95,910.6	33.1%
1994	328,518.1	100.0%	220,102.3	67.0%	108,415.8	33.0%
1995	418,882.6	100.0%	280,144.4	66.9%	138,738.2	33.1%
1996	580,722.0	100.0%	392,566.0	67.6%	188,156.0	32.4%
1997	737,180.9	100.0%	508,743.8	69.0%	228,437.1	31.0%
1998	783,045.9	100.0%	545,175.7	69.6%	237,870.2	30.4%
1999	956,683.1	100.0%	674,348.1	70.5%	282,335.0	29.5%
2000	1,179,918.9	100.0%	868,267.6	73.6%	311,651.3	26.4%
2001	1,271,646.3	100.0%	939,114.5	73.9%	332,531.8	26.1%
2002	1,387,500.4	100.0%	989,353.4	71.3%	398,147.0	28.7%
2003	1,600,589.8	100.0%	1,132,985.1	70.8%	467,604.7	29.2%
2004	1,771,314.2	100.0%	1,270,211.1	71.7%	501,103.1	28.3%
2005	1,947,816.3	100.0%	1,412,505.0	72.5%	535,311.3	27.5%
2006	2,263,602.5	100.0%	1,558,808.0	68.9%	704,794.5	31.1%
2007	2,485,785.1	100.0%	1,711,220.6	68.8%	774,564.5	31.2%
2008	2,860,926.4	100.0%	2,049,936.3	71.7%	810,990.1	28.3%
2009	2,817,185.4	100.0%	2,000,448.0	71.0%	816,737.4	29.0%
2010	2,960,442.9	100.0%	2,080,012.9	70.3%	880,430.0	29.7%
2011	3,271,080.0	100.0%	2,320,241.7	70.9%	950,838.3	29.1%
2012 e/	3,310,049.3	100.0%	2,313,614.2	69.9%	996,435.1	30.1%

1/ Excluye aportaciones al ISSSTE. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

Cuadro 2

**Ingresos del Sector Público Presupuestario como Porcentaje del PIB (1980-2012)**

<i>Año</i>	<i>%PIB</i>	<i>Gobierno Federal</i>	<i>Organismos y Empresas 1/</i>
1980	20.2%	11.9%	8.3%
1981	19.5%	11.8%	7.7%
1982	22.3%	11.9%	10.4%
1983	25.9%	14.9%	11.1%
1984	26.0%	13.5%	12.5%
1985	23.7%	13.5%	10.3%
1986	23.2%	13.1%	10.1%
1987	23.7%	14.0%	9.7%
1988	23.3%	13.7%	9.6%
1989	21.7%	13.9%	7.8%
1990	21.4%	13.7%	7.7%
1991	22.0%	15.4%	6.6%
1992	22.0%	15.7%	6.3%
1993	18.9%	12.7%	6.3%
1994	19.0%	12.7%	6.3%
1995	19.5%	13.0%	6.4%
1996	19.7%	13.3%	6.4%
1997	19.9%	13.7%	6.2%
1998	17.6%	12.2%	5.3%
1999	17.7%	12.5%	5.2%
2000	18.6%	13.7%	4.9%
2001	19.2%	14.2%	5.0%
2002	20.4%	14.5%	5.8%
2003	21.2%	15.0%	6.2%
2004	20.7%	14.8%	5.8%
2005	21.1%	15.3%	5.8%
2006	21.8%	15.0%	6.8%
2007	22.0%	15.1%	6.8%
2008	23.5%	16.8%	6.7%
2009	23.6%	16.8%	6.8%
2010	22.6%	15.9%	6.7%
2011	22.8%	16.2%	6.6%
2012 e/	21.5%	15.1%	6.5%

1/ Excluye aportaciones al ISSSTE. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

Cuadro 3

**Ingresos Tributarios y No Tributarios del Gobierno Federal (1980-2012)**

Año	Gobierno Federal		Tributarios		No tributarios	
	mdp	(%)	mdp	(%)	mdp	(%)
1980	683.1	100.0%	629.3	92.1%	53.8	7.9%
1981	930.6	100.0%	846.0	90.9%	84.6	9.1%
1982	1,515.4	100.0%	1,371.4	90.5%	144.1	9.5%
1983	3,396.5	100.0%	1,973.4	58.1%	1,423.2	41.9%
1984	5,089.0	100.0%	2,964.2	58.2%	2,124.8	41.8%
1985	8,218.3	100.0%	4,695.9	57.1%	3,522.3	42.9%
1986	13,111.3	100.0%	8,826.5	67.3%	4,284.8	32.7%
1987	34,681.9	100.0%	21,359.5	61.6%	13,322.4	38.4%
1988	68,678.4	100.0%	48,098.5	70.0%	20,579.9	30.0%
1989	92,437.6	100.0%	64,367.0	69.6%	28,070.6	30.4%
1990	122,666.2	100.0%	83,219.4	67.8%	39,446.8	32.2%
1991	177,286.8	100.0%	104,934.6	59.2%	72,352.2	40.8%
1992	214,947.2	100.0%	132,031.3	61.4%	82,915.9	38.6%
1993	193,746.2	100.0%	143,138.2	73.9%	50,608.0	26.1%
1994	220,102.3	100.0%	160,317.4	72.8%	59,784.9	27.2%
1995	280,144.4	100.0%	170,305.7	60.8%	109,838.7	39.2%
1996	392,566.0	100.0%	226,006.2	57.6%	166,559.8	42.4%
1997	508,743.8	100.0%	312,617.1	61.4%	196,126.7	38.6%
1998	545,175.7	100.0%	404,225.2	74.1%	140,950.5	25.9%
1999	674,348.1	100.0%	521,682.4	77.4%	152,665.7	22.6%
2000	868,267.6	100.0%	581,703.3	67.0%	286,564.3	33.0%
2001	939,114.5	100.0%	654,870.2	69.7%	284,244.3	30.3%
2002	989,353.4	100.0%	728,283.7	73.6%	261,069.7	26.4%
2003	1,132,985.1	100.0%	766,582.3	67.7%	366,402.8	32.3%
2004	1,270,211.1	100.0%	770,119.6	60.6%	500,091.5	39.4%
2005	1,412,505.0	100.0%	808,193.1	57.2%	604,311.9	42.8%
2006	1,558,808.0	100.0%	890,078.1	57.1%	668,729.9	42.9%
2007	1,711,220.6	100.0%	1,002,670.1	58.6%	708,550.5	41.4%
2008	2,049,936.3	100.0%	994,552.3	48.5%	1,055,384.0	51.5%
2009	2,000,448.0	100.0%	1,129,552.5	56.5%	870,895.5	43.5%
2010	2,080,012.9	100.0%	1,260,424.9	60.6%	819,588.0	39.4%
2011	2,320,241.7	100.0%	1,294,054.2	55.8%	1,026,187.5	44.2%
2012 e/	2,313,614.2	100.0%	1,467,299.9	63.4%	846,314.3	36.6%

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

Cuadro 4

**Ingresos Tributarios y No Tributarios del Gobierno Federal como Porcentaje del PIB (1980-2012)**

	<i>Gobierno Federal</i>	<i>Tributarios</i>	<i>No tributarios</i>
<i>Año</i>	<i>mdp</i>	<i>mdp</i>	<i>mdp</i>
1980	11.9%	11.0%	0.9%
1981	11.8%	10.7%	1.1%
1982	11.9%	10.8%	1.1%
1983	14.9%	8.6%	6.2%
1984	13.5%	7.9%	5.6%
1985	13.5%	7.7%	5.8%
1986	13.1%	8.8%	4.3%
1987	14.0%	8.6%	5.4%
1988	13.7%	9.6%	4.1%
1989	13.9%	9.7%	4.2%
1990	13.7%	9.3%	4.4%
1991	15.4%	9.1%	6.3%
1992	15.7%	9.7%	6.1%
1993	12.7%	9.4%	3.3%
1994	12.7%	9.3%	3.4%
1995	13.0%	7.9%	5.1%
1996	13.3%	7.7%	5.7%
1997	13.7%	8.4%	5.3%
1998	12.2%	9.1%	3.2%
1999	12.5%	9.6%	2.8%
2000	13.7%	9.2%	4.5%
2001	14.2%	9.9%	4.3%
2002	14.5%	10.7%	3.8%
2003	15.0%	10.1%	4.8%
2004	14.8%	9.0%	5.8%
2005	15.3%	8.7%	6.5%
2006	15.0%	8.6%	6.4%
2007	15.1%	8.9%	6.3%
2008	16.8%	8.2%	8.7%
2009	16.8%	9.5%	7.3%
2010	15.9%	9.6%	6.3%
2011	16.2%	9.0%	7.2%
2012 e/	15.1%	9.6%	5.5%

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

Cuadro 5

**Ingresos Tributarios del Gobierno Federal (1980-2012)**

<i>Año</i>	<i>Tributarios</i>	<i>ISR 1/</i>	<i>IETU</i>	<i>IVA</i>	<i>IEPS 2/</i>	<i>Tenencia</i>	<i>ISAN</i>	<i>Impuesto a los Rendimientos Petroleros</i>	<i>Importaciones</i>	<i>Exportaciones</i>	<i>IDE</i>	<i>Accesorios</i>	<i>Bienes y Serv. Suntuarios</i>	<i>ISCAS</i>	<i>Otros 3/</i>
1980	629.3	246.1	-	110.4	65.3	2.6	2.3	n.d.	47.7	136.5	-	-	n.d.	n.d.	18.4
1981	846.0	331.8	-	174.3	61.5	2.7	5.1	n.d.	60.1	198.1	-	-	n.d.	n.d.	12.5
1982	1,371.4	463.8	-	216.3	176.2	5.2	5.1	n.d.	77.2	415.8	-	-	n.d.	n.d.	11.7
1983	1,973.4	715.8	-	544.5	434.0	13.6	10.6	n.d.	74.4	143.7	-	8.0	n.d.	n.d.	28.7
1984	2,964.2	1,176.6	-	905.2	669.1	21.1	24.5	n.d.	109.4	2.0	-	18.9	n.d.	n.d.	37.4
1985	4,695.9	1,899.4	-	1,365.2	997.4	18.2	39.5	n.d.	295.6	2.5	-	27.5	n.d.	n.d.	50.7
1986	8,826.5	3,344.0	-	2,291.8	2,193.8	48.9	56.0	n.d.	640.0	46.6	-	112.5	n.d.	n.d.	92.9
1987	21,359.5	7,793.5	-	6,168.6	4,887.3	100.5	157.4	n.d.	1,561.5	16.3	-	471.9	n.d.	n.d.	202.5
1988	48,098.5	20,103.1	-	13,574.2	10,635.1	292.8	449.6	n.d.	1,856.5	33.3	-	612.0	n.d.	n.d.	541.9
1989	64,367.0	27,284.9	-	17,482.0	12,709.0	384.5	448.3	n.d.	4,153.0	92.4	-	1,030.3	n.d.	n.d.	782.6
1990	83,219.4	36,003.6	-	25,796.6	11,309.1	525.1	557.9	n.d.	6,461.3	98.4	-	1,228.1	n.d.	n.d.	1,239.3
1991	104,934.6	45,302.3	-	31,732.7	12,586.5	1,128.1	920.8	n.d.	9,911.4	41.0	-	2,075.6	n.d.	n.d.	1,236.2

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

1992	132,031.3	59,272.2	-	32,702.8	19,883.1	2,001.6	1,099.8	n.d.	12,884.2	38.4	-	2,163.2	n.d.	n.d.	1,986.0
1993	143,138.2	62,947.3	-	37,420.0	21,525.0	2,554.2	1,020.2	n.d.	12,660.0	31.1	-	3,542.0	n.d.	n.d.	1,438.4
1994	160,317.4	70,503.3	-	38,536.9	30,342.2	3,072.9	1,084.3	n.d.	12,708.1	39.4	-	3,851.1	n.d.	n.d.	179.2
1995	170,305.7	73,705.4	-	51,785.1	27,811.6	3,079.9	668.4	n.d.	11,144.8	63.4	-	2,032.3	n.d.	n.d.	14.8
1996	226,006.2	97,162.0	-	72,109.6	29,695.2	4,214.2	10.6	n.d.	14,854.7	49.6	-	7,584.1	n.d.	n.d.	326.2
1997	312,617.1	135,100.7	-	97,741.6	45,351.1	5,743.8	849.1	n.d.	18,102.6	0.4	-	9,205.1	n.d.	n.d.	522.7
1998	404,225.2	169,476.4	-	119,871.3	76,598.3	6,692.9	2,225.8	n.d.	21,488.4	1.1	-	7,591.9	n.d.	n.d.	279.1
1999	521,682.4	216,123.4	-	151,183.5	106,703.7	7,726.8	3,412.9	n.d.	27,302.8	1.2	-	8,956.6	n.d.	n.d.	271.5
2000	581,703.3	258,754.2	-	189,605.9	81,544.1	8,437.4	4,618.7	n.d.	32,861.4	3.8	-	5,504.0	n.d.	n.d.	373.8
2001	654,870.2	285,523.1	-	208,408.1	110,688.8	10,377.9	4,609.4	n.d.	28,902.0	0.4	-	6,099.6	n.d.	n.d.	260.9
2002	728,283.7	318,380.3	-	218,441.7	136,257.2	11,747.4	4,572.4	n.d.	27,233.0	0.3	-	8,463.0	1,852.8	1,111.1	224.5
2003	766,582.3	337,015.4	-	254,433.4	117,758.2	12,385.4	4,432.2	n.d.	26,897.8	0.5	-	5,965.5	264.6	7,350.7	78.6
2004	770,119.6	345,217.5	-	285,022.7	85,245.0	13,007.8	5,086.6	n.d.	29,521.0	0.2	-	5,515.8	n.d.	n.d.	1,503.0
2005	808,193.1	384,521.8	-	318,432.0	49,627.1	14,516.4	5,658.6	n.d.	26,820.4	0.4	-	9,543.1	n.d.	n.d.	(926.7)

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

2006	890,078.1	448,099.8	-	380,576.1	(5,241.6)	17,689.2	5,135.7	1,609.3	31,726.4	0.7	-	10,441.2	n.d.	n.d.	41.3
2007	1,002,670.1	527,183.6	-	409,012.5	(6,791.8)	19,235.0	5,476.2	3,738.4	32,188.0	2.6	-	12,403.4	n.d.	n.d.	222.2
2008	994,552.3	562,222.3	46,586.0	457,248.3	(168,325.2)	20,022.7	5,071.2	4,440.8	35,783.1	1.1	17,700.3	13,744.1	n.d.	n.d.	57.6
2009	1,129,552.5	534,190.5	44,717.9	407,795.1	50,567.4	19,496.6	4,062.5	920.6	30,196.4	0.7	15,887.7	21,709.9	-	-	7.2
2010	1,260,424.9	626,530.4	45,069.2	504,509.3	4,463.8	18,095.9	4,670.8	2,296.3	24,531.1	0.2	8,022.2	22,205.9	-	-	29.8
2011	1,294,054.2	720,445.3	47,164.5	537,142.5	(76,433.5)	15,255.6	5,078.9	3,018.5	26,881.2	1.8	(8,442.0)	24,059.2	-	-	(117.8)
2012 e/	1,467,299.9	747,986.1	50,737.5	556,234.1	46,022.2	-	5,088.0	1,517.7	27,259.3	-	3,881.9	27,452.8			1,120.3

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. 1/ De 1989 y hasta 2007, incluye el Impuesto Activo. A partir de 2009 incluye el Impuesto Empresarial a Tasa Única. 2/ Incluye el Impuesto a las Gasolinas incluido en la Ley de Ingresos de 2008. 3/ Incluye Impuestos sobre erogaciones, adquisición de inmuebles, seguros, campañas sanitarias, loterías y otros no comprendidos. A partir de 2009 incluye el Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados y a los Rendimientos Petroleros. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

CUADRO 6

**Ingresos Tributarios del Gobierno Federal como Porcentaje del PIB (1980-2012)**

Año	Tributarios	ISR 1/	IETU	IVA	IEPS 2/	Tenencia	ISAN	Impuesto a los Rendimientos Petroleros	Importaciones	Exportaciones	IDE	Accesorios	Bienes y Serv. Suntuarios	ISCAS	Otros 3/
1980	11.0%	4.3%	-	1.9%	1.1%	0.0%	0.0%	n.d.	0.8%	2.4%	-	-	n.d.	n.d.	0.3%
1981	10.7%	4.2%	-	2.2%	0.8%	0.0%	0.1%	n.d.	0.8%	2.5%	-	-	n.d.	n.d.	0.2%
1982	10.8%	3.7%	-	1.7%	1.4%	0.0%	0.0%	n.d.	0.6%	3.3%	-	-	n.d.	n.d.	0.1%
1983	8.6%	3.1%	-	2.4%	1.9%	0.1%	0.0%	n.d.	0.3%	0.6%	-	0.0%	n.d.	n.d.	0.1%
1984	7.9%	3.1%	-	2.4%	1.8%	0.1%	0.1%	n.d.	0.3%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.1%
1985	7.7%	3.1%	-	2.2%	1.6%	0.0%	0.1%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.0%	n.d.	n.d.	0.1%
1986	8.8%	3.3%	-	2.3%	2.2%	0.0%	0.1%	n.d.	0.6%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.1%
1987	8.6%	3.1%	-	2.5%	2.0%	0.0%	0.1%	n.d.	0.6%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.1%
1988	9.6%	4.0%	-	2.7%	2.1%	0.1%	0.1%	n.d.	0.4%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.1%
1989	9.7%	4.1%	-	2.6%	1.9%	0.1%	0.1%	n.d.	0.6%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.1%
1990	9.3%	4.0%	-	2.9%	1.3%	0.1%	0.1%	n.d.	0.7%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.1%
1991	9.1%	3.9%	-	2.8%	1.1%	0.1%	0.1%	n.d.	0.9%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.1%
1992	9.7%	4.3%	-	2.4%	1.5%	0.1%	0.1%	n.d.	0.9%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.1%
1993	9.4%	4.1%	-	2.4%	1.4%	0.2%	0.1%	n.d.	0.8%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.1%
1994	9.3%	4.1%	-	2.2%	1.8%	0.2%	0.1%	n.d.	0.7%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.0%
1995	7.9%	3.4%	-	2.4%	1.3%	0.1%	0.0%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

1996	7.7%	3.3%	-	2.4%	1.0%	0.1%	0.0%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.3%	n.d.	n.d.	0.0%
1997	8.4%	3.6%	-	2.6%	1.2%	0.2%	0.0%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.0%
1998	9.1%	3.8%	-	2.7%	1.7%	0.2%	0.0%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.0%
1999	9.6%	4.0%	-	2.8%	2.0%	0.1%	0.1%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.2%	n.d.	n.d.	0.0%
2000	9.2%	4.1%	-	3.0%	1.3%	0.1%	0.1%	n.d.	0.5%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2001	9.9%	4.3%	-	3.1%	1.7%	0.2%	0.1%	n.d.	0.4%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2002	10.7%	4.7%	-	3.2%	2.0%	0.2%	0.1%	n.d.	0.4%	0.0%	-	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%
2003	10.1%	4.5%	-	3.4%	1.6%	0.2%	0.1%	n.d.	0.4%	0.0%	-	0.1%	0.0%	0.1%	0.0%
2004	9.0%	4.0%	-	3.3%	1.0%	0.2%	0.1%	n.d.	0.3%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2005	8.7%	4.2%	-	3.4%	0.5%	0.2%	0.1%	n.d.	0.3%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2006	8.6%	4.3%	-	3.7%	-0.1%	0.2%	0.0%	0.0%	0.3%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2007	8.9%	4.7%	-	3.6%	-0.1%	0.2%	0.0%	0.0%	0.3%	0.0%	-	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2008	8.2%	4.6%	0.4%	3.8%	-1.4%	0.2%	0.0%	0.0%	0.3%	0.0%	0.1%	0.1%	n.d.	n.d.	0.0%
2009	9.5%	4.5%	0.4%	3.4%	0.4%	0.2%	0.0%	0.0%	0.3%	0.0%	0.1%	0.2%	-	-	0.0%
2010	9.6%	4.8%	0.3%	3.9%	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.2%	0.0%	0.1%	0.2%	-	-	0.0%
2011	9.0%	5.0%	0.3%	3.7%	-0.5%	0.1%	0.0%	0.0%	0.2%	0.0%	-0.1%	0.2%	-	-	0.0%
2012 e/	9.6%	4.9%	0.3%	3.6%	0.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.2%	0.0%	0.0%	0.2%	-	-	0.0%

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. 1/ De 1989 y hasta 2007, incluye el Impuesto Activo. A partir de 2009 incluye el Impuesto Empresarial a Tasa Única. 2/ Incluye el Impuesto a las Gasolinas incluido en la Ley de Ingresos de 2008. 3/ Incluye Impuestos sobre erogaciones, adquisición de inmuebles, seguros, campañas sanitarias, loterías y otros no comprendidos. A partir de 2009 incluye el Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados y a los Rendimientos Petroleros. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

CUADRO 7

**Ingresos No Tributarios del Gobierno Federal (1980-2012)**

Año	Total	Derechos	Productos	Aprovechamientos	Contribuciones de Mejoras	Contribuciones no comprendidas*
1980	53.8	33.2	10.3	10.3	-	-
1981	84.6	49.3	20.4	14.9	-	-
1982	144.1	62.2	24.3	57.6	-	-
1983	1,423.2	1,073.5	286.1	63.6	-	-
1984	2,124.8	1,822.5	190.0	112.3	-	-
1985	3,522.3	2,958.2	349.7	214.4	-	-
1986	4,284.8	3,257.4	453.8	573.4	0.2	-
1987	13,322.4	10,668.5	922.6	1,730.9	0.4	-
1988	20,579.9	15,352.8	521.5	4,705.6	-	-
1989	28,070.6	20,328.7	658.8	7,079.8	3.3	-
1990	39,446.8	28,468.1	5,320.5	5,656.9	1.3	-
1991	72,352.2	35,148.8	2,934.4	34,268.9	0.1	-
1992	82,915.9	38,684.5	3,804.7	40,426.7	-	-
1993	50,608.0	39,412.6	1,136.8	10,058.6	-	-
1994	59,784.9	35,275.3	3,422.1	21,087.3	0.2	-
1995	109,838.7	69,709.9	8,804.9	31,313.1	10.8	-
1996	166,559.8	113,299.0	7,147.4	46,107.6	5.8	-
1997	196,126.7	131,589.8	8,442.6	56,064.8	29.5	-
1998	140,950.5	105,004.8	12,013.5	23,913.2	19.0	-
1999	152,665.7	106,373.1	7,854.3	38,416.0	22.3	-

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

2000	286,564.3	210,955.2	7,261.4	68,323.3	24.4	-
2001	284,244.3	203,751.8	6,620.6	73,845.2	26.7	-
2002	261,069.7	159,097.3	5,237.1	96,706.4	28.9	-
2003	366,402.8	269,982.7	5,153.7	91,237.8	28.6	-
2004	500,091.5	370,973.2	5,406.5	123,681.9	29.9	-
2005	604,311.9	489,064.0	7,332.7	107,884.1	31.1	-
2006	668,729.9	541,455.3	6,942.8	63,698.6	32.3	56,600.9
2007	708,550.5	574,019.3	6,751.9	127,745.8	33.5	-
2008	1,055,384.0	934,524.9	6,865.9	113,958.1	35.1	-
2009	870,895.5	517,816.5	6,660.5	346,381.4	37.1	-
2010	819,588.0	673,504.2	4,142.2	141,902.0	39.6	-
2011	1,026,187.5	885,228.1	4,588.9	136,299.8	70.7	-
2012 e/	846,314.3	789,105.9	3,850.3	53,335.1	23.0	-

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. \*/ Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

CUADRO 8

**Ingresos No Tributarios del Gobierno Federal como Porcentaje del PIB (1980-2012)**

Año	Total	Derechos	Productos	Aprovechamientos	Contribuciones de Mejoras	Contribuciones no comprendidas*
1980	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
1981	24.5%	17.7%	56.4%	14.6%	n.a.	n.a.
1982	5.1%	-22.2%	-26.3%	138.1%	n.a.	n.a.
1983	429.3%	824.8%	530.6%	-40.8%	n.a.	n.a.
1984	-6.3%	6.5%	-58.3%	10.8%	n.a.	n.a.
1985	4.4%	2.3%	16.0%	20.3%	n.a.	n.a.
1986	28.2%	-35.0%	-23.4%	57.9%	n.a.	n.a.
1987	28.0%	34.8%	-16.3%	24.3%	-13.3%	n.a.
1988	22.8%	-28.1%	-71.8%	35.8%	-100.0%	n.a.
1989	7.6%	4.4%	-0.4%	18.7%	n.a.	n.a.
1990	9.6%	9.2%	529.9%	-37.7%	-69.3%	n.a.
1991	48.6%	0.1%	-55.3%	390.9%	-93.8%	n.a.
1992	-0.2%	-4.2%	12.9%	2.7%	-100.0%	n.a.
1993	44.3%	-7.1%	-72.7%	-77.3%	n.a.	n.a.
1994	9.2%	-17.3%	178.3%	93.8%	n.a.	n.a.
1995	38.7%	49.2%	94.3%	12.1%	3977.6%	n.a.
1996	17.0%	25.3%	-37.4%	13.6%	-58.6%	n.a.
1997	0.2%	-1.1%	0.6%	3.5%	333.0%	n.a.
1998	37.2%	-30.3%	24.3%	-62.7%	-43.7%	n.a.
1999	-7.7%	-13.7%	-44.3%	36.9%	0.0%	n.a.
2000	69.5%	79.1%	-16.5%	60.6%	-1.2%	n.a.
2001	-5.9%	-8.3%	-13.5%	2.6%	3.8%	n.a.
2002	10.5%	-23.9%	-22.9%	27.6%	5.4%	n.a.
2003	28.3%	55.1%	-10.0%	-13.8%	-9.5%	n.a.
2004	25.1%	26.0%	-3.8%	24.3%	-4.1%	n.a.

“Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

2005	15.6%	26.1%	29.7%	-16.6%	-0.5%	n.a.
2006	3.7%	3.8%	-11.3%	-44.7%	-2.7%	n.a.
2007	0.3%	0.4%	-7.9%	89.9%	-1.8%	n.a.
2008	40.1%	53.1%	-4.4%	-16.1%	-1.5%	n.a.
2009	-	-	-	-	-	-
2009	20.8%	-46.8%	-6.9%	191.7%	1.4%	n.a.
2010	-9.4%	25.2%	-40.1%	-60.6%	2.7%	n.a.
2011	18.7%	24.6%	5.1%	-8.9%	69.3%	n.a.
2012	-	-	-	-	-	-
e/	20.3%	-13.9%	-18.9%	-62.2%	-68.6%	n.a.

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. \*/ Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

CUADRO 9

**Impuesto sobre la Renta y como Porcentaje del PIB  
(1980-2012)**

<i>Año</i>	<i>ISR*</i> <i>(mdp)</i>	<i>Variación %</i>	<i>ISR como</i> <i>% de PIB</i>
1980	246.1		4.3%
1981	331.8	34.8%	4.2%
1982	463.8	39.8%	3.7%
1983	715.8	54.3%	3.1%
1984	1,176.6	64.4%	3.1%
1985	1,899.4	61.4%	3.1%
1986	3,344.0	76.1%	3.3%
1987	7,793.5	133.1%	3.1%
1988	20,103.1	157.9%	4.0%
1989	27,284.9	35.7%	4.1%
1990	36,003.6	32.0%	4.0%
1991	45,302.3	25.8%	3.9%
1992	59,272.2	30.8%	4.3%
1993	62,947.3	6.2%	4.1%
1994	70,503.3	12.0%	4.1%
1995	73,705.4	4.5%	3.4%
1996	97,162.0	31.8%	3.3%
1997	135,100.7	39.0%	3.6%
1998	169,476.4	25.4%	3.8%
1999	216,123.4	27.5%	4.0%
2000	258,754.2	19.7%	4.1%
2001	285,523.1	10.3%	4.3%
2002	318,380.3	11.5%	4.7%
2003	337,015.4	5.9%	4.5%
2004	345,217.5	2.4%	4.0%
2005	384,521.8	11.4%	4.2%
2006	448,099.8	16.5%	4.3%
2007	527,183.6	17.6%	4.7%
2008	562,222.3	6.6%	4.6%
2009	534,190.5	-5.0%	4.5%
2010	626,530.4	17.3%	4.8%
2011	720,445.3	15.0%	5.0%
2012 e/	747,986.1	3.8%	4.9%

e/ Estimación de Ley de Ingresos 2012. \*/ De 1989 y hasta 2007, incluye el Impuesto Activo. A partir de 2009 incluye el Impuesto Empresarial a

## “Análisis Económico y Normativo del Impuesto sobre la Renta en México”

Tasa Única. Mdp. Millones de Pesos Corrientes. Fuente: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ABOITES Luis. “Penuria sin Fin, Historia de los Impuestos en México Siglo XVIII-XX”, Instituto Mora, México, 2005.
2. ALLAN Charles. “Teoría de la Tributación”, Alianza Editorial, España, 1974.
3. ANGUIANO Roberto. “Las Finanzas del Sector Público Mexicano”, UNAM, México, 1968.
4. ARRIAGA Enrique. “Finanzas Públicas de México”, IPN, 2ª Edición, México, 2001.
5. ASTUDILLO Marcela. “Conceptos Básicos de Federalismo Fiscal: El Caso de México”, Instituto de Investigaciones Económicas UNAM, México, 2009.
6. AYALA José. “Economía del Sector Público Mexicano”, Facultad de Economía UNAM, México, 2001.
7. AYALA José. “Estado y Desarrollo: La formación de la economía mexicana mixta en el siglo XX”, Facultad de Economía UNAM, México, 2003.
8. CABALLERO Emilio. “Los Ingresos Tributarios del Sector Público en México”, Facultad de Economía UNAM, México, 2006.
9. CABALLERO Emilio. “Política Fiscal e Inversión Privada en México”, Facultad de Economía UNAM, México, 2012.
10. CARPIZO Jorge. “El Presidencialismo Mexicano”, Siglo XXI, 18ª Edición, México, 2004.
11. CARRASCO Hugo. “Derecho Fiscal I”, Iure Editores, 6ª Edición, México, 2009.
12. Código Fiscal de la Federación 2013
13. Coloquio. “De lo Local a lo Global: Los desafíos de la globalización y sus repercusiones locales”, UNAM, México, 2003.

14. Coloquio. “Federalismo Fiscal, Federalismo Social”, UNAM, México, 2004
15. CURIEL Omar. “Principios Tributarios: Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2011.
16. FLORES Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, 24ª Edición, México, 1982.
17. GARCÍA Maynez, Eduardo. “Introducción al Estudio del Derecho”. Editorial Porrúa, 24ª Edición, México, 1975.
18. GERLOFF Wilhelm. “Tratado de Finanzas”, Editorial El Ateneo, 2ª Edición, Argentina, 1961.
19. GONZÁLEZ Héctor. “Teoría Política”, Editorial Porrúa, 2ª Edición, México, 1977.
20. IBARRA David. “La Tributación en México”, Facultad de Economía UNAM, México, 2011.
21. Johansen Leif. “Economía Pública”, Editorial Vicens, España, 1970.
22. Ley del Impuesto sobre la Renta
23. MABARAK Doricela. “Derecho Fiscal Aplicado: Estudio específico de los impuestos”, Mc Graw Hill, México, 2008.
24. Musgrave Richard. “Hacienda Pública, Teórica y Aplicada”, Mc Graw-Hill, 5ª Edición, España, 1992.
25. PARDINAS Juan. “Impuestos. ¿Un Mal Necesario?”, CIDAC, México, 2005.
26. PEACOCK Alan. “La Teoría Económica de la Política Fiscal”, Fondo de Cultura Económica, México, 1974.
27. RICARDO David. “Principios de Economía Política y Tributación”, Claridad, 2ª Edición, Argentina, 2007.
28. RODRÍGUEZ Raúl. “Derecho Fiscal”, Oxford, 2ª Edición, México, 2010.
29. ROSEN Harvey. “Hacienda Pública”, Mc Graw-Hill, 7ª Edición, España, 2008.

30. SMITH Adam. “Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, Fondo de Cultura Económica, 16ª Edición, México, 2008.
31. SOMERS Harold. “Finanzas Publicas e Ingreso Nacional”, Fondo de Cultura Económica, México, 1967.
32. STIGLITZ Joseph. “La Economía del Sector Público”, Antoni Bosch, 3ª Edición, España, 2000.
33. TELLO Carlos. “Estado y Desarrollo Económico”, Facultad de Economía UNAM, 2ª Edición, México, 2008.
34. TELLO Carlos. “Revista Configuraciones. No 10-11”, México, 2003.
35. VARIAN Hal. “Microeconomía Intermedia: Un enfoque actual”, Antoni Bosch, 7ª Edición, España, 2006.