

1.1 MARCO CONCEPTUAL

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

A continuación se establecen los elementos teóricos necesarios para comprender la importancia de los impuestos en la actualidad.

1.1.1 Definición de impuesto.

Los impuestos son una parte sustancial (o más bien la más importante) de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de *ingreso público*, *contribución* e *impuesto*. Cuando nos referimos a *ingresos públicos* estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una *contribución* es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos¹.

La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:

Eherberg: “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder

¹ Rosas Aniceto, Roberto Santillán. “Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México”. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. p.

coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”².

Vitti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”³.

Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”⁴.

José Alvarez de Cienfuegos: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”⁵.

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como *“la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”*⁶. Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma. Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines, siendo uno de los más importantes, para el caso de México, la

² Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ed. México D.F. 1946, p. 33.

³ Ibid.

⁴ Ibid

⁵ Rosas F., Santillán L.. op. cit.

⁶ Ibid.

redistribución del ingreso a través de diversas vías como p. ej. a través de los programas de desarrollo social.

1.1.2 Elementos del impuesto.

Los elementos más importantes del impuesto son: el sujeto, el objeto, la fuente, la base, la cuota y la tasa. A continuación se especifican cada uno de éstos.

a) Sujeto. Este puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos. De tal forma en México los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios.

El sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes. Sin embargo, hay que hacer notar una diferencia entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, ya que muchas veces se generan confusiones, como sucede por ejemplo con los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.

b) Objeto. Es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.

c) Fuente. Se refiere al monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos. De tal forma las fuentes resultan ser el capital y el trabajo.

d) Base. Es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, otros.

- e) **Unidad.** Es la parte alícuota, específica o monetaria que se considera de acuerdo a la ley para fijar el monto del impuesto. Por ejemplo: un kilo de arena, un litro de petróleo, un dólar americano, etc.
- f) **Cuota.** Es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de *tasa*. Las cuotas se pueden clasificar de la siguiente manera:
- i) *De derrama o contingencia.* En primer lugar, se determina el monto que se pretende obtener; segundo, se determina el número de sujetos pasivos que pagarán el impuesto; y una vez determinado el monto a obtener y número de sujetos pasivos se distribuye el monto entre todos los sujetos determinando la cuota que cada uno de ellos debe pagar.
 - ii) *Fija.* Se establece la cantidad exacta que se debe pagar por unidad tributaria. Por ejemplo \$0.20 por kilo de azúcar.
 - iii) *Proporcional.* Se establece un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.
 - iv) *Progresiva.* Esta puede ser de dos tipos: directa e indirecta. En la primera la cuota es proporcional y sólo crece la porción gravable del objeto impuesto. En el segundo caso la proporción de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base. Esta a su vez puede ser de tres tipos: a) progresividad por clases, b) progresividad por grados y, c) progresividad por coeficientes.
 - v) *Degresiva.* En ésta se establece una determinada cuota para una cierta base del impuesto, en la cual se ejerce el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ésta hacia arriba y estableciéndose cuotas menores de ésta hacia abajo.

- vi) *Regresiva*. En ésta se establece un porcentaje menor a una base mayor y viceversa.

1.1.3 Fines y efectos de los impuestos.

a) Función de los impuestos.

En primer lugar, veamos cuáles son las principales funciones de los impuestos. Los impuestos tienen en el sistema económico gran importancia debido a que a través de éstos se pueden alcanzar diversos objetivos. Originalmente los impuestos servían exclusivamente para que el Estado se allegara de recursos, sin embargo, actualmente podemos ver que existen varios fines los cuales se mencionan a continuación:

- *Redistribución del ingreso*. Uno de los puntos fundamentales de un sistema impositivo es lograr redistribuir el ingreso en favor de un sector o grupo social; esto se alcanza cuando se logran reducir todos aquellos efectos negativos que generan los mercados en la economía⁷. Una vía fundamentalmente poderosa para lograr la redistribución del ingreso es a través de la aplicación de impuestos al ingreso a tasas progresivas, como por ejemplo a través del impuesto sobre la renta.
- *Mejorar la eficiencia económica*. Otro punto fundamental para el sistema impositivo es lograr la eficiencia económica; esto se logra si se pueden corregir ciertas fallas del mercado como lo son p. ej. las externalidades.
- *Proteccionistas*. Los impuestos, por otra parte, pueden tener fines proteccionistas a fin de proteger a algún sector muy importante de la nación, como puede ser por ejemplo alguna industria nacional, el comercio exterior o interior, la agricultura, etc.
- *De fomento y desarrollo económico*. Los impuestos por otra parte tienen un papel fundamental en el desarrollo económico del país o de alguna región

⁷ Ayala Espino. “El sector público de la economía mexicana”, p. 223.

en particular. Esto se logra a través de los recursos que se obtienen, los cuales se pueden destinar por ejemplo a fomentar a algún sector económico en particular, por ejemplo a través de un impuesto sobre el consumo de gasolina mediante el cual se pretenda financiar la construcción de carreteras.

Por otra parte podemos ver que los impuestos pueden tener fines fiscales y extrafiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el Sector Público necesita para cubrir las necesidades financieras, mientras que los fines extrafiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etc.

b) Efectos de los impuestos.

En esta sección se revisan algunas de las consecuencias que pueden originar el pago de los impuestos sobre el campo económico. Entre los principales efectos se encuentran la repercusión, la difusión, la absorción y la evasión.

I. Repercusión

La repercusión se puede dividir en tres partes: percusión, traslación e incidencia. La percusión se refiere a la obligación legal del sujeto pasivo de pagar el impuesto. La traslación se refiere al hecho de pasar el impuesto a otras personas, y la incidencia se refiere a la persona que tiene que pagar realmente el impuesto, no importa que ésta no tenga la obligación legal de hacerlo. De esto se desprende que la repercusión es una lucha entre el sujeto que legalmente tiene que pagar el impuesto y terceros, el sujeto trata de trasladar el impuesto y la persona tercera tratará de restringir el consumo de dicho artículo para evitar de esta forma cargar con el impuesto.

Pero además hay que considerar otros aspectos. En primer lugar, la repercusión se puede dar o no, esto depende del tipo de impuesto que se aplique por ejemplo, un impuesto sobre las utilidades de las empresas, en este caso no es posible

que se presente la repercusión, sin embargo, sucede lo contrario en el impuesto sobre el valor agregado.

Hay que considerar también si el impuesto es liviano o es pesado. En el primer caso es preferible que lo pague el sujeto sobre el que legalmente recae, ya que de esta forma se verán reducidas sus utilidades pero al menos no se verá afectada la demanda del bien ya que ésta puede disminuir por un aumento en el precio, provocando mayores pérdidas que las provocadas por el pago del impuesto. En el segundo caso, el sujeto preferirá repercutir el impuesto, ya que si se atreviera a pagarlo él mismo resultaría incosteable para el negocio debido a que el impuesto absorbería las posibles utilidades.

Por otra parte, se debe considerar también la influencia de la elasticidad de la demanda sobre la repercusión. En este caso se puede ver cómo, por ejemplo, los productos de primera necesidad y los productos de gran lujo tienen siempre más o menos la misma demanda, los primeros por que no se puede prescindir de ellos, los segundos por que los individuos que los quieren están en condiciones de pagar cualquier precio por ellos. En estas condiciones es muy sencillo repercutir el impuesto, dado que de cualquier forma la demanda no variará.

II. Difusión.

Una vez que termina el fenómeno de la repercusión se presenta el de la difusión. Este se caracteriza por que la persona que debe pagar finalmente el impuesto ve reducida su capacidad adquisitiva en la misma proporción del impuesto pagado, sin embargo, esto genera un proceso en el que esta persona deja de adquirir ciertos productos o reduce su demanda, por lo tanto sus proveedores se verán afectados por esta reducción en sus ventas y a su vez tendrán que reducir sus compras, y así sucesivamente.

Cabe aclarar que aunque la repercusión es probable que se de o no, en el caso de la difusión siempre se va a dar, porque no importando quien tenga que pagar el impuesto siempre se va a dar una reducción en la capacidad adquisitiva, lo cual va a desencadenar el proceso mencionado.

Por otra parte, cuando se da la repercusión el sujeto pasivo no verá reducida su capacidad adquisitiva, sin embargo, cuando se da el proceso de difusión todas las personas relacionadas con el bien en cuestión verán reducido su poder adquisitivo, inclusive el sujeto pasivo que inicialmente no pagó el impuesto.

Como se puede apreciar la difusión no se dará con la misma intensidad en todos los productos, ya que como se explicó en el inciso anterior los bienes de consumo necesario y los de gran lujo muy difícilmente dejarán de adquirirse, en cambio afectarán en mayor medida a los bienes de lujo, ya que estos no son indispensables para nadie.

III. Absorción

Puede existir la posibilidad de que el sujeto pasivo traslade el impuesto, sin embargo, no lo hace por que su idea es pagarlo. No obstante, para que pueda pagarlo decide o bien aumentar la producción, disminuir el capital y el trabajo empleados, o en última instancia implementar algún tipo de innovación tecnológica que permita disminuir los costos.

IV. Evasión.

La evasión es el acto de evitar el pago de un impuesto. A diferencia de lo que sucede con la repercusión en donde el impuesto se traslada, en el caso de la evasión simplemente nunca se paga porque nadie cubre ese pago.

La evasión puede ser de dos tipos: legal e ilegal. La evasión legal consiste en evitar el pago del impuesto mediante procedimientos legales, por ejemplo, al dejar de comprar una mercancía a la cual se le acaba de implementar un impuesto; en este caso el impuesto no se paga porque simplemente se ha dejado de comprar el bien.

La evasión ilegal es aquella en la cual se deja de pagar el impuesto mediante actos violatorios de las normas legales, por ejemplo, la ocultación de ingresos, la omisión en la expedición de facturas, contrabando, etc.

La evasión fiscal se puede dar por muchas razones, entre las principales se encuentran:

- i) Ignorancia sobre los fines de los impuestos
- ii) Servicios públicos prestados en forma defectuosa e ineficiente
- iii) Por la falta de una contraprestación por los impuestos que se pagan
- iv) Muchas veces se considera que el pago de impuestos sólo sirve para contribuir al enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos.

1.1.4 Principios de la imposición.

Para que los impuestos funcionen adecuadamente y logren cumplir con sus objetivos es necesario que cumplan con una serie de características de diversa índole como pueden ser: económicas, políticas, sociales, morales y jurídicas. De tal forma para que se logren cumplir estos principios es necesario establecer dos elementos básicos: por una parte, el marco normativo, el cual establece las reglas bajo las que se rigen las figuras tributarias, y por la otra, se encuentran las técnicas fiscales que tienen como cometido mejorar la recaudación y hacerla más equitativa⁸.

De acuerdo a lo anterior se pueden mencionar varios principios fundamentales que todo sistema tributario debe cumplir:

- **Jurídicos.** Los impuestos deben ser de aplicación y de observancia general, sólo se deben aplicar tratamientos especiales cuando se refieran a situaciones generales. Además, los impuestos se deben expresar con claridad y precisión, de tal forma que se eviten las confusiones que originen malas interpretaciones. Por último, los impuestos deben tener una base legal y se deben destinar a satisfacer necesidades colectivas.

⁸ Idem.

- **Morales.** Los impuestos no deben fomentar hábitos nocivos para la sociedad, sino al contrario deben combatir estas malas conductas, y por otra parte, los impuestos deben ser justos en un sentido social de acuerdo con las condiciones generales del país.
- **Justicia.** Sobre cualquier otro principio la justicia se debe imponer, sobre todo se debe velar por la mínima intervención privada y no se deben afectar los libertades individuales.
- **Eficiencia económica.** Los impuestos no deben interferir con una eficiente distribución de los recursos, sino al contrario la deben promover. Se puede apreciar que muchas veces algunos tipos de impuestos pueden modificar la conducta de las personas generando efectos adversos en la economía, como por ejemplo trabajar menos horas ante un mayor impuesto sobre la renta. En este sentido los impuestos pueden ser distorsionantes y no distorsionantes, pero en la práctica casi todos los impuestos son del primer tipo.

A pesar de que la mayoría de los impuestos pueden ser distorsionantes, también se pueden aplicar impuestos correctivos, como por ejemplo en el caso de que se tengan que corregir fallas del mercado.

- **Simplicidad administrativa.** El sistema impositivo genera costos en su administración, por lo tanto deberían reducirse estos costos en la medida de lo posible.
- **Flexibilidad.** En muchas ocasiones las circunstancias económicas cambian con gran rapidez, ante esto el sistema impositivo debe permitir estos cambios y adaptarse a ellos. por ejemplo, ante caídas generales en el ingreso los impuestos deben ser menores, y ante aumentos generales en el ingreso los impuestos pueden incrementarse proporcionalmente.

- **Estabilización.** Otro punto fundamental consiste en que a través del sistema impositivo es posible fomentar la estabilidad de la economía procurando amortiguar automáticamente las fluctuaciones económicas.
- **Equidad.** Uno de los principios fundamentales establece que todo sistema tributario debe ser equitativo. La equidad se refiere a la manera en la que los recursos de la sociedad deben ser distribuidos entre los individuos que la conforman.

La equidad se puede clasificar de dos formas: equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal establece que los individuos que se encuentren en circunstancias similares deben tener un trato similar. La equidad vertical establece que los individuos que tienen una mayor capacidad de pago paguen mayores impuestos. A diferencia de la equidad horizontal la equidad vertical ofrece mayores dificultades a la hora de decidir quien debe pagar las tasas mayores, y cuánto más debe pagar que los demás.

1.1.5 Principios de la incidencia.

Uno de los temas fundamentales dentro de este trabajo se refiere a la forma en la que los impuestos pueden incidir sobre la distribución del ingreso, para lo cual es importante abordar algunos principios de la incidencia fiscal.

A. Principio del beneficio.

De acuerdo con este principio un sistema equitativo es aquel donde cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. Este principio se fundamenta no solamente en un criterio de política impositiva, sino también de impuestos y gastos.

B. Capacidad de pago.

Este tiene como premisa la contribución según la capacidad de pago de cada persona. La capacidad de pago se puede estudiar desde dos vertientes: equidad horizontal y equidad vertical.

1. *Equidad horizontal.* Bajo esta premisa se establece que las personas con igual capacidad de pago deben pagar lo mismo. Sin embargo, pueden existir diversas maneras de medir la capacidad de pago, todas ellas deben ser de tipo cualitativo: renta, consumo o riqueza.

Esta cuestión ha sido ampliamente discutida, se debe establecer qué medio es el más adecuado para lograr la equidad, el problema estriba en que cada uno de estos medios presenta ventajas y desventajas frente a los demás, por lo tanto es preciso considerar cuál de estos logra minimizar las desventajas y cuál maximizar las ventajas, por supuesto que debe ser considerando siempre la estructura económica del lugar donde se aplique.

2. *Equidad vertical.* Un pilar fundamental de la equidad vertical es la regla del sacrificio igual. Esta nos establece que las personas con diferentes niveles de renta deben pagar cantidades diferentes de impuestos. Para saber qué tan diferentes deben ser estos pagos se establecen tres reglas de sacrificio. Primera, suponiendo dos personas con diferentes niveles de renta, uno con renta alta y otro con renta baja, entonces se supone que ambas personas contribuyen con un mismo nivel de renta, por ejemplo \$10.00. Segunda, estas dos personas van a contribuir exactamente con la misma proporción de su ingreso, por ejemplo 10 por ciento. Tercera, la dos personas pagan fracciones diferentes de su ingreso, resultando que ambas rentas después del impuesto se igualan.

C. Principio de la ocupación plena.

De acuerdo a este principio la política tributaria puede servir para estimular la producción y el empleo, para lo cual no es necesario tomar en consideración el beneficio o la capacidad de pago.

D. Principio de la conveniencia.

Este principio establece que se debe obtener el mayor monto posible de ingresos por recaudación con la menor dificultad. Se menciona por ejemplo el caso de los impuestos sobre las herencias, en donde el sujeto que ganó el dinero no se encuentra presente para objetar el impuesto.

La incidencia es un aspecto muy importante dentro de la política tributaria por muchas razones, la principal es que a través de esta se pueden lograr cambios en la distribución del ingreso. Por ejemplo, un cambio en la tasa sobre cierto impuesto va a establecer la forma en la cual se determina la carga.

Para ver cómo funciona lo anterior se pueden identificar tres tipos de incidencia:

- a) *Incidencia absoluta.* Esta consiste en el establecimiento de un impuesto en particular, suponiendo siempre que se mantenga constante el gasto público.

- b) *Incidencia diferencial.* La incidencia se puede determinar a través de cambios en la distribución resultante de sustituir un impuesto por otro, considerando que se mantienen constantes tanto los ingresos como los gastos.

- c) *Incidencia presupuestaria.* Esta se determina cuando hay resultados combinados de cambios en los impuestos y en los gastos.

En la economía puede darse algún tipo de incidencia fiscal, sin embargo, lo importante es considerar los efectos que el cambio de un impuesto puede tener sobre los niveles de empleo, consumo, inversión, etc., y por lo tanto determinar el estado de la distribución del ingreso.

1.1.6 Clasificación de los impuestos.

Existen fundamentalmente dos clasificaciones de los impuestos. La primera de ellas los clasifica en directos e indirectos. De acuerdo al criterio administrativo los *impuestos*

directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De acuerdo al criterio de la repercusión, el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. Un ejemplo de impuestos directos en México es el Impuesto Sobre la Renta.

Éstos impuestos pueden clasificarse a su vez en *personales* y en *reales*. Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.

Ventajas.

- a) Aseguran al Estado una cierta renta conocida y manejada de antemano.
- b) Se puede aplicar mejor una política de redistribución del ingreso.
- c) En tiempo de crisis, aunque su quantum decrece, lo es en un menor grado que los impuestos indirectos.

Desventajas

- a) Son muy sensibles a los contribuyentes.
- b) Son poco elásticos, y por lo tanto aumentan muy poco en épocas de prosperidad.
- c) Se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales.
- d) Son poco productivos.
- e) El contribuyente es más estricto al juzgar los gastos del Estado.
- f) Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector social.

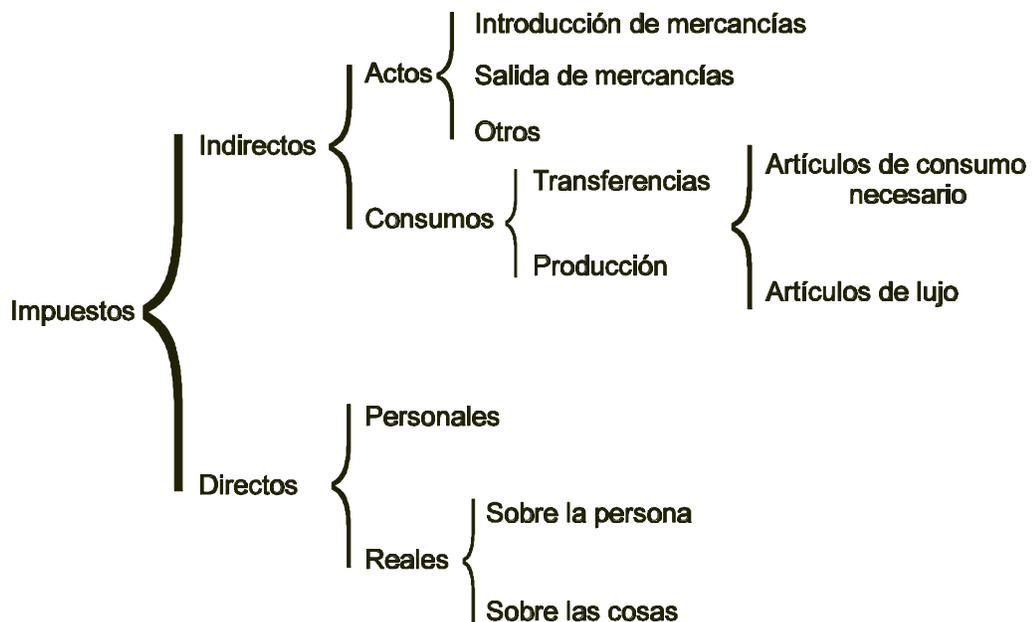
Los *impuestos indirectos* son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final. Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos⁹:

- *Multifásicos*. Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta.
- *Monofásicos*. Gravan solamente una etapa del proceso. Éstos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como *impuestos sobre los actos* e *impuestos sobre el consumo*. En el primer caso tenemos por ejemplo, los impuestos sobre la importación y la exportación.

Entre los principales impuestos indirectos aplicados en México se encuentran el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Figura 1-1
Clasificación de los impuestos



Fuente: Ernesto Flores, 1972

Ventajas

- a) Son poco perceptibles.

⁹ Arriaga Enrique, “Finanzas públicas en México”, p. 99.

- b) Se confunden con el precio de venta.
- c) Gravan a todo el sector poblacional, aún extranjeros.
- d) Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir el bien para no pagar el impuesto.
- e) El causante paga el impuesto en el momento en el que es más cómodo para él.

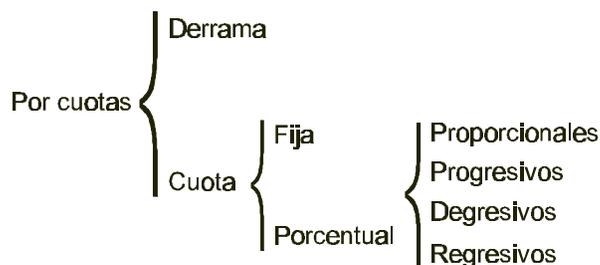
Sin embargo, hay que aclarar que no es totalmente cierto el caso de los incisos d) y e) en el sentido de que ciertos bienes de primera necesidad se tienen que adquirir en forma casi obligatoria por los consumidores.

Desventajas

- a) Reacaen más sobre las clases pobres.
- b) No tienen la misma fuerza que los directos en tiempos de crisis, crean déficit agravando aún más la crisis.
- c) Los gastos de recaudación son muy elevados.

La segunda clasificación de importancia es por cuotas, es decir, se establece una cantidad monetaria por el bien o servicio, la cual puede ser fija (por ejemplo \$10.00) o porcentual (por ejemplo 10% sobre el valor del bien). Ésta última puede ser varios tipos¹⁰ y es de gran importancia determinar cuál de ellas se va a utilizar ya que esto determinará los resultados en la política fiscal y en la distribución del ingreso.

Figura 1-2
Clasificación por cuotas



Fuente: Flores Zavala

¹⁰ Idem. Pág. 4, elementos del impuesto.

1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS IMPUESTOS.

1.2.1 Época prehispánica y colonial.

Durante la época prehispánica la principal forma impositiva estuvo representada por el tributo¹¹, el cual tuvo su origen y fundamento en la creación de los oficios y los servicios necesarios para la existencia colectiva. Sin embargo, estos tributos eran pagados en su mayor parte por las clases inferiores o macehuales (clase productora formada por artesanos, labradores y comerciantes), los cuales servían para sostener a las clases dirigentes (gobernantes, sacerdotes y guerreros).

El tributo lo recibían principalmente los señores universales, los señores particulares, los nobles, las comunidades (compuestas por barrios mayores y menores y cuyo tributo se destinaba al sostenimiento de los magistrados y funcionarios), los templos y la milicia.

El tributo consistía en prestaciones materiales, las cuales dependían de la actividad a la que se dedicara el individuo, y prestaciones personales tales como servicios o trabajo. Éstas tenían carácter fundamentalmente colectivo (es decir por pueblos, barrios o grupos) y eran otorgadas principalmente por los labradores. Entre los principales productos que los labradores daban en tributo se encontraban el maíz, frijol, cacao, algodón y otros productos de la tierra, además de frutos, peces y otros animales.

Un elemento que no se debe ignorar es que entre los indígenas nunca existió un sistema tributario uniforme, ya que unas veces se les podía exigir una determinada cantidad y otras otra diferente, así igual entre comunidades diferentes o similares eran diferentes las cantidades exigidas, al parecer lo único que se consideraba con base en el tributo era la posibilidad de dar lo que se pedía.

¹¹ Las cargas eran de dos tipos: ordinarias y extraordinarias. Las ordinarias podían ser religiosas – prestaciones para el sostenimiento del culto- o civiles –prestaciones para caciques, alcaldes y gobernantes-. Mientras que por su parte las extraordinarias se destinaban fundamentalmente para las necesidades colectivas transitorias y para obras públicas. Fuente: Miranda José, “El tributo indígena en Nva. España” p.

Al llegar la conquista española el tributo prehispánico no sufrió grandes modificaciones, más bien se fue acomodando a las normas europeas en forma gradual, de tal modo que durante el siglo XVI éste seguiría manteniendo sus principales características consistiendo en prestaciones materiales y servicios, así como conservando los plazos indígenas de ochenta días, medio año, etc¹².

Durante la época de la conquista se establecieron nuevos tributos, siendo éstos de dos tipos:

- a) directos
 - moneda foránea, capitación que el rey cobraba en reconocimiento de señorío.
 - Aljamas o morerías, capitaciones que pesaban sobre los judíos y los moros en territorio castellano.
 - Fonsadera, contribución para los gastos de guerra que pagaban por la exención militar los obligados a prestarlo.
 - Otros de menos importancia, como los yantares, la facendera, la anubda y el chapín de la reina.
- b) Indirectos
 - La alcabala,
 - El almojarifazgo, tributo que gravaba las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos o de éstos a Castilla.
 - Los de portazgo, pontazgo y barcaje, y
 - Otros más leves, como el montazgo. La asadura, etc.

La alcábala fue una de las figuras más importantes y antiguas de la hacienda de la Nueva España. Ésta se aplicó a partir del año de 1571 y se prolongó hasta los primeros años de vida independiente de México; aún después de la Revolución de 1910-17 persistían prácticas alcabalatorias por el tránsito de mercancías entre estados de la Federación.

La alcábala era una renta real que se cobraba sobre el valor de todas las cosas, muebles, inmuebles y semovientes que se vendían o permutaban, es decir, era un

¹² Miranda, José, “El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI”. Ed. El Colegio de México, , 1er reimpression, México, 1980.

impuesto que gravaba todas las transacciones mercantiles y que era trasladable hasta el comprador final, por lo tanto se le considera un impuesto indirecto.

Existían tres sistemas en el cobro de las alcábalas:

- Administración directa por funcionarios reales.
- Arrendamiento a particulares.
- Encabezamiento por parte de determinados organismos, tales como los ayuntamientos y los consulados de comercios.

Entre los bienes que debían pagar alcábala se encontraban todas las ventas o trueques, no importa si se trata de primera venta, segunda, tercera, etc., todas y cada una de ellas debía pagarla. Esto nos da una idea de lo injusto de este impuesto para las clases más pobres. Sin embargo, a partir de 1571 se comienzan a otorgar exenciones sobre ciertos artículos de consumo masivo, tales como maíz u otros granos y semillas, así como todas aquellas mercancías cuyo valor global fuera inferior a cierta cantidad. Para el resto de los bienes sí se pagaba alcábala, siendo ésta por lo general de seis por ciento.

La alcábala era un pago obligatorio para todo tipo de personas, sin embargo, también existían ciertas excepciones, como lo eran las viudas y huérfanos que trabajaban para su propio sostenimiento, así como los tejedores del partido de Tepeaca, por considerar que éstos eran muy pobres.

A pesar de que existía una tasa fija por concepto de alcábala, en la mayoría de las ocasiones los obrajes estaban concertados, es decir, se pagaba anualmente un monto fijo que reflejaba el valor estimado de la producción anual comercializada.

A partir del bando del 8 de octubre de 1780 la tasa general por concepto de alcábala se elevó al ocho por ciento.

1.2.2 El sistema tributario desde la independencia hasta la revolución.

A partir de que México logró su independencia ha habido una lucha intensa por obtener el poder, por lo mismo los partidos políticos han recogido los marcos ideológicos existentes y los han transformado en decisiones fiscales que han obedecido a un objetivo determinado en ciertos momentos históricos.

Al lograr México su independencia su sistema hacendario fue en los hechos muy similar al que regía en la Nueva España. De tal forma siguieron funcionando los estancos.¹³ Sin embargo, este tipo de imposición favorecía más bien a las clases ricas que a los pobres (la mayoría), debido a que éstos detentaban el poder y no podían ver trastocados sus intereses económicos. Básicamente durante el siglo XIX existieron impuestos que afectaban solamente a ciertas industrias como lo son las de hilados y tejidos, tabacos y alcoholes. En cambio, existieron amplios impuestos que gravaban el comercio exterior y el comercio interior mediante las alcabalas.

Además se puede ver también que México vivió un periodo de gran desorden político, económico y social en esos primeros años de vida independiente, lo cual ocasionaría a su vez un gran desorden fiscal. En 1846 el presidente Valentín Gómez Farías emitió un decreto por el cual ordenó suprimir las alcabalas, debido a que éstas tenían un efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. A partir de la promulgación de la Constitución de 1857 se estableció en su artículo 124 la supresión de las alcabalas.

Posteriormente la política fiscal juarista tuvo como fundamento introducir reformas paulatinas que fortalecieran la economía del país basada en una Constitución netamente liberal. Entre las principales acciones fiscales realizadas en este periodo se encuentran: transformar el antiguo impuesto del papel sellado en sellos móviles (estampilla), se abolieron las tarifas que encarecieron los artículos extranjeros y se eliminaron los gravámenes sobre exportaciones que dañaban a la producción nacional, con relación a la minería: libre exportación de la plata en pasta, libre exportación de

mineral de piedra y polvillos, recuperación por el gobierno de las casas de moneda dadas en arrendamiento, supresión de los impuestos a la minería y establecimiento de un impuesto único sobre utilidades mineras.

La implementación del ISR en México como resultado de la influencia de las ideas socialistas nacidas de la Revolución proviene de un lento proceso que se origina en 1810.

No obstante se puede considerar a Matías Romero como el precursor del ISR, argumentando que “una sola contribución directa general, impuesta sobre la propiedad raíz y el capital mobiliario sería más equitativa y produciría más recursos al erario público que las que ahora se cobran”.

Sin embargo, no fue posible implantar el ISR en este periodo debido a que el veto al clero y a la aristocracia semifeudal solo habían logrado el fortalecimiento de la pequeña burguesía, y éste por supuesto adoptó el sistema fiscal de acuerdo a sus intereses.

El advenimiento del régimen de Porfirio Díaz llevó a pique las ideas de corte social que se habían engendrado previamente, de tal forma el ministro de Hacienda Ives Limantour optó más bien por una política impositiva de tipo regresiva.

Uno de los principales personajes que abogaron por un sistema fiscal más justo fue Ricardo Flores Magón, quien señalaba que existía una terrible desigualdad entre capital y trabajo, y que ésta era fomentada por el sistema fiscal vigente, por lo tanto se requería gravar al capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza. Sin embargo, este tipo de sistema fiscal progresivo no sería posible sino hasta algunos años después de terminada la Revolución. De tal forma, durante el gobierno del presidente Plutarco Elías Calles se dio el primer paso en este sentido al adoptar el impuesto sobre la renta.

¹³ Estancos de tabaco, naipes, pólvora, nive y asientos de gallo, derechos de importación y exportación, alcabalas interiores, producción de casa de moneda, papel sellado, venta de tierra, tributos índicos,

Durante la Revolución Mexicana no se hizo ningún cambio fundamental al sistema tributario, sino más bien se optó por conllevar el sistema porfirista de tipo regresivo. Tal fue la situación incluso durante el gobierno de Francisco I. Madero. Su ministro de Hacienda se mostró fiel admirador de Limantour y de su sistema impositivo. Sin embargo, la Constitución Política de 1917 representó la síntesis política de la Revolución, al adoptar un tipo de Estado Intervencionista, preocupado por las causas populares y sociales. Pero a pesar de ello todavía existieron problemas, ya que este nuevo sistema fiscal no fue muy adecuado, ya que mantenía aspectos del sistema porfirista y sobre todo gravaba de igual manera a sujetos con diferente capacidad de económica¹⁴.

1.2.3 El sistema tributario posrevolucionario.

El sistema tributario mexicano se ha caracterizado desde sus inicios por contar con gran número de impuestos, no obstante esto, la efectividad recaudatoria ha sido mínima fundamentalmente por los conflictos internos que habían agobiado al país desde su independencia hasta el final de la revolución.

A partir de la revolución de 1910 y su sustento en la Constitución Política de 1917, el sistema tributario se modernizó en gran medida a lo largo del siglo XX. Durante éste se han realizado varias rondas de reformas tributarias, cuyo fin ha sido adaptarlo a las necesidades del país.

Con relación a la industria durante el periodo de 1917 a 1940 se crearon 28 impuestos:

**Tabla 1-1
Creación de impuestos en el periodo 1917-1940**

	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos específicos	22	11	11
Petróleo (1917)	9	2	7
Energía eléctrica (1917)	3	2	1

derechos de pulquerías, lanzas, anatas de empleos, novenos de diezmos, etc.

¹⁴ Resendiz, Eduardo, "Política e impuestos, visión histórica". Ed. Miguel Angel Porrúa, primera edición, México D.F: 1989.

1932,1934)			
Azúcar (1927, 1931, 1934, 1938)	4	3	1
Cerillos y fósforos (1917, 1931)	2	1	1
Producción de sal (1925, 1934)	2	1	1
Bebidas gaseosas (1924, 1931)	2	2	---
Impuestos generales	3	---	3
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
10% adicional (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1

Fuente: Servín Armando. "Evolución técnica del sistema impositivo federal".

Durante el periodo citado se crearon gravámenes de tipo general y gravámenes específicos, en algunos casos estos fundamentaron su existencia debido a su productividad, como por ejemplo en petróleo, tabacos, gasolina, alcoholes, etc., sin embargo, en otros casos no se ve ninguna razón especial para su establecimiento.

Se desprenden tres conclusiones importantes:

1. Existió un impuesto vertebral que abarca todas las actividades de la industria.
2. Los impuestos específicos solamente afectaron unas cuantas industrias como la del petróleo, azúcar, energía eléctrica, etc.
3. Entre los principales progresos en este periodo se encuentran la supresión de los impuestos a las industrias de hilados y tejidos y de bebidas gaseosas.

En lo que toca al comercio en el periodo previo a 1917 existían muy pocos gravámenes, limitándose exclusivamente a los impuestos sobre importaciones y exportaciones, así como los recargos a las importaciones y exportaciones por vía postal¹⁵.

En el periodo de 1917 a 1940 se crearon 18 impuestos. En la siguiente tabla se ilustra esto:

¹⁵ Servín, Armando "Evolución técnica del sistema impositivo federal". FCE, primer edición, 1964.

Tabla 1-2
Impuestos al comercio creados en el periodo 1917-1940

	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos generales	10	3	7
Adic. A los derechos de importación (1920, 1926, 1929)	3	1	2
Adic. A los derechos de exportación (1920, 1926, 1929)	3	2	1
12% s/valor aforo (1938)	1	---	1
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1
10% adicional (1924)	1	---	1
Impuestos específicos	8	5	3
Avisos y anuncios (1917)	1	1	---
Importaciones, bebidas y perfumes (1921, 1925)	2	2	---
10% s/entradas brutas Lotería Nacional (1923)	1	1	---
Expendios de bebidas alcohólicas (1933)	1	---	1
Radiodifusoras (1933)	1	---	1
Compraventa alcoholes (1937)	1	1	---
Consumo de algodón (1938)	1	---	1

Fuente: Armando Servín, "Evolución técnica del sistema impositivo federal".

Con relación a la agricultura hasta antes de 1917 no existían impuestos en este rubro salvo en caza y buceo y uso y aprovechamiento de aguas federales. Pero a partir de 1917 y hasta 1940 se crearon 10 impuestos de la siguiente forma:

Tabla 1-3
Impuestos a la agricultura creados en el periodo 1917-1940

	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos generales	2	---	2
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1
Impuestos específicos	7	4	3
Madera y bosques (1925)	1	---	1

Guano, nitratos etc. (1925)	1	1	---
Exportación de henequén (1930)	1	---	1
Fertilizantes (1930)	1	1	---
Henequén (1931, 1938)	2	2	---
Explotaciones forestales (1936)	1	---	1

Fuente: Armando Servín, "Evolución técnica del sistema impositivo federal".

Durante las décadas de 1940 y 1950 se vieron claros indicios de que el sistema tributario mexicano presentaba problemas, fundamentalmente porque los ingresos tributarios eran muy bajos, de hecho se encontraban muy por debajo del nivel de otros países de similar desarrollo y estructura económica, como Cuba, Chile, Ecuador y Venezuela con 14%, 17%, 20% y 23% respectivamente de ingresos tributarios respecto al total.

En el periodo 1944-48 la captación por ingresos ordinarios con respecto al ingreso nacional fueron del 6.6%. Sin embargo, durante este periodo el factor común fue el estancamiento de los ingresos tributarios respecto a los ingresos totales. Por lo tanto se hizo necesario en los años de 1948 y 49 realizar diversas reformas fiscales, a fin de lograr mayor progresividad y equidad al sistema fiscal. Entre las principales reformas adoptadas en este periodo se encuentran:

- Sustitución del impuesto del timbre por el de ingresos mercantiles.
- Modificaciones al impuesto sobre la renta
- Creación del impuesto sobre utilidades excedentes y de la sobretasa adicional del 15% sobre exportaciones.

Como resultado de lo anterior se logró que en 1952 los ingresos per cápita del gobierno federal fueran de 182 pesos, sin embargo para el año siguiente estos se redujeron a 159 pesos. Por su parte, los negocios con ingresos anuales entre 100 mil y 499 mil pesos pagaron en promedio 4.0% de sus ingresos en impuestos, las empresas entre 500 mil y 1 millón pagaron 4.2% y las empresas con más de un millón de pesos pagaron el 8.6%¹⁶.

Este periodo se caracterizó por que los ingresos tributarios en su gran mayoría (78%) correspondían a impuestos indirectos, mientras que tan solo los impuestos directos representaron el 22%. Esto nos da una idea de lo poco equitativo de esta estructura fiscal, ya que los grupos de menores ingresos contribuyeron en gran medida a la carga fiscal vía impuestos indirectos.

Durante el periodo 1955-72, se pretendió adaptar el sistema impositivo de acuerdo a las necesidades de industrialización del país. Para tal efecto se sustituyeron gran cantidad de impuestos sobre la producción y ventas por un impuesto sobre ingresos mercantiles, así como modificar el ISR, estableciendo cierto gravamen de acuerdo al ingreso total, sin importar su fuente, además se establecieron regímenes especiales sobre ciertos sectores. Entre los principales cambios realizados al sistema tributario durante el sexenio de Luis Echeverría se encuentran medidas que pretendían perfeccionar la integración de la base del ISR empresarial así como la elevación de la tasa del ISR personal, gravando con 50 por ciento los ingresos anuales superiores a 150 mil pesos. Además se elevó la tasa del Impuesto Federal sobre Ingresos mercantiles, se incrementó la tasa que afecta a los ingresos de Pemex y se creó un nuevo impuesto para el consumo de gasolina; así mismo se incrementó la tasa de los impuestos especiales.¹¹

En el periodo 1978-81 se realizó una segunda ronda de reformas tributarias, cuyo principal objetivo fue combatir los efectos distributivos adversos de la inflación, además de reducir las distorsiones implicadas por el efecto cascada del impuesto sobre ingresos mercantiles.

¹⁶ Martínez, Ifigenia, "Política fiscal de México" Manuales Universitarios, Escuela Nacional de Economía, UNAM, Primer edición, 1964.

¹¹ Tello Carlos, "La política económica en México 1970-1976", ed. Siglo XXI, 11º edición, México D.F., 1993, p. 201.

Entre las principales reformas de esta época se encuentran:

Impuesto sobre la renta	<ul style="list-style-type: none">• Revisión del esquema impositivo para corregir en el impuesto sobre la renta de personas físicas los efectos de la inflación y algunos de los sesgos regresivos pertenecientes a la reforma anterior.• Revisión de los impuestos sobre ganancias de capital, reconociendo su carácter no recuperable y gravando sólo su impacto sobre el ingreso permanente. Asimismo, se ajustaron el valor y las reinversiones en activos para tener en consideración los aumentos generales de precios.
Impuesto sobre ventas	<ul style="list-style-type: none">• Introducción del Impuesto al Valor Agregado y eliminación del Impuesto sobre Ventas, 400 impuestos municipales y estatales 30 impuestos específicos de carácter federal.

Fuente: Aspe Armella Pedro, "El camino mexicano de la transformación económica". FCE. Segunda edición. México, 1993.