



UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO

**DIVISIÓN DE CIENCIAS SOCIALES Y
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS**

**La Elasticidad-Ingreso de la Recaudación
Tributaria en México: El caso del Impuesto
sobre la Renta de 1985-2004.**

TESIS

Para Obtener el Grado de
*Maestro en Economía y Administración
Pública*

PRESENTA

Juana Edith Navarrete Marneou

DIRECTOR DE TESIS

Dr. Luis Alfredo Castillo Polanco

Chetumal, Quintana Roo 2005

UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO

Tesis elaborada bajo la supervisión del comité de asesoría y aprobado como requisito parcial, para obtener el grado de:

MAESTRO EN ECONOMÍA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

COMITÉ

DIRECTOR: 
Dr. Luis Alfredo Castillo Polanco

ASESOR: 
Dr. Salvador Ramos Téscum

ASESOR: 
M.C. Andrés Alcocer Verde

Chetumal, Quintana Roo, Junio de 2005

Ø49580

AGRADECIMIENTOS:

A mi hijo:

Por ser el ángel que ha llenado mi vida de ilusiones.

A mis padres:

Por enseñarme siempre a luchar por lo que se quiere y anhela.

A mi esposo:

Por estar siempre a mi lado, dándome las fuerzas para continuar y luchar juntos por nuestros sueños.

A mi director de tesis: Dr. Alfredo Castillo Polanco.

Por su paciencia en todo momento, por brindarme sus conocimientos sin los cuales este proyecto no hubiese tenido término.

A mi asesor: Dr. Salvador Ramos Téscum.

Por su sabiduría y enseñanzas que ya forman parte de mi vida.

A mi asesor: M.C. Andrés Alcocer Verde.

Por sus enseñanzas que han contribuido a ser un mejor profesionalista.

RESUMEN

Autor:	Juana Edith Navarrete Marneou
Título:	La elasticidad-ingreso de la recaudación tributaria en México: El caso del Impuesto sobre la Renta 1985-2004.
Institución:	Universidad de Quintana Roo
Grado:	Maestro en Economía y Administración Pública
Año:	2005

En esta tesis se determina la incidencia tributaria en México, a través de la determinación de la elasticidad-ingreso del Impuesto sobre la Renta en el corto y largo plazo.

En el corto plazo se encontró que la elasticidad-ingreso no sigue una tendencia constante en relación a la renta nacional esto debido a que en momentos en donde la recaudación disminuye se implementan políticas recaudatorias y fiscales que llevan a incrementar momentáneamente la recaudación, sin que esta permanezca constante en el largo plazo.

En el largo plazo se determinó a través de pruebas econométricas la elasticidad-ingreso, siendo esta menor a la unidad, esto implica que el sistema tributario mexicano es inelástico y por tanto regresivo, que un sistema sea de este tipo significa que incidencia tributaria es decir quien paga los impuestos es la población de mas bajos recursos.

Esto explicaría porque el Sistema Tributario Mexicano recauda tan poco en relación con el PIB (14%) y el hecho que todas las reformas implementadas hasta ahora solo producen efectos en el corto plazo, indica que el sistema tributario es ineficiente al momento de realizar la recaudación de tributos, de ahí la importancia de una reforma integral que oriente al país hacia un sistema progresivo, en donde la incidencia de los tributos sea de acuerdo a la riqueza que posea cada individuo.

CONTENIDO

Introducción.	
I.- Planteamiento del Problema	5
II.- Objetivos.	6
III.-Breve Descripción del Contenido de la Tesis.	7
1.- Teoría impositiva	
1.1.- Introducción.	9
1.2.- Tipos de impuestos	9
1.3.- Sistema impositivo	13
1.3.1.- Características de un Sistema Impositivo eficiente	13
1.3.2.- Bases de tributación	18
1.3.2.1.- La riqueza como base imponible.	20
1.4.- Función económica de los impuestos	22
1.5.- Medida de la incidencia económica de los impuestos	26
1.5.1.- La incidencia en el equilibrio general	27
1.5.1.1.- Equilibrio parcial	28
1.5.2.- Efectos sobre la inflación.	30
1.5.3.- Efectos sobre el crecimiento	30
1.5.4.- Efectos de la imposición sobre la capacidad productivas: Una perspectiva de la oferta	31
1.5.5.- Efectos de la imposición sobre el nivel de ahorro	31
1.5.6.- Efectos de la imposición sobre la inversión	32
1.5.7.- Conclusiones sobre incidencia	32
1.6.- Modelo de valuación de la progresividad de los sistemas impositivos	35
1.6.1.- Metodología de cálculo de los coeficientes de elasticidad tributaria	40
1.6.1.1.- Coeficiente de elasticidad tributaria	40
1.6.1.2.- Coeficiente de elasticidad tributaria respecto a cambios en el nivel de precios	41
1.6.1.3.- Coeficiente de elasticidad tributaria respecto a cambios en el ingreso real	42
1.6.1.4.- Relación entre el coeficiente de elasticidad tributaria global y los coeficientes de elasticidad-ingreso y elasticidad precio	43
1.6.1.5.- Flexibilidad tributaria y tasa media de tributación.	45
2.- El Sistema Impositivo Mexicano	
2.1.- Introducción	50
2.2.- Importancia y papel del Sistema Impositivo Mexicano	52
2.3.- Ingresos públicos	55
2.3.1.- Definición.	55
2.3.2.- Clasificación.	55
2.4.- Los impuestos.	56
2.4.1.- Conceptualización.	56
2.4.2.- Clasificación de los principales impuestos en México	58

2.4.2.1.- Impuesto sobre la renta.	61
2.4.2.2.- Impuesto al valor agregado.	64
2.4.2.3.-Impuesto al activo	67
2.4.2.4.- Impuesto especial sobre producción y servicios	69
2.4.2.5.- Impuesto petrolífero	70
2.4.2.6.- Impuesto sobre tenencia y uso de vehículos	71
2.4.2.7.- Impuesto sobre automóviles nuevos	71
2.4.2.8.- Impuesto al comercio exterior	71
2.4.2.9.- Impuesto a la importación	72
2.4.2.10.- Impuesto a la exportación	73
2.5.- Marco legal	73
2.5.1.- Constitución de los Estados Unidos Mexicanos	74
2.5.2.- Código Fiscal de la Federación	75
2.5.3.- Ley de ingresos de la Federación	77
2.5.4.- Ley del Impuesto sobre la Renta	78
2.5.4.1.- Reglamento del impuesto sobre la renta	80
2.6.- Comparación internacional de cargas tributarias	80
2.7.- Conclusión	83
3.- Elasticidad-ingreso de la recaudación tributaria en México	
3.1.- Modelo de elasticidad ingreso de la recaudación tributaria del impuesto sobre la renta	85
3.1.1.-Metodología.	85
3.1.2.- Información.	88
3.1.3.-Resultados.	88
3.1.3.1.- Elasticidad en el corto plazo	89
3.1.3.2.- Elasticidad en el largo plazo	92
3.1.4- Conclusiones.	95
4.- Conclusiones	99
4.1.- Conclusiones Generales.	100
Fuentes Bibliográficas	107
Referencias virtuales	111
Glosario de Términos.	112
Anexos.	117
Anexo 1.- Elasticidad-ingreso del ISR	118
Anexo 2.- Elasticidad Ingreso promedio del ISR	120
Anexo 3.- Devoluciones efectivas del ISR	122
Anexo 4.-Numero de contribuyentes activos del ISR.	122

ÍNDICE DE GRÁFICOS, CUADROS, TABLAS Y FIGURAS.

Tabla 1.- Principales indicadores de las finanzas públicas 1994-1999 (% del PIB).	53
Gráfico 1.- Principales ingresos del Gobierno federal (% del PIB).	60
Tabla 2.- Carga del ISR empresarial (% del PIB)	63
Tabla 3.- Comparación Internacional de carga fiscal.	81
Gráfico 2.- Tasa de crecimiento de ISR y PIB	
Gráfico 3.- Elasticidad-ingreso.	89
Gráfico 4.- ISR entre PIB.	89
Gráfico 5.- Desviación media de elasticidad-ingreso.	90
Gráfico 6.- Promedio de tasa de crecimiento de ISR y PIB.	90
Gráfico 7.- Elasticidad-ingreso promedio.	91
Gráfico 8.- Contribuyentes activos del ISR en miles.	91
Gráfico 9.- Devoluciones efectivas del ISR (millones de pesos).	102
Tabla 4.- Principales indicadores de las finanzas públicas 1994-1999 (% del PIB)	103
	105

Introducción

I- Planteamiento del problema

La problemática surgida hace miles de años para que los gobernantes lograran de los gobernados el pago del tributo llevó a estudiosos como Adam Smith a delinear los principios rectores de la actividad financiera del Estado, a fin de que éste ostentara la facultad de recaudar ingresos públicos con los que afrontaría sus tres deberes fundamentales: brindar justicia en el interior de la nación, crear instituciones públicas para la prestación de servicios propios del Estado como son salud, educación y como último la defensa nacional. Así, Adam Smith, estableció los principios de equidad y proporcionalidad que deben imperar en toda relación tributaria¹ a fin de que prevalezca la justicia fiscal.

En el Estado mexicano existe una gran variedad de tributos con los que se financia el Gasto Público, sin embargo la recaudación es cada vez menor²; uno de los impuestos más importantes en términos de recaudación tributaria es el Impuesto sobre la Renta al que en los últimos años el gobierno ha incrementado sus tasas con la finalidad de aumentar la recaudación, situación que no ha ocurrido, para ello es necesario analizar sobre quien recae finalmente el pago del mismo, aunque como menciona Stiglitz⁴ todo impuesto que recae sobre los ingresos de las personas o empresas(Impuesto sobre la Renta) es un impuesto progresivo, es decir, a medida que se incrementa la renta debe incrementarse la recaudación del mismo. En México no existe un estudio que indique la incidencia impositiva del impuesto sobre la Renta, es decir que mida la elasticidad-ingreso y con ello se determine si el sistema es progresivo, regresivo o proporcional. Esto nos ayudaría a entender entre otras cosas porque el sistema recauda tan poco aunque las tasas impositivas son iguales a la de los países miembros de la OCDE.

¹ La relación tributaria se debe entender el vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente.

² Para 1997 los ingresos tributarios en México como porcentaje del PIB representaron el 14% según datos de la OECD, comparado con 1996 que fue del 15.4%.

³ Para 1997 los ingresos tributarios en México como porcentaje del PIB representaron el 14% según datos de la OECD, comparado con 1996 que fue del 15.4%.

⁴ Stiglitz, Joseph. " La economía del Sector Público", Editorial Antoni Bosh. Segunda Edición, 1997.

Considerando dicha problemática, el presente trabajo pretende determinar la incidencia impositiva en el Sistema Tributario Mexicano. Para tal efecto se propone medir la elasticidad-renta de los ingresos tributarios en el corto y largo plazo, esto es, evaluar como reacciona la recaudación tributaria ante un cambio en la renta nacional; si la elasticidad-ingreso es mayor o igual a la unidad, indicaría que el sistema tributario es progresivo debido a que un aumento de la renta provoca un aumento de la recaudación tributaria en la misma proporción, es decir la carga tributaria del impuesto tendría relación directa con el nivel de ingresos de la población. Si por el contrario la elasticidad-ingreso del sistema impositivo es menor a uno o negativo indicaría que el sistema tributario es regresivo, ya que un aumento en la renta no provoca un incremento en la recaudación tributaria en la misma proporción, y por tanto la carga tributaria del impuesto estaría incidiendo en la población de menores ingresos. Esto nos ayudaría a determinar sobre quien recae el pago de los impuestos en el Sistema Tributario Mexicano.

II- Objetivos

Medir la elasticidad-renta del ingreso tributario del ISR:

- a) Determinar la incidencia en la recaudación tributaria en México a través de medir las elasticidades-ingreso del impuesto sobre la renta.
- b) Determinar si la elasticidad- ingreso es elástica, elástica unitaria o inelástica en el corto plazo.
- c) Determinar si la elasticidad- ingreso es elástica, elástica unitaria o inelástica en el largo plazo.
- d) Detectar si existen problemas de índole estructural en el Impuesto sobre la Renta, que hacen ineficiente su recaudación.

⁵ Jose Ayala Espino, Economía del sector público mexicano. Cap.10. Principales impuestos e ingresos no tributarios. Pag.225. Editorial: Grupo editorial Esfinge.-

III.-Breve Descripción del Contenido de la Tesis.

En el capítulo 1, se presenta un análisis descriptivo de la función de los impuestos, de los tipos impositivos y las características de los sistemas impositivos eficientes y un modelo para medir la elasticidad-ingreso de un sistema impositivo. Mediante este modelo se determina la elasticidad- ingreso de un sistema tributario y con ello se determinan si el sistema es progresivo, regresivo o proporcional, es decir si la carga tributaria es de acuerdo al ingreso de las personas (paga más el que más tiene) o bien la carga tributaria recae sobre los que menos tienen (regresivo).

El capítulo 2 se describe el sistema impositivo mexicano, el marco legal que los sustenta. En este capítulo se describen detalladamente los principales impuestos federales y las características de recaudación tributaria en México y otros países.

En el capítulo 3 se analizan los ingresos tributarios del Impuesto sobre la Renta en relación a la renta nacional con la finalidad de determinar una elasticidad-ingreso en el corto plazo, posteriormente se realizó una ecuación econométrica con la finalidad de determinar la elasticidad-ingreso a largo plazo del sistema impositivo mexicano.

En el capítulo 4 se presentan los resultados obtenidos de las pruebas realizadas para contrastar las hipótesis planteadas en esta tesis y se presentan las conclusiones de este documento.

Capítulo 1. Teoría Impositiva

1.- Teoría Impositiva.

1.1.- Introducción

Diversas corrientes ideológicas han analizado los efectos económicos de los impuestos. Así Carlos Marx en su Manifiesto Comunista describió las características generales aplicadas al comunismo y estableció que deberá existir un impuesto fuertemente progresivo⁶.

Para John Stuart Mill⁷ un sistema impositivo óptimo era aquel que debería basarse en el *"principio de la igualdad en los impuestos, interpretado de la única manera justa, esto es, igualdad del sacrificio, exige que a una persona que no tiene medios para proveer al cuidado de su vejez o de aquellos por quienes se interesa, excepto ahorrando de su ingreso, debe condenársele el impuesto sobre toda aquella parte de su ingreso que se aplica en realidad"*⁸; la interpretación más adecuada de este principio es que los impuestos deben gravar al contribuyente no en proporción a lo que tiene, sino a lo que puede gastar.

Desde su punto de vista los impuestos no deberían ser excesivos en un país porque estos son capaces de amunar a la comunidad mas industriosa, sobre todo señala *" si son hasta cierto punto arbitrarios, de modo que el contribuyente no está nunca seguro de lo que se le permitirá que retenga, o cuando se han dispuesto de manera que la actividad y el ahorro no tienen objeto"*.

1.2.- Tipos de Impuestos.

Jonh Stuart Mill clasifica los impuestos de la siguiente manera " Los impuestos son directos o indirectos. Un impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Los impuestos indirectos son aquellos que

⁶ Un impuesto progresivo es aquel en el que el tipo impositivo medio al que se enfrenta un individuo aumenta a medida que lo hace la renta.

⁷ Stuart Mill, John. "Principios de Economía Política". Edit. Fondo de Cultura Económica. México 1996.

⁸ Stuart Mill, John. "Principios de Economía Política". Edit. Fondo de Cultura Económica. México 1996. Pag.696

se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra: por ejemplo , los impuestos de consumo y los derechos de aduanas. Los impuestos directos recaen sobre el ingreso o sobre el gasto. La mayor parte de los impuestos sobre el gasto son indirectos, pero hay algunos directos, ya que se imponen no al productor o al vendedor de un artículo, sino en forma inmediata al consumidor.⁹Un impuesto sobre la renta según John Stuart Mill¹⁰ recae por entero sobre el terrateniente. No hay medio alguno de que pueda traspasar a alguien la carga. No afecta al valor o el precio de los productos de la agricultura, pues éste lo fija el costo de producción en las circunstancias menos favorables. El impuesto sobre la renta no tiene, por consiguiente, más efecto que el obvio de tomarle cierta cantidad al terrateniente para transferirla al Estado.

Para¹¹ "Los impuestos y las tasas se obtienen del sector privado sin que eso implique una obligación del gobierno hacia el contribuyente. Los empréstitos implican una retirada de fondos a cambio del compromiso de gobierno de devolverlos en una fecha futura y de pagar intereses en el proceso. Los impuestos son obligatorios mientras que las tasas y los empréstitos implican transacciones voluntarias". De estas tres fuentes, son los impuestos los que proporcionan la mayor parte de los ingresos al Estado.

Desde el punto de vista de Richard y Peggy Musgrave¹², los impuestos pueden clasificarse de la forma siguiente:

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 lado del comprador del mercado
3. Pueden recaer sobre las familias a sobre las empresas
4. Pueden introducirse en el lado de las fuentes o en el lado de los usos en la cuenta del contribuyente.

Sin embargo en un mercado perfectamente competitivo, no importa en que lado del mostrador se aplique el impuesto. En el mercado de los productos un impuesto sobre el

⁹ Stuart Mill, John. "Principios de Economía Política". Edit. Fondo de Cultura Económica. México 1996. Pag.6

¹⁰ Ibid

¹¹ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. "Hacienda Publica. Teórica y Aplicada". Edit. Mc.GrawHill. Quinta Edición.

¹² Ibid

vendedor que grava el precio neto, eleva el precio bruto ofrece exactamente el mismo resultado que un impuesto sobre las compras que recaiga sobre el comprador aplicado al mismo tipo sobre el precio neto. Esto es valido tanto en el caso de un impuesto selectivo como en el caso de un impuesto sobre la venta o compra de todos los bienes de consumo. Lo mismo es valido para el mercado de factores. Finalmente, en una economía sin ahorro, se daría una equivalencia ulterior entre un impuesto general sobre las compras de factores, un impuesto general sobre la renta de los factores, un impuesto general sobre las compras de los productos y un impuesto general sobre las ventas de los productos. Esta cadena de equivalencia no es aplicable si tomamos en consideración el ahorro, ya que en ese caso un impuesto sobre las ventas de factores (un impuesto sobre la renta) deja de ser equivalente a un impuesto sobre las compras de los productos.

En éste mismo sentido, Musgrave¹³, señala que existen impuestos personales e impuestos reales. Los impuestos personales son impuestos que se ajustan a la capacidad de pago personal del contribuyente; los impuestos reales (impuestos sobre las cosas) recaen sobre las actividades u objetos como tales, es decir, las compras, las ventas o la posesión de la propiedad, independientemente de las características del que realiza la operación o del propietario. Los impuestos reales pueden aplicarse a la familia o a la empresa. Pero los impuestos personales, por su propia naturaleza deben ser aplicados sobre la vertiente familiar de la operación. Por eso, si los ingresos procedentes de la venta de los factores de producción tienen que ser gravados de forma personal, el impuesto debe recaer sobre las familias como un impuesto sobre la renta personal. Los impuestos que gravan los pagos de los factores de la empresa no pueden distinguir la capacidad contributiva de los preceptores particulares de la renta. Todas las fuentes de renta deben ser combinadas en la base imponible¹⁴ a fin de medir su capacidad de pago. Asimismo, si el consumo ha de ser gravado de forma personal, el impuesto debe recaer sobre la familia en forma de un impuesto sobre el gasto

¹³ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. "Hacienda Publica. Teórica y Aplicada". Edit. Mc.GrawHill. Quinta Edición

¹⁴ Expresión cuantitativa o valoración del hecho que justifica la imposición, como indicio de una cierta capacidad contributiva. En el impuesto sobre la renta personal, es la suma de los ingresos obtenidos de todas las fuentes gravables menos determinados gastos realizados para obtenerlos.

personal. Un impuesto sobre las ventas que grava a las empresas, no considera al consumidor en particular, sino que concede igual tratamiento a todas las familias que llevan a cabo la operación gravada. La distinción entre impuestos personales e impuestos reales es de crucial importancia cuando se considera la equidad del sistema impositivo. *La equidad debe ser valorada en términos de la distribución de la carga resultante entre las personas.* Puesto que la carga de todos los impuestos, incluyendo los que recaen sobre las cosas, ha de ser soportada en último término por personas, su equidad se debe valorar según la distribución resultante de la carga entre las personas. Los impuestos reales como tales son inferiores a los impuestos personales bien diseñados aplicados directamente, de forma que se tome en consideración la capacidad de pago de cada contribuyente en particular. Dado que los impuestos personales deben ser liquidados en el lado de las familias, dichos impuestos generalmente tienden a ser superiores en equidad a los aplicados sobre las empresas.

Existe también para Musgrave una distinción entre impuestos directos e indirectos. Los *impuestos indirectos* son impuestos que se aplican en algún otro punto del sistema pero que se entiende que son trasladados a cualquiera que se suponga que soporta finalmente la carga. Los impuestos personales tales como el impuesto sobre la renta personal, *son directos* y la mayoría de los impuestos reales, tales como los impuestos sobre las ventas y específicos, son indirectos. Finalmente la denominación *impuesto específico* se refiere a una subcategoría de impuestos indirectos y se aplica a ciertos impuestos selectivos sobre las ventas establecidos en el nivel de fabricante.

Por otro lado Joseph Stiglitz¹⁵ señala "*existen impuestos no distorsionadores y distorsionadores; un impuesto es no distorsionador si y solo si el individuo no puede hacer nada para alterar sus obligaciones fiscales, a su vez este tipo impositivo es conocido como de cuantía fija. Existen impuestos distorsionadores cuando el individuo intenta alterar sus obligaciones fiscales; en este sentido todo impuesto sobre las mercancías como el impuesto sobre la renta son distorsionadores*". Stiglitz al igual que Pigou considera "*que los impuestos pueden utilizarse algunas veces para corregir*

¹⁵

Stiglitz, Joseph. "La economía del Sector Público". Editorial Antoni Bosh. Segunda Edición, 1997.

externalidades, a éstos los llama impuestos correctores porque recaudan impuestos y mejoran al mismo tiempo la eficiencia de la asignación de los recursos. También distingue entre la equidad horizontal y vertical en un sistema impositivo; para él un sistema tributario es equitativo horizontalmente si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato; por otro lado el principio de equidad vertical establece que algunos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos y que deben pagarlos, Esto plantea tres problemas: determinar quién debe pagar en principio un tipo más alto; poner en práctica este principio, es decir, elaborar unas normas fiscales que correspondan a este principio y decidir si una persona se encuentra en condiciones de pagar el tipo más alto, cuánto más debe pagar en relación a los demás. Son tres criterios más habituales para juzgar si una persona debe pagar más que otra: el de su mayor capacidad de pago; el de su mayor nivel de bienestar económico y el que reciba más prestaciones del Estado. Para el caso del impuesto sobre la renta en México el criterio que se utiliza es el de mayor capacidad de pago, es decir, debe pagar más el que posee la renta mas alta.

1.3.- Sistema impositivo

1.3.1.- Características de un sistema impositivo eficiente

Adam Smith¹⁶ propuso los requisitos que debería tener un Sistema Tributario entre los que destacan:

1. La recaudación debe ser adecuada
2. La distribución de la carga tributaria debiera se equitativa. Cada uno deberá estar obligado a pagar su justa parte.
3. Lo importante es no sólo el punto de impacto al que el impuesto se aplica sino su punto de aplicación final.
4. Se deberían elegir los impuestos de forma que resultara mínima la interferencia con las decisiones económicas de los mercados en otro casos eficientes

¹⁶ Smith, Adam. The wealth of nations, London: Everyman's Library, 1910, libro V, cap II, parte II." On taxes".

5. La estructura tributaria debería facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.
6. Los costes administrativos y cumplimiento deberían ser lo mas bajo posible compatible con el resto de los objetivos.
7. El sistema fiscal debería permitir una administración justa y no arbitraria y debería ser comprensible para el contribuyente.

Estos y otros objetivos pueden ser utilizados como criterios para valorar la calidad de una estructura tributaria.

También Stiglitz¹⁷ señala *un "buen" sistema tributario debe reunir las siguientes condiciones:*

1. *Eficiencia económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.*
2. *Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar.*
3. *Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.*
4. *Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo puede averiguar qué está pagando para que el sistema político pueda reflejar con mayor precisión sus preferencias.*
5. *Justicia: debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos. "*

Existe un acuerdo respecto a que el Sistema Impositivo debería ser equitativo, pero el acuerdo es menor respecto a como interpretar este requisito. Según Musgrave¹⁸ *"esto quiere decir que cada contribuyente debería aportar su justa parte para sufragar el coste del gobierno."* Sin embargo no existe un acuerdo en lo que se refiere a como debería definirse el término "justa parte".

Para definir la justicia distributiva Musgrave¹⁹ señala dos líneas de pensamiento. Una se basa en denominado *principios del beneficio*. De acuerdo con esta teoría, que se

¹⁷ Joseph E. Stiglitz. *"La economía del sector Público"*. 2ª. Edición. Editorial Antonio Bosch. Edición 1997.

¹⁸ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. *"Hacienda Publica. Teórica y Aplicada"*. Edit. Mc.GrawHill. Quinta Edición

¹⁹ Ibid

remonta a Adam Smith y a los primeros tratadistas, *un Sistema Fiscal equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos*. De acuerdo con este principio el Sistema Fiscal verdaderamente equitativo diferirá en función de la estructura de gasto. La otra línea de pensamiento, también de considerable antigüedad, dice Musgrave, *se basa en el principio de capacidad de pago*. Desde este enfoque, se contempla el problema impositivo en sí mismo, con independencia de la determinación del gasto. Se necesita un ingreso total dado y que a cada contribuyente se le pide que contribuya según su capacidad de pago. Este enfoque abandona la vertiente del gasto del sector público, siendo por tanto menos satisfactorio desde el punto de vista del economista. Sin embargo, la política impositiva real es determinada, en gran parte, con independencia de la vertiente del gasto y se necesita una norma que sirva de guía. El principio de la capacidad de pago es aceptado ampliamente como guía. Para que el principio del beneficio sea operativo han de conocerse los beneficios del gasto para determinados contribuyentes. Para que el enfoque de la capacidad de pago sea aplicable debemos saber exactamente como medir dicha capacidad. El enfoque del beneficio se asignará perfectamente aquella parte de la recaudación impositiva que sufraga el coste de los servicios públicos, pero no puede arbitrar los impuestos necesarios para financiar los pagos de transferencia y servir a los objetivos redistributivos. Para que la imposición según el beneficio sea equitativa, hay que suponer que existe en principio un estado "adecuado" de distribución. Este constituye un fallo grave ya que en la práctica no existe separación entre los impuestos para financiar los servicios públicos y los utilizados para redistribuir la renta. El enfoque de la capacidad de pago se enfrenta mejor al problema de la redistribución pero deja sin resolver la provisión de servicios públicos. A pesar de estos fallos, ambos principios tienen aplicaciones realmente importantes, aunque limitadas, en el diseño de una estructura tributaria equitativa, que sea aceptable para la mayoría de la población y preferible a disposiciones alternativas²⁰.

Bajo un estricto régimen de imposición según el beneficio, cada contribuyente sería gravado de acuerdo a su demanda de servicios públicos. Puesto que las preferencias

²⁰ Ibid

difieren, no sería posible aplicar ninguna fórmula tributaria general a todo mundo. Cada contribuyente sería gravado de acuerdo con su valoración. Es sabido que la típica combinación de bienes privados adquiridos varía con el nivel de renta de la familia consumidora, y es de esperar que para los bienes sociales rijan las mismas pautas. Pero en lugar de observar como variarán las cantidades compradas con la renta, nos preguntaremos ¿Cuánto están dispuestos a pagar los diversos consumidores por la misma cantidad?. En este caso se aplicaría una tarifa de tipo proporcional. La fórmula impositiva adecuada depende de la elasticidad respecto a la renta y al precio de la demanda de bienes sociales. Si la elasticidad respecto a la renta es alta, los precios tributarios apropiados aumentarán rápidamente con la renta, pero si es alta la elasticidad respecto al precio, el aumento será moderado. Esta relación puede especificarse como sigue: para una elasticidad respecto a la renta $E_y = (\Delta Q/Q)/(\Delta Y/Y)$ y una elasticidad respecto al precio $E_p = (\Delta Q/Q)/(\Delta P/P)$, tenemos $(\Delta P/P)/(\Delta Y/Y) = E_y/E_p$. El lado izquierdo de esta ecuación expresa la elasticidad del precio tributario con respecto a la renta. Si la elasticidad es igual a 1 ambos varían en el mismo porcentaje y la relación impuesto /renta permanece constante. Es decir, que el impuesto es proporcional. Si E_y/E_p es mayor a 1 la relación aumenta y el impuesto es progresivo, y si E_y/E_p es menor que 1, el impuesto es regresivo. Por tanto la tarifa será proporcional, progresiva o regresiva en función de si la elasticidad de la demanda de bienes públicos respecto a la renta es igual, superior o inferior, respectivamente a la elasticidad respecto al precio²¹.

La razón de la financiación por medio de tasas directas sobre el usuario está clara cuando los bienes o servicios previstos por el gobierno tienen la naturaleza de bienes privados, es decir, cuando el consumo es totalmente rival. La concesión de licencias, la financiación de transporte municipal y la provisión de instalaciones de aeropuertos están más o menos dentro de esta categoría. En otros casos cuando la financiación mediante tasas directas se considera deseable pero demasiado costosa, se puede recurrir a un impuesto sobre un producto complementario en lugar de tasas. En lugar de peajes se pueden utilizar impuestos sobre automóviles o gasolina. Los expertos fiscales

²¹ Ibid

han argumentado que la afectación en relación a la imposición sobre el beneficio supone un pobre procedimiento presupuestario, puesto que introduce rigideces y no permite una asignación adecuada de los ingresos generales entre usos competitivos. La asignación apropiada puede ser mayor o menor que esta cantidad, o puede ser deseable utilizar un impuesto sobre las ventas para otros fines. Al mismo tiempo, otros usos de la afectación pueden resultar adecuados y en línea con el enfoque del beneficio. En primer lugar, determinados impuestos pueden ser vinculados a determinados gastos porque los pagos impositivos son equivalentes a las cargas impuestas sobre el consumidor. Ésta vinculación puede resultar no sólo eficiente (a la hora de cargar coste variables), sino también equitativa (al distribuir los costes de acuerdo a los beneficios recibidos). En segundo lugar, vincular la votación sobre determinados impuestos con los votos sobre gastos específicos puede inducir a la revelación de preferencias y contribuir así a lograr mejores decisiones sobre el gasto. Aunque el principio del beneficio puede ser aplicado directamente a la financiación de ciertas funciones gubernamentales, no resuelve el problema general del diseño de la estructura tributaria. La gama de gastos a la que pueden aplicarse los impuestos específicos sobre el beneficio es relativamente limitada y el grueso de los ingresos tributarios no se deriva de una base específica de beneficio. Aunque la legislación impositiva debería estar relacionada con la legislación sobre gastos en el proceso político, la aplicación de la regla del beneficio en este sentido más amplio no elimina la necesidad de fórmulas impositivas y de una norma mediante la cual sean diseñadas. Es preciso aplicar un principio alternativo de imposición equitativa; éste establece que la gente debería contribuir al coste de la administración de acuerdo a su capacidad de pago²². Bajo éste enfoque, el problema impositivo se analiza por sí mismo, independientemente de la determinación del gasto. Son necesarios unos ingresos totales dados y a cada contribuyente se le exige que pague de acuerdo con su capacidad de pago. Puede abarcar también la función de redistribución, especialmente si las transferencias son indirectas, como impuestos negativos; pero tiene la desventaja

²² El origen de la capacidad de pago es anterior a la regla del beneficio. Se remonta al siglo XVI y desde entonces ha encontrado partidarios eminentes. Incluyen a una amplia gama de pensadores, tales como Rousseau, Say y John Stuart Mill. En el siglo XX la capacidad de pago ha sido subrayada sobre todo por autores orientados hacia al redistribución.

de que deja de lado la determinación de los servicios públicos²³. Desde el punto de vista de la capacidad de pago, el impuesto sobre la renta es un impuesto que debe estar vinculado con éste, es decir cada persona física o moral debe pagar de acuerdo a su ingreso y ante iguales ingresos iguales tasas y a mayor ingreso mayor impuesto debe pagar.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago requiere que las personas con la misma capacidad de pago paguen lo mismo y que las personas con mayor capacidad de pago paguen más. En el primer caso se hace referencia a la equidad horizontal y en el segundo caso a la equidad vertical. La regla de la equidad aplica simplemente el principio básico de igualdad ante la ley. Si la renta se usa como índice de la capacidad de pago, la imposición sobre la renta es el instrumento apropiado y las personas con la misma renta deberían pagar el mismo impuesto. La regla de la equidad vertical está también de acuerdo con el tratamiento igual, pero se basa en la premisa de que las personas con diferente capacidad de pago deberían pagar diferentes cantidades de impuestos²⁴.

1.3.2.- Bases de Tributación.

Por otra parte, la puesta en práctica de cualquiera de las dos reglas requiere una medida cuantitativa de la capacidad de pago. Idealmente esta medida reflejaría la totalidad del bienestar que una persona puede obtener de todas las opciones que están a su disposición, incluyendo consumo (presente y futuro), posesión de riqueza y disfrute del ocio. Desgraciadamente, una medida tan amplia no es factible. El valor del ocio, en particular no puede ser medido. La renta ha sido la medida de la capacidad de pago más ampliamente aceptada, pero más recientemente se ha ido confirmando cada vez más el consumo como la elección superior. Es cierto que la renta ha servido como la base de la imposición personal en el impuesto sobre la renta, mientras que la base del consumo se ha utilizado en la forma impersonal o real de los impuestos sobre las

²³ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. "Hacienda Publica. Teórica y Aplicada". Edit. Mc.GrawHill. Quinta Edición.

²⁴ Ibid

ventas y en los impuestos específicos. El uso de la base de la renta ha sido más equitativo que el uso de la base del consumo²⁵.

Todos los partidarios de la base de la renta como los partidarios de la base del consumo están de acuerdo en que las respectivas bases deberían ser definidas de forma amplia. En el caso de la base de la renta esto significa que la renta (contemplada desde el ángulo de las fuentes de la cuenta familiar) debería ser considerada como la afluencia total de la riqueza de una persona, incluyendo todas las formas de la misma; la capacidad económica de una persona y por tanto su capacidad de pago aumenta tanto si la renta afluye en forma de renta monetaria, como si lo hace en forma de renta imputada(como la renta imputada a la vivienda ocupada por su propietario) o como una revalorización de los activos. En el ángulo de los usos de la familia la renta es igual al incremento del valor neto (ahorro) más el consumo durante un periodo. En el caso de la base de consumo, el requisito de amplitud exige la inclusión de todas las formas de consumo, tanto si toma la forma de compras en efectivo como si la corriente de consumo se obtiene de forma imputada. Como la renta es igual al incremento en el valor neto(ahorro) más el consumo, mientras que la base de consumo incluye únicamente el consumo, el impuesto sobre el consumo difiere del impuesto sobre la renta al excluir la renta que se ahorra.

Musgrave²⁶ señala que Hobbes hace trescientos años sostenía que una persona debería pagar impuestos por aquello que consume, pero no por aquello que ahorra y se deja para que lo usen otros. Debería gravarse el vicio, y la virtud debería ser recompensada. Otro punto de vista sería que lo que se ahorra es para posponer el consumo propio y no como un acto altruista". Algunos autores consideran razonable el hecho que el ahorro esté exento del impuesto, se asustarían ante la idea de la exención de las rentas de capital. Esto va en contra del pensamiento tradicional de Adam Smith, que afirma que si ha de haber alguna discriminación , debe ser a favor de la renta salarial (ganada) y no de la renta de capital (no ganada). La definición de la base

²⁵ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. "Hacienda Publica. Teórica y Aplicada". Edt. Mc.GrawHill. Quinta Edición.

²⁶ Ibid

imponible debería cambiarse de “consumo propio, independiente del tiempo”, a “todos los usos”, incluyendo no sólo consumo propio sino también la concesión de donaciones y legados. Aunque puede aducirse como respuesta que dejar legados solamente pospondrá el impuesto al momento en que el heredero consuma, dicho aplazamiento puede ser indefinido. Por otra parte, con un impuesto progresivo, los tipos marginales se aplicarían a través de generaciones en lugar de aplicarse durante el periodo de vida de individuo contribuyente.

Puede señalarse algunas matizaciones adicionales a la superioridad de la base del consumo²⁷:

1.- La proposición de que los individuos con rentas vitalicias de igual valor actual se encuentran en igual posición supone que se conocen las rentas y las necesidades futuras, de modo que pueda hacerse una ordenación óptima.

2.- La proposición de que los individuos con rentas del mismo valor actual se encuentran en la misma posición, independientemente de cuando afluye la renta, supone además que existen mercados de capitales perfectos, que permiten a todos los contribuyentes recurrir al crédito e invertir al mismo tiempo. Éste es un supuesto no realista. Los consumidores con rentas más bajas tienen un acceso menos rápido a los mercados de capitales. De esta forma el impuesto sobre el consumo les resultaría especialmente gravoso durante periodos del ciclo vital en que son necesarios gastos elevados.

Cualquier elección final entre las dos bases debe tener en cuenta las imperfecciones en la definición de la base.

1.3.2.1.- La riqueza como base imponible

Un impuesto sobre la riqueza supondría así un impuesto sobre la renta de capital, mientras que la base del consumo excluiría efectivamente la renta de capital del impuesto sobre la renta. Visto de esta forma el impuesto sobre el consumo es también un tema contra un impuesto adicional sobre la riqueza. Sin embargo, hay otro aspecto

²⁷ Ibid

del problema que no debería ser pasado por alto. Ahorrar para permitir un aplazamiento del consumo implica acumulación de riqueza y su posesión genera una utilidad adicional, esta ganancia debería añadirse al consumo potencial como un componente más de la base, exigiendo así alguna imposición sobre la riqueza o sobre la renta junto con un impuesto como base del consumo. Aunque esto muestra que la base de consumo es defectuosa, también mejora la valoración del impuesto sobre la renta. Sin embargo, no podemos concluir que el impuesto sobre la renta es superior: la discriminación que supone contra el ahorrador puede más que compensar el impuesto adicional justificado por la satisfacción de poseer la riqueza.

La elección de la base imponible no puede realizarse en un vacío teórico. Depende de la estructura de la economía en la que tiene lugar la imposición y de los asideros fiscales que proporciona esa estructura. En los países en vías de desarrollo les resulta difícil gravar las rentas del capital con el impuesto sobre la renta, esto porque la mayoría de los ingresos que se obtienen se consumen. Aunque la elección de un índice adecuado de capacidad económica es importante, es sólo un primer paso a la hora de diseñar una estructura impositiva equitativa. El segundo paso es la aplicación de éste índice – sea renta, consumo o riqueza- a la complejidad de las instituciones económicas y legales. Un sistema fiscal equitativo no puede ser sencillo. Dado que la economía es compleja por sí misma y hay que adoptar a ella las leyes fiscales. Por otra parte una estructura impositiva excesivamente compleja conduce a una evasión legal del impuesto(algunos contribuyentes adaptan sus actividades para minimizar sus obligaciones), así una evasión ilegal, que a su vez socava la equidad. La política impositiva, es un arte no menos que una ciencia y la equidad debe perseguirse como una cuestión de grado mas que como una norma absoluta.

Para Musgrave *“La equidad en la distribución, tiene dos enfoques; uno de ellos basado en una postulada curva de utilidad marginal de la renta, que se aplica a todos los individuos y el otro basado en función del bienestar social. La equidad vertical en la imposición ha sido examinada bajo esta doble perspectiva”*. Con respecto al primer enfoque desde John Stuart Mill la equidad vertical ha sido contemplada en términos del

precepto de un sacrificio igual. Se dice que los contribuyentes deberán ser tratados por igual si sus pagos impositivos entrañan un sacrificio igual o una igual pérdida del bienestar²⁸. La pérdida del bienestar se relaciona a su vez con la pérdida de la renta, medida como la curva de utilidad marginal de la renta del contribuyente. Dada esta premisa, la regla del sacrificio igual exige que la gente con igual renta (o capacidad de pago) contribuya con cantidades iguales de impuesto. Además la gente con renta diferente debería pagar cantidades diferentes. La cuestión más difícil es en qué medida deberían diferir estas cantidades, esta depende tanto de la forma de la curva de utilidad de la renta como de lo que se defina por regla de "igualdad de sacrificio". Se puede interpretar que significa sacrificio absoluto igual, proporcional igual o marginal igual(mínimo total).

1.4.- Función Económica de los Impuestos

Los efectos económicos de la imposición representan múltiples vertientes²⁹. Éstas incluyen efectos macroeconómicos sobre la distribución de la renta y la eficiencia en la utilización de los recursos al mismo tiempo efectos macroeconómicos sobre el nivel de capacidad productiva, empleo precios y crecimiento. Todos estos efectos interactúan entre sí. Por lo tanto, los efectos distributivos (o incidencia) de determinadas medidas presupuestarias dependerán de sus efectos sobre la capacidad de producción y sobre el empleo, de igual forma que estas últimas dependerán de los cambios que se produzcan en la distribución. Sin embargo cada tipo de efecto tiene interés por si mismo y debe ser considerado de forma independiente en la formulación de las medidas de política económica. Una política puede ser superior a otra respecto a los resultados redistributivos pero inferior con respecto a la eficiencia, el crecimiento o sus efectos en el empleo. Hay que tener en cuenta las incompatibilidades entre los distintos objetivos y las distintas medidas. Más aún, no todos los aspectos sobre la incidencia pueden ser analizados al mismo tiempo. Teniendo presente en todo momento el hecho general de la interdependencia.

²⁸ Véase John Stuart Mill. Principios de Economía Política

²⁹ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. "Hacienda Pública. Teórica y Aplicada". Edit. Mc.GrawHill, Quinta Edición

Antes de considerar quien soporta la carga fiscal, se debe examinar las implicaciones del concepto de carga. Para ello es preciso establecer una distinción entre las operaciones de tipo presupuestario que implican una transferencia de recursos al sector público, y otras que no tienen dicha implicación.

Existen tres formas, según Musgrave³⁰, para analizar el problema de la incidencia fiscal, y son:

- Incidencia absoluta
- Incidencia diferencial
- Incidencia presupuestaria.

Incidencia absoluta: Consiste en analizar los efectos distributivos del establecimiento de un impuesto particular, suponiendo que el gasto público se mantiene constante. Supongamos que el impuesto sobre la renta se incrementa sin que exista un cambio correspondiente en los gastos o una compensación en otros impuestos. Para determinar las consecuencias distributivas de dicho cambio es necesario analizar los efectos macroeconómicos que se derivan de una disminución de la demanda agregada. Dependiendo de la situación de la economía, esta disminución puede conducir al desempleo, a una disminución del nivel de precios o a una disminución de la tasa de inflación. Cada uno de estos resultados tiene distintas implicaciones sobre la distribución que no pueden separarse de las que tienen el propio cambio en el impuesto.

Incidencia diferencial: Para evitar la dificultad anterior se puede examinar los cambios de la distribución que resultarían si un impuesto es sustituido por otro mientras el total de los ingresos y los gastos se mantiene constante. Así, el gobierno puede reemplazar mil millones de pesos recaudados por el impuesto sobre la renta por un impuesto sobre la venta de cigarrillos que produzca una cantidad idéntica. Este cambio en la política tributaria no implica una transferencia de recursos hacia la utilización pública y no

³⁰ Musgrave Richard, Musgrave Peggy. "Hacienda Pública. Teórica y Aplicada". Edit. Mc.GrawHill. Quinta Edición

impone una carga tributaria neta sobre el sector privado. Simplemente, supone una redistribución entre los contribuyentes individuales. Aquellos contribuyentes cuyo impuesto sobre la renta se vea reducido obtendrán una ganancia, mientras que otros que tengan pautas de consumo elevadas de cigarrillos tendrán pérdidas. Un poco más allá, los cultivadores de tabaco y los trabajadores en dicho sector experimentarán pérdidas, mientras que aquellos que producen bienes comprados por los anteriores contribuyentes de renta obtendrán una ganancia. El cambio total resultante en el estado de distribución se conoce con el nombre de incidencia diferencial.

El concepto de incidencia diferencial también aplica cuando se comparan formas alternativas de incrementar o disminuir los ingresos impositivos. Esta visión de la incidencia impositiva es particularmente útil porque las decisiones sobre política fiscal normalmente se establecen en función de dichos elementos.

Incidencia presupuestaria: todavía existe otra manera de enfocar el problema, consistente en considerar los cambios en la situación de los contribuyentes individuales resultantes de los efectos combinados de cambios en los impuestos y en los gastos. La renta disponible de los contribuyentes individuales para uso privado se verá afectada no sólo por los impuestos, sino también por el impacto de los gastos públicos. En el caso de programas de transferencias, las rentas privadas se ven incrementadas al mismo tiempo que reducidas por los impuestos. En el caso de provisión de servicios públicos, los gastos necesarios (bien sea de los servicios de trabajadores civiles o de productos) afectan a la distribución de la renta privada a través de sus efectos sobre las ganancias. Así, por el lado del gasto del presupuesto existen efectos sobre las rentas privadas de igual forma que los provocados por los impuestos; y como los efectos de los impuestos y de los gastos se producen de forma simultánea, no pueden ser separados en este caso.

Considerando la economía en su totalidad, observamos que los efectos globales de un incremento en los gastos del gobierno y en los impuestos por una cantidad X de pesos implican lo siguiente:

1. Los ingresos de la producción por venta a consumidores privados se reducen en X pesos.

2. Los ingresos de la producción vendida o de los servicios prestados al gobierno se incrementarán en X pesos.
3. La renta disponible de los particulares se reduce en X pesos
4. Los ingresos del gobierno se incrementarán en X pesos
5. Los beneficios de los servicios públicos se incrementarán en x pesos
6. Los beneficios de los servicios privados se reducen en X pesos

Cuando la economía es contemplada en su conjunto, estas transacciones se equilibran, pero en la medida en que afectan a los trabajadores privados y a los consumidores, no desaparecen. Cada elemento puede presentar un diferente modelo de distribución y la incidencia general de la transacción en el presupuesto debería incluirlas todas. Además se produce una interacción entre las mismas por lo cual es difícil separar la incidencia de los impuestos de la incidencia del gasto. Sin embargo dicha separación se hace más factible si se adopta el enfoque de incidencia diferencial³¹. En este caso las afirmaciones 2, 4 y 5 se supone que se mantienen constantes, mientras que los diferentes impuestos que representan diferentes modelos de ingresos relacionados con 3 y 1) están sujetos a examen.

Una de las aplicaciones que han surgido ampliamente en el análisis económico contemporáneo se refiere al área de las externalidades y los fallos del mercado, descubierto y elaborados por Alfred Marshall ; del concepto de economías externas demostró un terreno fértil para el desarrollo de nuevos principios teóricos en el campo de las economías públicas. El sucesor de Marshall, Pigou desarrolló más profundamente esta área y propuso una solución neoclásica marshalliana. En su libro "la Economía del bienestar" (1920), Pigou discutió la posibilidad de fallos en el mercado y externalidades; Pigou obtiene un impuesto óptimo que permite reducir la externalidad.

³¹ Ibid

1.5.- Medida de la incidencia económica de los impuestos

La incidencia de los impuestos se puede abordar desde diferentes punto de vista; algunos economistas clásicos, entre ellos David Ricardo, vislumbraban el problema de la incidencia en términos del impacto de las cargas fiscales sobre los oferentes de capital, trabajo y tierra, para ellos la teoría de la incidencia era parte fundamental de la teoría de la participación de los factores o de la determinación del precio de los factores.

Otros como Musgrave³² entiende la incidencia fiscal la forma en la cual la carga fiscal recae sobre los individuos o familias. Así en la actualidad la medida de incidencia se ha desplazado al análisis del tamaño de la distribución de la renta ante un impuesto. Con ello se puede medir si la sustitución de un impuesto por otro mejorará la posición (renta) de determinados contribuyentes y empeorará la de otros; estos cambios pueden medirse en términos de los cambios resultantes en su renta real, la cual puede verse modificada debido a cambios en la renta disponible (fuentes) o debido a cambios en los precios de los productos consumidos (usos). Estos cambios se pueden observar como la Renta Real disponible (DRY) de un contribuyente puede definirse como:

$$DRY = \frac{E - T_y}{P + T_s} = \frac{\Delta Y}{GP}$$

Donde: E= Ganancias

T_y= Impuesto sobre la Renta

P= Precio de los factores

T_s= Impuesto sobre ventas

Δy= Renta real

GP= Gasto público

Los efectos primarios de los cambios en los impuestos que operan sobre las ganancias o sobre las fuentes de renta del contribuyente producirán un cambio T_y, mientras que los efectos primarios que operan sobre el gasto o sobre los usos de la renta producirán un cambio en T_s; por tanto, un incremento en el Impuesto sobre la renta disminuirá

³² Musgrave Richard A., Musgrave Peggy; "Hacienda Publica : Teorica y Aplicada". Editorial Mc.GrawHill. Quinta Edición, Pag 292.

DRY a través de un incremento en TY y por lo tanto una disminución de DY. Un incremento en el impuesto sobre las ventas disminuirá DRY a través de un incremento en Ts y por lo tanto en GP. Es decir para los cambios en impuestos sobre las ganancias como el impuesto sobre la renta personal tenderán a estar dominados por los efectos por el lado de las fuentes y los cambios en impuestos sobre ventas, los cambios tenderán a estar por el lado de los usos.

Si la renta de capital aumente a medida que nos encontramos hacia arriba en la escala de rentas, un impuesto sobre la renta de capital tenderá a ser más progresivo que un impuesto general sobre la renta, mientras que un impuesto que grave sólo los salarios tenderá a ser regresivo. De forma similar un impuesto sobre el consumo de productos de lujo, tenderá a ser progresivo, mientras que un impuesto sobre productos de consumo de masa tenderá a ser regresivo.

1.5.1.- La incidencia en el equilibrio general

La economía es un sistema interdependiente en el que todos los precios están relacionados entre sí. Las variaciones en el precio y en la cantidad de un producto o de un factor afectan a los demás. Las economías familiares que no están directamente implicadas en el mercado gravado pueden ganar o perder y las que están directamente inmersas pueden quedar sujetas a los efectos adicionales

Impuestos sobre los productos

En el caso de los mercados competitivos, el establecimiento de un impuesto sobre los productos conduce a un crecimiento en el precio del producto gravado y a una disminución de la cantidad. Con ello los consumidores del producto gravado resultan afectados por el lado de los usos y los oferentes por el lado de las fuentes. Pasando a las repercusiones en otros mercados, vemos que aparecen dos cadenas de ajustes adicionales:

1. Cuando los consumidores compran menos del producto gravado, se incrementa la demanda de otros productos. Si la producción está sujeta a costos crecientes, está aumentará su precio, reduciendo la del producto gravado. Así la carga por el lado de los usos se extenderá a los consumidores de otros productos.
2. A medida que varía la combinación de productos, lo hace también la demanda derivada de los diversos factores de producción. Imaginemos que el producto gravado es altamente intensivo en capital, mientras que los productos con que se les sustituye son intensivos en trabajo. Esta sustitución conduce a un incremento en el rendimiento del trabajo y a una disminución en el rendimiento del capital. Como resultado se producen efectos adicionales por el lado de los ingresos.

En realidad, a medida que el impacto del impuesto se abre camino a través del ajuste general, se producirá una cadena de efectos tanto en el lado de las fuentes como en el de los usos de las rentas de la economía familiar. Teniendo en cuenta el marco de equilibrio general, se supone que los ajustes secundarios en los mercados de factores y de otros productos, al difundirse ampliamente, seguirán una pauta más o menos neutral.

1.5.1.1.- Equilibrio parcial.

Los impuestos sobre los factores

En un enfoque de equilibrio parcial el efecto inicial era reducir el rendimiento neto del factor gravado, afectando de esta forma a los oferentes por el lado de las fuentes; y elevar el precio de los productos en los que participa el factor, afectando de esta forma a los consumidores de estos productos, por el lado de los usos. Teniendo en cuenta ahora las repercusiones en otros mercados de productos y de factores, vemos que tienen lugar estos ajustes adicionales:

1. A medida que se reduce la oferta del factor gravado, disminuye la escasez relativa de los otros factores. Como resultado de ello disminuirán sus tasas de rendimiento. Así pues, el impacto en el lado de los ingresos, centrado inicialmente en el factor gravado, llega a ser compartido en cierta medida por

otros factores, un aspecto especialmente importante de este mecanismo surge con los efectos que los impuestos sobre el capital tienen sobre la acumulación del mismo.

2. Cuando aumenten los precios de los productos que utilizan en gran medida el factor gravado, resultarán afectados los consumidores de los mismos. A medida que tiendan a sustituirlos por otros productos, se incrementarán los precios de tales productos, extendiendo así el impacto de la carga por el lado de los usos a un grupo más amplio de consumidores.

Una vez más, estos ajustes continúan hasta que se hayan abierto camino a través del sistema y se alcance un nuevo equilibrio.

Stiglitz³³ señala "el establecimiento de un impuesto como el impuesto sobre los ingresos salariales o sobre el rendimiento del capital altera el equilibrio de la economía. Estos efectos tienen importantes consecuencias distributivas, a veces en un sentido muy distinto al pretendido por la legislación. Un impuesto sobre el capital puede reducir la oferta de capital y aumentar así su rendimiento; en algunos casos puede elevar de hecho el grado de desigualdad.

La economía no se ajusta instantáneamente a un impuesto. A menudo las distorsiones a largo plazo son mucho mayores que a corto plazo, porque la economía es capaz de responder en mayor medida a la nueva situación. En ocasiones los efectos de un impuesto pueden sentirse incluso antes de que se establezca, simplemente al anunciarse.

El problema de la incidencia en términos de cambios en la oferta y demanda y en los precios relativos de los factores y productos. Los ajustes al impuesto se consideran operando en una economía de pleno empleo, sin tener en cuenta los efectos de la imposición sobre el empleo.

³³ Joseph E. Stiglitz. "La economía del sector Público". 2ª. Edición. Editorial Antonio Bosch. Edición 1997.

Los cambios en el nivel de la imposición afectarán a nivel de demanda agregada, y por tanto al nivel de empleo. Si la reducción impositiva incrementa el empleo, aquellos previamente desempleados obtendrán ingresos. La renta disponible para usos privados se incrementará no solamente porque se reduce el bocado para el fisco, sino también porque aumenta el empleo. Inversamente, si el nivel de empleo cae, la pérdida de renta será superior al impuesto adicional originado. Así ya no es posible igualar los cambios en la carga impositiva mediante variaciones en la cantidad de impuesto recaudado. Esta dificultad puede eludirse parcialmente analizando el problema en términos de incidencia diferencial³⁴, pero incluso aquí los impuestos de igual recaudación pueden diferir en sus efectos sobre el empleo.

1.5.2.- Efectos sobre la inflación

Un incremento en los impuestos, al reducir la demanda agregada, puede reprimir la inflación y, por tanto, afectar al estado de la distribución. Los deudores saldrán perdiendo a medida que sus pasivos aumentan en términos reales mientras que los acreedores saldrán ganando. Además, no todos los precios de los productos y las rentas se mueven conjuntamente, de forma que las rentas reales resultaran afectadas. Así, pueden producirse cambios en la posición relativa aunque el incremento impositivo en sí mismo fuera neutral, por ejemplo, en forma de un impuesto proporcional sobre la renta.

1.5.3.- Efectos sobre el crecimiento

Finalmente, la política fiscal puede afectar a la tasa de crecimiento. Diferentes impuestos tendrán efectos diferentes sobre las tasas de ahorro e inversión y, por tanto, sobre la formación de capital. A medida que la tasa de formación de capital se incrementa o se reduce, resultarán afectados los rendimientos de los factores, y de esta forma, las rentas antes de impuestos. Así, la sustitución de un impuesto sobre la renta

³⁴ La incidencia diferencial se refiere al cambio total resultante en el estado de distribución.

del capital por un impuesto sobre la renta salarial será regresiva a corto plazo, pero el resultado final no puede ser valorado sin considerar sus efectos sobre los rendimientos de los factores.

1.5.4.- Efectos de la imposición sobre la capacidad productiva: Una perspectiva de la oferta

Los efectos de las medidas fiscales sobre el nivel de capacidad productiva, pueden actuar a través de efectos sobre el esfuerzo laboral, ahorro e inversión.

Efectos sobre el esfuerzo laboral:

- Un impuesto sobre la renta puede reducir o aumentar el esfuerzo laboral, dependiendo de si el efecto sustitución es superior al efecto renta o viceversa.
- No existe ninguna forma fácil de decir si el nivel de esfuerzo laboral será superior con un impuesto sobre la renta o con un impuesto sobre el consumo.
- Los pagos por transferencia que están relacionados positivamente con la renta generan efectos renta y sustitución contradictorios, pero opuestos a los de un impuesto sobre la renta, siendo de nuevo dudoso el resultado neto.
- Los pagos por transferencias que están relacionados negativamente con la renta reducirán el esfuerzo.
- El mismo resultado negativo tiende a darse por la provisión gratuita de bienes sociales.
- Debe hacerse una distinción entre el exceso de gravamen resultante y los cambios resultantes en el esfuerzo laboral.

1.5.5.- Efectos sobre el nivel de ahorro:

El ahorro familiar como porcentaje de la renta (propensión media al ahorro) aumenta con la renta, pero la propensión marginal al ahorro aumenta en menor

³⁵ Joseph E. Stiglitz. "La economía del sector Público". 2ª. Edición. Editorial Antonio Bosch. Edición 1997

³⁶ Un factor inmóvil en este caso es aquel que permanece en un lugar determinado, como la tierra.

grado. Puesto que las diferencias en el impacto sobre el ahorro aumenta en menor grado. Puesto que las diferencias en el impacto sobre el ahorro de los impuestos más o menos progresivos dependen de las diferencias en las propensiones marginales, son menos importantes de los que cabría esperar.

- Los impuestos sobre la renta pueden también afectar el ahorro porque reducen la tasa neta de rendimiento.
- Un impuesto sobre el consumo tiende a recaer menos gravosamente sobre el ahorro que un impuesto sobre la renta.
- Una gran parte del impuesto sobre sociedades tiende a reflejarse en una reducción del ahorro empresarial.

1.5.6.-Efectos de la imposición sobre la inversión:

- Un impuesto sobre los beneficios tiende a reducir el nivel de inversión al reducir la tasa neta de rendimiento.
- La inversión puede ser estimulada reduciendo el tipo impositivo, acelerando la depreciación, o concediendo una deducción por inversión. Para evitar distorsiones, es preferible que el estímulo tome la forma de una desgravación inicial combinada con una depreciación económica para el resto.
- Siempre que se asegure la compensación total de las pérdidas, el impuesto puede aumentar o reducir el rendimiento de la asunción del riesgo.
- La política impositiva estimula el progreso tecnológico en el caso de que los gastos en investigación y desarrollo sean deducidos.

1.5.7.- Conclusiones sobre incidencia.

Desde una perspectiva de equilibrio parcial y considerando los impuestos sobre productos, que se aplican en un mercado competitivo, se llega a las siguientes conclusiones, según Stiglitz³⁷:

1. La aplicación del impuesto eleva el precio y reduce la cantidad

³⁷ Joseph E. Stiglitz. "La economía del sector Público". 2ª. Edición, Editorial Antonio Bosch. Edición 1997

2. Un impuesto unitario supone un desplazamiento paralelo hacia arriba en la curva de oferta. Un impuesto ad valorem supone un giro hacia abajo en la curva de demanda.
3. Las magnitudes de los cambios en el precio y en la cantidad dependen de las elasticidades de oferta y demanda.
4. La carga se distribuirá entre compradores y vendedores según el cociente entre la elasticidad de la demanda y de la oferta.
5. Ambas curvas son más elásticas para un impuesto selectivo que para un impuesto general y ambas se hacen más elásticas si se considera un periodo de ajuste más largo.
6. Dado un par de tipos impositivos equivalentes, no importa en que lado del mercado se aplica el impuesto,
7. El impacto distributivo de un impuesto sobre productos (es decir, si es progresivo o regresivo) afecta tanto al lado de las fuentes como al lado de los usos de las rentas de las economías domésticas. Probablemente, el lado de los usos es decisivo, convirtiendo un impuesto sobre los bienes de lujo en progresivo y a un impuesto sobre los bienes de primera necesidad en regresivo.
8. El incremento de precio resultante será menor si el impuesto se aplica a un mercado monopolístico.
9. El impuesto eleva la tasa bruta de rendimiento del factor, mientras reduce al oferta del factor y cae la tasa neta de rendimiento.
10. La magnitud del ajuste y la distribución de la carga entre compradores y vendedores
11. Las economías domésticas resultan afectadas tanto por el lado de las fuentes como por el lado de los usos de sus rentas, pero ahora el lado de las fuentes tiende a ser decisivo.
12. Un impuesto sobre la renta de capital tiende a ser progresivo, mientras que un impuesto sobre la renta salarial tiende a ser regresivo.
13. El resultado puede diferir dependiendo de cuál sea la estructura del mercado en el que se aplica el impuesto. La incidencia de un impuesto sobre la renta salarial puede resultar afectada por los convenios colectivos. Un impuesto sobre la renta

de profesionales o ejecutivos puede trasladarse a los consumidores debido a la fijación de precios intervenida. Aunque un monopolista maximizador del beneficio no puede trasladar un impuesto sobre los beneficios, su traslación puede ocurrir bajo otras formas de comportamiento del mercado.

Tomando en cuenta las repercusiones más amplias en un mercado de equilibrio general, se llega a las siguientes conclusiones:

14. Cuando se grava el producto X, su precio aumenta y los consumidores tienden a sustituirlo por compras del producto Y. En consecuencia, el rendimiento de los factores estratégicos de la producción de X caerá mientras que el de otros factores estratégicos de Y se incrementará. Así, los efectos desde el lado de los ingresos se han ampliado hacia otros mercados. De forma similar, el incremento de la demanda de Y tenderá a elevar el precio de Y, ampliando, así el impacto por el lado de los usos sobre los consumidores de Y.
15. Consideraciones similares se aplican a un impuesto sobre los factores. Un impuesto sobre el factor X tenderá a reducir su oferta, lo que a la vez reducirá los rendimientos obtenidos por el factor Y, ampliando así los efectos por el lado de los ingresos.
16. Cuando un impuesto sobre los factores se limita a las ganancias de sólo ciertos usos y el factor gravado es inmóvil³⁸, el impuesto se capitalizará y se reflejará en un valor reducido del activo. Cuando el factor es móvil, su utilización se trasladará a sectores libres de impuestos hasta que las tasas netas de rendimiento se igualen. Así la carga del impuesto sobre los beneficios societarios se extiende al capital empleado fuera del sector societario.
17. Los impuestos sobre productos elevarán menos los precios en situaciones de monopolio que en situaciones de competencia.
18. Un monopolista maximizador del beneficio no puede trasladar un impuesto sobre los beneficios.
19. El impuesto sobre las sociedades puede trasladarse.

³⁸

Un factor inmóvil en este caso es aquel que permanece en un lugar determinado, como la tierra.

1.6.- Modelo de valuación de la progresividad de los Sistemas Impositivos.

El estudio de la elasticidad tributaria tiene como objetivo fundamental conocer cuál es la respuesta del sistema impositivo frente a los cambios experimentados en el nivel del ingreso nominal. Esto implica necesariamente que para efectos de su medición deben aislarse aquellas variaciones de los rendimientos tributarios provocadas por razones ajenas a las variaciones en el ingreso. Por lo tanto, definiremos como elasticidad tributaria la relación entre los cambios porcentuales en el nivel de ingreso nacional eliminando el efecto de otras variables exógenas que podrían afectar el ritmo de crecimiento de las recaudaciones, como la creación de nuevos tributos, los recargos de las tasa legales, las modificaciones en el régimen de exenciones, los cambios en el grado de fiscalización.

El coeficiente que mide la elasticidad se define de la siguiente relación:

$$E = \frac{\Delta T}{T} \bigg/ \frac{\Delta Y}{Y} = \frac{\Delta T}{\Delta Y} * \frac{Y}{T} \text{ en que:}$$

E: elasticidad tributaria

T: rendimiento tributario nominal

ΔT : incremento de los rendimientos en un periodo determinado

Y: ingreso nacional nominal

ΔY : incremento del ingreso nacional nominal

La expresión de las variables en términos nominales se debe a que este concepto global de elasticidad cuantifica los cambios en la tasa de crecimiento de la tributación provocados por modificaciones porcentuales tanto en el nivel de precios como en el ingreso real de cada periodo.

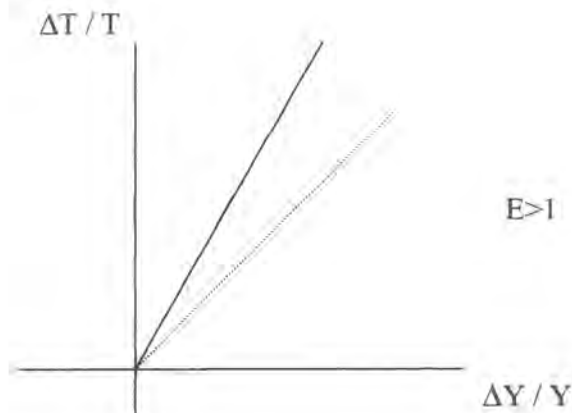
De acuerdo con la definición planteada, es posible distinguir tres situaciones distintas:

- a) Que la variación porcentual de los rendimientos tributarios sea superior a la variación porcentual de Y en cada periodo. Corresponde al caso de un sistema impositivo elástico.

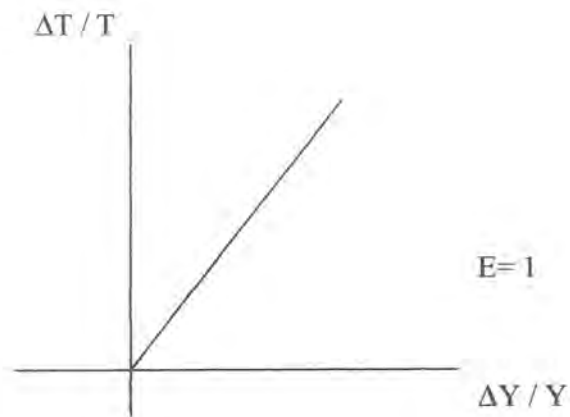
- b) Que la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios sea igual a la tasa de crecimiento de Y. Se trata de un sistema tributario de elasticidad unitaria.
- c) Que la tasa de crecimiento de la recaudación tributaria sea inferior a la tasa de crecimiento de Y. Corresponde a un sistema tributario inelástico es decir elasticidad menor a uno.
- d) Que la tasa de crecimiento de la recaudación tributaria decrezca cuando la renta nacional crece; esto es un sistema impositivo inelástico negativo.

Si se presenta en un sistema de ejes coordenados la tasa de variación de Y en el eje de las abscisas y en el eje de las ordenadas los cambios porcentuales en los rendimientos impositivos, se pueden visualizar las alternativas planteadas bajo un supuesto de linealidad en la relación de ambas variables.

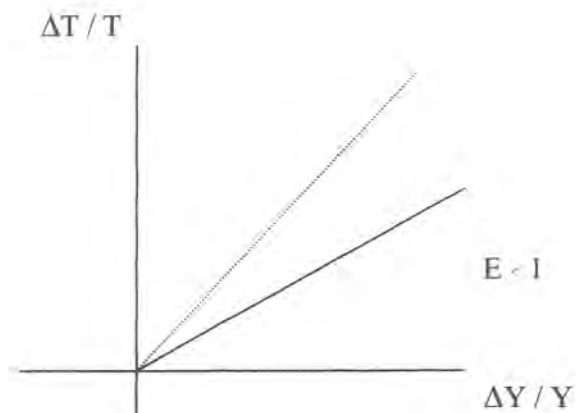
Caso 1



Caso 2



Caso 3



La inclinación de la recta de la forma $\frac{\Delta T}{T} = E \cdot \frac{\Delta Y}{Y}$, está determinada por el coeficiente E que refleja el cociente entre $\Delta T / T$ y $\Delta Y / Y$, es decir, la elasticidad tributaria en cada caso. Cuando el ángulo que forma la recta con el eje de las abscisas es superior a 45° ($E > 1$) se tiene el caso de un Sistema Tributario elástico, indicaría que este sistema es progresivo porque cuando el ingreso real de las personas crece se les aplica automáticamente un porcentaje mayor, con lo cual la tasa media de tributación se eleva; al ser igual a 45° la elasticidad es unitaria y esto indicaría que el sistema tributario es proporcional porque cuando incrementa el ingreso real de las personas el

porcentaje de pago es igual, y al ser menor a 45° el sistema es inelástico, indicando que el sistema impositivo sería regresivo, es decir ante un incremento de la renta nacional se aplica un porcentaje menor de impuesto.

Con fines de análisis es importante diferenciar dos efectos distintos en el concepto global de elasticidad:

- a) uno producido por cambios en el nivel general de precios y
- b) otro producido por cambios en el nivel del ingreso nacional real.

En la mayoría de estos efectos no están interrelacionados y su incidencia en la elasticidad tributaria global puede ser significativamente diferente.

Definiremos elasticidad-precio de la tributación, a la relación existente entre la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios y la tasa de crecimiento del nivel general de precios, aislando el efecto de los cambios en el ingreso nacional real; y como elasticidad-ingreso de la tributación la relación existente entre la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios y la tasa de crecimiento del ingreso real, aislado el efecto de cambios en el nivel de precios.

Estos coeficientes de elasticidad se expresan por las siguientes formulas³⁹:

A) elasticidad- precio

$$E_p = \frac{\frac{\partial T}{\partial N}}{\frac{T}{N}} = \frac{\frac{\partial T}{T}}{\frac{\partial N}{N}}$$

en que:

T: rendimiento tributario en términos nominales

N: nivel de precios

³⁹ Es importante mencionar que los coeficientes corresponden a las derivadas parciales de una función potencial de la forma $T = aYR^{E_y} N^{E_p}$ y el coeficiente de elasticidad global como función de E_y y E_p .

$\frac{\partial T}{\partial N}$: relación entre el incremento de los rendimientos tributarios y el incremento en el nivel de precios.

B) Elasticidad- ingreso

$$E_y = \frac{\frac{\partial T}{\partial YR}}{\frac{T}{YR}} = \frac{\partial T/T}{\partial YR/YR}$$

en que:

$\frac{\partial T}{\partial YR}$: relación entre el incremento de los rendimientos tributarios y el incremento en el ingreso real.

YR -. Renta nacional

T: rendimiento tributario en términos nominales.

La medición del efecto-precio y el efecto-ingreso del coeficiente de elasticidad constituye un valioso instrumento para el diagnóstico de aquellos factores que han afectado los rendimientos impositivos obtenidos. Permite conocer, separadamente, cuál ha sido la incidencia de la tasa de inflación y de la tasa de crecimiento real en los ingresos tributarios del gobierno. En segundo lugar, proporciona los antecedentes básicos para la prognosis de los rendimientos, en función de los cambios previstos en el nivel del ingreso real y en el nivel de precios. Por último para fines de programación, la obtención separada de estos coeficientes de elasticidad permite orientar más claramente la política tributaria para la adopción de nuevas medidas tendientes a mejorar la elasticidad el Sistema Impositivo.

1.6.1.- Metodología de cálculo de los coeficientes de elasticidad tributaria

La elasticidad global como una medida de crecimiento relativo es susceptible de ser calculada año a año a través del uso de la relación:

$$E = \frac{\Delta T / T}{\Delta Y / Y}$$

En general, este procedimiento se utiliza cuando la serie de antecedentes históricos con que se cuenta se restringe a muy pocos años. Sin embargo, existe una limitación importante, el valor de E obtenido para dos o tres años no permite una buena prognosis ya que puede corresponder a una situación extrema en el crecimiento normal de las variables consideradas. Si es posible establecer una relación logarítmica entre las variables explicativas de los rendimientos tributarios (YR, E_y, N, E_p) por medio del ajuste de una función potencial de la forma $X_1 = a_{1*23} \cdot YR^{b_{12*3}} \cdot N^{b_{13*2}}$, los coeficientes de elasticidad tributaria estarán determinados como parámetros de dicha función.

1.6.1.1 Coeficiente de elasticidad tributaria

Podemos obtener el valor de este coeficiente, a través del ajuste de una función de regresión de la forma

$$T = a * YR^b \quad (\text{ecuación 1})$$

en que b representa la elasticidad tributaria según se demuestra fácilmente:

$$\log T = \log a + b \log YR$$

si derivamos la ecuación 1 con respecto a Y^{40} :

$$\frac{\partial T}{\partial Y} * \frac{1}{T} = b * \frac{1}{Y}$$

Donde:

$$b = \frac{\partial T}{\partial Y} * \frac{Y}{T}$$

Si introducimos una función potencial de la siguiente forma:

$$T = aYR^\beta N^\gamma \quad (\text{Ecuación 2})$$

nos permitirá en forma conjunta determinar las elasticidades del sistema tributario, frente a cambios en el nivel de precios y del ingreso real.

1.6.1.2.- Coeficiente de elasticidad tributaria respecto a cambios en el nivel de precios

Este coeficiente de elasticidad precio se expresa a través de la relación:

$$E_p = \frac{\partial T}{\partial N} * \frac{N}{T}$$

En la función $T = aYR^\beta N^\gamma$, este coeficiente está representado por el parámetro γ , según se demuestra a continuación:

$$\log T = \log a + \beta \log YR + \gamma \log N$$

⁴⁰ $\frac{\partial T}{\partial Y} = abY^{\beta-1}$

$\frac{\partial T}{\partial Y} = aY^\beta bY^{\beta-1}$

$\frac{\partial T}{\partial Y} = T b Y^{-1}$

$\frac{\partial T}{\partial Y} = \frac{T}{Y} b$

$b = \frac{\partial Y}{\partial T} * \frac{Y}{T}$

Si derivamos con respecto a N^{41} :

$$\frac{\partial T}{\partial N} * \frac{1}{T} = \gamma \frac{1}{N}$$

donde:
$$E_p = \gamma = \frac{\partial T}{\partial N} * \frac{N}{T}$$

Coefficiente de elasticidad tributaria respecto a cambios en el ingreso real

Esta definido por la expresión:

$$E_y = \frac{\partial T}{\partial YR} * \frac{YR}{T}$$

y es posible calcularlo a través del ajuste de la función ya expuesta:

$$T = a * YR^\beta * N^\gamma$$

En el que β representa el coeficiente de elasticidad-ingreso tributaria, lo cual podemos demostrarlo por analogía con el caso anterior:

$$\log T = \log a + \beta \log YR + \gamma \log N$$

Si derivamos con respecto a YR^{42} ,

$$\frac{\partial T}{\partial YR} * \frac{1}{T} = \beta * \frac{1}{YR}$$

⁴¹ $\frac{\partial T}{\partial N} = a YR^\beta \gamma N^{\gamma-1}$

$\frac{\partial T}{\partial N} = a YR^\beta N^{\gamma-1} \gamma N^{-1}$

$\frac{\partial T}{\partial N} = T \gamma N^{-1}$

$\frac{\partial T}{\partial N} = T \gamma N^{-1}$

$\gamma = \frac{\partial T}{\partial N} * \frac{N}{T}$

⁴² Esta derivación ya fue expresada en la página 39 de este documento.

Donde:

$$E_y = \beta = \frac{\partial T}{\partial YR} * \frac{YR}{T}$$

Los supuestos implícitos adoptados en la aplicación de esta metodología de cálculo son:

- a) Elasticidad tributaria constante durante el periodo estudiado; este supuesto se ha introducido al elegir determinada función de forma potencial como la propuesta. Podría ser eliminado si existiesen antecedentes claros de una tendencia de crecimiento o decrecimiento en los valores de la elasticidad.
- b) Continuidad de la función en el periodo considerado para el ajuste de regresión. Para poder proyectar los rendimientos tributarios, en función del ingreso real y del nivel general de precios, es condición necesaria que los coeficientes de correlación logarítmica obtenidos permitan asegurar un grado de asociación razonable entre las variables consideradas (T, YR y N). Si esto no sucede, aceptado el supuesto de elasticidad constante, significa que las variables elegidas no son adecuadas para explicar los cambios en los rendimientos tributarios anuales.

1.6.1.4.- Relación entre el coeficiente de elasticidad tributaria global y los coeficientes de elasticidad-ingreso y elasticidad-precio.

De acuerdo a las definiciones expuestas:

E: Coeficiente de elasticidad global que mide la relación entre la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios nominales y la tasa de crecimiento del ingreso nacional nominal.

E_p : Coeficiente de elasticidad-precio que mide la relación entre las variaciones de los rendimientos tributarios y las variaciones porcentuales en el nivel general de precios.

E_y : Coeficiente de elasticidad-ingreso que mide la relación entre las variaciones porcentuales de los rendimientos tributarios y las variaciones porcentuales en el ingreso real.

$$\frac{\Delta YR}{YR} = r : \text{tasa de crecimiento del ingreso nacional real}$$

$$\frac{\Delta N}{N} = \pi : \text{tasa de crecimiento del nivel general de precios}$$

Y: ingreso nacional nominal

La expresión de elasticidad global en función de la elasticidad-precio y la elasticidad-ingreso tributaria es la siguiente:

$$E = \frac{(1 + r)^{E_y} + (1 + \pi)^{E_p} - 1}{(1 + r)(1 + \pi) - 1}$$

Esta relación se demuestra a continuación:

$$T = a * YR^{E_y} * N^{E_p} \quad (1)$$

$$(T + \Delta T) = a * (YR + \Delta YR)^{E_y} * (N + \Delta N)^{E_p} \quad (2)$$

Si dividimos (2)/(1)

$$\frac{T + \Delta T}{T} = \frac{a(YR + \Delta YR)^{E_y} * (N + \Delta N)^{E_p}}{aYR^{E_y} * N^{E_p}}$$

$$1 + \frac{\Delta T}{T} = 1 + \frac{\Delta YR}{YR}^{E_y} * 1 + \frac{\Delta N}{N}^{E_p} \quad (3)$$

$$\frac{\Delta T}{T} = (1 + r)^{E_y} * (1 + \pi)^{E_p} - 1 \quad (4)$$

Por otra parte, podemos establecer:

$$Y_1 = Y_0 (1 + r) * (1 + \pi) \quad (5)$$

$$Y_1 - Y_0 = Y_0 (1 + r) * (1 + \pi) - Y_0 \quad (6)$$

Si dividimos la ecuación 6 entre Y_0 , obtenemos:

$$\frac{Y_1 - Y_0}{Y_0} = \frac{Y_0 (1 + r) * (1 + \pi) - Y_0}{Y_0} \quad (7)$$

$$\frac{\Delta Y_0}{Y_0} = (1 + r) * (1 + \pi) - 1 \quad (8)$$

Se deduce que (4/8) es igual a:

$$E = \frac{\frac{\Delta T}{T}}{\frac{\Delta Y_0}{Y_0}} = \frac{(1 + r)^{E_y} * (1 + \pi)^{E_p} - 1}{(1 + r) * (1 + \pi) - 1}$$

1.6.1.5.- Flexibilidad tributaria y tasa media de tributación

Existen, además de la elasticidad tributaria, otros indicadores que permiten conocer cuál es la capacidad del sistema tributario para mantener o aumentar su

participación relativa en los recursos de la economía frente al crecimiento del ingreso nacional.

El coeficiente de flexibilidad relacional el incremento absoluto experimentado por los rendimientos tributarios ante aumentos absolutos del ingreso nacional. Se expresa a través de esta relación:

$$F = \frac{\Delta T}{\Delta Y}$$

en que:

ΔT = incremento de los rendimientos tributarios

ΔY = incremento del ingreso nacional

Si el coeficiente de flexibilidad disminuye a medida que el ingreso nacional aumenta, se dice que el sistema fiscal es inflexible; si dicho coeficiente permanece constante el Sistema Tributario es de flexibilidad neutra y si aumenta se dice que es flexible. En general, este indicador permite apreciar cual es la tendencia a la variación de los rendimientos tributarios en función del ritmo de crecimiento del ingreso nacional, para lo cual es necesario comparar en una serie de tiempo los valores obtenidos de F.

La tasa media de tributación se define como el cociente ente el total de rendimientos tributarios y el ingreso nacional de cada periodo. Se expresa a través de la relación:

$$R = \frac{T}{Y}$$

en que:

T= rendimientos tributarios

Y= ingreso nacional

Cabe mencionar que para los efectos prácticos de medición de los coeficientes de flexibilidad y tasa media de tributación, al igual que en el caso de las elasticidades es necesario aislar el efectos de aquellas variables ajenas a los cambios en el nivel del ingreso nacional.

Relaciones existentes entre los diferentes indicadores

El coeficiente de elasticidad se obtiene relacionando al coeficiente de flexibilidad y la tasa media de tributación de acuerdo a la siguiente expresión:

$$E = \frac{\frac{\Delta T}{T}}{\frac{\Delta Y}{Y}} = \frac{\Delta T}{T} \cdot \frac{Y}{\Delta Y} = \text{Coeficiente de flexibilidad tributaria} / \text{tasa media de tributación}$$

Éste es similar a la elasticidad-ingreso de la demanda de un bien.

El coeficiente de flexibilidad puede ser asociado al concepto de propensión a consumir, pues ambos constituyen una medida marginal y expresan la relación entre incrementos de las variables consideradas, De igual forma la tasa media de tributación puede asociarse al concepto de propensión media a consumir.

Relaciones entre las variables

Tasa media de tributación	Elasticidad tributaria	Coeficiente de flexibilidad	Elasticidad tributaria
Creciente $R_1 > R_0$	$E > 1$	Creciente $F_1 > F_0$	$E_1 > E_0$ $E_1 \leq 1$
Constante $R_1 = R_0$	$E = 1$	Constante $F_1 = F_2$	E_1 tiende a 1
Decreciente $R_1 < R_0$	$E < 1$	Decreciente $F_1 < F_0$	$E_1 < E_0$ $E_1 \leq 1$

El modelo descrito líneas arriba se tomara de base para medir la elasticidad-ingreso y la elasticidad-precio del Sistema Tributario Mexicano y con ello determinar si éste es progresivo, proporcional o regresivo; el análisis conformará el capítulo tres de este documento. Para el capítulo dos, se analiza la estructura del Sistema Impositivo Mexicano y las características de cada uno de los impuestos que lo conforman.

Capítulo 2.-El Sistema Impositivo Mexicano.

2.- El Sistema Impositivo Mexicano.

En México como en otros países, el Sistema Tributario tiene dos elementos fundamentales. En primer lugar el marco normativo o legal que define los principios y reglas de acuerdo con las cuales se definen las distintas figuras tributarias, impuestos, derechos, etc., al mismo tiempo que recogen los objetivos de todo sistema tributario. En segundo lugar, tenemos las técnicas fiscales que se utilizan para mejorar la recaudación y hacerla más equitativa de acuerdo con los objetivos del gobierno y la sociedad. Ello también implica los instrumentos a través de los cuales se hace uso en la práctica la tributación. En este capítulo se analizará a detalle el marco normativo o legal del sistema tributario mexicano y de sus principales impuestos; factores importantes que determinan en la mayoría de los casos las técnicas y formas de recaudación impositiva, los tabuladores, las tasas aplicables. Todos estos factores inciden en sí un Sistema Tributario es progresivo, regresivo o proporcional.

2.1.- Introducción

El gobierno obtiene ingresos de distintas fuentes aunque la principal es la recaudación de impuestos. A través de la imposición o recolección de impuestos, el gobierno tiene la capacidad de transferir recursos de unos individuos, sectores, regiones y ramas de la economía a otras. La política tributaria es el mecanismo más poderoso con que cuenta el Estado para influir en la asignación de recursos y la distribución del ingreso y la riqueza. El objetivo básico de este poder exclusivo del Estado es financiar los costos sociales de la organización del proceso de intercambio. Éste proceso involucra inevitablemente costos y el gobierno debe financiar el mantenimiento de la cohesión social y política del sistema económico. Los agentes económicos son muy sensibles a los impuestos, cualquier política impositiva seguida por el gobierno afectará en mayor o menor medida las decisiones de invertir, ahorrar, consumir y trabajar de los individuos.

La importancia de la carga fiscal ha crecido en todo el mundo. En los países altamente desarrollados llega a representar hasta el 60% del PIB. La estructura tributaria moderna es institucionalmente compleja como se refleja en los ámbitos administrativo, legal y

contable. La carga fiscal es difícil de medir y depende de las variables con las que se compare. Los estudios internacionales comparativos sobre la carga fiscal son útiles, pero sus resultados deben tomarse con cuidado porque las diferencias en el grado de desarrollo económico, la distribución del ingreso, el poder de compra relativo de los individuos, entre otros aspectos importantes, deben considerarse para un análisis más adecuado. Igualmente no siempre se pueden tener resultados contundentes sobre la incidencia fiscal, el impacto distributivo y la eficiencia económica del sistema fiscal. El Sistema Tributario es muy dinámico porque está sometido a una reforma perenne.

A los expertos en materia fiscal les preocupa los elevados costos de la administración y operación de los sistemas de colección de impuestos, así como su creciente burocratización. Ello redundará en un Sistema Fiscal ineficiente. Estos aspectos tienen implicaciones económicas importantes, porque pueden introducir distorsiones importantes en los mercados. Por ejemplo, incentivos a la evasión fiscal, incrementos en la carga fiscal como una respuesta para compensar la ineficiencia del sistema tributario, distorsiones importantes en las decisiones de los individuos, deterioro de la confianza económica de los individuos y, finalmente, iniquidad fiscal.

En general, puede decirse que la implantación de un Sistema Tributario justo y eficiente es un objetivo que aún no se cumple plenamente en México. Los requisitos de un Sistema Tributario ideal mantienen su vigencia: eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad para adaptarse a un entorno cambiante, transparencia política y equidad, todos ellos son todavía los componentes esenciales de un sistema fiscal ideal.

- El análisis de un sistema fiscal requiere la definición de un amplio número de conceptos. Los impuestos, por ejemplo, se pueden clasificar desde distintas perspectivas: económica, administrativa, contable y legal. Evidentemente la clasificación asumida tiene implicaciones para medir la carga fiscal y analizar sus efectos micro y macroeconómicos. La teoría fiscal -como se dijo-- se preocupa por estudiar el impacto de los impuestos en las finanzas de las empresas y las familias. Para ello utiliza ampliamente la teoría de la incidencia fiscal. Ésta busca

responder a una pregunta importante: ¿Quién paga realmente los impuestos?, o dicho de otro modo, ¿por qué los individuos pagan distintas tasas impositivas? El ingreso que los agentes obtienen de su trabajo, inversiones y ahorros es modificado por los impuestos. La posición relativa de los individuos con respecto al ingreso que obtienen cambia si se mide, antes o después del pago de los impuestos. Los pagos en dinero (o en especie) del gobierno, o de las empresas también afectan el nivel del ingreso gravable de las personas y las empresas. Por ello, y con razón, a las empresas y familias les interesa, en último término, su ingreso disponible después del pago de impuestos.

2.2.- Importancia y papel del sistema impositivo mexicano

La política fiscal ha sido uno de los principales instrumentos de política económica de los gobiernos mexicanos. Para comprender mejor su evolución, es necesario ponerlas en contexto de la situación económica que imperó en el país durante los últimos seis años.⁴³

En 1995 se desencadenó una profunda emergencia económica que abarcó múltiples facetas: una crisis cambiaria, una crisis de pagos de deuda externa y una crisis bancaria. Asimismo, la volatilidad que los mercados financieros internos y externos experimentaron durante 1995, acrecentó las dificultades que enfrentó la economía mexicana. En estas circunstancias, se desató una espiral de incrementos entre el tipo de cambio, la tasa de interés y el nivel de precios. Como consecuencia de esta crisis, la actividad económica y el empleo sufrieron una contracción.

La política fiscal tuvo un papel muy importante en la estrategia empleada para enfrentar el ajuste económico de 1995. Se adoptaron una serie de medidas para fortalecer las finanzas públicas, entre las que destacan el incremento de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado de 10 a 15 por ciento y un recorte importante del gasto programable del Gobierno Federal. Estas medidas permitieron compensar parcialmente el desplome de los ingresos tributarios (ver tabla 1) y el incremento en el pago de intereses sobre la

⁴³ Para una retrospectiva sobre las reformas estructurales en la economía mexicana de finales de los ochenta y principios de los noventa, consúltese a Aspe(1993) y Lusting (1992). Gil y Thirsk (2000) analizan los últimos veinte años de reforma tributaria en México. Katz (2000) plantea una serie de reformas institucionales para que la política fiscal conduzca a la estabilidad macroeconómica.

deuda pública. Como resultado, el balance público en 1995 estuvo prácticamente equilibrado, registrando un ínfimo déficit, lo cual se compara con un balance superavitario de 0.24% del PIB en 1994.

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Ingresos	15.52	15.25	15.54	15.86	14.17	14.52
Ingresos tributarios	11.29	9.27	8.95	9.83	10.51	11.21
Impuesto sobre la renta	5.13	4.01	3.85	4.26	4.41	4.62
Impuesto al valor agregado	2.71	2.82	2.86	3.08	3.12	3.27
Impuesto sobre producción y servicios	1.97	1.35	1.18	1.43	1.99	2.29
Otros	1.47	1.09	1.07	1.07	1.00	1.04
Gasto	15.58	15.95	15.96	17.13	15.87	16.27
Programable	10.39	9.25	9.20	10.35	10.21	9.96
No programable	5.19	6.70	6.76	6.81	5.66	6.31
Pago de intereses	1.91	3.83	3.73	3.60	2.49	3.13
Otros	3.28	2.87	3.03	3.22	3.17	3.18
Otros gastos	.28	.10	.04	.09	.06	-.02
Balance total del Gobierno Federal	-.034	-0.80	-0.45	-1.36	-1.75	-1.73
Balance de organismos y empresas bajo control directo presupuestal	0.38	0.63	0.33	0.74	0.51	0.61
Balance Presupuestal	0.04	-0.17	-0.13	-0.62	-1.24	-1.13
Balance de organismos y empresas bajo control indirecto presupuestal	0.19	0.16	0.14	-0.11	-0.01	-0.01
Balance público	0.24	-0.01	0.01	-0.72	-1.25	-1.14
Pago de intereses totales	2.34	4.63	4.39	4.11	2.91	3.56

Balance Público primario	2.43	4.67	4.34	.351	1.71	2.53
Deuda bruta total del gobierno federal	35.32	40.84	31.12	25.78	27.81	25.43
Deuda neta del gobierno federal	34.31	39.48	30.60	25.32	26.90	24.30
Fuente: OECD						

La recuperación de la economía mexicana, que experimentó desde 1996 no ha estado aparejado por un fortalecimiento similar en las finanzas públicas. A pesar de que los ingresos tributarios registraron una mejora de 1996 a 1999 (ver grafica 1), pasando de 9.0 a 11.2% del PIB, los ingresos no tributarios cayeron sustancialmente en el mismo periodo de 6.6% en 1996 a 3.3% del PIB en 1999, explicado en buena medida por el abrupto y marcado descenso de los precios del petróleo en 1998.⁴⁴ En consecuencia, los ingresos totales del gobierno federal cayeron en un punto porcentual del PIB, pasando de 15.5% en 1996 a 14.5% en 1999. Por su parte los gastos del gobierno federal tuvieron un ligero repunte al crecer del 16.0% del PIB en 1996 a 16.3% del PIB en 1999. El desenvolvimiento de los ingresos y egresos repercutió en un mayor deficit del gobierno federal: 1.7% del PIB en 1999, comparado con 0.5% del PIB en 1996. Un deterioro similar puede apreciarse al incluir las empresas de control presupuestal, dando como resultado que el balance público pasara de una posición de presupuesto equilibrado en 1996, a un -1.14% del PIB en 1999.

El deterioro en las finanzas públicas que se registra a partir de 1997 está relacionado, al menos parcialmente, con la reforma a la seguridad social y al rescate financiero. Ambas medidas ocasionaron que el gobierno federal asumiera obligaciones, aunque el saneamiento financiero impacto, principalmente, al IPAB.

Aunque los flujos de las finanzas públicas registraron un deterioro en el lapso 1996-1999, el saldo de deuda pública neta del gobierno federal se redujo como proporción del PIB. Así luego de haber crecido de 34.3% del PIB en 1994 a 39.5% del PIB en el transcurso de la emergencia económica de 1995, dicho saldo cayó hasta un 24.8% del

⁴⁴ Es importante destacar que aproximadamente una tercera parte de los ingresos están vinculados con la actividad petrolera. Estos ingresos aparecen en la tabla 1 en el rubro de ingresos tributarios provenientes del impuestos sobre producción y servicios (donde se incluye el impuesto a las gasolinas) como en los ingresos no tributarios (que incluyen los derechos y aprovechamientos por concepto de la explotación petrolera).

PIB en 1999. En suma, la evolución reciente de las finanzas públicas en México puede dividirse en dos periodos. Durante 1995 y 1996 la postura fue claramente contraccionaria, ya que una férrea disciplina fiscal era crucial para enfrentar la crisis financiera de 1995. En un segundo periodo, a partir de 1997, la postura fiscal se relajó ligeramente al terminar la situación de emergencia. Este relajamiento fiscal se debió, al menos en parte, a la reforma de pensiones del IMSS y a los programas de saneamiento financiero⁴⁵.

2.3.- Ingresos Públicos

2.3.1.- Definición.

Los ingresos públicos definidos por las leyes fiscales se integran por las percepciones de las siguientes entidades: A) Gobierno federal, b) los gobiernos de las entidades federativas y el Distrito Federal, y c) Las entidades del sector paraestatal. Desde un punto de vista económico, los ingresos que perciben las entidades del sector público y sus distintivos niveles de gobierno pueden ser clasificados de diferentes maneras: en ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios; o bien, en ingresos corrientes y de capital o, en ingresos tributarios e ingresos no tributarios.

2.3.2.- Clasificación.

La clasificación de ingresos se encuentra establecida en las leyes de ingresos que año con año se emiten para regular los ingresos del sector público para el periodo que las mismas señalan. La Ley de Ingresos clasifica las fuentes de financiamiento del Estado en los apartados que se indican a continuación:

1. Impuestos
2. Aportaciones de seguridad social
3. Contribuciones de mejoras
4. Derechos

⁴⁵ Santaella Julio. " La viabilidad de la política fiscal:2000-2025". Una agenda para las finanzas públicas en México. Centro de estudios Económicos de el Colegio de México.

5. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
6. Productos
7. Aprovechamientos
8. Ingresos derivados de financiamiento

De conformidad con la Ley de ingresos de la Federación⁴⁶, los impuestos existentes en nuestro país son los siguientes: Impuesto sobre la renta, al activo, al valor agregado, especial sobre producción y servicios, sobre adquisición de inmuebles, sobre tenencia o uso de vehículos, sobre automóviles nuevos, sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, a los rendimientos petroleros, al comercio exterior y accesorios (artículo 1 de la Ley de Ingresos).

2.4.- Los Impuestos.

2.4.1.- Conceptualización.

Los impuestos, de acuerdo con el Código Fiscal de la federación, deben reunir las siguientes características:

- Deben ser legales, es decir, definidos expresamente en las leyes de ingresos, que son aprobados por el Congreso y/o los congresos de los Estados en el ámbito local.
- Deben ser obligatorios, es decir, son una obligación inexcusable de todos los residentes del país independientemente de su estatus y, tienen como finalidad proveer al Gobierno Federal, Estatal o Municipal de recursos suficientes para satisfacer las necesidades públicas.
- Deben ser proporcionales y equitativos, es decir, que el impacto del tributo sea el

⁴⁶ Publicada en el Diario Oficial de la federación de fecha 28 de diciembre del 2004.

mismo para todos los individuos comprendidos en la misma situación.

- Que se establezca a favor de la administración tributaria correspondiente.
- Deben destinarse a sostener el gasto público, todo impuesto que se establezca y que no se destine a satisfacer los gastos de carácter público, debe considerarse inconstitucional.

Los ingresos públicos, y en particular los impuestos, están regidos por la Constitución, la Ley de Ingresos de la Federación y por el Código Fiscal de la Federación, así como por las leyes individuales de cada impuesto en particular.

Esta normatividad tiene su fuente jurídica en la Constitución y está estrechamente interrelacionada con otras leyes, que en conjunto definen el marco normativo tributario.

Los conceptos que definen a los impuestos son los siguientes⁴⁷:

- ❏ El *objeto* del impuesto, es la situación que la ley señala como hecho que origina el crédito fiscal. El objeto puede ser un mueble o un inmueble, un acto o una cosa, un documento o una persona.
- ❏ El *sujeto* en la relación tributaria es de dos clases: sujeto activo y sujeto pasivo. Los sujetos activos son: los estados, el Distrito Federal y los municipios, debido a que tienen el derecho de exigir el pago de los impuestos. Por el contrario, el sujeto pasivo de gravamen, es aquel que está obligado a pagar impuestos.
- ❏ El *impacto* de un gravamen es el punto donde la ley impone la exacción. Es decir, el lugar donde la ley especifica el cobro.
- ❏ La *traslación* de un impuesto es el proceso por medio del cual se obliga a otra persona a pagarlo; el gravamen es transferido de una persona a otra. Es decir, esto ocurre cuando el sujeto legal logra que otro pague el impuesto, por ejemplo, incrementando los precios, situación que tiende a reducir el ingreso disponible de las personas.

En consecuencia, el impacto de los impuestos puede dividirse en dos ámbitos; por su

⁴⁷ Estos conceptos tienen como fuente jurídica principal la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de la Federación.

efecto en los precios, y por su incidencia en los ingresos de las personas. Estos ámbitos están relacionados entre sí al momento de aplicar los gravámenes.

Existen ciertos principios estipulados en la Constitución Política Mexicana y en el Código Fiscal de la Federación, que orientan la fijación de impuestos. Entre los más importantes destacan:

- ▶ Principio de *capacidad de pago*: constituye la base y norma de todo sistema impositivo, ya que se haya en relación directa con el monto de ingresos o riqueza con que cuenta el causante. Establece que cuanto mayor sea la riqueza, mayor será el impuesto a pagar. Es decir, el Sistema Impositivo Mexicano debe ser progresivo.
- ▶ Principio de *conveniencia*: se basa en el deseo del Estado de lograr un máximo de ingresos con un mínimo de problemas (administrativos, políticos y económicos), que se pueden dar por la aplicación de impuestos. Este aspecto es importante cuando se consideran los costos en los cuales se incurre en el momento de realizar la colección de impuestos.
- ▶ Principio de *beneficio* o costo de servicio: se considera que los individuos y los negocios deben contribuir al erario Federal tomando como base los beneficios que reciben de la actividad gubernamental.
- ▶ Principio de *pleno empleo*: constituye uno de los objetivos principales de la economía pública. Los impuestos deben procurar la estabilidad económica y la mejor distribución del ingreso.

2.4.2.- Clasificación de los principales impuestos en México

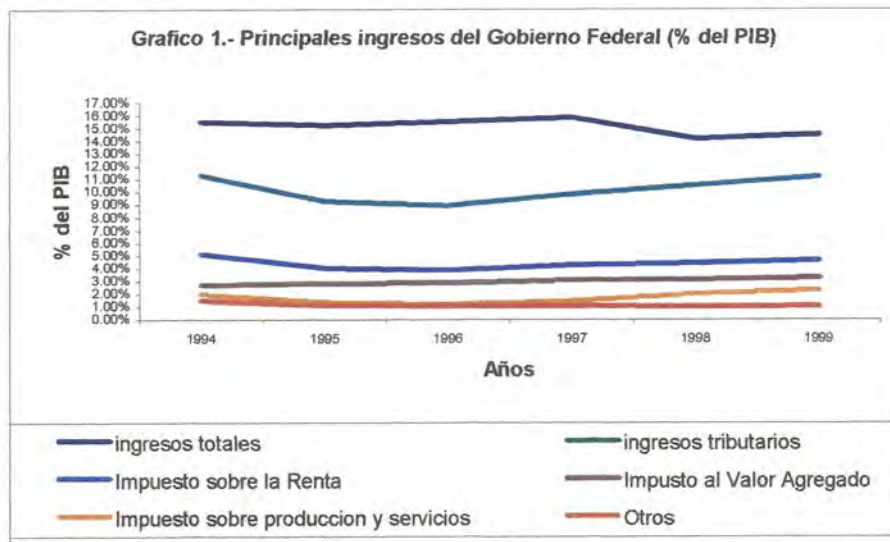
Los impuestos pueden afectar el ingreso, el gasto, o la propiedad, así como las transferencias de ingresos o de capitales. Dentro de los impuestos al ingreso pueden incluirse: el Impuesto sobre la renta (ISR), los impuestos sobre la minería y sobre la exportación. Los impuestos al gasto también denominados al consumo, tienen por objeto de afectación, como su nombre lo indica, todas las operaciones de compraventa realizadas.

En México existen los siguientes impuestos:

- a. Impuesto sobre la Renta
- b. Impuesto al valor agregado
- c. Impuesto al Activo
- d. Impuesto especial sobre producción y servicios
- e. Impuestos petrolíferos
- f. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
- g. Impuesto sobre automóviles nuevos.
- h. Impuesto al Comercio Exterior
- i. Impuesto a la Importación
- j. Impuesto a la exportación

En el Sistema Impositivo Mexicano uno de los impuestos más importantes es el impuesto sobre la renta (ISR), que comenzó a ser recaudado en 1921 a través de Ley del Centenario, gravando a los individuos por el ingreso que obtienen y no solamente por las transacciones que realizan, como lo hacen los impuestos indirectos. El segundo impuesto en importancia es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). El antecedente inmediato de éste es el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), implantado en el año de 1948, su propósito fue sustituir el impuesto general del timbre que, en esos años, ya resultaba obsoleto para gravar el comercio y la industria, así como suprimir los gravámenes sobre patentes y giros comerciales que existían en las entidades federativas del país y cuyas tasas y tratamiento diferentes dificultaban el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Es evidente que para el Gobierno Federal la figura tributaria más importante son los impuestos, ya que representan la mayor parte de los ingresos totales percibidos, como puede observarse en la grafica siguiente. Y de los ingresos impositivos el que representa mayor porcentaje en relación con el PIB es el Impuesto Sobre la Renta.



En el ámbito local (estados y municipios) la contribución de los impuestos es menor, debido a las características del Sistema Tributario centralista, y de las limitaciones del marco normativo de la coordinación fiscal. El ordenamiento jurídico impositivo más importante está contenido en el Código Fiscal de la Federación que define los impuestos como: "Las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras ni derechos".

El objetivo esencial para fijar los impuestos, independientemente del nivel de gobierno de que se trate (federal, estatal y local), no es el servicio o beneficio que cada contribuyente reciba en forma personal o directa, por el contrario, la ley establece que debe tomarse en consideración la capacidad de pago de los contribuyentes y los beneficios públicos o colectivos (fracción IV, del artículo 31 constitucional).

La recaudación fiscal representa uno de los objetivos de la Hacienda Pública, así como una obligación ciudadana de aspecto coercitivo, de esta manera el Estado se allega recursos para lograr sus objetivos.

A continuación se presenta una breve explicación de cada uno de impuestos que existe en México.

2.4.2.1.- Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta (ISR) es un gravamen al ingreso por lo que no es transferible, sino de tributación directa. En México su antecedente más remoto es la ley del 20 de junio de 1921, que estableció el gravamen conocido como Impuesto del Centenario; éste no fue de carácter permanente, sino transitorio, ya que sólo tuvo un mes de vigencia.

La ley del 21 de febrero de 1924, se denominó Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos, vigente sobre sueldos, honorarios, emolumentos y utilidades de las sociedades y empresas. Esta disposición define la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente.

Ley del 30 de diciembre de 1953, se dividió en nueve cédulas, con una estructura similar a la de 1924, ellas son: industria; agricultura, ganadería y pesca; remuneración al trabajo personal; honorarios de profesionales, arte. sanos y artistas; imposición de capitales; ganancias distribuibles , arrendamiento , subarrendamiento y regalías entre particulares, enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstos.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 estuvo en vigor hasta 1980; durante su vigencia se publicó la disposición sobre la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias en 1976 y fue derogada en 1979. Una reforma importante a esta ley fue emitida en 1978. Esta reforma introduce modificaciones sustanciales al título tercero que trata del ingreso de las personas físicas, comprendiendo 12 capítulos en lugar de tres, ellos son: un capítulo de disposiciones generales, nueve sobre los distintos tipos de ingresos, otro que se refiere a los requisitos de las deducciones y el último que trata de la declaración anual.

Años más tarde, la ley del Impuesto sobre la Renta de 1980 comprende seis títulos, ellos son los siguientes:

Titulos sobre el ISR

- I. Disposiciones generales.
- II. De las sociedades mercantiles.

- III. De las personas morales con fines no lucrativos.
- IV. De las personas físicas.
- V. De los rendimientos en el extranjero, con ingresos provenientes de riqueza ubicada en territorio nacional.
- VI. De los estímulos fiscales.

En los años subsecuentes las reformas se orientaron a delimitar las deducciones, al mismo tiempo que procuraron incrementar el ingreso gravable. El año de 1990 se introdujo la actualización de contribuciones y multas a favor del fisco, para los casos de extemporaneidad en el pago de impuestos. Asimismo, para hacer más equitativo el Sistema Tributario, se eliminaron las bases especiales de tribulación y se delimitó el régimen de contribuyentes menores, creándose la sección II del régimen simplificado a las actividades empresariales. Con respecto a las personas físicas destaca la modificación a partir de 1991, la cual consiste en un subsidio que prevé el artículo 80-A, con el propósito de reducir el impuesto a su cargo

En el Sistema Impositivo Mexicano el ISR es el único que reviste la característica de ser un impuesto directo y ocupa el primer lugar de importancia por su captación. El objeto del ISR lo constituye toda aquella situación o actividad referida a los productos o rendimientos del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o de otras situaciones jurídicas señaladas por la ley⁴⁸ que generen todo tipo de ingreso modificador del patrimonio del contribuyente.

El sujeto del ISR es constituido por toda persona física o moral residente del país, agencias o sucursales de empresas extranjeras residentes en el país que se vinculen directamente con el objeto y la fuente mencionada anteriormente. Por lo que respecta a la tasa del ISR, ésta se encuentra en función del objeto, sujeto y base impositiva. El ISR se clasifica, de acuerdo con la ley respectiva y a la cuenta de la Hacienda Pública Federal, en Impuestos al Ingreso Global de las Sociedades Mercantiles, de las personas físicas, pagos al extranjero y otros.

⁴⁸ Por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La recaudación total del ISR ha fluctuado entre 3.8 y 5.5% del PIB de 1980 a 2002, ubicándose actualmente en el 2004 en 1.3% del PIB. Esta recaudación se divide entre empresas y personas físicas, sin embargo no existen estadísticas concretas sobre el porcentaje que aportan las empresas y las personas físicas. Sin embargo, diversas estimaciones⁴⁹, señalan que alrededor de tres quintas partes de la recaudación total corresponden al ISR empresarial⁵⁰. De acuerdo a esta proporción, la recaudación del ISR empresarial en los últimos 20 años ha sido en promedio del 2.7% del PIB. Esta cifra se encuentra 0.4% del PIB por debajo de la media de los países de la OCDE, aunque debido a las grandes variaciones que registra este parámetro no es fácil establecer un estándar internacional al respecto. La carga del ISR empresarial en México es similar a la que se observa en Estados Unidos, Corea del Sur y Bélgica, aunque sensiblemente menor a la de Australia, Japón y Luxemburgo (tabla 2), en dónde la recaudación del ISR empresarial es significativamente elevada⁵¹.

Tabla 2.- Carga del ISR empresarial (% del PIB)

País	%	País	%
Alemania	1.45	Islandia	0.87
Australia	4.67	Irlanda	3.24
Austria	2.07	Italia	3.97
Bélgica	2.76	Japón	4.66
Canadá	3.28	Luxemburgo	7.15
Corea	2.69	Noruega	4.32
Dinamarca	2.4	Nueva Zelanda	3.51
España	1.99	Polonia	3.12
E.U	2.74	Portugal	3.32
Finlandia	3.23	Reino Unido	3.78

⁴⁹ Colmenares, D. "La reforma tributaria y el pacto federal". El mercado de valores, No.59, pag.23-39.1999

⁵⁰ Aparentemente esta estimación incluye dentro del ISR empresarial algunas partidas que al menor en parte deberían considerarse como ISR de personas físicas como las retenciones asociadas a pagos al exterior y los impuestos pagados por profesionistas que trabajan por su cuenta.

⁵¹ En el reporte de la OCDE sobre el sistema fiscal mexicano se argumenta que la carga del ISR empresarial en México podría ubicarse muy por debajo de los estándares internacionales con base a que de acuerdo a las estadísticas de cuentas nacionales la participación del ingreso al capital en el PIB es relativamente elevada, 60% contra el 30% que se observa en la mayoría de los países industrializados.

Francia	1.74	República Checa	4.17
Grecia	2.56	Suecia	2.91
Holanda	4.11	Suiza	1.94
Hungría	1.85	Turquía	1.45
Promedio OCDE ^a	3.07	México	2.69

^a Excluye a México

Fuente: Revenue Statistics, OCDE.

Las estimaciones disponibles⁵² indican que el potencial de recaudación asociado a la eliminación de los regímenes especiales en el ISR empresarial es relativamente modestos, la OCDE estima que la remoción de un conjunto de regímenes especiales podría resultar en un aumento de la recaudación de 1.4 puntos porcentuales del PIB. La recaudación adicional se derivaría de la incorporación de las actividades agropecuarias al régimen normal y de transporte.

2.4.2.2.- Impuesto al Valor Agregado

Los impuestos a las ventas o transacciones, al gasto e indirectos se empezaron a utilizar en México de manera incipiente a través de las cédulas reales y papel sellado, que tuvieron vigencia durante la época colonial y la etapa independiente. A partir de 1948, se instituye el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, con el objeto de facilitar su administración, otorgar facilidades administrativas a los causantes en el pago del impuesto e incrementar la recaudación. Este impuesto contempló en su inicio una sola tasa del 3% sobre el importe de la enajenación, posteriormente en 1971 se le incorpora la tasa especial del 10%, aplicable a productos no necesarios, en 1973 se adopta la tasa del 4% que sustituye a la del 3% en 1974 se incorporan las tasas del 5%, 15 y 30% para automóviles y para 1978, se incluye la tasa del 7%.

El IVA ya se había aplicado en varios países del mundo desde 1954. En México, los antecedentes de este impuesto se remontan al año de 1952, en el artículo noveno de la Ley Federal sobre Ingresos Marginales, donde se incorporo un principio del sistema del

⁵² Según datos de Gil Díaz, Francisco y W. Thrisk. "La prolongada reforma fiscal en México", Gaceta de Economía: Suplemento, No.5, pag 7-64.

impuesto tipo valor agregado, al establecer la causación del ISR entre el precio de compra y el precio de venta.

El valor agregado en su concepto económico que por definición es igual al valor (precio) de todos los bienes producidos en un país en un periodo dado, y se integra por los aumentos de precio que sufren en cada etapa de su ciclo productivo, hasta el consumidor final. Por esta razón la aplicación de un impuesto sobre el valor agregado no produce efectos acumulativos pese a su generalidad. El resultado que se busca es fijar una carga fiscal igual, en función del precio de los bienes, independientemente del número de etapas en que se gaste su valor.

Finalmente, por el tratamiento que se le dé a la inversión, el impuesto puede ser:

- ▶ Tipo producto, cuando no se permite deducir ningún cargo por este concepto.
- ▶ Tipo ingreso, cuándo sólo se permite deducir la depreciación de los bienes.
- ▶ Tipo consumo, cuando se deduce por completo el valor de la inversión.

En conclusión, el IVA se aplica solamente sobre el valor que se le incorpora al producto en cada etapa del proceso producción-consumo, excluyendo de esta forma la reiteración de los gravámenes sobre los mismos valores. Las características generales del IVA en México son las siguientes:

- ✓ Un impuesto a las ventas, por lo que es indirecto.
- ✓ De carácter general, porque grava todas las etapas.
- ✓ No es acumulativo, en virtud de que incluye únicamente el valor que se le incorpora al producto en cada fase del proceso producción-consumo.
- ✓ Tiende a la neutralidad al disminuir el efecto de las diversas etapas o fases del proceso antes señalado, y con ello desalienta y dificulta la evasión.

El IVA entró en vigor en 1980, sustituyendo al Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles. La característica general del IVA es que se trata de un impuesto indirecto, trasladable y de efecto inmediato en el nivel general de precios. Además, se aplica en varias fases, tanto en la producción como en la circulación, es por ello que se considera

de etapas múltiples. El objeto del IVA se refiere a todas aquellas actividades u operaciones referidas a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, uso o goce temporal de bienes y mediaciones mercantiles.

La fuente del IVA la constituye el ingreso obtenido de las actividades u operaciones antes mencionadas, ya sea en efectivo o en bienes y servicios, en valores, en artículos de crédito, crédito de libros o en cualquier otra forma o producto de dichas actividades. El sujeto del IVA es toda aquella persona física o moral que normalmente obtiene ingresos derivados de las operaciones antes mencionadas. La base del IVA, la representa el precio del bien o el total de la contraprestación pactados. A falta de precio pactado se considera el valor de los bienes o servicios que tengan en el mercado o en su defecto el avalúo de las autoridades fiscales. La tasa del IVA ha venido modificándose en función de la situación económica imperante. Actualmente es de 15%, resultado de las reformas a la Ley del IVA de 1995.

A los actos que se realizan en zona fronteriza se les aplica una tasa del 10%. También se aplica una tasa de 0% a la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule; medicinas de patente y productos destinados a la alimentación; caviar, salmón ahumado y angulas; hielo y agua no gaseosa ni compuesta; ixtle, palma y lechuguilla, fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o en la ganadería. Se cree que el impacto del IVA, lo reciben primero los vendedores o prestadores de servicios, pues son ellos quienes en primera instancia lo pagan, pero también es evidente que lo trasladan al consumidor final. Por lo tanto, el impacto del IVA lo reciben finalmente los consumidores.

El IVA representa cerca de la tercera parte de los ingresos tributarios y aproximadamente la quinta parte del total de los ingresos del gobierno federal (SHCP, 1998). En promedio durante el periodo de 1980 y 1998 el volumen de recaudación por este concepto ha sido de 3.0% del PIB; por lo que se constituye en una opción con grandes ventajas para reducir la dependencia de los ingresos públicos respecto al petróleo.

2.4.2.3.- Impuesto al Activo

Cabe mencionar que este impuesto es *sui generis*, su antecedente más lejano data del siglo XVIII en Milán y hasta 1988 fue Bolivia quien aplicó un gravamen similar sin éxito. De acuerdo con los antecedentes que se conocen del Impuesto al Activo (IMPAC), se concibió como un impuesto al patrimonio que tuviera el carácter de impuesto mínimo a las empresas. Lo anterior obedecía a que hasta el año 1988 había existido un deterioro importante en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las, empresas, y si bien, dicho deterioro había empezado a revertir en la reforma fiscal emprendida a partir del ejercicio de 1987, todavía existía una cantidad importante de empresas que no efectuaban pagos del Impuesto sobre la Renta. El mecanismo de impuesto mínimo como se concibió en su origen consistía en gravar a la tasa del 2% el patrimonio de las empresas.

Las empresas pueden acreditar este impuesto contra el ISR. El concepto de patrimonio que debería utilizarse como base del impuesto, incorporaría el valor real de los activos fijos, los inventarios y algunos activos financieros. Este impuesto y la ley que lo contempla entraron en vigor el día 1 de enero de 1989. En aquel entonces bajo la denominación del Impuesto al Activo de las Empresas y actualmente sólo como Impuesto al Activo. De acuerdo con lo expresado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley de 1989, el IMPAC se incorporó al Sistema Fiscal Mexicano con la finalidad de establecer un nuevo impuesto federal complementario del ISR. El cual gravaría con una tasa del 2% al valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales. Esta contribución garantizaba que las empresas que reportaran pérdidas en periodos prolongados cubrieran este impuesto como un pago mínimo, que podría ser recuperado cuando obtuvieran utilidades en ejercicios posteriores. Asimismo se dijo que este impuesto limitaba la evasión e inducía a la eficiencia económica al promover un mejor uso de los activos.

Mientras en la iniciativa se introdujo la idea de un impuesto que se calcularía sobre el valor de los activos netos de la empresa, en la ley correspondiente se estableció que el impuesto se determinaría sobre la diferencia que se obtuviera de disminuir del valor del

activo del ejercicio, únicamente las deudas en moneda nacional, y siempre que las mismas hubiesen sido contratadas con empresas residentes en México, distintas de las empresas que formaran parte del sistema financiero o contratadas por su intermediación. Actualmente, el contribuyente determina el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8 por ciento.

Para 1991 se amplió la base de contribuyentes, a partir de ese año también comprende a los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional. En este mismo año se le otorga a las personas morales la opción de comparar el pago provisional de Impuesto al Activo e ISR y enterar el que resulte más alto. Su peso relativo dentro de los ingresos tributarios se incrementó debido a la ampliación de la base gravable entre 1989 y 1994 al pasar de 1 929 194 empresas a 5 602 486 respectivamente, y al aumento de las auditorías fiscales y su efectividad.

El sector empresarial desde la creación de este impuesto ha estado en contra de su aplicación por considerarlo un impuesto en contra de la inversión, de hecho su presión obligó al gobierno a reducir la tasa de 2 a 1.8% pero el reclamo empresarial aboga por la eliminación del gravamen. En cierta forma si es un impuesto que ha inducido a las empresas a trabajar y operar cada vez más con plantas y equipos arrendados.

Los criterios esgrimidos por el Ejecutivo Federal para la implantación del Impuesto al Activo, no han sido satisfactorios ni convincentes de acuerdo con muchos expertos que argumentan que las pérdidas de las empresas por periodos prolongados, pudieron obedecer no a situaciones relacionadas con la evasión fiscal, sino a resultados negativos efectivamente sufridos por la devaluación y la inflación y, en general, por la grave crisis económica del país; y por supuesto, por los problemas asociados con la administración del sistema tradicional del ISR a las actividades empresariales.

Además, han argumentado que, la evasión fiscal no se combate con mayor carga impositiva, sino con una oportuna y adecuada fiscalización que no sólo comprenda a ciertos sectores de contribuyentes y respecto de determinados rubros o partidas, sino al universo de los mismos y de todas sus actividades. Ello implica, desde luego, una mayor eficiencia por parte de las autoridades fiscales y una real simplificación administrativa.

El impuesto es inconstitucional porque adolece de proporcionalidad, en efecto, parte de

la presunción de que la tenencia de activos implica necesariamente la generación de utilidades, y esto último, se da como un hecho sin que exista forma de demostrar lo contrario.

El impuesto es iniquitativo, pues al no permitir la deducción de las deudas contratadas con el Sistema Financiero, pone en desventaja a los contribuyentes que tienen este tipo de pasivos, frente a aquellos que tienen deudas contratadas con otros residentes en el país, las cuales sí son deducibles.

En 1989 entró en vigor este impuesto, y un gran número de particulares promovió juicio de amparo en su contra al estimar que éste es francamente inconstitucional. La decisión de la Suprema Corte en el mes de febrero de 1996 fue considerar que el Impuesto al Activo, en razón de su objeto, sí es proporcional y por ende, constitucional.

2.4.2.4.- Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPS) es un impuesto indirecto, por lo que se traslada al consumidor final vía incrementos en los precios. Este impuesto tiene como característica general ser un impuesto trasladable y por lo tanto de un efecto inmediato en los precios, al igual que el IVA. El objeto del IESPS lo constituye toda aquella actividad productiva o comercial que implique una acción de compraventa, de bienes y servicios. Tiene un carácter correctivo al gravar actividades que generan efectos sociales negativos como lo es el consumo de bebidas alcohólicas y el tabaco que producen problemas de salud que deberán ser solventados en buena parte por el gobierno, vía gasto público en salud; también grava el consumo de combustibles generadores de contaminación.

La base del IESPS es el valor o el precio realizado en la compraventa y por lo regular se considera como precio pactado, precio de mercado o de venta. La tasa del impuesto que se aplica a la base toma en cuenta la magnitud, la situación y la importancia económica de la fuente, en otras palabras, depende de qué tan básico sea o no el artículo a gravar. En la ley del IESPS artículo 2 se menciona que al valor de los actos o

actividades siguientes se aplicarán diferentes tasas de las cuales las más importantes son:

Primero, en la enajenación o en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

- a) Alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo 0 por ciento.
- b) Cerveza y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° GL, 19%.
- c) Bebidas alcohólicas con graduaciones de hasta 13.5° GL, 21.5%; y con graduación de más de 13.5° y hasta 20°, 30 por ciento.
- d) Aguardientes y bebidas alcohólicas, 44.5 por ciento.
- e) Alcohol y bebidas alcohólicas con una graduación mayor a 55°, 60 por ciento .
- f) Cigarros, 85 por ciento.
- g) Cigarros populares sin filtro, 20.9 por ciento.

La tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2-A y 2-B de la ley del IESPS. El impacto del impuesto está determinado por la proporción directa del consumo respectivo de todos los bienes y servicios que lo componen o integran.

Recientemente se concedió a los estados y municipios la retención de una parte de los impuestos recaudados por este rubro (20%).

2.4.2.5.-Impuestos Petrolíferos

Los impuestos al petróleo sustituyeron al Impuesto sobre Venta de Gasolina; cuya ley fue publicada en el *Diario Oficial* el 30 de diciembre de 1980, con vigencia a partir del 1 de enero de 1981. El objeto del gravamen es la venta de gasolina. El sujeto lo constituyen las personas físicas y morales que efectúan las citadas actividades. La tasa del 110% sobre el valor de la operación que constituye la base gravable; en 1960 la tasa observada era del 50%, por lo que se tiene claramente definido el objetivo recaudatorio de este impuesto. Para 1989 y 1990 se incrementó la tasa al 122 por ciento.

2.4.2.6.-Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

Con la creación de este impuesto a partir de 1981 se abroga la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles, del 28 de diciembre de 1962. Para automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar la tasa que comprenda, según el precio del vehículo. El impuesto se pagará por año de calendario durante los tres primeros meses; cuando se adquieran vehículos nuevos o importados después de los tres primeros meses del año de calendario, se calculará y entrará el impuesto en las oficinas autorizadas a más tardar dentro de los 15 días posteriores a la compra del vehículo.

2.4.2.7.-Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Fue creado para gravar enajenaciones o compras de automóviles nuevos, la justificación oficial de este impuesto fue que lo deben de pagar quienes tienen un nivel de ingresos comparativamente mayor a las personas que no pueden adquirir autos nuevos. Ello sugiere que en la práctica se considera al auto nuevo un bien de lujo.

Las tasas que se aplican son diferenciales dependiendo del valor de la transacción comercial, que constituye la base gravable, en el caso de los automóviles nacionales se considerará el precio de fábrica de la unidad austera, excluyendo el equipo opcional común o de lujo. Si dentro de los dos años contados a partir de la fecha de adquisición, el adquirente cambia de residencia o enajena el vehículo a una persona no residente en las franjas o zonas fronterizas, pagará la diferencia de impuesto que resulte a su cargo, mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes al de la enajenación. Los factores de cálculo del monto del impuesto varían, para 1997 fue de 0.4 % y para 1998 fue de 0.7, más el porcentaje respectivo.

2.4.2.8.-Impuestos al Comercio Exterior

Los Impuestos al Comercio Exterior gravan salidas de productos de producción nacional hacia el extranjero, así como la entrada de productos extranjeros. A los

primeros se les denomina impuestos a la exportación y a los segundos a la importación. Los impuestos a las exportaciones tienen el mismo efecto que un gravamen al ingreso, ya que es probable que se trasladen incidiendo en los exportadores, en lugar de ser transferidos a los compradores del exterior. Por su parte, los impuestos a las importaciones, además de su papel de contribuir a la recaudación mediante un arancel alto a determinados productos, contribuyen a proteger la producción nacional de esos mismos bienes. En estos impuestos los propósitos extrafiscales están presentes, aún cuando las transacciones comerciales con el exterior siempre han sido una fuente importante de recursos fiscales, tal como se aprecia actualmente con los ingresos derivados de la exportación de petróleo.

2.4.2.9.-Impuesto a la Importación

El Impuesto a la Importación se traslada y afecta inmediatamente el nivel general de precios de los bienes y servicios importados constituyendo, por lo tanto, otro de los impuestos indirectos de gran relevancia dentro del Sistema Tributario Mexicano. Este impuesto grava de hecho a todos los bienes y servicios de importación, con una gran variedad de tasas dependiendo del tipo y destino de los mismos. De tal forma que su estructura y dinámica depende de las características y variaciones del monto de las importaciones de bienes y servicios que realiza nuestro país con el resto del mundo y en forma particular con los Estados Unidos su principal socio comercial.

El Impuesto a la Importación, se considera un impuesto indirecto y presenta las mismas características que los dos anteriores. El objeto del impuesto a la importación, lo constituye todas las importaciones de mercancías con carácter definitivo, también las temporales o especiales que adquieren dicho carácter. La fuente es representada por todo el ingreso gastado en bienes y servicios importados, que sean objeto del Impuesto a la Importación. Por lo que se refiere al sujeto del impuesto, es el importador directo de todas las mercancías independientemente de que éste, después de todo lo traslada y eleva el nivel general de precios, donde finalmente quienes soportarán el impacto serán los consumidores finales. La base gravable para la aplicación del impuesto a la importación, es el valor normal de las mercancías a importar.

2.4.2.10.-Impuesto a la Exportación

Este impuesto es la contrapartida del impuesto a la importación, es decir, para que alguien importe determinada mercancía debe haber otro que exporte la misma. El Impuesto a la Exportación, no es trasladable y no tiene ningún efecto sobre los precios internos del país exportador. Sin embargo, tomando en cuenta que es un impuesto aplicable a los productos de exportación puede afirmarse que eleva los precios en el exterior de los productos importados, y su impacto se traslada y recae en los consumidores finales del país exportador. El envío o la venta de bienes nacionales para el consumo en el exterior constituye el objeto del Impuesto a la Exportación. A su vez la fuente es representada por todo ingreso derivado de la venta de bienes y servicios y/o mercancías al exterior. La base gravable es caracterizada por el precio de venta de las mercancías exportadas, a él se llega de manera directa semejante a la del Impuesto a la Importación.

2.5.- Marco legal

En materia tributaria, el marco normativo, se basa en la Constitución y en la Ley de ingresos de la Federación. Los ingresos impositivos son siempre un tema importante, es por eso que en las siguientes líneas se analizarán las distintas normas jurídicas que obligan a la población a contribuir con el gasto público vía impuestos.

2.5.1.- Constitución de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución es la fuente originaria de todas las legislaciones que conforman el marco jurídico en materia impositiva en México y por consecuencia, regula la forma en que el Estado se procura los ingresos necesarios para cumplir con los fines que la misma Constitución le señala y con todas las funciones que de ellos se derivan. En el título tercero se consagra la división de poderes de la Federación. En el artículo 49 se declara que la Federación se divide en los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El

área de imposición corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), que se encuentra dentro del Poder Ejecutivo.

Los artículos de la Constitución que norman el ámbito impositivo y que son a la vez fuente y referencia legal obligada en la materia son los siguientes:

Art. 27. Define las modalidades de la propiedad, mismas que son la referencia en materia tributaria.

Art. 31. Señala la obligación de los ciudadanos mexicanos de pagar impuestos en su fracción cuarta. "Son obligaciones de los mexicanos: I, II, III y IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Art. 42. Define al territorio nacional, dicha definición es la que usa en términos fiscales.

Art. 73. Otorga al Congreso la facultad para establecer contribuciones:

- I. Sobre el comercio exterior.
- II. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.
- III. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- IV. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- V. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - e) 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 del impuesto sobre energía eléctrica.

Art. 74. Faculta a la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente la Ley de Ingresos cuya iniciativa corresponde expedir al Poder Ejecutivo Federal.

Art. 90. Faculta al Poder Ejecutivo para centralizar la administración pública federal y tener a su cargo las secretarías de estado y departamentos administrativos.

Art. 131. Establece la facultad de la Federación para gravar las exportaciones y las importaciones.

Los principios tributarios antes citados junto con la teoría jurídica fiscal son el fundamento del marco legal que regula y asienta las normas a las que se sujetará la actividad impositiva en México.

Las leyes fiscales tienen en común, además de los elementos señalados arriba, una estructura jurídica bien definida que en general se divide en las siguientes partes⁵³:

- ⇒ Disposiciones generales.
- ⇒ Objeto.
- ⇒ Sujeto.
- ⇒ Obligaciones de los contribuyentes.
- ⇒ Facultades de la autoridades fiscales.
- ⇒ Casos especiales.
- ⇒ Procedimientos administrativos, sanciones y recursos legales.

Esta estructura se refleja en las leyes que integran el marco legal en materia de imposición. A continuación se describen sus rasgos principales.

2.5.2.- Código Fiscal de la Federación

El código Fiscal de la Federación (CFF) fue decretado por el Congreso de la Unión y obliga a las personas físicas y morales a contribuir con los gastos públicos conforme a las leyes fiscales, mediante el pago de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Establece que el monto de las contribuciones se

⁵³ Ayala Espino Ricardo. Economía del sector público mexicano. Editorial Esfinge. Facultad de Economía de la UNAM. Junio 2001.

actualizará en el transcurso del tiempo, y su pago o monto se considerará en moneda nacional. Para estos trámites se debe contar con una inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, siendo obligatorio presentar a la SHCP los estados financieros que certifiquen su actividad. Las autoridades fiscales deben prestar asesoría gratuita al público, y la SHCP está facultada para realizar visitas fiscales, aplicando la penalización en caso de cometerse algún tipo de infracción fiscal, para ello, cada año, se publica la Ley de Ingresos de la Federación.

Este código es la legislación que marca los ordenamientos y las bases acerca de la tributación en México, de él se derivan las leyes reglamentarias de los distintos impuestos y de los actos de derecho fiscal que generan consecuencias jurídicas, así como de los procedimientos y procesos a llevarse a cabo para la resolución de controversias referentes a la tributación. Este código entró en vigor a partir del 31 de diciembre de 1981.

Entre los principales apartados contemplados en dicho código, encontramos los siguientes:

- ✓ Disposiciones generales en materia fiscal.
- ✓ Derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- ✓ Facultades de las autoridades fiscales.
- ✓ Infracciones y delitos fiscales.
- ✓ Procedimientos administrativos en materia fiscal.

El CFF en su título primero se refiere a las disposiciones generales, establece el conjunto básico de definiciones a las que se sujetarán todas las leyes en materia fiscal, y los actos de derecho que se generen en relación con las mismas.

Entre las definiciones más importantes en el texto del CFF cabe destacar las siguientes:

Sujetos del impuesto

Artículo 1.º *Las personas físicas y 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 en los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto*

público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados. Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”.

Artículo 2. *“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones a la seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos [. . .]”*⁵⁴ También define los componentes de dos conceptos base en la tributación, los accesorios y los aprovechamientos.

Accesorios: *“se integran de los recargos, sanciones, gastos de ejecución y de indemnización”.*

Aprovechamientos: *“son ingresos por funciones realizadas por derecho público distintas a las contribuciones, derivados del financiamiento, en organismos descentralizados y empresas paraestatales”.*

2.5.3.-Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación ha sufrido, en los últimos años, una serie de cambios y adecuaciones que han tratado de responder a los objetivos de la política económica aplicadas en México. La mayor parte de las leyes sobre impuestos tiene su antecedente más cercano en la década de los ochenta, cuando se moderniza la estructura tributaria.

Esta ley tiene un carácter temporal (anual) y determina el marco legal en el que se sustentará la política de ingreso del gobierno para un ejercicio fiscal, la Constitución establece como fecha límite de entrega de la iniciativa de ley de parte del Ejecutivo Federal al Congreso el 15 de noviembre del año anterior al ejercicio, para su revisión y aprobación.

⁵⁴ Según el Código Fiscal de la Federación vigente

La elaboración de esta ley tiene una relación directa con las pautas que marcan los Criterios de Política Económica que se elaboran también cada año, en la Ley de Ingresos se establecen las metas en materia de recaudación, las tasas aplicables para los distintos impuestos, los estímulos fiscales, así como los plazos y criterios de pago. La Ley de Ingresos Anuales junto con la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público constituyen el paquete legal más importante para el financiamiento del presupuesto público.

2.5.4.-Ley del Impuesto sobre la Renta⁵⁵

Esta ley se aplica a todos los residentes en México y en el extranjero que tengan actividades o lucren en el país, con o sin establecimiento permanente funcionando para personas físicas y morales. Del artículo 31 constitucional emana el CFF, y cuyos principios rigen a esta Ley del Impuesto sobre la Renta, principalmente en sus títulos primero y segundo. Ésta data de 1981 y tiene la siguiente estructura:

Título I: Disposiciones generales.

Título II: De las personas morales

Título II-A: Del régimen simplificado de las personas morales

Título III: De las personas morales no contribuyentes

Título IV: De las personas físicas

Título V: De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional

Título VI: De los estímulos fiscales

Título VII: Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales

Título VIII. Del mecanismo de transición del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales.

A continuación se comentan los principales artículos de esta ley.

Artículo 1. Define a los sujetos del impuesto y fuente de riqueza:

⁵⁵ Según la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente

Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. *Las residentes en México respecto a 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 o una bases fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.*
- 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 o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.*

Artículo 5. Define el concepto de persona moral:

“ Cuando en esta ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles”

con el tipo de actividad que realicen y de la forma que para su organización adopten.

Estos regímenes fiscales podemos clasificarlos como sigue:

- Personas morales.
- Personas morales no contribuyentes.
- Personas físicas.
- Contribuyentes menores.
- Fideicomisos.
- Controladoras.

El carácter redistributivo de la Ley del Impuesto sobre la Renta

El ISR es un impuesto progresivo, es decir, la tasa tributaria aumenta conforme el nivel de ingresos a gravar, su relación no es lineal, pues existen sobretasas para los estratos más altos de ingreso. Su carácter redistributivo también se puede observar si se toma

en cuenta que los trabajadores, cuyo salario no rebase los cuatro salarios mínimos, están exentos del pago mediante un subsidio fiscal de 50%, y un porcentaje mayor de crédito fiscal⁵⁶.

2.5.4.1.-Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En 1984 entró en vigor el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta que contempla los casos y procedimientos específicos. Este reglamento se propone enfrentar la complejidad fiscal mexicana. Tiene un cierto grado de especialización para resolver actos y casos concretos que dada la generalidad de las leyes no siempre es posible resolver adecuadamente.

2.6.- Comparación internacional de cargas tributarias

El Sistema Tributario Mexicano muestra características paradójicas. En algunos aspectos, México cuenta con un régimen tributario altamente sofisticado, caracterizado por un alto grado de neutralidad en relación con la asignación de recursos, incluso en comparación con lo que prevalece en muchos países industrializados. Sin embargo a pesar de sus altas tasas el sistema fiscal mexicano general niveles de recaudación que de acuerdo a los estándares internacionales, resultan bajos. Aun incluyendo en los ingresos tributarios las rentas relacionados con la extracción de petróleo, son niveles que como proporción del PIB, se encuentran a menos de la mita de lo que registra el promedio de países miembros de la OCDE (tabla 2). Este mismo rezago se observa si la comparación se hace con los países de esa organización con menos grado de desarrollo.

⁵⁶ Ayala Espino, Ricardo. Economía del Sector Público Mexicano. " El sistema tributario. Marco Institucional". Pag-238. Editorial Esfinge, Junio/2001.

Tabla 3.- Comparación internacional de carga fiscal

	Ingresos tributarios totales (% del PIB)	Estructura tributaria 1996 como % de los ingresos tributarios totales			
		Impuestos al Ingreso	Contribuciones por seguridad social	Impuestos a bienes y servicios	Otros impuestos
Países de la OCDE					
Japón	28.4	36.6	32.8	15.4	15.2
Luxemburgo	44.7	38	23	27.7	11.2
Polonia	42.1	29.4	31.2	35.8	3.6
Suecia	52	40.9	29.4	22.8	6.9
Media OCDE	38.4	35.1	23.9	31.6	10.3
Países de América Latina					
Argentina	12.4	14.9	30.0	52.9	2.2
Brasil	20.1	23.9	40.9	35.2	0.0
Chile	19.3	21.3	7.3	65.5	5.9
Colombia	11.4	41.2	Nd	58.7	.1
Media América ² Latina	18.1	28.4	11.4	31.9	28.3
México^a A	<u>18.1</u>	<u>28.4</u>	<u>11.4</u>	<u>31.9</u>	<u>28.3</u>
México B	<u>14</u>	<u>38.7</u>	<u>15.4</u>	<u>43.4</u>	<u>2.5</u>
^a Incluye rentas petroleras					
Fuente: Revenue Statistics, OCDE.					

Es decir, la relación ingresos tributarios a PIB en México es 5.1 puntos porcentuales inferior a la correspondiente a Corea del Sur, 7.3 puntos porcentuales inferior a la de

Turquia y 16.8 puntos porcentuales inferior a la de Portugal. La comparación resulta incluso más adversa si se lleva a cabo con base en una medida más cercana a la carga fiscal, esto es, excluyendo las rentas de PEMEX (que para el periodo de la comparación presentada en la tabla 3 presentada constituyó alrededor del 4% del PIB) de los ingresos tributarios, En este caso, la carga fiscal en México resulta inferior a la de países como Argentina, Brasil y Chile.

Si las tasas fiscales, en el caso del ISR son equivalentes a las de los países miembros de la OCDE, entonces la baja carga fiscal que prevalece en México se explica en mayor medida por una tasa desproporcionadamente alta de evasión. La desigualdad en la distribución del ingreso podría ser otro factor contributivo. Sin embargo, el hecho de que sea incluso inferior a la de países con una distribución del ingreso similar, como es el caso de las economías latinoamericanas, sugiere la preponderancia de la evasión. Durante los últimos 20 años, los ingresos tributarios del Gobierno Federal han fluctuado entre el 8.9% y el 11.5% del PIB⁵⁷.

La estructura de la carga fiscal en México guarda cierta similitud con lo que se observa en los países de la OCDE, en la medida en que alrededor de una tercera parte de los ingresos tributarios proviene de impuestos al ingreso como lo es el ISR. No obstante, a diferencia de este grupo de países, la participación de las contribuciones a la seguridad social es significativamente más baja, lo cual está posiblemente relacionado con diferencias en los niveles de vida y a la estructura demográfica, así como a la elevada proporción de trabajadores informales en el caso de México. Esto mismo se aprecia al comparar la relación que guarda la recaudación de impuestos al ingreso con el PIB, esta relación es alrededor de una tercera parte de lo que se observa en los países miembros de la OCDE.

⁵⁷ Chavez M, Marco. "Las finanzas Públicas en México, 1970-2000. Crónica del fracaso de la política fiscal". Centro de estudios Económicos de el Colegio de México. Pag.1-25.2001.

2.7.- Conclusión

Como podemos observar el Sistema Tributario Mexicano posee diversidad de impuestos, sin embargo la recaudación de éstos en relación a la renta nacional (PIB) es muy baja, por ello en el siguiente capítulo se medirá la elasticidad-ingreso del Impuesto sobre la Renta, tanto en el corto como en el largo plazo. Se eligió el Impuesto sobre la Renta por ser el más importante en términos de recaudación tributaria.

Capitulo 3.-Evidencia Empírica de la Elasticidad- Ingreso de la Recaudación Tributaria en México.

3.- Elasticidad-Ingreso de la Recaudación tributaria en México.

3.1.- Modelo de elasticidad-ingreso del Impuesto Sobre la Renta.

En el capítulo uno de este documento se habló de medir la respuesta del sistema impositivo frente a cambios experimentados en el nivel de ingreso nacional mediante la determinación de la elasticidad ingreso. En el caso del Sistema Impositivo Mexicano se intentará determinar una elasticidad-ingreso a largo plazo con la finalidad de conocer si el Sistema Tributario Mexicano es progresivo, proporcional o regresivo. Y el impuesto que se tomara de base es el Impuesto Sobre la Renta debido a que éste impuesto es el más importante en términos de recaudación tributaria y tiene relación directa con el ingreso nacional por lo que cualquier cambio en la renta nacional deberá reflejarse en un cambio en la recaudación tributaria de este impuesto.

Por tal razón, en esta sección se presenta en cuatro apartados la determinación de la elasticidad-ingreso del Impuesto sobre la Renta, en el primero se especifica la metodología a seguir para la realización de la regresión econométrica, en el segundo se detalla la información utilizada en la prueba y en el tercero se presentan los resultados y en el último se llega a una conclusión.

3.1.1.-Metodología.

Como ya se planteó el estudio de la elasticidad tributaria tiene como objetivo fundamental conocer cuál es la respuesta del Sistema Impositivo frente a los cambios experimentados en el nivel del ingreso nominal, es decir, el coeficiente que mide la elasticidad se define de la siguiente relación:

$$E = \frac{\Delta T}{T} \bigg/ \frac{\Delta Y}{Y} = \frac{\Delta T}{\Delta Y} * \frac{Y}{T}$$

Este coeficiente puede producir cuatro situaciones distintas:

1. Que la variación porcentual de los rendimientos tributarios (T) sea superior a la variación porcentual de la renta nacional (Y) en cada periodo. Corresponde al

caso de un sistema impositivo elástico; indicando que este sistema es progresivo porque cuando el ingreso real de las personas crece se les aplica automáticamente un porcentaje mayor de impuesto, por lo que la tasa media de tributación se eleva.

2. Que la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios sea igual a la tasa de crecimiento de la renta nacional. Se trata de un sistema tributario de elasticidad unitaria; indicando que este sistema es proporcional porque cuando el ingreso real de las personas crece el porcentaje de pago del impuesto es igual, por lo que la tasa media de tributación es constante.
3. Que la tasa de crecimiento de la recaudación tributaria sea inferior a la tasa de crecimiento de la renta nacional. Corresponde a un sistema tributario inelástico; indicando que el sistema impositivo sería regresivo, es decir ante un incremento de la renta nacional se aplica un porcentaje menor de impuesto, por lo que la tasa media de tributación disminuye.
4. Que la tasa de crecimiento de la recaudación tributaria decrezca y la tasa de crecimiento de la renta nacional crezca. Corresponde a un sistema tributaria de elasticidad negativa; indicando que el sistema impositivo tendría una regresividad negativa, es decir ante un incremento de la renta nacional la recaudación tributaria decrece, por lo que la tasa media de tributación es negativa.

Con la finalidad de determinar el tipo de elasticidad del sistema tributario mexicano y con ello si el sistema tributario es progresivo, proporcional o regresivo. es importante diferenciar dos efectos distintos en el concepto de elasticidad global:

3.1.1.1.- El producido por cambios en el nivel general de precios

Los cambios producidos en el nivel general de precios, se definen como la elasticidad - precio de la tributación y es la relación existente entre la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios y la tasa de crecimiento del nivel general de precios.

El coeficiente de elasticidad precio se expresa a través de la relación:

$$E_p = \frac{\partial T}{\partial N} * \frac{N}{T} = \gamma$$

donde:

Ep: es la elasticidad-precio de la tributación

N: Tasa de crecimiento del nivel general de precios

T: Tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios

3.1.1.2.- El producido por cambios en el nivel del ingreso nacional real.

Los cambios producidos en el nivel del ingreso nacional real, se definen como la elasticidad -ingreso de la tributación y es la relación existente entre la tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios y la tasa de crecimiento del ingreso real, aislando el efecto de cambios en el nivel de precios.

El coeficiente elasticidad-ingreso se expresa a través de la siguiente relación:

$$E_y = \beta = \frac{\partial T}{\partial YR} * \frac{YR}{T}$$

donde:

Ey: es la elasticidad-ingreso de la tributación

YR: Tasa de crecimiento del ingreso real

T: Tasa de crecimiento de los rendimientos tributarios.

Ambas expresiones pueden obtenerse a través de la siguiente ecuación econométrica:

$$\log T = \log a + \beta \log YR + \gamma \log N$$

La cual utilizaremos en éste capítulo para determinar la elasticidad a largo plazo del Sistema Tributario Mexicano

Los supuestos implícitos adoptados en la aplicación de esta metodología de cálculo son:

- c) Elasticidad tributaria constante durante el periodo estudiado; este supuesto se ha introducido al elegir determinada función de forma potencial como la propuesta. Podría ser eliminado si existiesen antecedentes claros de una tendencia de crecimiento o decrecimiento en los valores de la elasticidad.
- d) Continuidad de la función en el periodo considerado para el ajuste de regresión. Para poder proyectar los rendimientos tributarios, en función del ingreso real y del nivel general de precios, es condición necesaria que los coeficientes de correlación logarítmica obtenidos permitan asegurar un grado de asociación razonable entre las variables consideradas (T, YR y N). Si esto no sucede, aceptado el supuesto de elasticidad constante, significa que las variables elegidas no son adecuadas para explicar los cambios en los rendimientos tributarios anuales.

3.1.2.- Información.

La información utilizada son datos obtenidos del Banco de México y de Instituto de Estadística Geografía e informática. Los datos utilizados son trimestrales de 1985 al 2004; tanto del Índice de precios al Consumidor (datos que se utilizara como el nivel general de precios) , el producto interno bruto (como renta nacional) y los ingresos tributarios del Impuesto sobre la renta; sin embargo es de aclarar que la suma de datos trimestrales no coinciden con el dato anual del Producto Interno Bruto⁵⁸.

3.1.3.-Resultados.

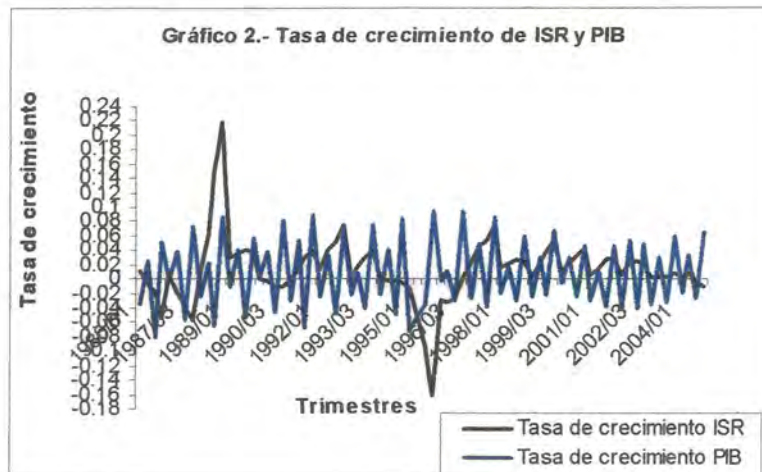
Este apartado consta de dos partes ; la primera se graficarón los datos trimestrales tanto del ISR, PIB y la elasticidad-ingreso a corto plazo y el segundo se aplica la

⁵⁸ Esta diferencia se explica por el INEGI de la siguiente forma: "El total del cálculo anual difiere de los datos anuales obtenidos mediante los cálculos trimestrales, debido a que en la Rama 01 Agricultura, los cálculos anuales recogen la producción del año agrícola que en cada uno de los cultivos tiene una extensión diferente a la del año calendario, mientras que los cálculos trimestrales se efectúan con base en el valor que se agrega a cada trimestre del año, obteniéndose los totales anuales por suma de dichos parciales. Fuente: Sistema Nacional de Cuentas Nacionales: Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática".

regresión econométrica con la finalidad de determinar la elasticidad-ingreso del Impuesto sobre la Renta a largo plazo.

3.1.3.1.- Elasticidad a corto plazo.

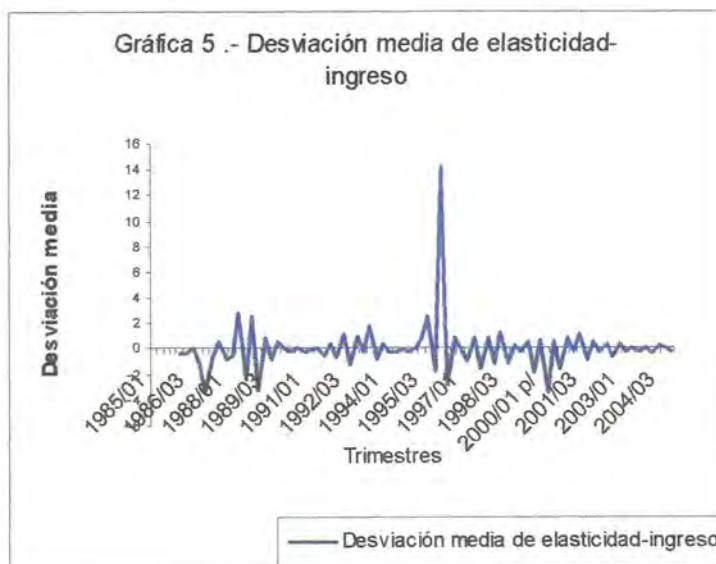
En el gráfico 2 se observa que la tasa de crecimiento de la recaudación tributaria y la tasa de crecimiento del PIB tienen muchas variaciones, esto hace imposible visualizar si a largo plazo existe una tasa de crecimiento entre la recaudación tributaria y el PIB consistente, y esto se confirma observando el gráfico 3, donde se puede observar que las elasticidad ingreso es muy variable, no se observa una elasticidad-ingreso promedio.



Para encontrar una explicación de estas elasticidades-ingreso tan fluctuantes se graficó la relación ISR entre PIB, con la finalidad de observar si existe entre ambas variables una relación consistente y continua a la largo del tiempo, esta se puede observar en el gráfico 4. Si se dibujara una línea recta en medio de esta gráfica, se observa que existe una media entre esas fluctuaciones, es decir se puede encontrar una elasticidad promedio a largo plazo. Sin embargo, estas fluctuaciones se deben a algo; por ello es necesario observarlas con mayor exactitud y determinar por que ocurren.



Con la finalidad de encontrar una explicación a estas fluctuaciones y diferenciar si son ruido blanco o se deben a políticas o estrategias para incrementar la recaudación tributaria en nuestro país, se encontró la desviación media de la elasticidad-ingreso, esta puede observarse en el gráfico 5.



Esta gráfica es igual al gráfico número 3, y esta no ayuda a determinar si estos cambios se deben políticas de recaudación dentro del Sistema Impositivo Mexicano, por lo que se procedió a graficar las tasas de crecimiento promedio del ISR y PIB (gráfico 6), en esta puede observarse que las variaciones o jalones ocurren en momentos muy específicos, podrían ser resultado de programas fiscales para incrementar la recaudación tributaria cuando esta comienza a disminuir y con ello se incrementa la recaudación de los ingresos tributarios.



Si observamos el gráfico 7, la elasticidad-ingreso promedio, y lo comparamos con el gráfico 6, podemos observar que las variaciones en la elasticidad-ingreso promedio se deben a variaciones en la recaudación del ISR, en periodos determinados.



3.1.3.2.- Elasticidad de Largo Plazo

Con la finalidad de determinar una elasticidad-ingreso a largo plazo en el Sistema Tributario Mexicano se realizó la siguiente regresión econométrica.

$$\log T = \log a + \beta \log YR + \gamma \log N$$

En una primera aproximación se obtuvo el siguiente resultado:

Dependent Variable: LOG(ISR)
 Method: Least Squares
 Date: 05/24/05 Time: 21:51
 Sample: 1985:4 2004:4
 Included observations: 77

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-8.777470	3.450519	-2.543811	0.0131
LOG(PIB)	1.288221	0.253591	5.079909	0.0000
LOG(INPC)	0.051560	0.038584	1.336322	0.1855
R-squared	0.766312	Mean dependent var		9.547181
Adjusted R-squared	0.759997	S.D. dependent var		0.313311
S.E. of regression	0.153492	Akaike info criterion		-0.872161
Sum squared resid	1.743414	Schwarz criterion		-0.780844
Log likelihood	36.57821	F-statistic		121.3311
Durbin-Watson stat	0.236493	Prob(F-statistic)		0.000000

Por el resultado obtenido se decidió aplicar la prueba de autocorrelación y la de raíz unitaria con la finalidad de analizar si estos datos son series de tiempo estacionarias (caminata aleatoria), primero se corrió el modelo de ISR con su rezago obteniéndose que existe una alta correlación entre los datos como puede observarse en el resultado de la prueba econométrica, entonces existe caminata aleatoria.

Dependent Variable: LOG(ISR)
 Method: Least Squares
 Date: 05/24/05 Time: 21:59
 Sample(adjusted): 1986:1 2004:4
 Included observations: 76 after adjusting endpoints

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(ISR(-1))	0.987127	0.016620	59.39389	0.0000
C	0.135037	0.158660	0.851109	0.3975
R-squared	0.979454	Mean dependent var		9.553548

Adjusted R-squared	0.979176	S.D. dependent var	0.310337
S.E. of regression	0.044783	Akaike info criterion	-3.348010
Sum squared resid	0.148409	Schwarz criterion	-3.286675
Log likelihood	129.2244	F-statistic	3527.634
Durbin-Watson stat	0.701082	Prob(F-statistic)	0.000000

Para confirmar lo anterior se obtuvo la raíz unitaria del ISR, dando como resultado que se acepta la hipótesis nula, es decir existe raíz unitaria por lo efectivamente existe caminata aleatorio es decir los datos son series de tiempo estacionarias.

ADF Test Statistic	-1.486243	1% Critical Value*	-3.5213
		5% Critical Value	-2.9012
		10% Critical Value	-2.5876

*MacKinnon critical values for rejection of hypothesis of a unit root.

Augmented Dickey-Fuller Test Equation

Dependent Variable: D(LOG(ISR(-1)))

Method: Least Squares

Date: 05/24/05 Time: 22:01

Sample(adjusted): 1986:4 2004:4

Included observations: 73 after adjusting endpoints

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(ISR(-2))	-0.020436	0.013750	-1.486243	0.1418
D(LOG(ISR(-2)))	0.686387	0.118202	5.806920	0.0000
D(LOG(ISR(-3)))	-0.045809	0.119702	-0.382693	0.7031
C	0.199767	0.131181	1.522829	0.1324
R-squared	0.439964	Mean dependent var	0.012810	
Adjusted R-squared	0.415615	S.D. dependent var	0.045443	
S.E. of regression	0.034739	Akaike info criterion	-3.828688	
Sum squared resid	0.083268	Schwarz criterion	-3.703183	
Log likelihood	143.7471	F-statistic	18.06880	
Durbin-Watson stat	2.010985	Prob(F-statistic)	0.000000	

El procedimiento anterior se aplico también para el PIB, obteniendo el mismo resultado, por lo que también se obtuvo la raíz unitaria dando como resultado que se acepta la hipótesis nula, es decir si existe raíz unitaria por lo que la serie de datos es estacionaria.

Dependent Variable: LOG(PIB)

Method: Least Squares

Date: 05/24/05 Time: 22:09

Sample(adjusted): 1986:1 2004:4

Included observations: 76 after adjusting endpoints

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.401296	0.457258	0.877614	0.3830
LOG(PIB(-1))	0.971989	0.032468	29.93642	0.0000
R-squared	0.923726	Mean dependent var	14.08900	

Adjusted R-squared	0.922695	S.D. dependent var	0.170342
S.E. of regression	0.047361	Akaike info criterion	-3.236056
Sum squared resid	0.165989	Schwarz criterion	-3.174721
Log likelihood	124.9701	F-statistic	896.1891
Durbin-Watson stat	3.328406	Prob(F-statistic)	0.000000

Raíz unitaria

ADF Test Statistic	-0.424088	1% Critical Value*	-3.5213
		5% Critical Value	-2.9012
		10% Critical Value	-2.5876

*MacKinnon critical values for rejection of hypothesis of a unit root.

Augmented Dickey-Fuller Test Equation

Dependent Variable: D(LOG(PIB(-1)))

Method: Least Squares

Date: 05/24/05 Time: 22:12

Sample(adjusted): 1986:4 2004:4

Included observations: 73 after adjusting endpoints

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(PIB(-2))	-0.010310	0.024312	-0.424088	0.6728
D(LOG(PIB(-2)))	-0.599316	0.120995	-4.953248	0.0000
D(LOG(PIB(-3)))	0.157712	0.119175	1.323362	0.1901
C	0.154915	0.342223	0.452672	0.6522
R-squared	0.525646	Mean dependent var	0.006411	
Adjusted R-squared	0.505022	S.D. dependent var	0.047531	
S.E. of regression	0.033440	Akaike info criterion	-3.904875	
Sum squared resid	0.077159	Schwarz criterion	-3.779370	
Log likelihood	146.5279	F-statistic	25.48702	
Durbin-Watson stat	1.769677	Prob(F-statistic)	0.000000	

Como resultado de los datos obtenidos, para eliminar el ruido blanco que existe entre la serie de datos, se realizo un nuevo modelo ARMA (2,1), obteniéndose los siguientes resultados:

Dependent Variable: TASAISR

Method: Least Squares

Date: 05/27/05 Time: 09:53

Simple(adjusted): 1986:3 2004:4

Included observations: 74 after adjusting endpoints

Convergence achieved after 8 iterations

Backcast: 1986:2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
TASAPIB	0.074710	0.043600	1.713512	0.0910
C	0.012337	0.012437	0.991937	0.3246
AR(2)	0.421797	0.136155	3.097910	0.0028
MA(1)	0.752505	0.099538	7.559941	0.0000
R-squared	0.434481	Mean dependent var	0.013593	
Adjusted R-squared	0.410245	S.D. dependent var	0.046009	
S.E. of regression	0.035333	Akaike info criterion	-3.795461	

Sum squared resid	0.087389	Schwarz criterion	-3.670917
Log likelihood	144.4321	F-statistic	17.92673
Durbin-Watson stat	1.990962	Prob(F-statistic)	0.000000
Invertid AR Roots	.65		-.65
Invertid MA Roots	-.75		

Puede observarse que la elasticidad-ingreso a largo plazo, considerando un ARMA (2,1) con origen, es de 0.07471 esta es muy similar a la elasticidad promedio encontrada de 0.118.

Y considerando un ARMA (2,1) sin origen, obteniendo una elasticidad-ingreso de 0.0777.

Dependent Variable: TASAISR
Method: Least Squares
Date: 05/27/05 Time: 09:54
Sample(adjusted): 1986:3 2004:4
Included observations: 74 after adjusting endpoints
Convergence achieved after 8 iterations
Backcast: 1986:2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
TASAPIB	0.077740	0.041954	1.852996	0.0680
AR(2)	0.458404	0.133557	3.432276	0.0010
MA(1)	0.778922	0.095368	8.167561	0.0000
R-squared	0.427219	Mean dependent var		0.013593
Adjusted R-squared	0.411084	S.D. dependent var		0.046009
S.E. of regression	0.035308	Akaike info criterion		-3.809727
Sum squared resid	0.088512	Schwarz criterion		-3.716319
Log likelihood	143.9599	F-statistic		26.47826
Durbin-Watson stat	2.007590	Prob(F-statistic)		0.000000
Invertid AR Roots	.68		-.68	
Invertid MA Roots	-.78			

Ambos resultados indican que la elasticidad-ingreso del Impuesto sobre la Renta es inelástica, es decir el sistema tributario mexicano es regresivo.

3.1.4.-Conclusiones.

En líneas arriba expusimos que se tomó el impuesto sobre la renta para poder analizar si el Sistema Impositivo Mexicano es progresivo, regresivo o proporcional; debido a su importancia dentro del ámbito de la recaudación tributaria mexicana y al ser esté un

impuesto que grava al ingreso y estar esquematizado a través de porcentajes que aumentan conforme aumenta la renta.

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo, por lo que se esperaría que sea progresivo porque proporciona un trato diferenciado a los agentes, de tal manera que, afecta en términos fiscales, en mayor proporción a las personas que más ingresos tienen y menos a las que menos tienen (aplica el principio de la equidad horizontal y vertical).

En el corto plazo la elasticidad-ingreso del ISR no presenta un comportamiento consistente, como se observó en el gráfico 6 y 7, cuando la recaudación tributaria comienza a caer el gobierno implementa políticas fiscales para incrementar la recaudación tributaria resultado de ello, se observa que posterior a una caída drástica de la recaudación se produce una recuperación en la misma muy importante, esto resultado de la política recaudatoria implementada, esto explicaría las variaciones o bajones que presenta la recaudación tributaria del ISR. Así por ejemplo la recuperación de la recaudación tributaria a partir del primer trimestre de 1988 al primer trimestre de 1989 se debe a las reformas implementadas al Impuesto sobre la Renta como son la ampliación de la base gravable, la reducción de tarifas para personas morales del 42% al 35% y para personas físicas del 55% al 40%, la simplificación de tramites administrativos y la reducción al mínimo de contribuyentes menores. Para el primer trimestre de 1991 la recaudación tributaria nuevamente decrece lo que propicia la implementación de nuevas políticas de recaudación con la finalidad de incrementar los ingresos tributarios, situación que sucede a partir del segundo trimestre de 1991 hasta el primer trimestre de 1993; entre las estrategias implementadas para incrementar los ingresos tributarios se encuentra la reducción de tarifas para personas físicas y morales, los derechos de autor dejan de estar exentos, se crea el impuesto corporativo, se limitan subsidios a las personas físicas, se uniforman los plazos para pagos provisionales y la determinación presuntiva de ingresos por servicios independientes. Pero para inicios del segundo trimestre de 1993 nuevamente la recaudación tributaria comienza a decaer alcanzando su punto mas crítico el primer trimestre de 1996, esto se

debe a que en 1993 y 1994 no existieron grandes reformas impositivas y para 1995 y 1996 se incluyen mayores incentivos a los contribuyentes, como la deducción inmediata de inversiones, se incrementa el crédito al salario, disminución de las pérdidas fiscales en 10 y 5 años, lo que origina que la recaudación tributaria disminuya. La recuperación de la recaudación tributaria a partir del tercer trimestre de 1996 obedece a la creación del régimen de pequeños contribuyentes (con la finalidad de captar a los puestos ambulantes y todos los establecimientos informales), aumento de tasas de personas físicas y morales, régimen de consolidación fiscal y sistema de utilidades reinvertidas, todas estas modificaciones propiciaron el ascenso en la recaudación tributaria hasta el primer trimestre de 1998. Para el primer trimestre del 2003 y hasta la fecha nuevamente la recaudación tributaria ha comenzado a decrecer, esto por no existir grandes modificaciones a las leyes que permitan incrementar la recaudación, sin embargo las reformas aprobadas para el 2005 como son la deducción del costo de lo vendido y no de las compras, la disminución nuevamente de tarifas para personas físicas y morales y estímulos fiscales propicie un incremento en la recaudación tributaria.

La elasticidad-ingreso obtenida en el largo plazo a través del modelo ARMA (2,1) fue de 0.077, lo que estaría indicando que el Impuesto sobre la Renta es inelástico, y considerando que este impuesto es el más importante desde el punto de vista recaudatorio, entonces podemos decir que el resultado obtenido estaría estableciendo que el sistema tributario mexicano es regresivo, es decir una modificación en un 1% de la renta nacional (PIB) incrementa en 0.077% la recaudación tributaria. Lo que implica que se es ineficiente en la recaudación tributaria porque el sistema en sí es regresivo, lo que origina que aunque aumente la renta nacional la recaudación tributaria no lo hace, es decir la carga tributaria de este impuesto recae sobre la población de menores ingresos. Y si consideramos las características que debe reunir un sistema tributario eficiente según Adam Smith⁵⁹, como lo es que la distribución de la carga tributaria debe ser equitativa, es decir cada uno deberá estar obligado a pagar su justa parte, en este

⁵⁹ Smith, Adam. *The wealth of nations*, London: Everyman's Library, 1910, libro V, cap II, parte II." On taxes".

caso no se cumple porque sobre la clase social más pobre recae el pago del impuesto sobre la renta.

Además que no es un sistema tributario flexible, otra características de un sistema eficiente según Stiglitz⁶⁰, porque al variar la renta nacional el efecto en la recaudación tributario es menor a uno, toda vez que estamos hablando de un sistema tributario inelástico, y no es un sistema justo es decir los individuos no aportan la justa parte de su ingreso para sufragar el gasto de gobierno, al contrario la población más rico no es la que paga mas de impuesto en relación a su ingreso sino que lo hace la población pobre.

⁶⁰ Joseph E. Stiglitz. *"La economía del sector Público"*. 2ª. Edición. Editorial Antonio Bosch. Edición 1997

Capítulo 4.- Conclusiones

4.1.- Conclusiones Generales

En el corto plazo se encontró que la elasticidad-ingreso de la recaudación tributaria del Impuesto Sobre la Renta fluctúa constantemente, esto se debe como ya explicamos en el capítulo anterior a las reformas tributarias que el gobierno implementa con la finalidad de incrementar la recaudación en los momentos en que esta comienza a decrecer, resultado de estas reformas la recaudación aumenta momentáneamente para después volver a disminuir. Esto indica que las reformas tributarias realizadas no producen un efecto en el largo plazo, de ahí la necesidad de realizar una reforma tributaria integral que permita incrementar la recaudación y sobre todo que los ingresos por este concepto sean constantes.

Además, de acuerdo a los resultados obtenidos, en México la carga fiscal del Sistema Tributario Mexicano recae sobre la población de menores ingresos esto se debe a que en el largo plazo la elasticidad-ingreso de la recaudación tributaria es inelástica, por lo tanto al existir un incremento en el ingreso de los ricos y el de los pobres disminuir, los ricos no alcanzan a cubrir con ese incremento lo que dejaron de pagar de impuesto los pobres y si por el contrario los pobres incrementan su ingreso pagan más de impuestos por ese incremento, esto sucede por ser un sistema regresivo; cuando en los países mas desarrollados los Impuesto que gravan al ingreso como el Impuesto sobre la Renta son progresivos, porque gravan más la riqueza de los que más tienen; y si a esto le añadimos que el Impuesto al Valor Agregado es también regresivo, porque así es su naturaleza; tenemos un sistema tributario en México que es totalmente regresivo e ineficiente en la recaudación, por que cualquier incremento en las tasas impositivas no incrementa los ingresos tributarios (inelástica).

Y la ineficiente recaudación tributaria que tiene México, es compensada con los ingresos petroleros, los que representan una parte fundamental de ingresos federales⁶¹ y depender de estos ingresos resulta perjudicial para cualquier economía debido a las

⁶¹ Según datos de la OCDE representan aproximadamente el 4.1% del PIB.

constantes fluctuaciones cíclicas en los precios del petróleo, con ello las constantes fluctuaciones en los ingresos federales, situación que produce constantes ajustes en el gasto público.

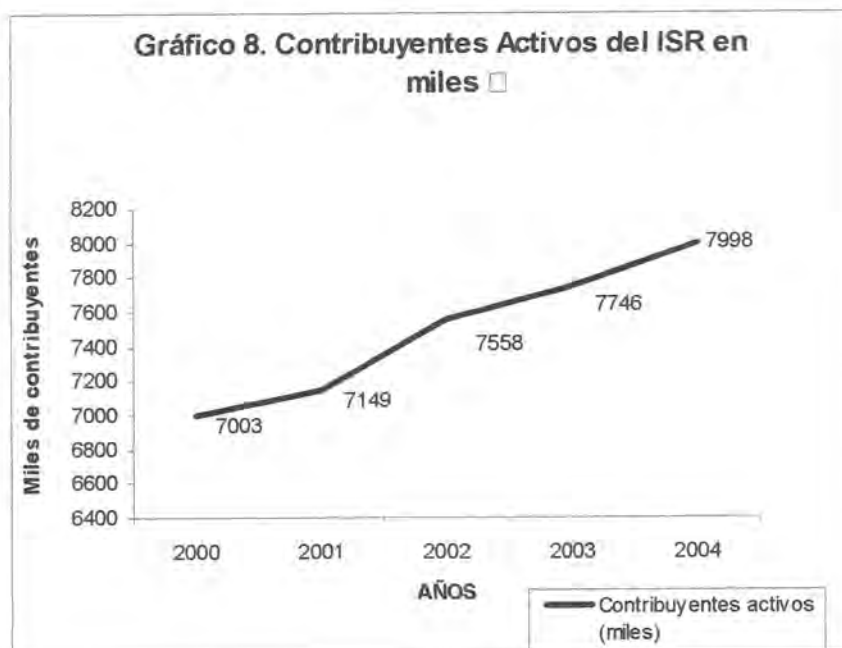
Aunado a que la relación entre la recaudación del Impuesto sobre la renta y el PIB en México es poco significativa, cuando en promedio los países miembros de la OCDE⁶², el 39% de sus ingresos tributarios proviene del ISR, y es que según afirma Thomas Dalsgaard⁶³, las regiones más atrasadas del mundo tienen sus principales fuentes de ingreso en los impuestos indirectos (en casos extremos, el comercio exterior), los países con desarrollo intermedio se apoyan fundamentalmente en los impuestos indirectos (impuestos sobre las Ventas o IVA) , en tanto que, en los países más avanzados prepondera el impuesto al ingreso (ISR).

Por ello, desde hace años en México, se ha venido hablando sobre la necesidad de una reforma fiscal integral que contribuya al crecimiento económico y que fomente la inversión y el empleo y que por otro lado permita generar mayores ingresos a la federación, esto es crear un sistema tributario eficiente. Esta percepción es de todos los actores que participan en la vida económica de nuestro país (Gobierno Federal, Congreso, partidos políticos e iniciativa privada), e incluso esta percepción es totalmente compartida por la OCDE, y en general por quienes desarrollan actividades económicas en nuestro país, los cuáles coinciden con la baja recaudación existente en relación al PIB. Esta relación durante los años analizados (1985-2004) en promedio ha sido del 1.1% (anexo 1), está es muy baja en relación con el PIB; esto quizás se explica en gran medida por el número de contribuyentes activos del ISR (gráfico 8) comparado con el número de unidades económicas que reporta el INEGI en los Censos Económicos de dos millones de establecimientos y la población económicamente activa supera los 34 millones de personas. Si se sumaran ambas cantidades se tendría que el número de contribuyentes sujetos al Impuesto sobre la Renta, es decir que deben pagar un impuesto en relación a los ingresos que perciben sería de 36 millones de

⁶² Fuente: OCDE, Revenue Statistics 1965-199.

⁶³ Para una mejor aproximación vease: " The Tax system in México. A need for strengthening the revenue-raising capacity", Economic Department working papers. Thomas Dalsgaard. No.233

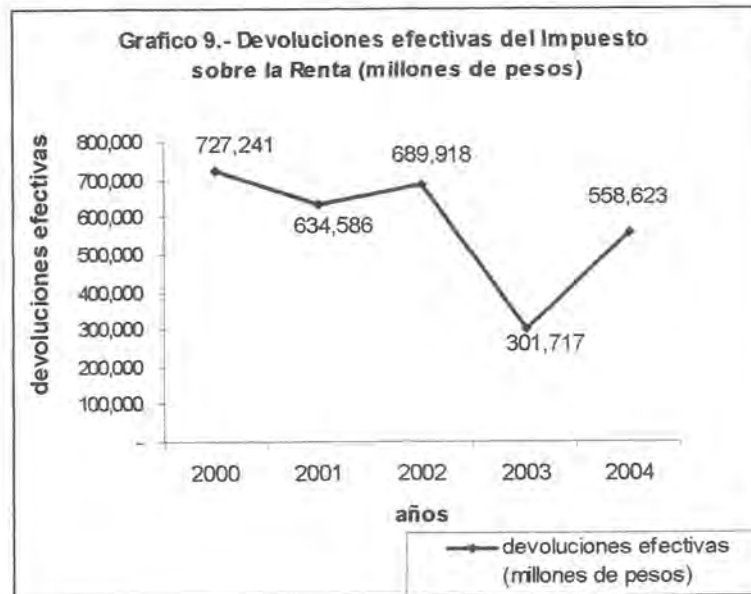
contribuyentes, mientras que la SHCP, reporta como contribuyentes sujetos al ISR para el 2004 de 7,998,000, lo que representa 22.21% del total de población que debería cubrir esta obligación, lo que implica que la distribución de la carga tributaria no es equitativa⁶⁴, porque no toda la población contribuye al gasto público.



Esto conlleva a que la relación entre la renta nacional y la recaudación del Impuesto sobre la renta sea poco significativa, y si le añadimos lo que el sistema tributario le devuelve al contribuyente (gráfico 9), por existir lagunas en las leyes impositivas mexicanas, es decir no existe sencillez administrativa⁶⁵, tenemos entonces un sistema tributario ineficiente con problemas estructurales de índole económico y político administrativo.

⁶⁴ Esta es una de las características que Adam Smith señala para que un sistema tributario sea eficiente.

⁶⁵ Esta es una de las características que señala Stiglitz para que un sistema tributario sea eficiente.



Entre los problemas estructurales de índole económico se pueden mencionar los siguientes:

1.- La concentración del ingreso, en términos fiscales, el problema más importante que presenta la alta concentración del ingreso es que cualquier intento por parte del gobierno mexicano para afectar la riqueza puede provocar fugas masivas de capitales, lo cual se conjuga con las ventajas proporcionadas por los mercados de Estados Unidos y Canadá (mayor certidumbre y estabilidad financiera) para alentar la salida de capitales del país.

2.- Economía informal, las cuales son actividades que se distancian del cumplimiento estricto de las leyes y reglamentos que rigen la actividad productiva. Este sector es una fuente importante de evasión fiscal. Es conveniente señalar que la informalidad esta vinculada con el subempleo y con la economía subterránea, cuyo ámbito incluye actividades como el contrabando y el robo organizado, las cuales no están sujetas al régimen fiscal. Su medición es difícil y existen pocas estimaciones al respecto, según la OCDE el empleo en el sector informal podría representar una tercera parte del empleo

urbano total, pero como los ingresos son relativamente bajos, su participación en el PIB es menor. De acuerdo con un estudio del INEGI (1999), la magnitud del sector informal sería aproximadamente un 10% del PIB.

Por otra parte la encuesta nacional de empleo y la encuesta nacional de micro negocios, estimó que 15.7 millones de personas participan en la economía informal y los ingresos obtenidos por los patrones y asalariados ascienden a 8.74% del PIB, mientras que los ingresos fiscales obtenidos por concepto de gravar tales ingresos serían del 0.180% del PIB con un costo fiscal de 0.216% del PIB, esta situación implicaría un déficit fiscal de 0.035% del PIB, sin considerar el costo administrativo que implicaría su control. Esto demuestra que la estructura tributaria no facilita el uso de la política fiscal para la estabilización y el crecimiento económico ni mucho menos responde fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas, ambos requisitos de todo sistema tributario eficiente, según lo señalan Adam Smith⁶⁶ y Stiglitz⁶⁷, respectivamente.

3.- Concentración de la recaudación, es otro de los problemas importantes, esto debido a la baja capacidad para generar ingresos tributarios que por décadas han sido compensados con los ingresos petroleros que representan un tercio del total de los ingresos federales.

4.- Regímenes especiales, representan una fuga importante de ingresos que debería recaudar el gobierno federal. La débil capacidad administrativa en materia fiscal permite que incluso las empresas o industrias no consideradas en regímenes especiales se registren en ellos como medidas para evadir el pago de impuestos, lo que hace que el sistema tributario mexicano no permita una administración tributaria justa y comprensible para el contribuyente⁶⁸.

Entre los problemas político-administrativos que inciden en la baja recaudación tributaria en México, son : la elevada cantidad de trámites que se deben cumplir, la

⁶⁶ Smith, Adam. *The wealth of nations*, London: Everyman's Library, 1910, libro V, cap II, parte II." On taxes".

⁶⁷ Joseph E. Stiglitz. *"La economía del sector Público"*. 2ª. Edición, Editorial Antonio Bosch. Edición 1997.

⁶⁸ Esta es una de las características que señala Adam Smith para que un sistema tributario sea eficiente.

dificultad para llenar las formas fiscales y el tiempo que se emplea, son factores que desalientan a los contribuyentes a pagar sus impuestos, esto implica que el sistema tributario no posee sencillez administrativa, elemento fundamental para hablar de un sistema tributario eficiente⁶⁹. Asimismo, la provisión de bienes y servicios públicos de cuestionada claridad asociada con la alta corrupción y falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos también inciden negativamente en la recaudación fiscal.

En cuanto a los demás impuestos que existen en México, su incidencia es poco significativa en virtud de representar un porcentaje muy bajo de recaudación en relación con el PIB (tabla4), salvo el Impuesto al Valor Agregado, el cual de acuerdo a un estudio realizado por el Banco de México⁷⁰, es al igual que el Impuesto sobre la Renta, un impuesto regresivo, es decir la carga fiscal de este impuesto recae sobre la población de más bajos ingresos al consumir estos gran parte de su renta, lo que no sucede con la población de mas altos ingresos que destinan en proporción a su ingreso una menor cantidad al consumo.

Tabla 4.- Principales indicadores de las finanzas públicas 1994-1999 (% del PIB)

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Ingresos	15.52%	15.25%	15.54%	15.86%	14.17%	14.52%
Ingresos tributarios	11.29%	9.27%	8.95%	9.83%	10.51%	11.21%
Impuesto sobre la renta	5.13%	4.01%	3.85%	4.26%	4.41%	4.62%
Impuesto al valor agregado	2.71%	2.82%	2.86%	3.08%	3.12%	3.27%
Impuesto sobre producción y servicios	1.97%	1.35%	1.18%	1.43%	1.99%	2.29%
Otros	1.47%	1.09%	1.07%	1.07%	1.00%	1.04%
Fuente: SHCP						

⁶⁹ Esta es una de las características que señala Stiglitz para que un sistema tributario sea eficiente

⁷⁰ Para una mayor aproximación véase: " La reforma al Impuesto al Valor Agregado de 1995: efecto inflacionario, incidencia y elasticidades relativas", Banco de México. Documento de investigación 2002-01. Rodríguez Aportele Fernando y Weenes Wainfeld Alejandro.

Los problemas estructurales mencionados líneas arriba hacen que la relación entre la recaudación tributario y el producto interno bruto sea una de las más bajas entre países miembros de la OCDE e inclusive México, posee una recaudación inferior a los países de América latina que tiene similitud respecto al tamaño de sus respectivas economías.

De ahí la necesidad de reformar de manera integral el Sistema Tributario Mexicano para que este sea eficiente en la recaudación de impuestos; si analizamos las reformas realizadas hasta ahora, éstas han sido implementadas para incrementar la recaudación en momentos específicos cuando los ingresos tributarios provenientes de este rubro comienzan a decrecer, sin que exista hasta el momento una reforma integral que elimine regimenes especiales, amplié la base de contribuyentes, simplifique el pago de impuestos y sobre todo cree un Sistema Tributario progresivo, en donde exista tanto la equidad horizontal⁷¹ como la vertical⁷².

⁷¹ Se entiende por equidad horizontal cuando cada individuo paga impuestos en relación a su ingreso, es decir paguen más el que más tiene.

⁷² Se entiende por equidad vertical cuando a riqueza igual corresponde un monto de pago de impuestos igual.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

Autor	Titulo
1. S. Rosen, Harvey	"Hacienda Pública". Edit. Mac.Graw-Hill. Quinta Edición. España 2002.
2. Bergasa Perdomo, Oscar	"Economía pública moderna". Edit. Pirámide. España 2001.
3. Stiglitz, Joseph E.	"La economía del Sector Público. 2ª edición". Editorial Antoni Bosch. España. 2001.
4. Núñez Miñana, Horacio.	"Finanzas Públicas. 2ª edición". Ediciones Macchi. Buenos Aires, Argentina, 1998.
5. Musgrave Richard y Musgrave Peggy	"Hacienda Pública. Teórica y aplicada. Quinta edición". Editorial Mac Graw-Hill. España.1992.
6. Ayala Espino, José	"Economía del Sector Público mexicano". Grupo editorial Esfinge. México 2001.
7. Joumard, Isabelle	"Tax Systems in European Union Countries". Economic Department Working Papers, No.301.OCDE. pag.1-56.jun/2001.
8. Dalsgaard, Thomas	" The tax system in México: A need for strengthening. The revenue-raising capacity". Economic Department Working Papers. No.233. Pag.1-79.Marzo/2000.
9. Trigueros Ignacio, Fernandez Arturo	"Análisis, evaluación y propuestas para una reforma tributaria". Centro de análisis e investigación económica ITAM. Pag.1-43.
10. Gil Díaz, F y W, Thrisk.	"La prolongada reforma fiscal en México", Gaceta de Economía: Suplemento, No.5, pp.7-64
11. Sanchez Ugarte Fernando	La reforma Fiscal para el tercer milenio.
12. Santaella, Julio A.	"La viabilidad de la política fiscal:2000-2025". Centro de economía Aplicada del ITAM.pp.1-65.
13. Da Silva, Gerson.	"Un modelo tributario para fines de análisis económico y de Política Fiscal". Algunas cuestiones de tributación.229-271
14. Lockwood Be, Slok Torsten, Trances Torben	"Progressive taxation and wage setting: Some evidence for Denmark". Scandinavian Journal of economics. Edicion 2000.No102.p.p.707-723
15. C.T., Hansen, L.H.,	Progressive Taxation, wage and activity in a small pen

Pedersen	economya, manuscript, EPRU, University of Copenhagen.1999.
16.Creedy, John	"The Choice of income Tax progression". Journal of economic studies. University of Melbourne , Australia.Ed.2001. p.p.5-13
17.Buchanan, J.M.	"Public Finance in democratic process". University of north Carolina Press, Chapel Hill, North Carolina.
18.Ram, Rati	"Elasticity of individual income tax in the united states: Further from cross-section data". National Tax Journal.Ed.2001.Vol XLIV,p.p.93-99.
19.Fries, Albert, John P. Hutton and Peter J. Lambert.	" The elasticity of the U.S individual income tax, its calculation, determinants and behavior".Review of economics and statistics, 64, Febraury 1982, 147-151.
20.Hutton, John P and Peter J. Lambert	" Simulating the revenue elasticity of an individual income tax", Economics letters, 9,1982, 175-179
21.Musgrave, Richard, A and Tun Thin	"Income tax progression", Journal of political economy, 56, December 1948, p.p.498-514.
22.Tanzi, Vito	"Measuring the sensitivity of the federal income tax from cross-section data a new approach", Review of economics and statistics,51, Febraury 1969. p.p.206-209.
23.Tanzi, Vito	"The sensitivity of the yield of the U.S. individual income tax and tax reforms of the past decade". International monetary found,23, July 176. p.p.441-454.
24.Greytak, David and Thursby, Jerry	"Functional form in state income tax elasticity estimation". National Tax Journal, June 1979. Vol.32, issue 2, 1 chart, p.p.195-200.
25.Auten Gerald E. and Edward H. Robb.	" A General Model for State Tax Revenue Analysis". National Tax Journal, 39,4 (December 1976)
26.Berney, Robert E. and Bernard H. Frerichs	" Income Elasticities for State Tax Revenues : Techniques of Estimation and their Usefulness for Forecasting", Public finance Quarterly 1,4 (October 1973)
27.Wasylenko, Michael J.	" An estimation of the elasticity of the New York state personal income tax", Ocassional Paper No.13 (Syracuse, N.Y.: Metropolitan Studies Program, Syracuse University, March,1974)
28.Wasylenko Michael J.	" Estimating the elasticity of state personal income taxes", National Tax Journal, March,1975.
29.Wellink, Nout	" Sensitivity of personal income Tax revenue", National Tax Journal Vol.XXVII. April, 2000.
30.Mieszkowski, Peter	"Tax incidence Theory: The effects of taxes on the distribution of income". Journal of economic literature. June,2001.

31. Grossman, Steve, Lassila, Dennis R., Wiggins Jr. , Casper E	"Income Tax Elasticity – A regional Analysis". Journal of Business and Economic studies, Vol,8, No.2, 2002.
32. Hutton, J. P., Lambert, P.J.	"Evaluatong income Tax Revenue Elasticities". The economic Journal, december, 1980.
33. Perotti, Robert	" Estimating the effectts of fiscal policy in OECD countries". European University Institute and Centre for Economic Policy Research. June, 2002.
34. Poddar, Khetan, S.N.	"Measurement of income tax progression in a growing economy: The Canadian experience". Canadian Journal of economics, IX, No.4, November, 1976.
35. Philips, Joseph adnd Goss, Ernest	" The effect of state and local taxes on economic development: A meta analysis". The economic Journal, 2001.
36. Batik, Timithy J.	"The effects of state and local taxes on economic development: A review of recent research". Economic Development Quarterly, Febraury 1992,102-111.
37. Benson, Bruce and Ronald N. Jhonson	" The lagged impact of state and local taxes on economic activity and political behavior". Economic Inquiry, july 1986,29-39.
38. Crane, Steven E., and Nouzad, Farrokh.	"Inflation and tax evasion: an empirical analysis".The review of economics and Statistics. Febraury, 1986.p.p.217-223.
39. Yitzhaki, Shlomo.	" A note on income tax evasion: A theorical Analysis"
40. Morgan, Douglas.	" An alternative measure of fiscal capacity". National Tax Journal, Vol.XXVII.No.2, 2001.
41. Wellink, Nout.	"Sensitivity of personal income tax revenues".National Tax journal. Vol.XXVII, No.2, 2001.
42. Pagán , Jose, Soydemir, Gökce, and Tijerina-Guajardo, José.	" The evolution of vat rates and government tax revenue in México". Contemporary Economic Policy, Vol.19, No.4,October 2001,p.p.424-433.
43. Gil Díaz, Francisco	" Some Lessons from México Tax reform: in the theory of taxation for developing countries". World Bank and Oxford University Press.1987.
44. Rock, Steven	"Repealing deductibility and the aggregate incidence of state and local income taxes". American Enterprise Institute, 1985.
45. Davies, David.	" Measurement of tax progressivity: comment", American Economic Review, Vol.70, March 1980.
46. Shoven John B and Whalley, John	" Applied general-equilibrium Models of taxation and International Trade: An introduction and survey". Journal of economic literature, Vol.XXII, September, 1984. p.p.1007-1051.

47. Ballentine, Gregory.	"The incidence of a corporation income tax in a growing Economy". Journal of political Economic, Octubre, 1978, p.p.863-875.
48. Fullerton, Don.	" On the possibility of an Inverse relationship between tax rates and Government revenues". Journal of Public Economic, October, 1982, p.p.3-22.
49. Krauss, Melvyn and Jhonson, Harry.	" The theory of tax incidence : a diagrammatic analysis". Journal of political Economy, Vol. LXX, November 1980, p.p.357-382.
50. Auten, Gerald and Robb, Edward.	" A general model for state tax revenue analysis". National Tax Journal, Vol XXIX. No.4, p.p.422-435.
51. Miezowski, Peter	" Tax incidence Theory: The effects of taxes on the distribution of income". Journal of economic literature, 2001, p.p1103-1124.
52. Garcia, Manuel	" La modernización de las administraciones tributarias y su incidencia en las finanzas públicas". Congreso Internacional de Finanzas Públicas, Caracas, Venezuela, Agosto, 2002.
53. Sempere, Jaime	" Optimal Tax rules pigou taxation and the Double dividend". Economica Mexicana. Nueva época, Vol. IX, num.1, primer trimestre del 2000.
54. Aportele Rodriguez, Fernando y Werner Wainfeld, Alejandro.	" La reforma al Impuesto al Valor Agregado de 1995.: Efecto inflacionario, incidencia y elasticidades relativas". Banco de México. Documento de investigación No.2002-01.

REFERENCIAS VIRTUALES

1. Secretaria de Hacienda y crédito público	www.shcp.gob.mx
2. Servicio de administración tributaria	www.sat.gob.mx
3. Banco de Mexico	www.banxico.org.mx
4. OCDE	www.oecd.org
5. INEGI	www.inegi.gob.mx
6. instituto mexicano de contadores públicos	www.imcp.org

Glosario de Términos

Arbitraje Fiscal: Obtención de ganancias sin riesgo aprovechando las inconsistencias de la normatividad fiscal.

Base imponible: Expresión cuantitativa o valoración (dineraria o no) del hecho que justifica la imposición, como indicio de una cierta capacidad contributiva. En el impuesto sobre la renta personal, es la suma de los ingresos obtenidos de todas las fuentes gravables menos determinados gastos realizados para obtenerlos.

Base liquidable: Cantidad de renta sujeta a gravamen.

Beneficio económico: Beneficio que obtienen los propietarios de una empresa por encima del coste de oportunidad de todos los factores empleados en la producción.

Bien inferior: Bien cuya demanda se reduce cuando aumenta la renta.

Bien superior: Bien cuya demanda aumenta con la renta.

Bien preferente: Bien que debe ser provisto incluso aunque las personas no lo demanden.

Bien público: Bien cuyo consumo no hay rivalidad: el hecho que una persona lo consuma no impide a nadie consumirlo simultáneamente.

Brecha Fiscal: Es la diferencia inducida por los impuestos entre el precio que pagan los consumidores y el precio que reciben los productores.

Cantidades nominales: Cantidades de dinero que se valoran según los niveles de precios vigentes en el momento que se reciben.

Cantidades reales: Cantidades de dinero ajustadas para evitar que reflejen las variaciones del nivel general de precios.

Capacidad de pago: Capacidad para pagar impuestos, que puede ser medida a partir de la renta, el consumo o la riqueza.

Deducción específica: Determinados tipos de gasto que pueden deducirse de la base imponible para calcular la base liquidable.

Deducciones: Son ciertos gastos que deben sustraerse de la base imponible para obtener la base liquidable.

Deslizamiento de tramo: Se produce cuando un aumento en la renta nominal del contribuyente le empuja a un tramo impositivo superior a pesar de no haber variado su renta real.

Distribución personal de la renta: Modo en que se distribuye la renta entre las distintas personas u hogares de un país, ordenadas según su nivel de renta.

Economía sumergida: Actividades económicas que son ilegales o que, siendo legales, se ocultan a la hacienda pública.

Efecto renta: El efecto de la variación en los precios sobre la cantidad demandada que se debe exclusivamente al hecho de haber cambiado la renta real del consumidor.

Elusión fiscal: Alterar el comportamiento con el fin de evitar o reducir el pago de impuestos.

Equidad horizontal: Las personas con idéntica posición deben ser tratadas igual.

Equidad vertical: Distribución equitativa de las cargas fiscales entre personas en función de la diferente capacidad de pago.

Esfuerzo fiscal: Relación entre la recaudación tributaria y la capacidad fiscal.

Estadísticamente significativo: Cuando el error estándar de un coeficiente de regresión es pequeño en relación con la magnitud del parámetro estimado.

Evasión fiscal: Dejar de pagar los impuestos que se deben.

Exceso de gravamen: Pérdida de bienestar que supera la cuantía de la recaudación impositiva.

Gasto fiscal: Pérdida de ingresos fiscales que resulta de excluir un concepto de la base imponible.

Hacienda pública: Rama de la ciencia económica que se dedica a estudiar las políticas de imposición y gasto del sector público.

Imposición neutral: Consiste en gravar todos los bienes al mismo tipo impositivo.

Impuesto ad valorem: Impuesto calculado como porcentajes del precio de compra de un bien.

Impuesto de cuota fija: Impuesto cuya cuantía es independiente del comportamiento de los contribuyentes.

Impuesto específico: Impuesto que obliga a pagar una cantidad fija por cada unidad de producto vendido.

Impuesto general sobre las ventas: Impuesto que grava – con el mismo tipo impositivo- las compras de cualquier mercancía.

Impuesto lineal sobre la renta: Tarifa impositiva en la que el tipo impositivo marginal es constante para todo el rango de rentas.

Impuesto sobre el valor añadido: Impuesto porcentual sobre el valor añadido en cada etapa del proceso de producción.

Incidencia del gasto público: Efecto que tiene el gasto público sobre la distribución de la renta real.

Incidencia económica: Cambio en la distribución de la renta real originado por un impuesto.

Incidencia impositiva absoluta: Es el efecto que tiene el establecimiento de un impuesto sobre la distribución de la renta, cuando no se produce ningún otro cambio en los impuestos o en los gastos públicos.

Incidencia impositiva diferencial: Efecto de un cambio impositivo sobre la distribución de la renta, manteniéndose constante el gasto público.

Incidencia legal: Indica sobre quién recae legalmente la obligación tributaria.

Mínimo exento: Se trata de una cantidad que puede descontar de la base imponible por cada uno de los miembros de una familia para calcular la base liquidable.

Progresivo: Sistema impositivo en el que el tipo impositivo medio al que se enfrenta un individuo aumenta a medida que lo hace la renta.

Proporcional: Sistema impositivo en el que el tipo impositivo al que se enfrenta un individuo es el mismo con independencia del nivel de renta.

Regresivo: Sistema impositivo en el que el tipo impositivo medio al que se enfrenta un individuo disminuye a medida que aumenta la renta.

Tarifa impositiva: Relación de las cuotas tributarias asociadas a cada nivel de base liquidable.

Tipo impositivo marginal: Proporción del último peso de renta que se recauda en concepto de impuestos.

Tipo impositivo medio: Relación entre los impuestos pagados y la renta de un contribuyente.

Anexos

Anexo 1.- elasticidad-ingreso del ISR.

FECHA	elasticidad ingreso
1985/01	
1985/02	
1985/03	
1985/04	
1986/01	-0.329
1986/02	-0.295
1986/03	0.233
1986/04	-1.012
1987/01	-3.259
1987/02	-0.522
1987/03	0.661
1987/04	-0.788
1988/01	-0.485
1988/02	2.901
1988/03	-2.297
1988/04	2.543
1989/01	-3.160
1989/02	0.893
1989/03	-0.736
1989/04	0.648
1990/01	0.107
1990/02	-0.064
1990/03	0.202
1990/04	-0.142
1991/01	-0.025
1991/02	0.234
1991/03	-0.467
1991/04	0.448
1992/01	-0.618
1992/02	1.261
1992/03	-1.123
1992/04	1.049
1993/01	-0.094
1993/02	1.897
1993/03	-0.768
1993/04	0.549
1994/01	-0.146
1994/02	-0.050
1994/03	0.030
1994/04	-0.069
1995/01	0.181
1995/02	1.013
1995/03	2.641

1995/04	-1.704
1996/01	14.352
1996/02	-2.730
1996/03	0.883
1996/04	0.005
1997/01	-0.835
1997/02	0.948
1997/03	-1.439
1997/04	0.876
1998/01	-0.974
1998/02	1.347
1998/03	-0.955
1998/04	0.397
1999/01	-0.179
1999/02	0.710
1999/03	-1.798
1999/04	0.767
2000/01 p/	-3.240
2000/02	0.707
2000/03	-1.446
2000/04	0.935
2001/01	-0.179
2001/02	1.298
2001/03	-0.692
2001/04	0.683
2002/01	-0.157
2002/02	0.437
2002/03	-0.598
2002/04	0.433
2003/01	-0.054
2003/02	0.113
2003/03	-0.127
2003/04	0.120
2004/01	-0.204
2004/02	0.266
2004/03	0.116
2004/04	-0.168
promedio	0.118

Anexo 2.- Elasticidad-ingreso promedio

FECHA	Tasa de crecimiento ISR	Tasa de crecimiento PIB	Promedio de ISR	Promedio de PIB	Elasticidad-ingreso promedio
1986/01	0.01102237	-0.03346887			
1986/02	-0.00717375	0.02428834			
1986/03	-0.01863038	-0.07981933			
1986/04	-0.05242686	0.05178987	-0.01680216	-0.0093025	1.806
1987/01	0.00494608	-0.00151779	-0.01832123	-0.00131473	13.935
1987/02	-0.01929781	0.03695892	-0.02135224	0.00185292	-11.524
1987/03	-0.03654701	-0.05525278	-0.0258314	0.00799455	-3.231
1987/04	-0.05741491	0.07286504	-0.02707841	0.01326335	-2.042
1988/01	0.01169325	-0.02413073	-0.02539162	0.00761011	-3.337
1988/02	0.06353133	0.02189748	-0.00468433	0.00384475	-1.218
1988/03	0.14738996	-0.06417463	0.04129991	0.00161429	25.584
1988/04	0.21853629	0.08592171	0.11028771	0.00487846	22.607
1989/01	0.02881215	-0.00911815	0.11456743	0.0086316	13.273
1989/02	0.03579722	0.04006633	0.1076339	0.01317381	8.170
1989/03	0.0401766	-0.05460393	0.08083056	0.01556649	5.193
1989/04	0.03758546	0.05804634	0.03559286	0.00859765	4.140
1990/01	0.00031314	0.00293307	0.0284681	0.01161045	2.452
1990/02	-0.00238529	0.03711722	0.01892248	0.01087317	1.740
1990/03	-0.00939346	-0.04644119	0.00652996	0.01291386	0.506
1990/04	-0.01162527	0.082121	-0.00577272	0.01893252	-0.305
1991/01	0.000738	-0.03005757	-0.0056665	0.01068487	-0.530
1991/02	0.01299783	0.05547791	-0.00182073	0.01527504	-0.119
1991/03	0.03120401	-0.06682299	0.00832864	0.01017959	0.818
1991/04	0.03969424	0.08856493	0.02115852	0.01179057	1.795
1992/01	0.01456932	-0.02356867	0.02461635	0.01341279	1.835
1992/02	0.03964877	0.03143214	0.03127909	0.00740135	4.226
1992/03	0.05270698	-0.04691503	0.03665483	0.01237834	2.961
1992/04	0.07462156	0.07112366	0.04538666	0.00801802	5.661
1993/01	0.00201837	-0.02139425	0.04224892	0.00856163	4.935
1993/02	0.01766624	0.00931085	0.03675329	0.00303131	12.125
1993/03	0.02972802	-0.03869736	0.03100855	0.00508572	6.097
1993/04	0.04191987	0.07638557	0.02283312	0.0064012	3.567
1994/01	0.0029526	-0.02015824	0.02306668	0.0067102	3.438
1994/02	-0.00209544	0.04194358	0.01812626	0.01486839	1.219
1994/03	-0.00142042	-0.04810509	0.01033915	0.01251646	0.826
1994/04	-0.00567886	0.08265515	-0.00156053	0.01408385	-0.111
1995/01	-0.01320109	-0.07280637	-0.00559895	0.00092182	-6.074
1995/02	-0.05031044	-0.04966737	-0.0176527	-0.02198092	0.803
1995/03	-0.09495496	-0.03595584	-0.04103634	-0.01894361	2.166
1995/04	-0.16078781	0.09435413	-0.07981357	-0.01601886	4.982
1996/01	-0.02789877	-0.00194386	-0.083488	0.00169676	-49.204
1996/02	-0.03071689	0.01125092	-0.07858961	0.01692634	-4.643

1996/03	-0.02657586	-0.03008868	-0.06149483	0.01839313	-3.343
1996/04	0.00043993	0.09420212	-0.0211879	0.01835513	-1.154
1997/01	0.02125196	-0.02544485	-0.00890022	0.01247988	-0.713
1997/02	0.04535216	0.04785529	0.01011705	0.02163097	0.468
1997/03	0.05487899	-0.03812908	0.03048076	0.01962087	1.553
1997/04	0.07524005	0.08586153	0.04918079	0.01753572	2.805
1998/01	0.01698904	-0.01744114	0.04811506	0.01953665	2.463
1998/02	0.02232316	0.01657451	0.04235781	0.01171645	3.615
1998/03	0.02803493	-0.02934341	0.0356468	0.01391287	2.562
1998/04	0.0235925	0.05946739	0.02273491	0.00731433	3.108
1999/01	0.00407738	-0.02282193	0.01950699	0.00596914	3.268
1999/02	0.02114875	0.02978472	0.01921339	0.00927169	2.072
1999/03	0.0367606	-0.02045074	0.02139481	0.01149486	1.861
1999/04	0.05290966	0.06894574	0.0287241	0.01386445	2.072
2000/01					
p/	0.01219585	-0.00376362	0.03075371	0.01862902	1.651
2000/02	0.02058824	0.02912341	0.03061359	0.0184637	1.658
2000/03	0.03359118	-0.02323647	0.02982123	0.01776727	1.678
2000/04	0.0426496	0.04559759	0.02725621	0.01193023	2.285
2001/01	0.00539299	-0.03018553	0.0255555	0.00532475	4.799
2001/02	0.01458136	0.01123003	0.02405378	0.00085141	28.252
2001/03	0.02596335	-0.03749732	0.02214683	-0.00271381	-8.161
2001/04	0.03072466	0.04500533	0.01916559	-0.00286187	-6.697
2002/01	0.00616957	-0.03933519	0.01935974	-0.00514929	-3.760
2002/02	0.02389856	0.05463526	0.02168904	0.00570202	3.804
2002/03	0.02361924	-0.03952374	0.02110301	0.00519542	4.062
2002/04	0.02083608	0.04810574	0.01863086	0.00597052	3.120
2003/01	0.00188752	-0.03471866	0.01756035	0.00712465	2.465
2003/02	0.00337669	0.03001004	0.01242988	0.00096835	12.836
2003/03	0.00396476	-0.03125261	0.00751626	0.00303613	2.476
2003/04	0.00726093	0.0604418	0.00412247	0.00612014	0.674
2004/01	0.00365768	-0.01794621	0.00456501	0.01031325	0.443
2004/02	0.00842228	0.03163385	0.00582641	0.0107192	0.544
2004/03	-0.00310571	-0.02677824	0.00405879	0.0118378	0.343
2004/04	-0.01069176	0.06372054	-0.00042938	0.01265748	-0.034
				promedio	2.022

Anexo 3.- Devoluciones efectivas de ISR.

años	devoluciones efectivas (millones de pesos)
2000	727,241
2001	634,586
2002	689,918
2003	301,717
2004	558,623

Fuente: SHCP

Anexo 4.- Número de contribuyentes activos del ISR.

Años	Contribuyentes activos (miles)
2000	7003
2001	7149
2002	7558
2003	7746
2004	7998

Fuente: SHCP