

SEGUNDA PARTE

NOCIONES GENERALES RESPECTO A LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

I. <i>Estructura ideal de un impuesto único</i>	35
II. <i>Estructura de un sistema fiscal</i>	36
III. <i>Significado de la combinación de los distintos impuestos en el sistema tributario</i>	44
IV. <i>Composición del sistema mexicano de tributación</i>	46
V. <i>Elementos integrantes del presupuesto federal</i>	52

SEGUNDA PARTE

NOCIONES GENERALES RESPECTO A LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

I. ESTRUCTURA IDEAL DE UN IMPUESTO ÚNICO

Se acepta generalmente que el sistema de imposición más equitativo es el que se basa en la habilidad de pago; dicho de otra forma, el que se funda en la capacidad contributiva del individuo en relación con su situación económica. De acuerdo con el principio de la capacidad contributiva quienes están en el mismo nivel económico deben soportar la misma carga tributaria, para lo cual las leyes fiscales deben proporcionar los medios de ajustarla a los distintos grados de holgura económica.

La mejor medida de la capacidad contributiva es el ingreso, entendido en su acepción más amplia, como la ganancia económica obtenida en el período determinado de tiempo que constituye el ejercicio fiscal.

Suponiendo que el monto de las entradas percibidas fuera desconocido, podría determinarse estimativamente el ingreso sumando el consumo y el aumento neto de la riqueza en el ejercicio. Otra forma de calcular la ganancia económica partiendo de elementos distintos sería sumar:

1. La diferencia entre el monto total de las entradas recibidas de otras personas y el monto de los gastos necesarios para obtener dicha suma.

2. El consumo o uso de bienes durables y bienes y servicios producidos por el propio contribuyente —que por lo mismo no implican percepciones de dinero o de bienes de otras personas— atendiendo al beneficio que implica la posibilidad de satisfacer necesidades sin tener que efectuar desembolsos para lograrlo.

3. El aumento en el valor de los activos durante el ejercicio.

La suma debe ser la misma siguiendo cualquiera de los sistemas, porque en ambos casos los elementos que se consideran se reflejan en el consumo o en el aumento de la riqueza. Dicho de otro modo, cualquier percepción recibida puede canalizarse sólo en dos formas, se consume o se ahorra.

Teóricamente la base impositiva debería ser la ganancia económica obtenida por el contribuyente, englobando en un solo impuesto los aspectos mencionados, única forma de gravar verdaderamente de acuerdo con la capacidad contributiva. Sin embargo, la complejidad que implica hace imposible la aplicación de un impuesto así estructurado, por lo que en vez de este impuesto único que tomaría en consideración la situación económica global del contribuyente, se hace necesario establecer distintos impuestos —cuyo conjunto forma el sistema fiscal— que se aplican aisladamente sobre cada uno de los elementos que unidos integran la ganancia económica.

Al gravar por separado las entradas, el consumo y la riqueza, es imposible lograr una total equidad, pues aun cuando en cada impuesto se lograra la igualdad perfecta, aplicando en condiciones similares las mismas cargas para una misma base tributaria, el impuesto así estructurado no puede representar el mismo sacrificio fiscal para cada contribuyente, pues al no tomar en consideración la situación global del mismo, aunque la base tributaria y el impuesto sean idénticos, no puede resultar lo mismo gravar las entradas de quien tiene un capital previamente acumulado que aplicar un impuesto a las de alguien carente de él; ni sujetar a impuesto la riqueza acumulada de quien cuenta además con una entrada regular que gravar la de quien está desprovisto de ella; ni hacer objeto de un tributo el consumo de quien cuenta con riqueza acumulada, altas entradas o ambas cosas, que gravar el de quien privado de ellas, se ve obligado a consumir una mayor porción de sus entradas o el total de ellas.

II. ESTRUCTURA DE UN SISTEMA FISCAL

Ante la imposibilidad de establecer un impuesto único, se procede a integrar el sistema fiscal gravando por separado como aparece en el cuadro III:

1. Las sumas percibidas en efectivo o especie de otras personas, que constituyen el ingreso, concebido no como la ganancia económica total, sino en su acepción limitada, circunscrito a las entradas recibidas de otras personas, sentido en el que en lo sucesivo se empleará este término.

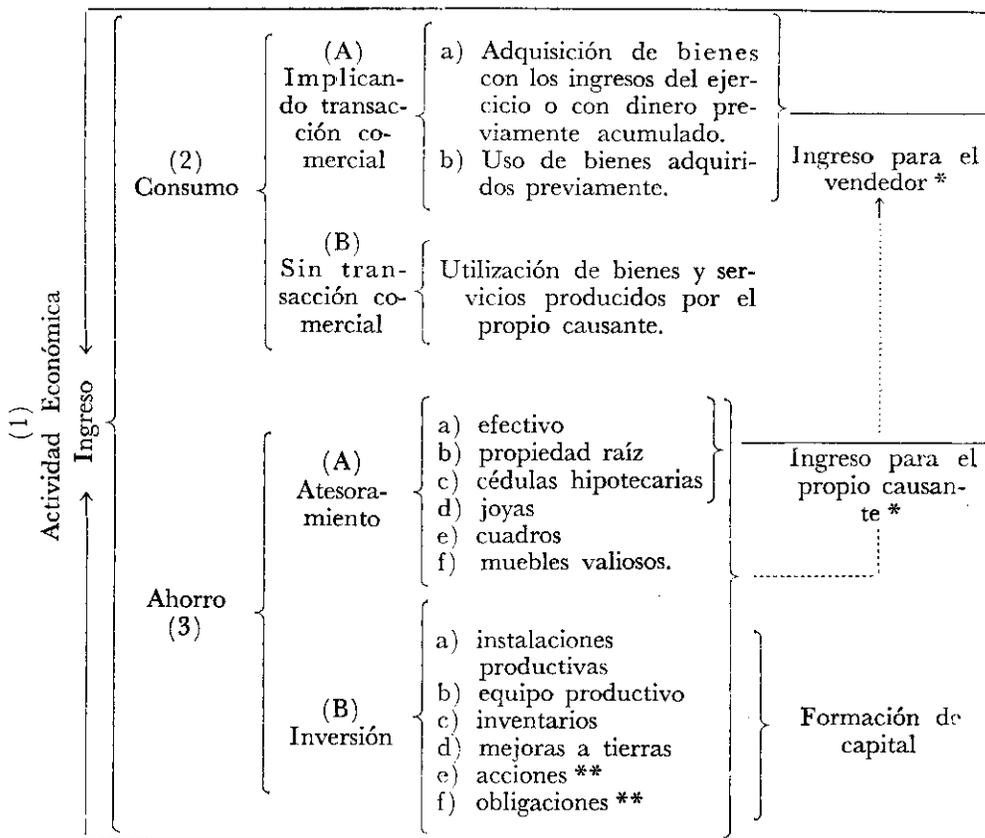
2. La utilización de bienes y servicios para la satisfacción de necesidades. El consumo puede adoptar estas formas:

A. Implicando transacción comercial

- a) El uso de bienes comprados durante el ejercicio con dinero percibido en el mismo o previamente acumulado.

CUADRO III

CANALIZACIÓN DEL INGRESO Y POSIBLE DESTINO DE LAS PORCIONES QUE DEL MISMO SEAN AHORRADAS O CONSUMIDAS



* En tanto los bienes poseídos por el contribuyente sean prestados a rédito, arrendados o colocados en una empresa, dan lugar a un nuevo ingreso para el propio contribuyente. En tanto los bienes sean adquiridos de un vendedor, representan un ingreso para éste. En ambos casos el ingreso se canaliza de la misma manera: se consume o se ahorra.

** Se considera aquí que las acciones y las obligaciones —capital ficticio— dan lugar a formación de capital en tanto representa la participación —como socio o acreedor— en una empresa que destine los fondos así adquiridos a incrementar la existencia de inventarios, edificios y equipo de la colectividad, cuando simplemente cambian de manos valores ya existentes no existe tal incremento. Desde luego para efectos de la contabilidad nacional sería una duplicación si se considerara por una parte los bienes de capital y por otra los títulos que los representan.

- b) El uso de bienes durables adquiridos previamente, caso en el que el causante recibe el beneficio económico consistente en el ahorro del alquiler que de otro modo tendría que pagar.

B. Sin implicar transacción comercial, el consumo de bienes y servicios producidos directamente por el causante, caso en el que el beneficio económico reviste la forma del ahorro que significa poder abstenerse de pagar a un tercero por ello.

3. La porción del ingreso que no fue consumido, sino que incrementando la riqueza se conserva en forma de efectivo, valores o bienes durables. La abstención de consumir adopta dos formas:

A. Atesoramiento, si tiene el propósito de proporcionar seguridad o mayor consumo en el futuro. Aun suponiendo que el dinero no se guarde en efectivo, sino que se adquieran con él bienes valiosos, hecho al que el lenguaje común se refiere como inversión, no es tal, porque lo que el comprador “invierte” el vendedor lo “desinvierte”, hay pues una simple transferencia de un objeto a cambio de su valor monetario, pero no se crea capital adicional.

B. Inversión, si tiene el propósito de aumentar el potencial productivo de modo de incrementar la existencia de bienes para el consumo futuro. En este caso, ya no hay una simple transferencia de bienes, sino que se crea capital adicional. Sólo cuando se crea éste, o sea cuando hay formación de capital se habla de inversión en sentido económico. Dicha inversión se refiere a las adiciones netas a los inventarios, edificios y equipo, que junto con los gastos por bienes y servicios efectuados tanto por los individuos como por el gobierno forman el producto nacional neto.

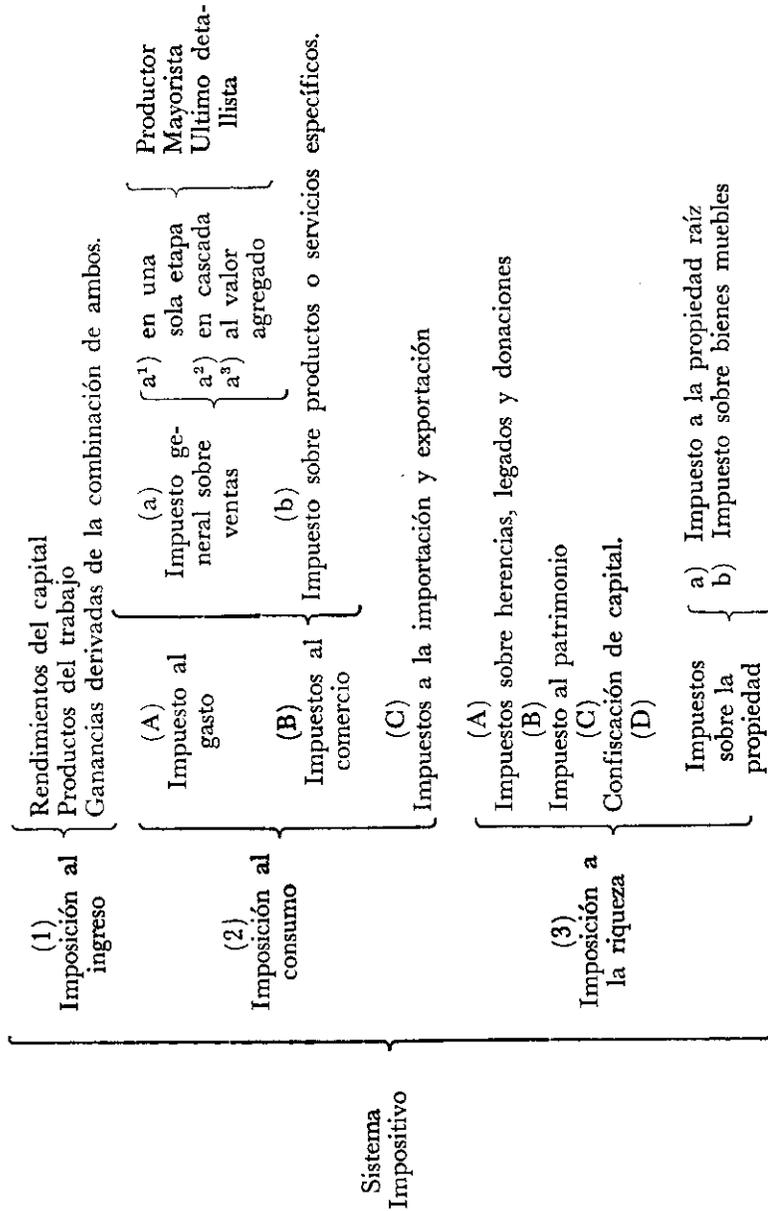
A cada uno de los índices de la capacidad contributiva corresponden respectivamente, como puede observarse en el cuadro IV:

1. *La imposición al ingreso*, que grava las percepciones en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de productos del trabajo, rendimientos del capital o de la combinación de ambos.

2. *La imposición al consumo*, que tiene estas modalidades:

A. Impuesto al gasto, que se recauda por medio de declaraciones complementarias a la declaración del impuesto sobre la renta, en las que el causante determina el cambio neto experimentado por sus ahorros —aumento en sus valores, propiedades, depósitos, expansión de los negocios, reducción de adeudos— y lo sustrae del ingreso para determinar los gastos hechos durante el año. De la cifra anterior —de la que se excluye un mínimo de gastos— pueden

CUADRO IV
ESTRUCTURA DE UN SISTEMA IMPOSITIVO



hacerse ajustes por el número de miembros de la familia, y a la base así determinada se aplica un impuesto progresivo.

B. Impuestos al comercio, que hacen indirectamente lo que directamente hace el impuesto al gasto: distribuir el costo de la actividad gubernamental en proporción al consumo, pues aunque se recauden de los vendedores, por ser aplicados sobre la venta o producción de los bienes y servicios recaen sobre el consumidor a través de un aumento a los precios de los mismos. Estos impuestos a su vez pueden adoptar estas formas:

a) Impuesto a las ventas, que se aplica en forma general a un amplio campo de bienes y servicios por medio de tasas proporcionales uniformes, excepto cuando se trata de discriminar por propósitos de política económica y social. El impuesto a las ventas puede adoptar estas modalidades:

a1) En una sola etapa, sea en la producción o en la distribución. Puede aplicarse a la venta efectuada por el productor, a la realizada por el último mayorista que provee a los detallistas, o a la hecha al consumidor final.

Es más práctico aplicarlos al productor o al mayorista, porque al ser menor su número es más fácil controlarlos; pero en este caso siempre ocurre una cierta piramidación, que puede evitarse totalmente sólo si se aplica a la venta al consumidor final, modalidad que permite imponer cargas mayores a determinados bienes, como los artículos de lujo, y en la que por cobrarse el impuesto por separado del precio, puede efectuarse la traslación total del gravamen.

Cuando el impuesto se aplica en una de las primeras etapas de la cadena de producción y distribución, en vez de a la venta al consumidor final, hay una piramidación que representa un aumento de precio para dicho comprador, pues en cada caso el precio de venta —al que se aplica el impuesto— incluye ya el impuesto cubierto en la transacción anterior, situación que se repite con cada uno de los elementos que se emplean en la producción del artículo gravado.

Para que el impuesto sobre las ventas se aplique efectivamente en una sola etapa y sea trasladado totalmente al consumidor final, debe aplicarse sólo a bienes de consumo personal y no a los bienes de producción; de otro modo la tasa a los artículos de consumo no puede ser uniforme, porque el costo, que refleja las erogaciones por concepto de maquinaria y materias primas involucradas en la fabricación del producto, variará de acuerdo con el volumen y valor de aquéllas. Típicamente el impuesto sobre las ventas se aplica a todos los artículos, y aunque algunos países reducen el gravamen aplicable a los bienes utilizados en la producción, no los excluyen completamente de dicho tributo.

a2) En cascada, aplicando el impuesto en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución. Es el más fácil de administrar y tiene la ventaja de que por aplicarse con tasas proporcionales reducidas no provoca una fuerte reacción en los contribuyentes, aunque el importe total de la carga real

que representa no puede medirse. La carga fiscal que soporta el consumidor final varía porque depende del número de transacciones; como la variabilidad de la carga obliga a cierta competencia entre las empresas, se dificulta la traslación total al consumidor —que es el propósito de este impuesto— y estimula la integración de las empresas, lo que discrimina contra las empresas pequeñas.

a3) Al valor agregado, aplicando el impuesto en cada transacción, pero sólo sobre el valor añadido en esta etapa —precio de venta menos el costo de los bienes gravables—. Es en realidad un impuesto en una sola etapa cobrado en múltiples puntos de recaudación. Tanto su administración como su cumplimiento voluntario resultan muy complicados.

b) Impuestos sobre productos específicos, que presenta respecto del anterior una diferencia de grado únicamente, consistente en que se aplican a un número relativamente reducido de artículos aplicando tasas proporcionales diferentes, por considerar que el uso de ciertos artículos puede ser una mejor medida de capacidad económica. Es el caso de la imposición a los artículos de lujo. Es además un medio para proceder de hecho al racionamiento de artículos escasos, como la gasolina, y para disminuir o penalizar el consumo de artículos cuyo uso implica un costo social, como es el caso de los impuestos al licor y al tabaco.

C. Impuestos a la importación y exportación, que se recaudan en relación con una circunstancia específica, la entrada o salida del país de artículos extranjeros o nacionales respectivamente. Son de fácil administración y constituyen no únicamente una fuente de recaudación —tanto más importante cuanto por el menor desarrollo económico de un país, es más restringido el financiamiento a través de la imposición al ingreso y de la aplicación de gravámenes a la industria y al comercio domésticos— sino que son principalmente un instrumento para impedir la salida de divisas y para proteger a la industria nacional.

Los impuestos a la exportación proporcionan un rendimiento inestable que escapa al control del país que los aplica, dado que el precio de los artículos es fijado por el mercado mundial. Los impuestos a la importación aplicados con tasas elevadas a los bienes de lujo, o cuando menos innecesarios, constituyen un incentivo al ahorro, ya que los altos impuestos tienden a hacer prohibitiva su adquisición. Usualmente la entrada de bienes necesarios, sea para el consumo o para el desarrollo industrial del país no se grava.

3. *Imposición a la riqueza*, que tiene estas modalidades:

A. Impuestos sobre herencias, legados y donaciones. La recepción de riqueza por estos conceptos constituye una ganancia económica y generalmente incrementa el bienestar económico de quien la recibe. De la definición de ingreso que adopte el sistema fiscal depende que queden comprendidos dentro del concepto de ingresos para efectos del impuesto sobre éste, ya que caen bajo la

definición de flujo de riqueza —ingresos percibidos de un tercero—. Sin embargo, tradicionalmente están excluidos de dicho impuesto y se gravan por separado.

Se les grava atendiendo tanto a que modifican la capacidad económica y por tanto la capacidad contributiva, como al deseo de fraccionar las grandes fortunas por razones de política social y económica. No se incluyen en el impuesto sobre los ingresos porque:

a) Sería inequitativo gravarlos en ocasión de su recepción, porque siendo progresiva la imposición al ingreso, se elevaría desmesuradamente el impuesto en el ejercicio en que se percibieran, y sería excesivamente complicado estructurar un sistema para prorratearlos en varios ejercicios.

b) Sería apartarse del principio de establecer la carga de acuerdo con la capacidad contributiva si se ignorara que generalmente son recibidos por la esposa —la viuda, en el caso del impuesto sobre herencias— y los hijos —en ocasiones hijos menores— para los que la recepción del título de propiedad de los bienes que ya estaban disfrutando no representa una mejoría económica, especialmente cuando va acompañada de la pérdida de la fuente de los ingresos regulares.

Por el hecho de aplicarse a una base que no implica transacción de mercado como ocurre tratándose de los impuestos al ingreso y al consumo, la valuación automática no es posible, tiene que ser hecha por la administración fiscal, y en herencias complicadas es un proceso difícil.

B. Impuesto al patrimonio. Otra medida del bienestar económico es la riqueza personal, entendiendo por tal, el valor de los bienes, derechos y propiedades poseídos en un momento preciso. Este impuesto se aplica exclusivamente sobre la riqueza neta de las personas físicas, por lo que no repercute en el proceso de producción, como ocurre con el impuesto al ingreso y el impuesto al consumo. Es un medio de gravar la riqueza improductiva e impedir que la imposibilidad de alcanzarla con el impuesto sobre la renta constituya un estímulo para el atesoramiento, actividad opuesta al interés social que requiere siempre incremento en la productividad.

Este impuesto complementando al impuesto sobre la renta, al alcanzar a quienes tienen propiedades improductivas, como tierras agrícolas sin cultivar, latifundios urbanos sin construcciones —que al hacer escasear artificialmente los terrenos susceptibles de ser fincados agravan el problema de la escasez de casas habitación y coadyuvan a su encarecimiento—, depósitos bancarios, cuadros, antigüedades y teóricamente el efectivo —suponiendo que alguien lo declarara— colocan una mayor carga fiscal sobre quienes han acumulado bienes cuya mera posesión incrementa la capacidad económica, aparte del ingreso que pudieran derivar de ellos.

Al recaer sobre una base que no implica transacción mercantil, aquélla tiene que ser estimada por el propio causante, cosa difícil aun suponiendo que intentara ser honesto, lo que es un obstáculo para la correcta aplicación de este impuesto. La valuación del efectivo, depósitos bancarios e hipotecas no es difícil, como tampoco lo es la de valores que se intercambian frecuentemente en el mercado abierto; pero sí lo es la valuación de acciones poseídas por grupos cerrados de inversionistas y la de bienes raros, como antigüedades, piezas arqueológicas y curiosidades.

C. Confiscación de capital. Éste es un impuesto sobre la riqueza que se aplica por excepción y en una sola ocasión. Se utiliza en los períodos posbélicos. Tiene la ventaja de que incide más en quienes se han beneficiado con la situación bélica, facilita el control de la inflación y reduce la deuda nacional.

D. Impuestos a la propiedad. Éstos son una desviación del impuesto al patrimonio, que gravan parcialmente la fortuna a través de distintas modalidades que se aplican a todos los causantes, incluyendo a las empresas. Los impuestos a la propiedad recaen sobre:

a) La tierra, sus mejoras permanentes y derechos reales sobre inmuebles. El impuesto a la propiedad raíz es la forma más común de este tipo de gravámenes. Tiene la particularidad de aplicarse sobre el valor bruto del inmueble, sin considerar los adeudos de los que es garantía, y por recaer sobre la propiedad, no sobre el propietario, el gravamen insoluto se transfiere junto con el bien. Se aplica sin consideración a la situación personal del propietario, por lo mismo, sin hacer exclusiones por cargas de familia ni autorizar deducciones para ajustarla a su situación económica. Grava también a las empresas, por lo que en este caso entra a formar parte de los gastos de operación, y a través de una alteración en el precio, recae sobre el consumidor.

Por servir como base un valor que no implica transacción comercial, sino que requiere una valuación por parte de la autoridad fiscal, es el más deficientemente administrado de los impuestos, pues pese a que se hacen revaluaciones periódicas, el valor asignado por éstas siempre está por debajo de su valor real, por lo que se pierde gran parte de la recaudación potencial.

Las hipotecas son fácilmente controlables especialmente si están relacionadas con bienes incluidos en la base gravable para el deudor, pues éste, al consignar los datos relativos a los intereses, permite controlar al acreedor.

b) Algunos bienes muebles, como vehículos, mobiliario, joyas, cuadros, mascotas con *pedigree*. De estos bienes los más fáciles de controlar son los vehículos y aparatos eléctricos con número de matrícula; los demás son fácilmente ocultables y su valuación suele ser difícil. También se gravan los valores mobiliarios y el efectivo; éste y los valores al portador son difíciles de descubrir excepto si el causante honestamente los declara. En todo caso es factible des-

cubrir el efectivo prestado a rédito, pues en el caso de que exista la documentación correspondiente, para poder deducir los intereses el deudor está obligado a hacer la retención del impuesto.

III. SIGNIFICADO DE LA COMBINACIÓN DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

La forma en que los distintos impuestos integrantes del sistema fiscal se estructuran dentro del mismo, pone de manifiesto alguna de las siguientes situaciones o su combinación:

1. *La capacitación administrativa de la autoridad fiscal*

Los impuestos sobre la renta —excepto el aplicado a los salarios—, al gasto, al valor agregado y al patrimonio son muy complejos, por lo que es difícil tanto su cumplimiento voluntario como el control por parte de la administración fiscal. Por el contrario, los impuestos sobre las ventas, especialmente si se aplican en cascada, el impuesto sobre la propiedad raíz y sobre la posesión de vehículos, el impuesto sobre la renta aplicado a salarios y los impuestos sobre importación y exportación son muy sencillos de aplicar y de controlar. Por este motivo, los gravámenes que se mencionaron en primer término se aplican en las regiones en las que la administración fiscal está más desarrollada y los que se citaron en segundo lugar se aplican en las áreas en las que está menos perfeccionada.

2. *La influencia de la oligarquía*

Es innegable que para el desarrollo económico es imprescindible la formación de capital, y que quienes pueden propiciarla son precisamente quienes tienen más alta capacidad marginal de ahorro. Dicho sencillamente, mientras más rico se es, más se puede ahorrar. De aquí se sigue lógicamente que si se quiere incrementar la formación de capital debe estimularse a quienes lo poseen, desgravando o gravando ligeramente las actividades que dan origen a él, y colocando por tanto la mayor parte de la carga fiscal sobre la masa de consumidores. El impuesto al consumo, como se mencionó con anterioridad, se aplica con tasas proporcionales; pero resulta regresivo en relación con la situación económica del contribuyente. La misma cifra erogada no representa el mismo porcentaje con respecto a la ganancia económica para quien por su alto nivel económico consume una ínfima parte de sus entradas, que para quienes por su precaria situación tiene que gastar más de lo que ganan.

El razonamiento tendiente a sostener la necesidad de proteger a quienes tienen amplia capacidad de ahorro, sería válido si la única función del Estado consistiera en el incremento de la tasa de formación de capital; pero tiene entre otras atribuciones lograr el desarrollo y salud de los individuos que lo integran, garantizar el orden, la paz y la seguridad públicas y realizar la justicia social, cosa imposible de lograr —a no ser que a la injusticia organizada se la califique de orden— donde impera la desigualdad social y económica.

Aun resultaría válido el argumento si para beneficio de las generaciones futuras se sacrificara a las generaciones presentes en un momento dado. Pero entonces ese sistema fiscal debería formar parte de una estructura económica en la cual el Estado diera preferencia al crédito y a la inversión canalizados a necesidades básicas, y estableciera un rígido control de cambios que impidiera tanto que el capital extranjero se adueñara de la economía del país, como que éste fuera descapitalizado por la salida de divisas. De otro modo, con el sacrificio de los consumidores se estaría financiando no la futura grandeza del país, sino el atesoramiento improductivo y el despilfarro de la clase de alto nivel económico.

3. *La existencia de una crisis económica*

En una situación económica sana, un Estado con una administración suficientemente desarrollada depende para su financiamiento principalmente de la aplicación de gravámenes, y de éstos, especialmente de la imposición al ingreso, que como ya se ha dicho es el más equitativo de los impuestos, puesto que toma en cuenta la capacidad económica. Sin embargo, en períodos inflacionarios la imposición al consumo cobra importancia, pues teóricamente proporciona un incentivo directo o reducir aquél —cosa que no logra la imposición al ingreso— y absorbe fondos previamente acumulados que escapan al alcance de ésta.

Tiene la desventaja de ser un impuesto regresivo en relación con la capacidad económica, es decir, que incide más severamente en quienes tienen menos recursos. Pero en situaciones en las que un aumento en la imposición al ingreso repercutiría en un descenso en la producción, creando un problema de desempleo, y el Estado por una parte necesita aumentar la inversión pública para incrementar la existencia de productos escasos y de consumo necesario, al mismo tiempo que reduce los gastos no indispensables —siempre que pueda hacerlo sin provocar desocupación—, y por otra parte debe reducir el poder de compra de los particulares para impedir que siga propiciando la inflación, el incremento de la imposición al consumo es un mal necesario que se justifica como medida antiinflacionaria, tanto más efectiva cuanto mayor sea el control sobre los precios para impedir que la concomitante alza de salarios agrave la inflación que trata de combatirse.

IV. COMPOSICIÓN DEL SISTEMA MEXICANO DE TRIBUTACIÓN

La estructura de nuestro sistema fiscal, como puede apreciarse con facilidad en el cuadro V es la siguiente:

1. *Imposición al ingreso*

A través del impuesto sobre la renta, que se recauda tanto por la federación como por los Estados.

El impuesto federal sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho señaladas por la ley. El gravamen está organizado de la siguiente manera:

A. El impuesto al ingreso global de las empresas, que grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

B. El impuesto al ingreso global de las personas físicas, que grava los ingresos en efectivo o en especie provenientes de productos o rendimientos del capital o del trabajo, cuando dichos ingresos, aunque procedan de una sola fuente, excedan de \$100 000 al año.

Los ingresos inferiores a esa cantidad se gravan —aunque sujetos a una misma tarifa— en dos capítulos diferentes, uno relativo a los productos del trabajo y otro a los productos del capital. En este caso hay una aparente discriminación en favor de los productos del trabajo asalariado, ya que hasta los \$150 000 de ingreso se grava sólo el 80% de éste, en tanto que se grava el total de los rendimientos de capital. El trato favorable es sólo aparente, porque muchos de los rendimientos de capital tienen un régimen más favorable, consistente en el empleo de: *a)* tarifas especiales —dividendos e intereses de valores de renta fija—; *b)* base gravable constituida por la utilidad y no por el ingreso total —arrendamiento, subarrendamiento de inmuebles, y enajenación de inmuebles; y *c)* exención del impuesto —enajenación de acciones, excepto las relacionadas con el uso o goce de inmuebles, a través de bolsa autorizada.

Para los causantes del ingreso global de las personas físicas los pagos efectuados conforme a los capítulos respectivos al capital y al trabajo se consideran como pagos provisionales que se acreditan contra el impuesto global definitivo que resulta a su cargo.

A nivel local, por lo que toca a rendimientos del trabajo y del capital, la materia es gravada por la mayoría de los Estados. Algunas entidades establecen indirectamente impuestos a las empresas por medio de la aplicación de gravámenes al activo fijo a través del Impuesto sobre Haciendas y Beneficios Meta-lúrgicos —que se recauda aun cuando la empresa no esté operando en tanto

no desmantele las instalaciones— o por medio del Impuesto sobre Erogaciones por Concepto de Salarios, ya que el valor de las instalaciones o el monto de los salarios son un índice de la importancia de la empresa. Estos impuestos se asemejan respectivamente a los gravámenes, a la riqueza y al consumo, y por aplicarse proporcionalmente son trasladables como estos últimos. Morelos grava los rendimientos de las escuelas particulares tomando como base la utilidad declarada para efectos del Impuesto Federal sobre la Renta.

2. *Imposición al consumo*

A. Por medio de un impuesto general sobre las ventas, que en principio puede ser establecido tanto por la Federación como por los Estados; pero que a partir de 1973 es aplicado únicamente por la Federación a través de la Ley Federal de Ingresos Mercantiles, a cambio de conceder a cada Estado una participación sobre lo recaudado en su jurisdicción.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles grava⁵⁵ el arrendamiento y la enajenación de bienes, incluyendo la venta con reserva de dominio; la prestación de servicios —excepto la prestación de servicios profesionales y la de aquéllos por los que se obtenga sueldo sujeto al Impuesto sobre la Renta—; y las comisiones y mediaciones mercantiles.

Al señalar a la persona que habitualmente obtiene ingresos con motivo de operaciones gravadas por la ley como “sujeto de este impuesto”, la misma ley lo hace entrecomiendo el término, y aclara que “podrán trasladarlo expresamente al comprador o usuario del servicio consignando por separado en las facturas o notas de venta el importe de la operación y el monto del impuesto”.

El procedimiento anterior es obligatorio para los productores y para los primeros distribuidores de artículos de importación en la primera enajenación que efectúen a comerciantes o industriales. En los demás casos la traslación ocurre por la elevación del precio de la mercancía; pero explica la ley que “la traslación expresa en las mercancías que tienen señalado precio oficial no se considera como alteración del precio”.

No causan el impuesto sobre ingresos mercantiles los ingresos obtenidos por la primera enajenación de mercancías, siempre y cuando dicha operación esté gravada por impuestos federales sobre la producción, explotación o venta de primera mano —y algún otro hecho generador del impuesto distinto de los señalados— y que sea enajenada en el mismo Estado y condiciones en que fue gravada por los impuestos citados, sin someterla a nuevos procedimientos de elaboración, transformación o adaptación.

Se exceptúan de la regla anterior: las ensambladoras de automóviles y ca-

⁵⁵ Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, artículos: 1º, 10, 14, 18, 77, 81.

miones, salvo en lo que respecta a las ventas de primera mano hechas a sus concesionarios, agencias y distribuidores; los laboratorios de productos medicinales, químico-farmacéuticos y de tocador; los cabarés y expendios de bebidas embriagantes. En estos casos es aplicable el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles a pesar de estar sujetos también a impuestos especiales.

Los Estados, de acuerdo con los convenios respectivos, pueden tener sus propios impuestos sobre las ventas, y gravar:

a) Los ingresos por venta de semillas utilizadas para la alimentación humana; ganado —excepto el de lidia—; aves de corral y huevos, carnes, pescado y mariscos, legumbres, verduras y frutas en estado natural; tortillas y nixtamal, harina y pan; leche en cualquier forma; y hielo, excepto el anhídrido carbónico.

b) Los ingresos obtenidos de maquila de nixtamal y prestación de servicios de pasteurización de leche y misceláneas y loncherías con ventas anuales inferiores a \$60 000 y que no expendan bebidas alcohólicas.

c) Los ingresos por la compraventa de alcoholes y aguardientes y la venta de bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vinos de mesa elaborados con uvas frescas del país.

d) Los ingresos que obtengan los agricultores y los ganaderos por la venta de primera mano de los productos no industrializados de sus ranchos, granjas o fincas agrícolas o ganaderas, excepto los que provengan de la enajenación de flores cultivadas y de toros y novillos de lidia.

e) Los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos de diversiones públicas exclusivamente por la venta de boletos o contraseñas que permitan al público la entrada o acceso al espectáculo, así como de juegos permitidos con apuestas o sin ellas, loterías, rifas, sorteos y aparatos fonoelectromecánicos.

g) Los ingresos obtenidos por los establecimientos penitenciarios, de beneficencia y los de enseñanza que se encuentren exentos del impuesto federal.

Estos ingresos, sujetos a tributo por los Estados, no son objeto del gravamen señalado por la Ley de Ingresos Mercantiles; excepto los relacionados con la venta de bebidas alcohólicas, que son gravados en los tres niveles de imposición tanto por los impuestos a las ventas como por los impuestos especiales.

B. Impuestos sobre productos específicos. Es el caso de los impuestos sobre los ingresos derivados de:

a) La enajenación o venta con reserva de dominio de los artículos sujetos por la propia Ley de Ingresos Mercantiles a las tasas especiales de 5%, 10%, 15% y 30% conocidas ordinariamente como “impuesto a los artículos de lujo”, que se aplica a bienes tales como automóviles con un precio superior a \$55 000; joyas, artículos de porcelana, cristal cortado y piedras semipreciosas; cosméticos; prendas de vestir de seda natural y pieles; yates y lanchas deportivas; aparatos foto-

gráficos; armas de fuego; artículos para algunos deportes: golf, polo, equitación, pesca; equipos y accesorios para albercas. La enajenación de estos bienes se grava con una tasa más elevada por considerar la autoridad fiscal —contra la opinión de los adquirentes— que el uso de estos artículos pone de manifiesto un nivel económico superior al del común de la población.

b) La explotación, producción o venta de bienes sobre los cuales, de acuerdo con la Constitución la nación tiene la propiedad originaria o el dominio directo y que por disposición de aquélla, grava exclusivamente la federación, concediéndose a los Estados por mandato expreso de dicho ordenamiento, una participación sobre el monto de la recaudación.

c) La producción o venta de:

c¹) Algunos artículos de consumo muy extendido —pulque, cerveza, tabaco, y cerillos—, cuya imposición reserva la Constitución a la Federación para impedir el trato desigual y la competencia entre los Estados, obligándola a conceder a las entidades una participación sobre lo recaudado en sus jurisdicciones.

c²) Artículos que implican un costo social —alcohol y aguardientes— que por lo mismo quedan sujetos a gravamen a nivel federal, estatal y municipal, tanto respecto a los impuestos a las ventas como en lo tocante a los impuestos especiales. Los Estados gravan las ventas de primera mano de las bebidas que contienen alcohol, excepto la cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del país.

c³) Algunos artículos cuya imposición no está reservada a la Federación y que por tanto los Estados pueden gravar; pero respecto a los cuales éstos paulatinamente han ido cediendo su derecho a aplicarlos a cambio de recibir una participación en el impuesto federal.

c⁴) Los productos agropecuarios propios de cada entidad, vendidos sin industrializar por los propios agricultores o ganaderos. Excepto tratándose del cacao, flores y toros de lidia, la Federación se abstiene de gravar estos artículos y ha abandonado esta fuente de recaudación a los Estados que sujetan a impuesto la venta de primera mano de dichos productos.

C. Impuestos sobre importación y exportación, reservados a la Federación por la propia Constitución.

3. *Imposición a la riqueza*

Los impuestos por este concepto son aplicados: a nivel exclusivamente federal:

a) El Impuesto del Timbre, que se causa en la celebración de contratos civiles y actos y documentos de la misma naturaleza que se efectúen, celebren o expidan en la República, o surtan efectos en ella aun siendo celebrados, expe-

CUADRO V

ESTRUCTURA DEL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

Imposición al ingreso	Impuesto sobre la renta (F.L.)	Impuesto general sobre las ventas	Impuesto federal sobre ingresos mercantile; (P.O.)	Impuestos locales sobre las ventas (L)			
Imposición al consumo		Impuestos sobre productos y servicios específicos	Producción	<ul style="list-style-type: none"> Cemento (P.O.) Llantas y cámaras de hule (P.O.) Algodón (C.A.) Petroquímica (F) 			
			Producción o explotación	<ul style="list-style-type: none"> Minería (P.C.) 			
			Explotación y aprovechamiento	<ul style="list-style-type: none"> Caza (P.C.) Explotación forestal (P.C.) Explotación pesquera (P.C.) Ixtle de lechuguilla y palma (F) 			
			Producción e introducción	<ul style="list-style-type: none"> Energía eléctrica (P.C.) Gasolina (I.A.) Tabacos labrados (P.O.) 			
			Producción y venta de primera mano	<ul style="list-style-type: none"> Aguamiel y productos de su fermentación (P.O.) Cada uno de los productos agropecuarios cultivados o criados en cada estado (L) 			
			Producción, distribución y consumo	<ul style="list-style-type: none"> Alcohol y aguardientes (P.O.) 			
			Producción y consumo	<ul style="list-style-type: none"> Cerillos (P.O.) Cerveza (P.O.) Petróleo (P.C.) 			
			Venta de primera mano				<ul style="list-style-type: none"> Aguas envasadas (P.O.) Vidrio y cristal (P.O.) Automóviles y camiones ensamblados (P.O.) Sal (P.C.) Cacao (F.L.) Azúcar (F.L.) Benzol (P.C.)
							<ul style="list-style-type: none"> Grasas, aceites y lubricantes hechos

SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

				con materias primas adquiridas de PEMEX (reventa) y venta de estos productos hechos con grasas importadas o aceites regenerados (P.O.)
				Oro y plata (F)
				Artículos electrónicos (P.O.)
				Tapices (P.O.)
			Venta al consumidor final	Artículos sujetos a la tasa especial en la ley federal de ingresos mercantiles (P.O.)
				Consumo en bares y restaurantes (P.O.)
			Prestación de servicios	Energía eléctrica (F)
				Teléfono (F)
				Gasolina (P.C.)
				Estaciones de radio y televisión (F)
				Portes y pasajes (F)
				Entradas brutas de ferrocarriles (F)
				Teléfono (F)
				Vehículos diesel (F)
				Servicios de interés público (F)
			Impuestos al comercio exterior	Impuestos a la importación (F)
				Impuestos a la exportación (F)
Imposición a la riqueza				Impuesto predial (L)
				Impuesto sobre donaciones (L)
				Impuesto sobre traslación de dominio (L)
				Impuesto del timbre (F)
				Impuesto sobre primas pagadas a instituciones de seguro (F)
				Impuesto sobre loterías, rifas y sorteos (F.L.)
				Impuesto sobre tenencia de automóviles (P.O.)
Impuesto sobre herencias y legados (S)				

* Los estados pueden aplicar sus propios impuestos a las ventas de artículos no gravados por la federación.

F.— Impuesto aplicable a nivel federal.

L.— Impuesto aplicable a nivel local.

F.L.—Impuesto aplicable tanto en el nivel federal como en el local.

P.C.—Impuesto exclusivo de la federación, sobre el cual, por mandato constitucional, aquélla debe otorgar participación a las entidades en las que se recaude.

P.O.—Impuesto en principio aplicable a nivel federal y local, respecto del cual la federación otorga una participación sobre lo recaudado en cada estado que acepte abstenerse de gravar la materia.

I.A.—Impuesto exclusivo de la Federación, respecto al cual, a los estados coordinados con ella para efectos del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, otorga la Federación el derecho de establecer un impuesto estatal adicional al impuesto federal.

S. — Impuesto en principio aplicable tanto por la Federación como por los estados en sustitución del cual la Federación concede a cada estado que acepte derogar sus leyes en la materia, un subsidio equivalente a lo recaudado en 1961 por ese concepto en cada entidad. En los estados que se acogen a este régimen deja de aplicarse también la ley federal. Guanajuato es el único estado que rehusó aceptar este sistema.

didos o efectuados en el extranjero. Cuando se trata de arrendamiento, subarrendamiento, depósito, finiquito, permuta, promesa de compraventa y compraventa, el impuesto se cubre de acuerdo con porcentajes progresivos en relación con el valor del bien objeto de la operación.

Los Estados pueden gravar las ventas entre particulares, la expedición de instrumentos públicos y la realización de operaciones contractuales —que constituyen el objeto del Impuesto del Timbre— pero sin utilizar estampillas, cuya emisión reserva la Constitución a la Federación.⁵⁶

b) El Impuesto sobre las Primas Pagadas a Instituciones de Seguros, por ser la legislación sobre esta materia exclusiva de la Federación.

A nivel federal y local:

a) El impuesto sobre las ganancias percibidas con motivo de loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos.

b) El Impuesto sobre la Tenencia de Vehículos.

c) El Impuesto sobre Herencias y Legados, con la peculiaridad de que la aplicación del impuesto federal, aunque incluido en la Ley de Ingresos de cada año, está suspendida en tanto los Estados, a cambio de recibir un subsidio equivalente a los impuestos que recaudaron por ese concepto en 1961, se abstengan de aplicar sus propias leyes en la materia. Guanajuato es el único Estado que no aceptó avenirse a este convenio, por lo que es la única entidad en la que se recaudan ambos impuestos.

A nivel local únicamente:

a) El Impuesto Predial.

b) El Impuesto sobre Donaciones. Respecto a esta materia la ley federal quedó abrogada automáticamente desde el momento en que empezó a regir en cada Estado la ley local sobre donaciones, concediendo a la Federación una participación del 40% sobre el rendimiento total de ese gravamen.

V. ELEMENTOS INTEGRANTES DEL PRESUPUESTO FEDERAL

A partir de 1972 las cuentas del sector público se han incrementado con las de las empresas y organismos del sector público que hasta esa fecha no se contabilizaban en él. De las ochocientas diecisiete empresas registradas en 1974, setenta y cinco son organismos descentralizados —Ferrocarriles Nacionales, Petróleos Mexicanos, Comisión Federal de Electricidad—, y cuarenta y siete son Juntas Fe-

⁵⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 17, frac. III.

derales de Mejoras Materiales. Hay también doscientas ochenta y dos empresas de participación estatal mayoritaria —Altos Hornos, Aeronaves de México, Distribuidora Conasupo, Teléfonos de México— en las que más del 50% del capital es aportado por el Gobierno Federal o por empresas y organismos del sector público, y treinta y seis empresas de participación estatal minoritaria, en las que la aportación gubernamental es superior al 25% del capital, pero no llega al 50%. Se incluyen también trescientos ochenta y siete fideicomisos controlados por el gobierno.⁵⁷

CUADRO VI

IMPORTANCIA RELATIVA DE LA IMPOSICIÓN AL INGRESO Y LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO DENTRO DEL SISTEMA IMPOSITIVO NACIONAL

Ejercicio	IMPOSICIÓN AL CONSUMO			IMPOSICIÓN AL INGRESO	Porcentaje que sobre la imposición al consumo representa la imposición al ingreso
	Impuestos al comercio y a la industria	Impuestos al comercio exterior	Total	Impuesto sobre la renta	
1950	28.61%	27.17%	55.78%	20.53%	36.81%
1960	16.20	16.20	32.40	18.90	58.33
1961	17.20	14.86	32.05	20.00	62.40
1962	19.04	14.67	33.71	22.15	65.70
1963	20.41	14.88	35.29	28.09	79.59
1964	16.30	11.76	28.06	25.57	91.12
1965	15.65	13.01	28.66	15.92	55.54
1966	18.35	14.12	32.47	24.37	75.05
1967	17.59	15.03	32.62	24.99	76.61
1968	21.28	13.43	34.71	28.17	81.16
1969	20.80	12.97	33.77	28.69	84.96
1970	23.24	14.18	37.42	29.71	79.40
1971	26.48	12.36	38.84	30.72	79.09
1972	23.41	09.75	33.16	27.42	82.69
1973	12.47	03.65	16.12	12.69	78.72
1974	13.57	03.68	17.25	12.93	74.96
1975	13.72	03.22	16.94	13.05	77.04

* De acuerdo con el porcentaje que cada uno representa dentro del presupuesto federal de ingresos, según puede observarse en el cuadro VII.

⁵⁷ Comercio Exterior, agosto de 1975, p. 859, y Memoria del Primer Congreso Nacional de Economistas, pp. 533 a 536.

Porque la inclusión de este nuevo renglón desvirtuaría la comparación de la trascendencia que en cada ejercicio tienen los elementos que integran el presupuesto en relación con su rendimiento total, el análisis de la importancia relativa que tienen la imposición al ingreso y la imposición al consumo en el sistema fiscal se hace tomando en consideración la proporción que guardan recíprocamente, como aparece en el cuadro VI. La relación entre ambas hace patente la proclividad a la regresividad del sistema tributario; es decir, que por lo que toca a la recaudación fiscal, el Estado ha tendido a depender para su financiamiento principalmente de los impuestos al consumo, que recaen más severamente sobre la masa de consumidores, y de éstos, inciden más duramente en quienes están en menor nivel económico.

En 1950 el impuesto sobre la renta representaba únicamente el 37% de la imposición al consumo, una década después el 58%. En 1962 se inició la reforma del impuesto sobre la renta con el propósito de hacer de éste la base de sustentación más importante del erario nacional, y para 1964 parecía que se lograba esta finalidad, pues el impuesto sobre la renta ya representaba el 91% de la imposición al consumo; pero en 1965 la proporción de aquél descendió a niveles más bajos que los de 1960 —56%—. Se inició una recuperación progresiva y para fines de ese sexenio la proporción había llegado a ser del 85%; pero con el cambio de régimen descendió en 1970 a 79% y en promedio se ha sostenido en ese porcentaje. Si se considera la proporción existente en 1950 se nota una reducción en la regresividad, sin embargo, está muy lejos de alcanzarse la meta propuesta al iniciarse la reforma del mencionado impuesto.⁵⁸

Asimismo, la importancia de los gravámenes que integran la imposición al consumo también ha variado. Como puede verse en el cuadro VII, en 1950 los impuestos al comercio exterior representaban el 27% del presupuesto, y en 1975 sólo el 3.2%. Por lo que respecta a la relación que ambos impuestos guardan entre sí, en 1950 la imposición al comercio exterior representaba el 49% de la imposición al consumo y los impuestos al comercio y a la industria el 51%; en 1975 éstos representaban el 81% y aquéllos el 19%. Dado que el mayor volumen de éstos corresponde a los impuestos a la exportación, ese descenso hace

⁵⁸ Según datos de 1971, en los países miembros de la organización de Cooperación y Desarrollo Económico, los impuestos sobre la Renta son la fuente más importante de ingresos tributarios en Australia, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Japón, Luxemburgo, Reino Unido, Suecia, y Suiza. En estos países la relación entre las formas de imposición, al contrario de lo que ocurre en México se hace de acuerdo con la proporción que los impuestos al consumo representan del Impuesto sobre la Renta. La más elevada es la de Finlandia —96%—, donde producen casi el mismo rendimiento; pero en Australia dicho porcentaje es de 59%, de 52% en Japón y de sólo 46% en Estados Unidos. La imposición al consumo es predominante —como ocurre en México— en Grecia, Irlanda, Portugal y Turquía. Mercado de Valores, año XXXIV, Núm. 7, febrero 18 de 1974, p. 215.

patentes las dificultades que experimenta el país respecto al mercado exterior, sobre todo a partir de 1972, y pone de manifiesto la dependencia del extranjero.

CUADRO VII
 PROCEDENCIA DE LOS INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL
 F U E N T E

Año	<i>Imposición al ingreso Impuesto sobre la renta</i>	<i>Imposición al consumo Impuestos al comercio y a la industria</i>	<i>Impuestos al comercio exterior</i>	<i>Otros ingresos</i>	<i>Empréstitos y financiamientos diversos</i>
1950	20.53%	28.61%	27.17%	23.69%
1960	18.90	16.20	16.20	16.90	31.80
1961	20.00	17.20	14.86	09.65	38.28
1962	22.15	19.04	14.67	12.46	31.68
1963	28.09	20.41	14.88	15.06	21.55
1964	25.57	16.30	11.76	11.02	33.50
1965	15.92	15.65	13.01	16.40	39.07
1966	24.37	18.35	14.12	17.49	25.66
1967	24.99	17.59	15.03	09.60	32.79
1968	28.17	21.28	13.43	11.65	25.48
1969	28.69	20.80	12.97	11.55	26.02
1970	29.71	23.24	14.18	12.32	20.59
1971	30.72	26.48	12.36	11.61	18.81
1972	27.42	23.41	09.75	10.26	29.15
1973	12.69	12.47	03.65	40.92	30.27
1974	12.93	13.57	03.68	41.38	28.45
1975	13.05	13.72	03.22	37.21	32.80

* Incluye: a) impuestos a la industria, sobre la producción y comercio, y a servicios industriales; b) impuestos a la explotación de recursos naturales; c) impuestos sobre ingresos mercantiles.

** Incluye impuestos sobre la importación y exportación.

*** Incluye otros impuestos, productos, derechos, aprovechamientos, cuotas para el Seguro Social, ingresos derivados de la venta de bienes y valores, recuperaciones de capital e ingresos de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal.

Datos elaborados de acuerdo con cifras de las siguientes fuentes: hasta 1972 con base en La economía mexicana en cifras, México 1974, Cuadro 6.29, pp. 344 a 346; 1973, con base en Comercio Exterior, enero de 1975, p. 33; 1974 y 1975 con base en Comercio Exterior, enero de 1976, p. 31. Los datos hasta 1974 son reales; los de 1975 son estimados.

La importancia de ambas formas de tributación ha descendido ostensiblemente en tanto que el renglón correspondiente a otros ingresos se ha elevado de 17% en 1960 a 37% en 1975 el aumento promedio de los tres últimos años representa un 225% de aumento en relación con el promedio de los trece ejercicios precedentes. En tanto refleja un alza en el precio de los bienes y servicios de los organismos gubernamentales a los que se hizo referencia al iniciar esta parte, repercute también en los consumidores; pero era la alternativa que quedaba para no elevar demasiado los impuestos y aminorar la dependencia de los empréstitos, como era la intención original del presente régimen. Si se observa el cuadro VII, el endeudamiento más bajo de los últimos quince años —19%— corresponde a 1971, tendencia que la combinación de las presiones internas y crisis externas impidió continuar. El renglón de endeudamiento ha sido en promedio de 20.5%, 30.4% y 27% en cada uno de los sexenios que cubre este estudio; pero debe recordarse que la inclusión de un nuevo concepto en el presupuesto, como se dijo con anterioridad, desvirtúa la comparación.

Si la iniciativa privada —expresa o tácitamente— ejerce presión en el sentido de hacer saber que a un aumento de los impuestos que la efectan respondería con un descenso en la producción, lo que agravaría el desempleo y encarecería aún más los bienes, no queda al Estado otro recurso para allegarse fondos que recurrir a empréstitos con los efectos mencionados en la primera parte de este capítulo al hablar de la política de endeudamiento y de las medidas monetarias.