

EL SISTEMA TRIBUTARIO Y NO TRIBUTARIO DE MÉXICO: DESCRIPCIÓN GENERAL Y ANÁLISIS CRÍTICO

Misael V. Hernández Gutiérrez*.

I. INTRODUCCIÓN

Los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y el gasto público representa la prestación de los servicios públicos. Los ingresos públicos se integran por recursos federales, locales y municipales recaudados así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos.

El origen y volumen de los ingresos públicos ha variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingreso se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

El análisis de la hacienda local y municipal en México implica considerar sobre el sentido y significado del federalismo. Este, desde el punto de vista jurídico, determina una distribución de competencias en tres ámbitos gubernamentales: Federación, Entidades federativas o Estados y municipios.

En un estado federal se dificulta establecer un sistema tributario y no tributario adecuado, ya que cada uno de los niveles tiene como base de su ingreso a la misma población beneficiaria de los servicios, dando lugar a una imposición múltiple, predominio de la federación, desarticulación de los niveles gubernamentales, distribución desigual de los ingresos así como relaciones fiscales intergubernamentales inequitativas y desproporcionarles.

Este ensayo pretende realizar una descripción general del sistema tributario y no tributario de México e identificar el objeto o sujeto pasivo de los principales gravámenes federales, así como hacer un análisis crítico del sistema fiscal federal.

Para cumplir con el objetivo, el ensayo se ha organizado de la siguiente manera: Primero, se abordará la clasificación de los ingresos públicos y su conceptualización así como los principios que sostienen el sistema tributario. Segundo, la descripción del sistema fiscal federal y Tercero, análisis crítico del sistema fiscal, conclusiones y algunas reflexiones.

* Investigador del I.I.E.S.C.A.

II. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS, CONCEPTUALIZACIÓN Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA O ESTRUCTURA DE CONTRIBUCIONES

Esta parte del trabajo se inicia con la exposición de la clasificación de los ingresos así como de sus definiciones y se termina con el análisis de los principales principios que sirven de base para el establecimiento de un sistema de contribuciones o estructura fiscal o tributaria. Aunque en sentido estricto el sistema tributario abarca únicamente los impuestos, éste trabajo comprende los ingresos no tributarios tales como los ingresos por derechos, productos, etc. Y para no estar haciendo en cada caso la aclaración que se refiere al sistema tributario y no tributario por comodidad se usa el término tributario o fiscal en el sentido de que incluye las contribuciones por mejoras, aprovechamientos y participaciones.

Los ingresos públicos se clasifican generalmente en dos grandes rubros¹:

1. Ingresos propios y ordinarios. Los ingresos que provienen en forma regular de las fuentes normales del Estado.
2. Ingresos ajenos o extraordinarios. Ingresos percibidos por financiamiento o endeudamiento.

A su vez, los ingresos ordinarios se dividen en dos clases:

1. Ingresos corrientes. Ingresos propios de la actividad estatal. Y
2. Ingresos de Capital. Ingresos provenientes de la realización del patrimonio del Estado.

Los ingresos corrientes, a su vez, se clasifican en dos grupos:

1. Ingresos tributarios o impuestos. Ingresos coercitivos, unilaterales y generales e
2. Ingresos no tributarios. Ingresos que tienen contraprestación.

Los ingresos tributarios también se pueden dividir en impuestos directos o que gravan el ingreso e impuestos indirectos que gravan al consumo. Y los ingresos no tributarios se clasifican en derechos, productos y aprovechamientos.

En el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 se refiere a la clasificación de las contribuciones y sus definiciones². Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos y se definen de la manera siguiente:

1. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales.
2. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las

¹ Arriaga Conchas, Enrique: *Finanzas públicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, 1996.

² Ver Fisco Agenda 01: Ediciones Fiscales ISEF, S.A. , México, 2001.

personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad proporcionados por el mismo Estado.

3. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
4. Derechos son las contribuciones establecidas por ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución e indemnización son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones.

Y, son productos las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

El sistema fiscal o tributario se sustenta básicamente en determinados principios. Propuestos por diferentes autores, por ejemplo, Adam Smith, John Stuart Mill, Adolfo Wagner, etc. Los principios fiscales básicos son los siguientes:

1. Capacidad de pago. Según este principio, los contribuyentes que poseen más ingreso y riqueza pagan mayor cantidad de impuesto.
2. Beneficio. Este principio establece que los contribuyentes pagan el impuesto de acuerdo con los beneficios que reciben del gasto público.
3. Crédito por ingreso ganado. Determina que aquellos contribuyentes que percibieron ingresos por su fuerza de trabajo reciban un tratamiento favorable en relación con otros que lo obtienen de otras fuentes.
4. Suficiencia. Principio que se refiere a que los ingresos cumplan el objetivo de cubrir los gastos por la prestación de los servicios públicos.
5. Equidad. Principio que pretende una redistribución del ingreso más aceptable socialmente.
6. Flexibilidad. Este determina que los ingresos se ajusten a la capacidad tributaria de la comunidad.
7. Conveniencia económica. Este principio considera los efectos que tendrá el gravamen sobre el incentivo para trabajar, invertir, ahorrar y emprender. Y
8. Eficiencia administrativa. La estructura impositiva será una administración notablemente eficaz, con un mínimo uso de recursos en su cumplimiento y recaudación. Así como la sencillez y que los impuestos abarquen a todos los sujetos pasivos.

III. SISTEMA TRIBUTARIO FEDERAL

En los renglones siguientes abordaremos la descripción general de la estructura tributaria federal³, la cual está compuesta por: Impuestos, aportaciones a la seguridad social, contribuciones por mejoras, productos, aprovechamientos e ingresos derivados de financiamientos.

III.1 Impuestos

III.1.1 *Impuesto sobre la renta*

Objeto del impuesto

Este impuesto grava los ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente proveniente del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; grava la totalidad de ingresos acumulables que deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y el ingreso de las personas físicas constituido en impuesto al producto del trabajo, producto y rendimiento de capital y al ingreso de las personas físicas.

Sujeto del impuesto

Son sujeto de este impuesto, las personas físicas y morales en los casos que la ley señala.

III.1.2 *Impuesto al activo*

Objeto del impuesto

El objeto del impuesto es la propiedad o posesión de activo cualquiera que sea su ubicación en el caso de los contribuyentes situados en el territorio nacional en el caso de los contribuyentes residentes en el extranjero, así como la propiedad o posesión por éstos de inventarios en territorio nacional para su transformación o ya transformados. Tratándose de las personas que otorgan el uso o goce de bienes utilizados en el ejercicio de sus actividades por personas morales, o por personas físicas que realicen actividades empresariales, el objeto del impuesto está constituido por la propiedad o posesión de dichos bienes.

Sujeto del impuesto.

Deben cubrir este tributo, las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales residentes en México por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, pagan el gravamen de que se trata. Así como los residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional inventarios para ser transformados, o ya transformados por algún contribuyente de que este impuesto. Quienes otorgan a esas personas el uso o goce temporal de bienes uti-

³ Para mayor información consultar las Leyes respectivas en la materia.

lizados en sus actividades, quedan obligados al pago del impuesto solo por el activo fijo y terrenos de los que obtengan ingresos por darlos en arrendamiento y otorgar su uso o goce temporal, por los recursos que en su carácter de condominios o fideicomisos reciban por dar en administración a un tercero inmueble destinado al hospedaje para que los utilice para alojar a otras personas.

III.1.3 Impuesto al valor agregado

Objeto del impuesto

Se paga el gravamen al valor agregado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

Sujeto del impuesto

El pago del impuesto al valor agregado lo pagan las personas físicas y morales que en territorio nacional realizan los actos o actividades que constituyen el objeto de impuesto.

III.1.4 Impuesto especial sobre producción y servicios

Objeto del impuesto

Se causa el impuesto sobre producción y servicios por la enajenación en territorio nacional, de alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general; por la de cerveza y bebidas alcohólicas de diferentes graduaciones así como sus concentrados; por la de gasolina magna, sin diesel y gas natural para combustión automotriz; por la de tabacos labrados: cigarros puros y cigarrillos populares cuyo precio no excede de una cantidad tope.

También por la prestación de los servicios de comisión mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los productos ya señalados, excepto gasolina magna sin, diesel y gas natural para combustión automotriz, solo se paga el impuesto cuando se trate de enajenaciones gravadas por el impuesto que se estudia.

Asimismo por la exportación definitiva de los bienes a que se ha hecho referencia, siempre que se efectué a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30 %.

Sujeto del impuesto

Están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades que constituyen el objeto del gravamen. Las entidades de derecho público y cualquier otra persona que conforme a otras disposiciones no causan impuestos o están exentos de ellos, están obligadas a aceptar la traslación del impuesto, y, en su caso, a pagarla y trasladarlo en los mismos términos mencionados en el impuesto al valor agregado.

*III.1.5 Impuesto por el uso o tenencia de vehículos***Objeto del impuesto.**

El objeto de este tributo es gravar la propiedad tanto de vehículos de transporte terrestre como la de transporte aéreos y acuáticos enumerados en la ley respectiva.

Sujeto del impuesto

Las personas físicas o morales tenedores o usuarios de vehículos.

*III.1.6 Impuesto sobre automóviles nuevos***Objeto del impuesto**

Es objeto de este impuesto la primera enajenación de automóviles de producción nacional efectuada al consumidor por el fabricante o el distribuidor.

Sujeto del impuesto

De este tributo son sujetos las personas que realicen las operaciones objeto del gravamen.

*III.1.7 Impuestos al comercio exterior***Objeto del impuesto**

Los impuestos al comercio exterior gravan salidas de productos nacionales hacia el extranjero así como a la entrada de productos extranjeros. A los primeros se les llama impuestos a la exportación y a los segundos a la importación. Están regulados por la ley aduanera, la ley general de impuestos a la exportación y a la importación.

Sujeto del impuesto

Son sujetos de este impuesto, personas físicas o morales dedicadas a las actividades de exportación e importación.

III.2 Aportaciones de seguridad social

Las cuotas establecidas por la ley en la materia para la seguridad social.

III.3 Contribuciones por mejoras

A nivel federal, esta contribución se cubre por obras de infraestructura hidráulica y son sujetos quienes como propietarios de bienes inmuebles se beneficien de dicha obra.

III.4 Derechos

Además de los derechos, de derechos extraordinarios y del derecho adicional por la extracción de petróleo y derechos sobre hidrocarburos, cada secretaría, de estado percibe ingresos de los usuarios de sus derechos.

III.5 Productos

Ingresos percibidos por permitir el uso o aprovechamiento de los bienes nacionales tales como la explotación de tierras y aguas y arrendamiento de tierra, locales y construcciones así como los de enajenación de bienes muebles e inmuebles, de los intereses derivados de valores, bonos, de las utilidades de organismos descentralizados, de la Lotería Nacional y de los Pronósticos para la Asistencia Pública, etc.

III.6 Aprovechamientos

Los ingresos provenientes de multas indemnizaciones y cuotas compensatorias así como reintegros, etc.

III.7 Ingresos derivados de financiamientos

Son los ingresos percibidos por empréstitos.

III.8 Otros ingresos

Ingresos provenientes de organizamos descentralizados y de empresas de participación estatal.

IV. ANÁLISIS CRÍTICO DEL SISTEMA FISCAL FEDERAL, CONCLUSIONES Y ALGUNAS REFLEXIONES

En este ensayo se ha tratado de exponer de manera general la descripción general de la estructura tributaria de nuestro país en el ámbito federal.

Partimos desde la clasificación y conceptualización consignada en la Ley de los diferentes ingresos públicos, pasando por los principios que los fundamentan hasta la enumeración de la estructura tributaria.

Es obvio que los ingresos públicos representan el instrumento fiscal más importante para la gestión o administración pública en cuanto a la prestación de los servicios públicos.

El sistema tributario federal está constituido por los impuestos federales directos sobre la renta, trabajo o patrimonio que son el impuesto sobre la renta, tenencia o uso de automóviles y al activo, por los impuestos sobre la producción, distribución, consumo o servicios, sobre servicios telegráficos y sobre petróleo. Impuestos sobre las transmisiones impuesto sobre adquisición de inmuebles y sobre automóviles e impuestos al comercio exterior así como los derechos que proporcionan las diferentes secretarías de estado, los productos las contribuciones por mejoras y los aprovechamientos.

En este trabajo únicamente nos orientamos a proporcionar de manera general el objeto y sujeto del tributo dejando fuera otros elementos tales como la cuota o tasa, base, tarifa y exenciones.

Tampoco consideramos en este trabajo un análisis de los montos recabados por cada impuesto ni el monto de las participaciones. Las participaciones representan en muchos casos el ingreso más importante con que se dispone a nivel local y municipal., lo cual desalienta la actividad de recaudación de las haciendas local y municipal de los ingresos que caen baja el ámbito de su competencia pues la Federación concentra un porcentaje alto de la recaudación.

El sistema tributario ha sido hasta cierto punto incapaz de generar por sí mismo los niveles de recaudación de ingresos en los tres órdenes de gobierno. En el caso de las haciendas públicas estatales y municipales las restricciones constitucionales generan una importante escasez de recursos financieros y si a esto agregamos la ineficiencia del aparato administrativo se agrava aún más la insuficiencia de recursos.

Por último, sólo me resta decir a manera de reflexión final que se requiere un análisis más profundo de la estructura tributaria de nuestro país, identificado los tributos de mayor rendimiento para diseñar una nueva estructura impositiva más justa, más simplificada, más moderna y con menos gravámenes, bajo una concertación con los principales actores o agentes económicos.

Bibliografía

1. Arriaga Conchas, Enrique: *Finanzas públicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, 1996.
2. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz: *Panorama del derecho mexicano*, derecho financiero, México, UNAM, 1997.
3. Martínez Almazán, Raúl: *Las finanzas del sistema federal mexicano*, México, INAP,

Legislación

4. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1998.
5. Ley de Ingresos para el Estado de Veracruz-Llave para el año de 1998.
6. Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Veracruz-Llave para el año de 1998.
7. Ley de Coordinación Fiscal
8. Ley de Hacienda del Estado de Veracruz-Llave
9. Ley de Hacienda Municipal del Estado de Veracruz-Llave.
10. Código Fiscal de la Federación
11. Código Fiscal para el Estado de Veracruz-Llave.