



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Consecuencias Económicas de IVA tasa 0% en Medicinas en
México

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Alejandra Sandoval Ramos

Tutor: Carlos Alberto Burgoa Toledo

México, D.F. Febrero de 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO 1. EL ESTADO Y LOS IMPUESTOS.....	4
1.1. Nociones generales del Estado	4
1.2. Actividad financiera del Estado.....	5
1.3. Finanzas Públicas	7
1.4. Derecho financiero.....	8
1.4.1. Derecho fiscal.....	9
1.4.2. Derecho patrimonial del Estado	10
1.4.2.1. Presupuesto de Egresos de la Federación	10
1.4.2.2. Ley de Ingresos de la Federación	11
1.4.3. Derecho presupuestario	12
1.4.3.1. Gasto público	12
1.5. Ingresos públicos.....	13
1.5.1. Clasificación de los ingresos del Estado	13
1.5.1.1. Ingresos tributarios y no tributarios	13
1.6. Contribuciones	14
1.6.1. Clasificación de las contribuciones	15
1.6.1.1. Impuestos.....	15
1.6.1.1.1. Elementos de los impuestos	16
1.6.1.1.2. Clasificación de los impuestos	17
1.6.1.2. Aportaciones de seguridad social	18
1.6.1.3. Contribuciones de mejoras	18
1.6.1.4. Derechos	18
CAPÍTULO 2. EL IVA EN MÉXICO.....	20
2.1. Antecedentes de la ley del IVA en México.....	21
2.1.1. ISIM	21

2.1.2. Ley del IVA.....	23
2.2. Estructura general de la Ley del IVA	23
2.2.1. Elementos del IVA.....	24
2.2.1.1. Sujeto	25
2.2.1.2. Objeto	26
2.2.1.3. Base.....	27
2.2.1.4. Tasa	28
2.2.1.5. Período de imposición.	30
2.3. IVA tasa 0% de las medicinas en México.	31
2.3.1. Antecedentes IVA tasa 0% de las medicinas en México.....	31
2.3.2. Fundamento legal IVA tasa 0% de las medicinas en México.	31
2.3.2.1. Medicinas de patente	32
2.3.2.2. Acreditamiento del IVA.....	35
2.3.2.3. Devolución del IVA.....	36
CAPÍTULO 3. IMPACTO ECONÓMICO DEL IVA TASA 0% EN MEDICINAS EN MÉXICO	37
3.1. Gasto fiscal en México	37
3.1.1. Cuantificación del gasto fiscal.....	39
3.2. Devolución	46
3.2.1. Diferencia entre tasa 0% y exentos	46
3.2.2. Consecuencias económicas para el Estado.....	47
3.2.3. Consecuencias económicas para la población.....	48
CONCLUSIÓN.....	50
FUENTES DE INFORMACIÓN	52

INTRODUCCIÓN

Los impuestos han sido un tema muy discutido a través de los años, ya que debido a una mala cultura de tributación las personas no contribuyen adecuadamente con los impuestos y esto ocasiona que el Estado tome medidas de aumento de impuestos para allegarse de ingresos y poder hacer frente al gasto público.

El impuesto al valor agregado (IVA) en las medicinas en México, es un tema controversial, debido a que este producto de primera necesidad está gravado a una tasa del 0%, lo que ocasiona que cuando el gobierno quiere gravar este producto, exista inmediatamente una respuesta de rechazo por parte de la sociedad, ya que muchos, no tienen los suficientes ingresos para hacer frente a estos aumentos en los impuestos.

En la presente investigación se pretende brindar una respuesta correcta al debate entre gravar o no a las medicinas, mismas que a la fecha están gravadas por la Ley del IVA a una tasa del 0%, lo que implica la devolución de un saldo a favor, el cual se ve reflejado en el aumento del gasto público.

Es importante mencionar, que la devolución de impuestos es considerado como uno de los subsidios que el Estado otorga a la población, sin embargo, la devolución del IVA se realiza al enajenante de las medicinas, por lo que éste es el verdadero beneficiario de dicho trato fiscal preferente.

Por lo anterior, el objetivo de esta investigación es analizar la justificación legal del cobro de impuestos, así como el marco legal que engloba la problemática del IVA, con la finalidad de conceptualizar las medicinas dentro de este impuesto y así poder analizar las consecuencias económicas de gravar estos bienes a la tasa del 0%.

Para demostrar el objetivo propuesto se establece la siguiente hipótesis: Si las medicinas gravadas a la tasa del 0% cambiaran a la categoría exenta del IVA, el gasto público del Estado disminuiría.

El presente trabajo de investigación consta de 3 capítulos. En el primer capítulo “El Estado y los impuestos”, se analiza la justificación del cobro de impuestos, la cual se haya en la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos financieros para cumplir los fines que tiene asignados.

En el segundo capítulo “El IVA en México”, se realiza la revisión de la Ley del IVA desde su entrada en vigor en 1980 a la fecha, esto con la finalidad de conocer la misma, así como el concepto de medicinas de conformidad con las disposiciones vigentes.

En el tercer capítulo “Impacto económico del IVA tasa 0% en medicinas en México”, se revisa el comportamiento de los gastos fiscales entregados a la sociedad vía sistema tributario para conocer sus implicaciones y consecuencias en las Finanzas Públicas, asimismo se realiza un comparativo entre tasa 0% y actos o actividades exentas, para poder conocer las consecuencias económicas de gravar estos bienes de acuerdo a estos dos regímenes, y así, poder dar respuesta a nuestra hipótesis.

CAPÍTULO 1. EL ESTADO Y LOS IMPUESTOS

En este capítulo, se llevará a cabo un análisis de la justificación del cobro de impuestos, la cual se haya en la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos financieros para cumplir los fines que tiene asignados.

1.1. Nociones generales del Estado

Comenzaremos este capítulo, partiendo del concepto del Estado, el cual es muy importante para el desarrollo de este trabajo de investigación, tal y como lo veremos en el transcurso y desarrollo del mismo.

Resulta difícil establecer un solo concepto del Estado, pues como sabemos, la doctrina y los doctrinarios estudiosos del mismo, sostienen diversas opiniones a través de las cuales le han dado distintas acepciones al tema.

En este sentido, Eduardo García Maynez define al Estado como “la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio”.¹

Para Francisco Porrúa Pérez, el Estado “es una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes”.²

Por su parte, Rafael de Pina Vara lo define como “una sociedad jurídicamente organizada para hacer posible, en convivencia pacífica la realización de la totalidad de los fines humanos”.³

Finalmente, para Andrés Serra Rojas:

“El Estado es una organización política soberana de una sociedad humana establecida en territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas, por lo que en consecuencia el Estado es una realidad social. El estado tiene necesariamente una realidad jurídica que se expresa en su capacidad como sujeto de derechos y

¹ García Meynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, Editorial Porrúa, 1993, p. 98.

² Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, México, Editorial Porrúa, 1996, p. 198.

³ De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Editorial Porrúa, 1980, p. 276.

obligaciones, que van desde los derechos fundamentales de los estados y sus órganos de gobierno, establecer su sistema monetario, su sistema tributario, su estructura de defensa interna y externa, su orden jurídico y las bases para su desarrollo, así como establecer relaciones con otros miembros de la comunidad internacional”.⁴

Por lo anterior, podemos definir al Estado como un ente jurídico, compuesto por una población establecida en un territorio delimitado y regido por un gobierno cuya función primordial es lograr el bien común.

1.2. Actividad financiera del Estado

El Estado para dar cumplimiento a las funciones que tiene encomendadas, requiere de recursos económicos, lo cual da origen a la actividad financiera del Estado.

De acuerdo al tratadista y doctrinario Giannini, la actividad financiera del Estado cumple una función instrumental, puesto que no sólo atiende a la satisfacción de necesidades de la colectividad, sino que representa una condición indispensable para el desarrollo de las actividades restantes.

De acuerdo a lo anterior, la actividad financiera del Estado ha sido definida por Gabino Eduardo Castrejón García como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de allegarse de recursos para cumplir con sus cometidos, tales como la satisfacción de necesidades colectivas mediante la prestación de bienes y servicios”.⁵

De esta manera, la actividad financiera del Estado se traduce en tres momentos esenciales:

1. Recaudación.

La recaudación de recursos la realiza el Estado a través de los diversos medios que tiene a su alcance, los cuales pueden afluir tanto de la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas; el ejercicio de su poder de mando, con base en el cual establece las contribuciones

⁴ Serra Rojas, Andrés, *Teoría General del Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa, 1990, p. 9.

⁵ Castrejón García, Gabino Eduardo, *Derecho Administrativo Constitucional*, México, Editorial Cárdenas Velasco Editores, 2004, p. 405.

que el gobernado deberá aportar para los gastos públicos, y por otros medios financieros que en calidad de empréstitos, vía crédito interno o externo, obtendrá de otros sujetos.

2. Administración

La administración de los recursos que obtiene el Estado se efectúa por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), así como por los diferentes órganos auxiliares que la integran, los cuales están sujetos a las disposiciones legales que regulan su actuación.

3. Aplicación.

La aplicación de los recursos constituye las erogaciones que el Estado en concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión.

Los tres momentos de la actividad financiera ponen de manifiesto la diversidad de su contenido, actividad que la mayoría de los estudiosos del fenómeno financiero han calificado como un todo orgánico compuesto por diversos aspectos, entre ellos Sergio Francisco de la Garza⁶, quien concluye que la actividad financiera del Estado está integrada por los siguiente cuatro aspectos fundamentales:

a. Económico.

La actividad financiera posee, indudablemente, un aspecto económico, porque se ocupa de la recaudación, administración y aplicación de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.

b. Político.

La actividad financiera del Estado es un concepto vinculado estrechamente con el de soberanía. Una de las formas de manifestación de la soberanía del Estado, es su potestad para imponer a los gobernados las contribuciones necesarias para el cumplimiento y logro de sus fines. Por ello, se dice que la actividad financiera del Estado tiene un aspecto político.

⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999, pp. 5 y 6.

c. Jurídico.

La actividad financiera que realiza el Estado, tiene un aspecto jurídico, ya que ésta, se encuentra sometida al derecho positivo. El estado de derecho contemporáneo constituye la exigencia de que todas las manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la ley su regulación.

d. Sociológico.

La actividad financiera del Estado, tiene un aspecto sociológico, por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.

Es así como resulta que la actividad financiera del Estado es un fenómeno complejo, que como lo establecen distintos tratadistas es de carácter económico, por los medios empleados; político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue (bien común); jurídico, por los instrumentos, traducidos en normas jurídicas, que regulan los tres momentos a que se ha hecho referencia; y social, por los elementos sociales a los que afecta.

En conclusión, la actividad financiera del Estado consiste en la recaudación, administración y aplicación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades del Estado y sus habitantes, constituyéndose en un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico.

1.3. Finanzas Públicas

Las Finanzas Públicas comprenden todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en la recaudación, administración y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado, para la realización de las actividades que le permitan la consecución de sus cometidos.

Distintos tratadistas han definido a la ciencia de las Finanzas Públicas, entre ellos y de los más destacados, se encuentra Joaquín Ortega, quien la definió como:

“La ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición y el medio de empleo de los recursos o

elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos”.⁷

La actividad financiera del Estado, constituye una rama importante en la actividad económica de la Nación que se concreta a la recaudación y administración para efectuar los gastos públicos, con el fin de satisfacer necesidades colectivas.

En conclusión, las Finanzas Públicas es la ciencia que tiene por objeto de conocimiento la actividad financiera del Estado.

1.4. Derecho financiero

Ubicados dentro del marco de las normas jurídicas que regulan esa actuación del Estado para llevar a cabo la actividad financiera, encontramos que en sentido estricto no existe disciplina plenamente estructurada que sistematice conjuntamente las normas relativas a las Finanzas Públicas. Sólo desde el punto de vista didáctico es posible y necesario hablar del Derecho financiero, ya que puede alcanzar la unificación homogénea de las normas y principios que tratan esta materia en particular.

Así, tenemos que, Sergio Francisco de la Garza define al Derecho financiero como:

“El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen en los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean acreedores o deudores del Estado”.⁸

Para Mario Pugliese:

“Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones

⁷ Ortega, Joaquín. Citado en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 11.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 17.

jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”.⁹

La doctrina tradicional ha dividido al Derecho Financiero en tres ramas, mismas que coinciden con cada una de las etapas en las que se divide la actividad financiera del Estado; correspondiendo el estudio de la recaudación de recursos al Derecho fiscal; la administración de los recursos, que corresponde al Derecho patrimonial del Estado; y, la aplicación de esos recursos, que compete al Derecho presupuestario, respectivamente.

1.4.1. Derecho fiscal

El Derecho fiscal está integrado por el conjunto de normas que regulan la actuación de recaudación del Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos, o por la imposición que establece debido a su poder de mando.

El Derecho fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación.

Lo anterior se fundamenta en la fracción VII, del artículo 73, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), la cual otorga facultades al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Asimismo, la fracción IV, del artículo 31, de la CPEUM, sustenta:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.¹⁰

Esta obligación se traduce en el deber de pagar impuestos, de aportar al Estado determinadas cantidades, a efecto de que éstas se destinen al sostenimiento económico del Estado.

⁹ Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Traducción Española, p. 19.

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.4.2. Derecho patrimonial del Estado

El Derecho patrimonial del Estado está representado por todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto.

El Presupuesto en nuestro país está integrado por dos documentos, uno de ellos es el Presupuesto de Egresos de la Federación y el otro la Ley de Ingresos de la Federación.

Ambos constituyen un programa de trabajo durante un lapso de tiempo determinado, expresando su costo en cifras o términos monetarios, el cual es formulado, aplicado y controlado por el Ejecutivo Federal, y autorizado por el Legislativo.

Desde el punto de vista objetivo, los tratadistas determinan que es un documento legal y contable, a través del cual el gobierno prevé en cantidades de dinero, los gastos que habrá de hacer en cierto período y los ingresos que serán necesarios para cubrir estos gastos.

1.4.2.1. Presupuesto de Egresos de la Federación

El Presupuesto de Egresos de la Federación es el ordenamiento legal que tiene el objeto de expresar, de manera anticipada, el proyecto de gastos en las diversas tareas y actividades a ejercerse por el Estado en un período de tiempo denominado ejercicio fiscal.

Dado que el Presupuesto de Egresos de la Federación es un documento legal, éste tiene su sustento en la fracción IV, del artículo 74, de la CPEUM, el cual señala:

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

(...)

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.”¹¹

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A través de las normas presupuestales se materializa la planeación nacional y se encauza el desarrollo económico de la Nación, por un período de tiempo determinado, mediante el cual también se satisfacen los fines, objetivos y políticas económicas del propio Estado.

1.4.2.2. Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado.

Al respecto, y como ya se había mencionado previamente, la fracción VII, del artículo 73, de la CPEUM, es la que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, las cuales se discutirán primero en la Cámara de Diputados y posteriormente en la Cámara de Senadores, de acuerdo al apartado h, del artículo 72, de la CPEUM, el cual establece:

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

(...)

H. La formación de las leyes o decretos pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.¹²

La Ley de Ingresos de la Federación constituye un catálogo de conceptos que a manera de ingresos el Estado está autorizado para percibir durante determinado ejercicio fiscal, mismos que causan y recaudan de acuerdo con las leyes específicas en vigor.

¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.4.3. Derecho presupuestario

El Derecho presupuestario es el orden jurídico de la actividad financiera del Estado, dirigido a la obtención de los ingresos y a la erogación de los gastos necesarios para atender al funcionamiento de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades colectivas.

Para Francisco Sáinz de Bujanda, el Derecho presupuestario "es la rama del Derecho financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recursos, alimentan el tesoro público".¹³

De lo anterior podemos concluir que el Derecho presupuestario se encarga de estudiar las relaciones jurídicas que se dan fundamentalmente entre los ingresos y los gastos, de ahí que dicha ordenación sobre gastos públicos sea una de las principales funciones del Derecho presupuestario, debido a que todo lo que tenga que ver con el manejo y destino de estos recursos están regulados por normas y leyes permanentes, en las cuales los ingresos representan una parte muy reducida, pues su tratamiento es de una mera previsión, mientras que respecto a los gastos, el Presupuesto retiene y conserva el valor de una autorización cuantitativa, cualitativa y temporal.

1.4.3.1. Gasto público

Si bien ya establecimos que la actividad financiera del Estado consta de tres momentos, uno de ellos, específicamente la erogación del gasto público, comprende a aquellos recursos que aplica el Estado para cumplir con sus cometidos, es decir, la satisfacción de necesidades colectivas mediante la prestación de bienes y servicios. Así entonces el Estado no podrá efectuar pago alguno que no esté comprendido en una partida presupuestal o determinado en una ley emanada del Congreso de la Unión.

Por su parte, el artículo 134 constitucional establece que: "los recursos económicos de que dispongan el Gobierno Federal y el Gobierno del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas

¹³ Sáinz de Bujanda, Francisco. Citado en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 20.

paraestatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.”¹⁴

1.5. Ingresos públicos

Como ya se ha mencionado, entre las actividades esenciales del Estado, se encuentra la de satisfacer las necesidades colectivas a través de la prestación de servicios públicos. Para la atención de esta diversidad de servicios el Estado tiene que realizar erogaciones, de tal forma que recurre a diversos medios para allegarse de ingresos con los cuales pueda satisfacer dichas necesidades.

Asimismo, los ingresos que percibe el Gobierno Federal quedan establecidos anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Derivado de lo anterior, considero que, de los ingresos públicos depende el desarrollo de un país, el obstáculo o posibilidad de ahorro, la inversión, el gasto, la competitividad de la economía, así como la redistribución del ingreso nacional, pues marca directrices generales en los niveles de equidad de una sociedad.

1.5.1. Clasificación de los ingresos del Estado

Ante la variedad de medios que el Estado utiliza para allegarse de fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos.

Cabe mencionar que en este trabajo de investigación nos concretaremos a estudiar la que, a mi juicio, es la más clara y completa de todas.

1.5.1.1. Ingresos tributarios y no tributarios

Para determinar los ingresos que obtiene el Estado e identificarlos como ingresos tributarios es necesario partir de aquellos que son establecidos, derivados de una facultad o poder que tiene el Estado, como órgano jurídico-político, conocido como potestad tributaria. Son ingresos tributarios: los impuestos, las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social, los derechos y sus accesorios, todos estos

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

establecidos por la facultad correlativa del Poder Legislativo, dotada de un poder de mando, y necesarios a cubrir el presupuesto.

Los ingresos no tributarios derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene de diferentes vías a fin de complementar el presupuesto. De ello la existencia de ingresos patrimoniales y crediticios.

Los ingresos patrimoniales incluyen todos aquellos que el Estado percibe como contraprestaciones por los servicios que otorga sin que corresponda a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado. También son ingresos patrimoniales aquellos que se obtienen de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, ingresos que son parte del patrimonio del Estado. Otros ingresos que tienen su origen en actividades realizadas de acuerdo a las funciones de derecho público, pero que no son derivadas del poder de imperio del Estado son: las multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones cooperaciones, regalías, etc.,

El otro apartado de los ingresos no tributarios lo constituyen los crediticios, los recursos que por diferentes vías se obtienen, ya sean; financiamientos internos o externos, a través de los préstamos o por la emisión de bonos.

En términos generales, mientras los ingresos tributarios derivan de la observancia del principio jurídico-político, que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos, los ingresos no tributarios constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: el aprovechamiento y explotación de los recursos; y, las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado.

1.6. Contribuciones

Como ya se mencionó, en términos generales, los ingresos tributarios son los que capta el Estado por, entre otros, contribuciones.

La finalidad de las contribuciones es pagar el gasto público, promover el desarrollo integral del país, prestar los servicios públicos que demanda la sociedad y financiar a la federación, estados y municipios.

Como mencionamos anteriormente, es obligación de los mexicanos, tal y como lo establece la fracción IV, del artículo 31, de la CPEUM; contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito

Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Con base en lo expuesto, Francisco Ponce Gómez, define a las contribuciones como “prestaciones que el Estado en ejercicio de sus funciones de Derecho público impone unilateral y colectivamente a los gobernados, de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes fiscales, las que destinan para cubrir el gasto público contenido en el Presupuesto de Egresos de la Federación”.¹⁵

1.6.1. Clasificación de las contribuciones

De conformidad con el artículo 2, del Código Fiscal de la Federación (CFF), “las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos”.¹⁶

A continuación se expondrán las contribuciones según la forma y orden en que se clasifican en el artículo 2, del CFF.

1.6.1.1. Impuestos

El impuesto es una obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero en favor del Estado, por un sujeto, con fundamento en una ley.

Antonio Berliri establece que el impuesto “es la obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria”.¹⁷

Asimismo, Héctor Villegas establece que “es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.¹⁸

¹⁵ Ponce Gómez, Francisco, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Banca y Comercio, 2001, p.13.

¹⁶ Código Fiscal de la Federación.

¹⁷ Antonio Berliri. Citado en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 389.

¹⁸ Villegas, Héctor, *Curso de finanzas. Derecho financier y derecho tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2000, p.253.

Para Giannini el impuesto “es la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada en su caso, en la medida y el modo establecido en la ley con el fin de conseguir una entrada”.¹⁹

Los impuestos conforme a la teoría tributaria representan el monto de los ingresos más importantes que percibe la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios. Son los más importantes porque se tratan como gravámenes a cargo de los particulares.

La fracción I, del artículo 2, del Código Fiscal de la Federación los define como “las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”.²⁰

1.6.1.1.1. Elementos de los impuestos

Los elementos esenciales de todo impuesto son:

- a. Sujeto. En toda relación tributaria intervienen dos sujetos:
 - Sujeto activo. Se refiere a la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.
 - Sujeto pasivo. Se refiere a la persona física o moral a la que la Ley le impone la obligación de determinar los hechos o actos generadores del crédito fiscal.
- b. Objeto. Es el acto o hecho que expresa la Ley, estableciéndolo como el generador del crédito fiscal.
- c. Base. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.
- d. Tasa o tarifa. Es el tipo de escala de grados impositivos, de cuya aplicación a la base surgirá el impuesto.

¹⁹ Giannini. Citado en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 389.

²⁰ Código Fiscal de la Federación.

1.6.1.1.2. Clasificación de los impuestos

De acuerdo a Emilio Margáin Manautou, “para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la Economía del Estado o región en que se desea establecer.”²¹

Para efectos de esta investigación se abordará la clasificación de impuestos directos e impuestos indirectos.

a. Impuestos directos.

De acuerdo a Ernesto Flores Zavala “los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes.”²²

En este sentido, los impuestos directos son aquellos que inciden finalmente en el patrimonio del sujeto pasivo, sin posibilidad alguna de que éste los traslade a otra persona. El ejemplo más claro de un impuesto directo, es el impuesto sobre la renta (ISR).

b. Impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos son aquellos en los que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino lo grava por repercusión, es decir, se grava al sujeto a sabiendas de que trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto legalmente obligado a pagar (el sujeto pasivo) traslada el impuesto a un tercero, (sujeto pagador) quien es el que verdaderamente lo paga. El impuesto indirecto principal, por su contribución a los ingresos públicos totales, es el IVA, el cual analizaremos posteriormente, ya que es el objeto de este trabajo de investigación.

²¹ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1989, p.89.

²² Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 268.

1.6.1.2. Aportaciones de seguridad social

Estos ingresos considerados también tributarios son las contribuciones establecidas en el CFF, corren 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 las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

1.6.1.3. Contribuciones de mejoras

Estas contribuciones especiales se establecen por imposición unilateral del Estado en un beneficio claramente obtenido por el gobernado, que se genera por la realización de las obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

El CFF las define como “las contribuciones establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.”²³

1.6.1.4. Derechos

Los Derechos considerados “tasas” en la doctrina ocupan un lugar, tanto en el CFF como en la Ley de Ingresos de la Federación.

Estos ingresos impuestos de manera unilateral por el Estado, han sido objeto de múltiples controversias, ya que inicialmente hay quienes no los consideran tributos por la falta de la participación de la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Por ello es que se debe entender que este tributo lo que prenda es la obtención del servicio no la obligación, que por tratarse de un tributo, se genera por disposición de la ley, no por la expresión de la voluntad del particular.

El CFF los define como “las contribuciones establecidas en 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, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley

²³ Código Fiscal de la Federación.

Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”²⁴

Su naturaleza es netamente tributaria, pues como contraprestación se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la contraprestación de un servicio otorgado por el Estado, con fines de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación.

En el primer capítulo analizamos como la participación del Estado en la economía ha sido necesaria, tanto en el pasado como en la actualidad.

El Estado, para procurar el bienestar de la sociedad, lleva a cabo acciones gubernamentales que le permiten proporcionar aquellos servicios, que por su naturaleza, el sector privado no es capaz de proporcionar y así, aplicar medidas necesarias para resguardar a la sociedad de circunstancias que las coloquen en situación de vulnerabilidad.

Lo anterior hace evidente que todas estas acciones no puedan lograrse sin la existencia de recursos percibidos por el Estado.

De esta forma, los impuestos representan la fuente de ingresos más importantes con la que cuenta el Estado, ya que es a través de ellos que se hacen de los ingresos necesarios para poder hacer frente a sus proyectos sociales, de inversión y administración, entre muchos otros y así, responder a las necesidades y demandas de la sociedad.

En el capítulo siguiente, se abordará el estudio del IVA, el cual juega un papel importante como fuente de ingresos al Estado. Adicionalmente, se llevará a cabo un análisis del IVA tasa 0% a las medicinas en México, uno de los tratamientos fiscales preferentes entregados a la sociedad a través del cual el erario deja de recaudar.

²⁴ Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO 2. EL IVA EN MÉXICO

Como se mencionó en el capítulo anterior, el Estado tiene como principal objetivo procurar el bienestar de la sociedad. Para ello, el Estado debe contar con los ingresos suficientes para financiar las erogaciones indispensables para solventar los gastos públicos destinados a dar una cobertura adecuada a los requerimientos de la sociedad.

Así, la principal fuente con la que cuenta el Estado para procurar el bienestar de la sociedad, son los impuestos.

Dentro de la economía mexicana, tres de los impuestos de mayor importancia por su peso como fuente de ingresos al Estado son: el ISR, el IVA y el impuesto especial sobre producción y servicios, ya que en conjunto, representan alrededor del 98% de los ingresos tributarios. Sin embargo, esta investigación se centra en el estudio del IVA por una razón principalmente: independientemente de que es el segundo impuesto en importancia respecto a la recaudación tributaria, la mayoría de las veces que se ha tocado el tema de la necesidad de una reforma tributaria en la economía para mejorar la recaudación del fisco, el tema del IVA y su estructura en lo que concierne a los problemas de su recaudación, siempre ha estado presente, siendo de relevancia y de gran debate el tema de su unificación una constante en las propuestas gubernamentales.

Diferentes doctrinarios afirman que la baja recaudación del fisco en lo que se refiere al IVA no necesariamente obedece a la existencia de múltiples tasas o exenciones, ya que éstas son muy comunes en todas las economías del mundo, en México a comparación de otras economías, la diferencia radica en que sus tasas preferenciales se encuentran concentradas en una tasa cero o exención, mientras que en otras economías (como las de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en su mayoría) están canalizadas en tasas positivas, situación que impacta de manera importante la productividad de dicho impuesto.

Con base a lo anterior, en este capítulo se hará una revisión, en primera instancia, de los antecedentes históricos, así como de la estructura actual de la Ley del IVA, y posteriormente, se realizará un análisis de uno de los tratamientos fiscales preferentes entregados a la “sociedad” a través del sistema tributario: el IVA tasa 0% a las medicinas en México.

2.1. Antecedentes de la ley del IVA en México

Antes de comenzar a mencionar las características del IVA, es necesario remontarnos tiempo atrás para conocer el origen de la implementación de este impuesto en nuestro país.

En 1979, el Ejecutivo Federal presidido por el C. José López Portillo, presentó ante el H. Congreso de la Unión la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación en la cual expuso la necesidad, trascendencia y oportunidad de llevar a cabo cambios en la estructura del sistema fiscal. Un elemento importante en las modificaciones propuestas en dicha iniciativa, lo constituyó el mecanismo del IVA y cuya aprobación, sustituyó al impuesto federal sobre ingresos mercantiles (ISIM).

Los motivos para cambiar la estructura fiscal federal del país eran muchos, a continuación se mencionarán los aspectos más relevantes de cada uno de ellos.

2.1.1. ISIM

El ISIM en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal al timbre, sobre facturas que debían expedir los comerciantes, y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar la carga fiscal, daban lugar a obligaciones secundarias que elevaban los costos y, por lo tanto, afectaban los precios de los productos y servicios.

El ISIM gravaba las transacciones mercantiles que ocurrían en las diferentes etapas de producción y comercialización de los bienes y los servicios, por lo que una de las principales deficiencias de este impuesto es que se causaba en cascada, esto quiere decir que afectaba a cada una de las etapas de producción y comercialización de los productos, por lo que la acumulación del impuesto aumentaba a medida que se prolongaba el proceso productivo afectando al consumidor final; con dicho impuesto se incrementaban los costos, la utilidad proporcional y, por consecuencia, el precio del bien.

Una de las consecuencias más severas del ISIM es que afectaba en mayor medida a los bienes que consumía la mayoría de la población y que primordialmente eran producidos y distribuidos por pequeñas y medianas empresas que al no disponer de capital suficiente, sólo podían intervenir en alguna de las etapas del proceso económico, viéndose en la obligación de recurrir a otros productores e intermediarios para que finalizarán el proceso económico. En cambio, las empresas que tenían mayor capital eran autosuficientes y debido a ello el proceso económico era más corto pues dichas empresas iniciaban y

terminaban el proceso de producción y distribución, por lo que se eliminaba un gran número de intermediarios y la carga fiscal de los productos o servicios que ofrecían se veía disminuida.

De acuerdo con Arnulfo Sánchez Miranda, otros de los efectos negativos que originaba el ISIM son los siguientes:

1. Como los productos de primera necesidad tenían un proceso largo en su elaboración, el impuesto afectaba en mayor proporción a quienes tenían menor capacidad contributiva.
2. El impuesto favorecía la integración vertical de las empresas grandes y era discriminatorio en contra de las pequeñas y medianas.
3. No estimulaba la capitalización ya que no concede créditos por el impuesto incorporado en los bienes de inversión.
4. Era de difícil control ya que no existía ningún vínculo entre los contribuyentes.
5. No permitía desgravar las exportaciones de aquellos impuestos destinados al consumo interno, por lo que esto colocaba en desventaja a México en el mercado internacional, este problema se quiso subsanar con los certificados de devolución de impuestos, pero su administración fue sumamente complicada.

En este sentido, el ISIM, tuvo una evolución que tropezó con ciertos límites de inconveniencia económica.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, México abandonó el ISIM y, en su lugar, adoptó el IVA que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejercía en los niveles generales de precios, eliminando la desigualdad en la carga fiscal que favorecía a los artículos de consumo costoso en relación con los bienes que adquiriría la población en general. Asimismo, con la adopción del IVA, desaparece la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las pequeñas y medianas, y favorece la exportación.

2.1.2. Ley del IVA

La iniciativa del Ejecutivo Federal sobre la Ley del IVA modifica en forma significativa la estructura del sistema tributario mexicano. El nuevo impuesto que se propone, también se debe de pagar en cada una de las etapas entre la producción y su consumo, pero éste deja de ser en cascada pues cuando el comerciante traslada el impuesto a su cliente recuperará el monto del impuesto que él haya pagado a su proveedor, y únicamente entregará al fisco la diferencia entre el IVA que cobra y el que paga. De esta manera este impuesto no incide en el costo de los bienes o servicios que se ofrecen y mucho menos afecta el precio de los mismos.

En México, la Ley del IVA se aprobó en diciembre de 1978 por el Congreso de la Unión, y entró en vigor el 1 de enero de 1980. La razón por la cual se dio un período considerable de tiempo, entre la publicación de la Ley y su vigencia, fue debido a que al ser un impuesto que modificaba la estructura fiscal del país, era necesario darles tiempo a los contribuyentes, así como a las autoridades, para que tuvieran conocimiento del mismo.

2.2. Estructura general de la Ley del IVA

Para efectos del estudio del IVA es fundamental conocer su estructura general, para posteriormente ir analizando detalladamente y así lograr alcanzar el objeto de este trabajo de investigación.

La Ley del IVA está integrada por 9 capítulos, donde se hace mención de todos los elementos tributarios que dan origen al nacimiento y pago del impuesto como se muestra en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Estructura general de la Ley del IVA		
Capítulo	Título	Artículo
I	Disposiciones generales	1 a 7
II	De la enajenación	8 a 13
III	De la prestación de servicios	14 a 18-A
IV	Del uso y goce temporal de bienes y servicios	19 a 23
V	De la importación de bienes y servicios	24 a 28
VI	De la exportación de bienes y servicios	29 a 31
VII	De las obligaciones de los contribuyentes	32 a 37

VIII	De las facultades de las autoridades	38 a 40
IX	De las participaciones a las entidades federativas	41 a 43

Fuente: Elaboración propia con base a la Ley del IVA 2014

Como mencionamos anteriormente, al IVA lo ubicamos dentro de los impuestos indirectos por ser un impuesto que se traslada hasta llegar al consumidor final, esto quiere decir que el consumidor final es quien soporta el peso de la carga fiscal, quedando el control y recaudación del IVA en el proveedor de los bienes y los servicios, quien generalmente no resulta afectado por el peso del gravamen.

Con lo anterior, decimos que el consumidor final es el sujeto económico o destinatario del gravamen porque es quien soporta en última instancia el peso del mismo y aunque tiene a su cargo la carga fiscal no puede ser el contribuyente ya que no interviene en las diferentes etapas del proceso económico.

De acuerdo a Arnulfo Sánchez Miranda, la relación tributaria es “el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado), y otro llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la Ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y sustancialmente de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, por lo general en dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto público.”²⁵

Lo anterior implica que para que se de esta relación, el contribuyente debe realizar cualquier hecho previsto por las leyes fiscales o alguna actividad gravada por estas leyes.

Con base en lo anterior, la relación tributaria deriva de una serie de obligaciones y derechos para el contribuyente y para el Estado en materia del IVA.

2.2.1. Elementos del IVA

Para que la relación tributaria se origine como tal, los elementos necesarios son: sujeto, objeto, base, tasa y período de imposición.

²⁵ Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del impuesto al valor agregado*, México, Editorial ISEF, 2005, pp. 33 y 34.

2.2.1.1. Sujeto

Los sujetos son los contribuyentes y las autoridades fiscales quienes participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y derechos previstos en las leyes fiscales que de ésta nacen.

a. Sujeto activo.

La autoridad fiscal, que de conformidad con el artículo 1, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT), se erige como autoridad fiscal el SAT, quien es un órgano desconcentrado de la SHCP. El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal con la finalidad que las personas físicas y morales contribuyan a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, y también de fiscalizarlos para que cumplan con las disposiciones fiscales, entre otras, la Ley del IVA.

b. Sujeto pasivo.

El artículo 1, de la Ley del IVA, señala en su primer párrafo: “Están obligados al pago del impuesto al valor agregado..., las personas físicas y morales...”²⁶

De conformidad con el artículo 22, del Código Civil Federal (CCF), las personas físicas son aquellas que adquieren la capacidad jurídica por el nacimiento y la pierden por la muerte. Desde que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la Ley y se le tiene por nacido para los efectos del Código.

Asimismo, el artículo 25, del CCF, establece:

“Artículo 25. Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

²⁶ Ley del impuesto al valor agregado.

- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”²⁷

Para Arnulfo Sánchez Miranda, las personas morales son “las personas colectivas que se conforman por un conjunto de personas físicas o de personas morales o la combinación de ambas, para realizar un fin lícito, cuya personalidad jurídica es distinta a sus integrantes, además de contar con un patrimonio.”²⁸

2.2.1.2. Objeto

El objeto lo representa la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava.

Retomando nuevamente el artículo 1, de la Ley del IVA:

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado..., las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.”²⁹

Por tanto, la realidad económica por la cual se debe pagar este impuesto es la realización de determinados actos o actividades, con una condicionante, que estos actos o actividades se realicen en el territorio nacional.

Al respecto, el artículo 42, de la CPEUM, establece:

“Artículo 42. El territorio nacional comprende:

²⁷ Código Civil Federal.

²⁸ Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del impuesto al valor agregado*, México, Editorial ISEF, 2005, p. 35.

²⁹ Ley del impuesto al valor agregado.

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho internacional.”³⁰

Por tanto, para que se origine la causación del IVA es necesario que los actos o actividades antes mencionados se realicen en el territorio nacional, entendiéndose como tal, a las entidades que conforman la Federación, las islas, los arrecifes y los cayos, además de la plataforma continental, el mar territorial y el espacio situado sobre el mismo territorio con las limitantes que prevea el Derecho internacional.

2.2.1.3. Base

La base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

El artículo 12, de la Ley del IVA, establece:

“Artículo 12. Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación, pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.”³¹

De conformidad con el artículo 18, de la Ley del IVA, en la prestación de servicios la base del impuesto será el valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Asimismo, en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la base del impuesto se establece en el artículo 23, de la Ley del IVA, de conformidad con lo siguiente:

³⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³¹ Ley del impuesto al valor agregado.

“Artículo 23. Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.”³²

Finalmente, en la importación de bienes tangibles, la base del impuesto será el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Ahora bien, si la base es la cuantía sobre la que se calcula el IVA, ¿quién fija el precio de las medicinas?

El artículo 31, de la Ley general de salud (LGS) establece:

“Artículo 31. La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, oyendo la opinión de la Secretaría de Salud, asegurará la adecuada distribución y comercialización y fijará los precios máximos de venta al público de los medicamentos e insumos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá la intervención que le corresponda en la determinación de precios, cuando tales bienes sean producidos por el sector público.

La Secretaría de Salud proporcionará los elementos técnicos a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, acerca de la importación de insumos para la salud.”³³

2.2.1.4. Tasa

La tasa es el porcentaje establecido por una ley específica que se aplica a la base con el objeto de determinar el impuesto que el Estado debe recibir.

³² Ley del impuesto al valor agregado.

³³ Ley general de salud.

Para el ejercicio 2014, la ley del IVA considera las siguientes tasas:

- Tasa 16%.

El artículo 1, de la Ley del IVA, establece que las personas físicas o morales que realicen los actos o actividades establecidas en la misma, por regla general, estarán obligados a calcular el impuesto, aplicando a los valores que señala la Ley, la tasa del 16%.

- Tasa 0%.

Por su parte, el artículo 2-A, de la Ley del IVA, señala que “el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere..., cuando se realicen...”³⁴

Cabe mencionar, que los actos o actividades gravados a la tasa del 0%, básicamente se concentran en la enajenación de alimentos, medicinas de patente y, en general, bienes del sector primario; la prestación de determinados servicios; y, la exportación de bienes y servicios.

Adicional a las dos tasas que maneja el IVA en su estructura, también maneja actos o actividades exentas.

Cabe señalar que los actos o actividades gravados a la tasa del 0% y los actos o actividades exentas, no son conceptos semejantes.

Como ya se mencionó, el artículo 2-A, de la Ley del IVA, establece que el impuesto se calculará aplicando, en términos generales, a la base, la tasa del 0%. Adicionalmente, el último párrafo del artículo en comento señala:

“Artículo 2-A.

(...)

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”³⁵

Asimismo, el cuarto párrafo, del artículo 1, de la Ley del IVA, menciona:

³⁴ Ley del impuesto al valor agregado.

³⁵ Ley del impuesto al valor agregado.

“Artículo 1.

(...)

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.”³⁶

En este sentido, los contribuyentes que realicen actos o actividades gravados a la tasa del 0%, tendrán derecho de acreditar el impuesto.

Por otro lado, los artículos 9, 15, 20 y 25, de la Ley del IVA, establecen cuales son las exenciones por la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, respectivamente. Cabe mencionar, que cada uno de los artículos en comento comienza su redacción señalando que “no se pagará el impuesto”.³⁷

Así, los actos o actividades exentos no podrán recuperar el impuesto que les hubieren trasladado o el pagado en la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, tendrán que considerarlo como un gasto, el cual será deducible, en los términos de la fracción XV, del artículo 28, de la Ley del ISR, sin olvidar que, en caso de que las erogaciones no sean deducibles o éstas no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 27 de dicha Ley, aun cuando éstas correspondan a actos o actividades exentas, el IVA no será acreditable, ni deducible.

2.2.1.5. Período de imposición.

El artículo 6, del CFF, indica que las contribuciones “se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”³⁸

De acuerdo con el artículo 5-D, de la Ley del IVA, el impuesto se calculará por cada mes calendario.

³⁶ Ley del impuesto al valor agregado.

³⁷ Ley del impuesto al valor agregado.

³⁸ Código Fiscal de la Federación.

2.3. IVA tasa 0% de las medicinas en México.

Antes de contestar la pregunta de a quién beneficia el IVA tasa 0% de las medicinas en México, es importante conocer el origen del IVA tasa 0% en México y su funcionamiento.

2.3.1. Antecedentes IVA tasa 0% de las medicinas en México.

Como ya hemos mencionado el IVA es un impuesto sobre las modificaciones en el precio que sufre un producto en cada una de sus etapas de producción y comercialización.

La Ley del IVA se empezó a aplicar en México en 1980 a una tasa general del 10%.

En 1983 la tasa general del IVA aumentó del 10% al 15%, y las medicinas de patente pasaron de estar gravados al 10%, a una tasa del 6%.

En 1989, a través de un artículo transitorio en la Ley del IVA, se otorgaba el tratamiento del 0% a medicinas, lo que dejaba sin efecto la tasa del 6%, en la exposición de motivos de esa reforma se señaló: “Con la preocupación de evitar que se afecte el poder adquisitivo de la población menos favorecida del país y con la firme decisión de consolidar los avances logrados en la batalla contra la inflación comprendida por los sectores obrero, campesino, empresarial y el Gobierno de la República.”³⁹

El artículo transitorio se mantuvo hasta 1995, y para 1996 se incluyó en el artículo 2-A de la ley del IVA, y desde entonces permanece así, lo que nos lleva a un tratamiento de 0% que ha traído beneficios para la industria de medicinas, los cuales obviamente también se han permeado hacia la población mexicana, por la disponibilidad de más productos para los consumidores mexicanos.

2.3.2. Fundamento legal IVA tasa 0% de las medicinas en México.

El inciso b, fracción I, del artículo 2-A, de la Ley del IVA, establece:

“Artículo 2-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

³⁹ Exposición de motivos de iniciativa de reforma a la Ley del impuesto al valor agregado de fecha 15 de diciembre de 1988, reforma aprobada y publicada el 31 de diciembre de 1988.

I. La enajenación de:

(...)

b) Medicinas de patente y...”⁴⁰

Asimismo, el último párrafo del artículo en comento señala que los actos o actividades gravados a la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos actos o actividades gravados a la tasa del 16%.

De acuerdo al artículo 1, de la Ley del IVA, el contribuyente pagará la diferencia entre el IVA a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación, siempre y cuando cumpla con los requisitos para que el IVA sea acreditable establecidos en el artículo 5 de dicha Ley.

Derivado de lo anterior, los contribuyentes que realicen actos o actividades gravados a la tasa del 0%, tendrán derecho de acreditar el impuesto.

Adicionalmente, cuando el contribuyente realice únicamente actos o actividades gravados a la tasa del 0%, siempre existirá saldo a favor, el cual, entre otras opciones, podrá solicitar en devolución.

En los siguientes apartados analizaremos el concepto de medicinas, así como el concepto de acreditamiento y devolución.

2.3.2.1. Medicinas de patente

Con la finalidad de definir con mayor certeza cuáles son las medicinas gravadas a la tasa del 0%, necesitamos conocer su concepto.

El artículo 7, del Reglamento de la Ley del IVA, lo define:

“Artículo 7. Para los efectos del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley, se consideran medicinas de patente las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias.

⁴⁰ Ley del impuesto al valor agregado.

Los medicamentos magistrales y oficinales a que se refiere la legislación sanitaria se consideran medicinas de patente, cuando sean equivalentes a las especialidades farmacéuticas.”⁴¹

Para poder complementar la definición de medicinas de patente señalada previamente, nos remitiremos al artículo 221, de la LGS, la cual, los define como:

“Artículo 221. Para los efectos de esta Ley, se entiende por:

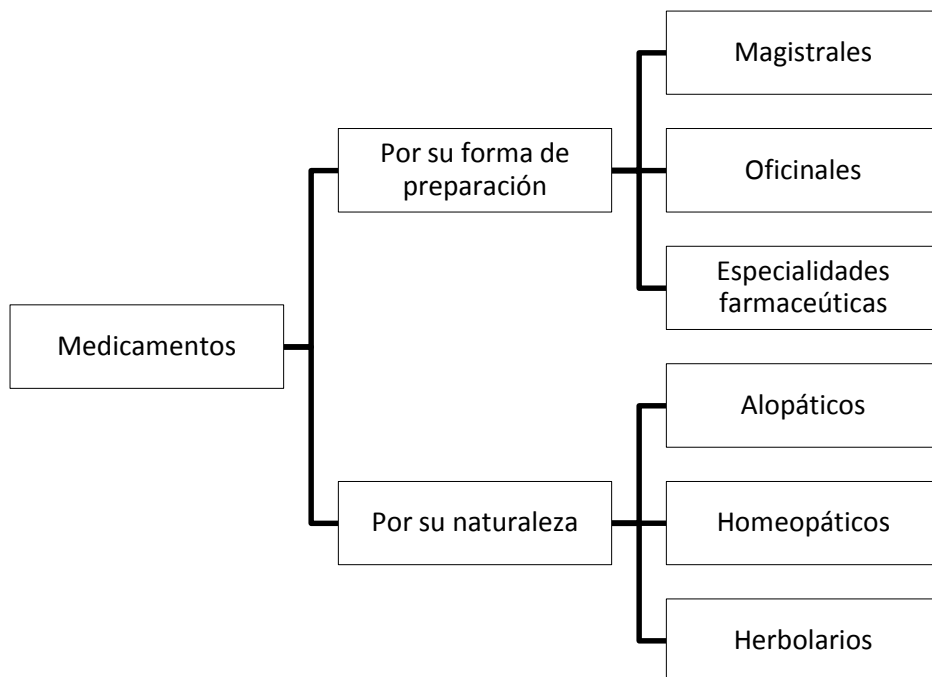
I. Medicamentos: toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio, que se presente en forma farmacéutica y se identifique como tal por su actividad farmacológica, características físicas, químicas y biológicas. Cuando un producto contenga nutrimentos, será considerado como medicamento, siempre que se trate de un preparado que contenga de manera individual o asociada: vitaminas, minerales, electrólitos, aminoácidos o ácidos grasos, en concentraciones superiores a las de los alimentos naturales y además se presente en alguna forma farmacéutica definida y la indicación de uso contemple efectos terapéuticos, preventivos o rehabilitatorios.”⁴²

Por otra parte, el artículo 224, de la LGS, nos señala cual es la clasificación de los medicamentos, misma que se muestra en la Figura 1.

⁴¹ Reglamento de la Ley del impuesto al valor agregado.

⁴² Ley general de salud.

Figura 1. Clasificación de los medicamentos



Fuente: Elaboración propia con base a la LGS 2014.

- Medicamentos magistrales. Cuando sean preparados conforme a la fórmula prescrita por un médico.
- Medicamentos oficinales. Cuando la preparación se realice de acuerdo a las reglas de la Farmacopea de los Estados Unidos Mexicanos.
- Especialidades farmacéuticas. Cuando sean preparados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, en establecimientos de la industria químico farmacéutica.
- Medicamentos alopáticos. Toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio, que se presente en forma farmacéutica y se identifique como tal por su actividad farmacológica, características físicas, químicas y biológicas, y se encuentre registrado en la Farmacopea de los Estados Unidos Mexicanos para medicamentos alopáticos.

- Homeopáticos. Toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio y que sea elaborado de acuerdo con los procedimientos de fabricación descritos en la Farmacopea Homeopática de los Estados Unidos Mexicanos, en las de otros países u otras fuentes de información científica nacional e internacional.
- Herbolarios. Los productos elaborados con material vegetal o algún derivado de éste, cuyo ingrediente principal es la parte aérea o subterránea de una planta o extractos y tinturas, así como jugos, resinas, aceites grasos y esenciales, presentados en forma farmacéutica, cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido confirmada científicamente en la literatura nacional o internacional.

2.3.2.2. Acreditamiento del IVA

La Ley del IVA contiene reglas para determinar, pagar y acreditar el impuesto.

El artículo 4, de la Ley del IVA, establece:

“Artículo 4. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”⁴³

⁴³ Ley del impuesto al valor agregado.

De esta manera, el artículo 4, expresa que los contribuyentes pueden acreditar contra el IVA el monto que hayan pagado por concepto de insumos empleados en el proceso productivo.

2.3.2.3. Devolución del IVA

El artículo 6, de la Ley del IVA, señala que cuando en la declaración resulte un saldo a favor, el contribuyente podrá optar por:

- a. Acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo.
- b. Solicitar su devolución.
- c. Llevar a cabo su compensación contra otros impuestos.

Es importante mencionar que, cuando se solicite la devolución del saldo a favor, ésta deberá efectuarse por la totalidad del saldo a favor.

Adicionalmente, cuando se realice alguna compensación y resulte remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

En este capítulo, se pudo observar como el IVA por sí mismo, resulta ser un impuesto complicado en su entendimiento, debido a su estructura en la que podemos encontrar diferentes tasas impositivas, entre ellas, la gran desventaja que ofrece al sistema tributario contar con una tasa preferencial del 0%.

Y, es precisamente con esto que surge la pregunta, ¿a quién beneficia el tratamiento del 0%? En el caso de medicinas, la venta de dichos productos en su mayoría es por corporativos que no deberían tener privilegios.

Con esto, se llegará a un último capítulo donde se analizarán las implicaciones y consecuencias de esto en la economía y en las Finanzas Públicas.

CAPÍTULO 3. IMPACTO ECONÓMICO DEL IVA TASA 0% EN MEDICINAS EN MÉXICO

Como ya se mencionó, la herramienta más importante con la que cuenta el Estado para garantizar sus funciones en materia de finanzas públicas es el derecho fiscal, el cual tiene como objetivo, generar los ingresos públicos necesarios para que el Estado lleve a cabo sus funciones de gasto público.

En este sentido, el sistema tributario tiene como finalidad proveer al Estado, a través de la recaudación, de los recursos suficientes para poder sufragar su gasto y hacer frente a sus objetivos, sin embargo, también tiene a su cargo, en ocasiones, la reducción de la carga impositiva, lo cual logrará, principalmente, a través del gasto fiscal, como una política de atracción y promoción de la inversión que permite, entre otros, el apoyo a determinados grupos o sectores económicos.

Cabe señalar, que la reducción en la carga impositiva, va más allá de un incentivo fiscal, pues ésta produce diversos efectos.

A pesar de que las exenciones y tratamientos especiales son comunes en el mundo, tener múltiples tasas o exenciones provoca un verdadero detrimento en las Finanzas Públicas, pues esto genera una insuficiencia presupuestaria.

Con lo anterior, resulta conveniente evaluar el funcionamiento de los gastos fiscales como un instrumento del sistema fiscal realizando una revisión en el caso del IVA a las medicinas en México, tratando de verificar de forma sencilla, cómo éste abre la posibilidad de una mayor pérdida recaudatoria con una tasa 0% que no contribuye a la recaudación del fisco y agrega otra merma fiscal por concepto de devoluciones.

En este capítulo se analizará el impacto de la existencia del IVA tasa 0% a las medicinas en México, comenzando con el análisis del gasto fiscal y concluyendo con la respuesta a la siguiente pregunta ¿a quién beneficia el IVA tasa 0% a las medicinas en México?

3.1. Gasto fiscal en México

Como se mencionó en el primer capítulo, el Estado cuenta con el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos para prever en cantidades de dinero, los gastos que habrán de hacer en cierto período y los

ingresos que serán necesarios para cubrir dichos gastos. Sin embargo, el Gobierno Federal, adicional a estos dos documentos, cuenta con el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Para la SHCP, el Presupuesto de Gastos Fiscales “presenta la estimación de los efectos de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia tributaria que ya han sido legislados, y su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna.”⁴⁴

En este sentido, las cantidades que se reportan en el Presupuesto de Gastos Fiscales, a diferencia de los recursos contenidos en el Presupuesto de Egresos, corresponden a estimaciones de ingresos que el Estado no percibe por la aplicación de parte de los contribuyentes, de los tratamientos diferenciales contenidos en las diversas disposiciones legales.

Asimismo, la SHCP define el gasto fiscal como “aquel tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura “normal” de los impuestos, que da lugar a la aplicación de un régimen de excepción y que implica una disminución en la recaudación tributaria”.⁴⁵

De conformidad con la SHCP, los gastos fiscales incluyen:

- Exenciones.
- Reducciones.
- Desgravaciones.

Derivado de lo anterior, los gastos fiscales constituyen aquella cantidad que se deja de recaudar por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares. En otras palabras, éstos engloban la pérdida de ingresos por parte del Estado por una exclusión o exención impositiva de los sujetos considerados a contribuir al erario en diferentes sectores o actividades de la economía, con un único fin considerado como extra fiscal: incentivar o detonar ciertas actividades con fines económicos o sociales.

⁴⁴ Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

⁴⁵ Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

3.1.1. Cuantificación del gasto fiscal

El artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015, establece la obligación para la SHCP de publicar antes del 30 de junio de cada año el Presupuesto de Gastos Fiscales.

De acuerdo con esta disposición, este presupuesto debe comprender, en términos generales, “los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.”⁴⁶

Una de las interrogantes que se pueden plantear, es la de ¿cuál es la función de dicho presupuesto?

Con anterioridad se explicó que el sistema fiscal no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, éste, a través de la reducción de la carga impositiva, tiene objetivos extra fiscales, como pueden ser el fomento de la inversión y la generación de empleos, así como el estímulo para algunos sectores específicos. Por lo tanto, la elaboración de este Presupuesto tiene gran importancia para el análisis de la política fiscal, para evaluar su impacto sobre los ingresos tributarios y para una mayor transparencia de las transferencias de recursos hacia el sector privado.

Para el caso de México, la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales incluye, entre otros, al IVA.

En cuanto a la estimación de los gastos fiscales, el método que se utiliza es el de pérdida de ingresos. Esta estimación pretende mostrar la pérdida recaudatoria que se presenta en un año.

Cabe destacar que si bien la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales no es del todo exacta, en ocasiones debido a la falta de información adecuada para realizar las estimaciones, ésta en la mayoría de las veces, es utilizada como un marco de referencia de la magnitud que alcanza la pérdida recaudatoria de la Hacienda Pública por causa de los tratamientos preferenciales.

Asimismo, es importante mencionar que el total de los importes que se manifiestan en el Presupuesto, tienen, como única intención, aproximar la dimensión de la pérdida fiscal derivada de estos tratamientos. Por tanto, éstos no deben considerarse como un potencial recaudatorio, ya que las estimaciones son

⁴⁶ Ley de Ingresos de la Federación 2015.

realizadas de forma independiente y no consideran el efecto que la eliminación de un tratamiento tendría en la pérdida recaudatoria de otro, por lo que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos preferenciales, no implicaría una ganancia recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales de los gastos fiscales.

En México, la información a partir de la cual se realizan las estimaciones de dichos gastos, proviene principalmente de las declaraciones de impuestos y dictámenes que presentan los contribuyentes. Asimismo, la SHCP recurre a fuentes externas, tales como las que publica el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI), o bien la información proporcionada por algunas instancias de Gobierno, entre otras.

Con la finalidad de continuar abordando nuestro tema de estudio, a continuación emprenderemos un análisis de los gastos fiscales en función de los beneficios fiscales existentes en el sistema tributario que dan origen a dichos gastos y en función del impuesto afectado.

De acuerdo a la OCDE, los gastos fiscales originados por beneficios fiscales son:

- **Deducciones:** Son gastos o inversiones que permiten disminuir la base gravable en el ISR, tanto empresarial como de personas físicas.
- **Tasas reducidas.** Se refiere a la renuncia en la obtención de ingresos provenientes del IVA por mantener tasas reducidas, específicamente, la aplicación de tasa 0% a bienes y servicios.
- **Exenciones:** Se refiere a ingresos y actos o actividades, distintos de la estructura normal del objeto del gravamen, por lo que no se pagan impuestos.
- **Diferimientos:** Son costos en que se incurre en el corto plazo, mismos que se espera recuperar en ejercicios posteriores.
- **Créditos Fiscales:** Corresponde a disposiciones que permiten reducir el importe de los impuestos a pagar mediante diversos créditos otorgados a través de estímulos fiscales.

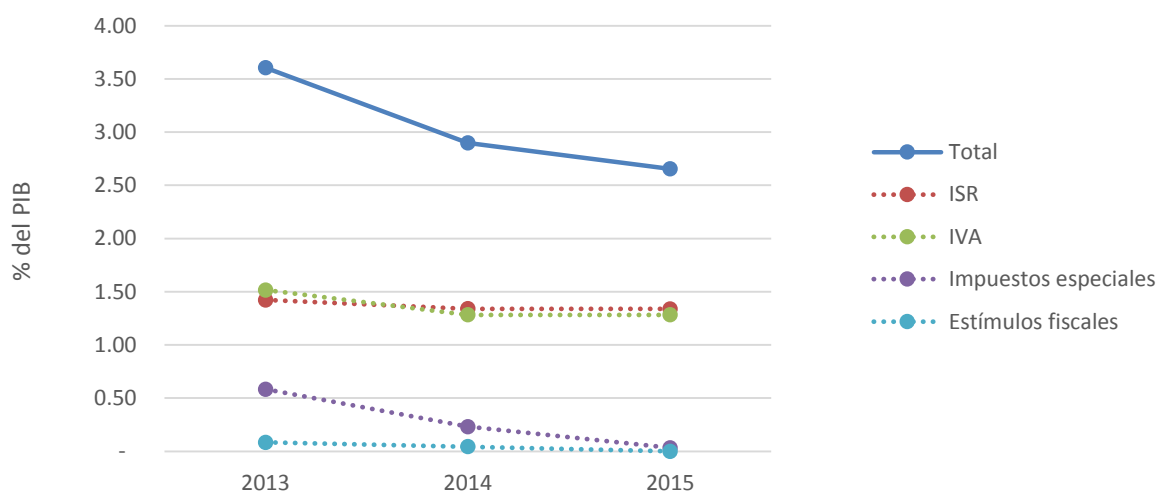
Adicionalmente, existen regímenes sectoriales y facilidades administrativas que implican una pérdida recaudatoria.

En términos generales, las deducciones y las exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente el nivel del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente.

Ahora bien, por tipo de impuesto, los beneficios fiscales están asociados a una diversidad de impuestos, como son: el ISR, el IVA e impuestos especiales.

Durante nuestro período de estudio (2013 a 2015), el Presupuesto de Gastos Fiscales, ha pasado de representar en el 2013, el 3.61% del Producto Interno Bruto (PIB), a un 2.65% del PIB para el 2015.

Gráfica 1. Gastos fiscales como proporción del PIB



Fuente: Elaboración propia con base al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

Como se observa en el análisis anterior, la entrada en vigor de la Reforma Hacendaria resultó en una reducción muy significativa de los gastos fiscales en prácticamente todos los rubros.

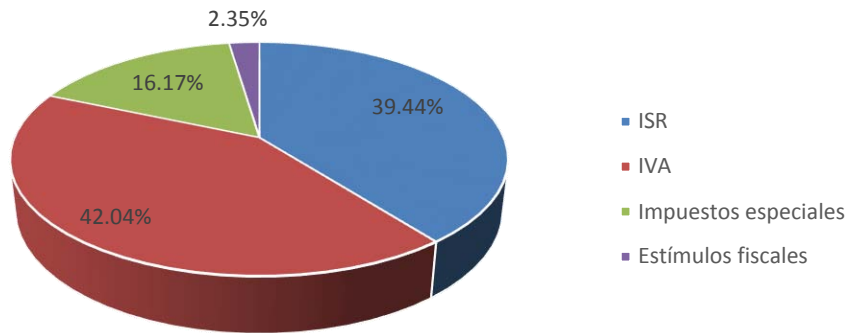
El rubro más importante del Presupuesto de Gastos Fiscales, es el ISR, el cual representa en promedio el 1.37% del PIB.

El siguiente rubro en importancia es el IVA que representa el 1.36% del PIB.

Los impuestos especiales durante este período registran en promedio el 0.28% del PIB y, finalmente, tenemos que los estímulos fiscales representan únicamente el 0.04% del PIB.

En términos porcentuales, en el 2013 del total de los gastos fiscales, el ISR representaba el 39.44%, el IVA el 42.04%, los impuestos especiales el 16.17% y los estímulos fiscales el 2.35%.

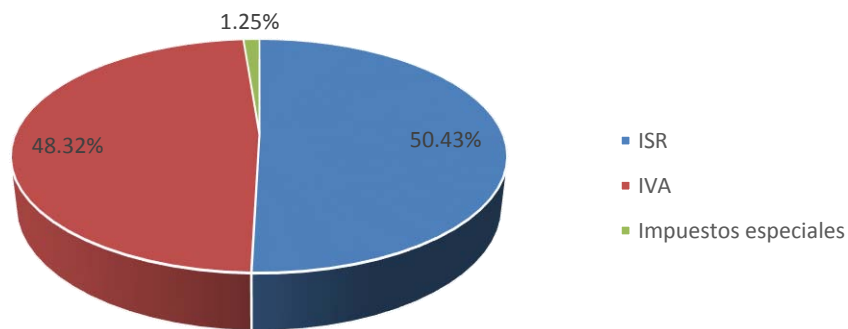
Gráfica 2. Estructura porcentual de los gastos fiscales en el 2013



Fuente: Elaboración propia con base al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

Para 2015, del total de los gastos fiscales, el ISR representará el 50.43%, el IVA el 48.32% y los impuestos especiales el 1.25%.

Gráfica 3. Estructura porcentual de los gastos fiscales en el 2015



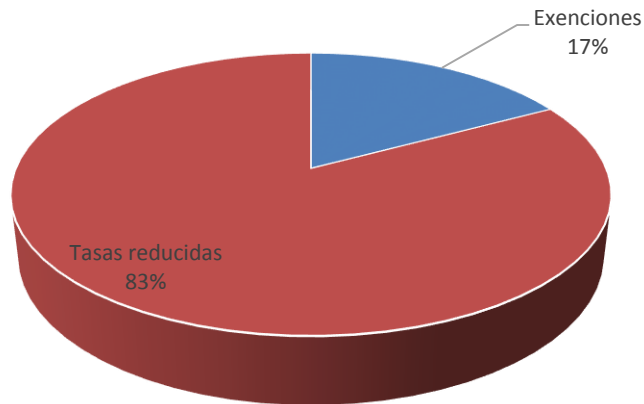
Fuente: Elaboración propia con base al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

Por otro lado, y derivado de que el objeto de este trabajo de investigación es el análisis del IVA tasa 0% a las medicinas en México. A continuación analizaremos el efecto que este beneficio fiscal representa en los gastos fiscales de los últimos tres años.

En materia del IVA, existen dos tipos de tratamientos diferenciales: el régimen de exención y el de tasas reducidas (tasa 0% a bienes y servicios diferentes de las exportaciones).

Del 2013 al 2015, el rubro más importante en términos de lo que se deja de recaudar en este impuesto corresponde a la tasa del 0%, pues en promedio, éste corresponde al 83% del gasto fiscal para efectos del IVA.

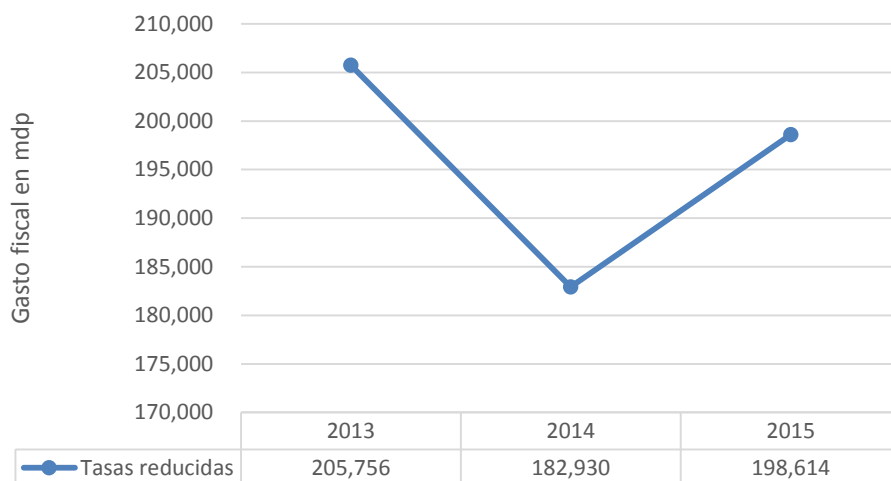
Gráfica 4. Estructura porcentual promedio (2013 a 2015) de los beneficios fiscales del IVA



Fuente: Elaboración propia con base al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

De acuerdo al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014, en el 2015 el erario dejará de recaudar 198,614 millones de pesos (mdp), equivalentes al 1.07% del PIB, por concepto del IVA tasa 0%. Cabe mencionar, que este gasto fiscal incrementó 8.57% respecto al del ejercicio anterior.

Gráfica 5. Gasto fiscal por IVA tasa 0%



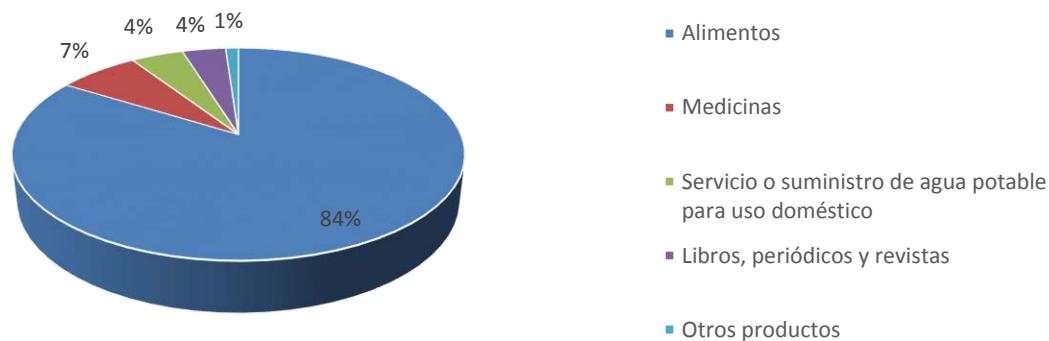
Fuente: Elaboración propia con base al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

De lo anterior, el sector más representativo es el sector de alimentos, al ubicarse en 166,586 mdp equivalentes a 0.90% del PIB en el año 2015.

El siguiente sector en importancia es el de las medicinas, al ubicarse en 13,673 mdp equivalentes a 0.07% del PIB en el año 2015.

El servicio o suministro de agua para uso doméstico en 2015 registra 0.05% del PIB, los libros, periódicos y revistas en 2015 registran 0.04% del PIB y otros productos en 2015 registran 0.01% del PIB.

Gráfica 6. Estructura porcentual de los gastos fiscales por IVA tasa 0% en el 2015



Fuente: Elaboración propia con base al Presupuesto de Gastos Fiscales 2014.

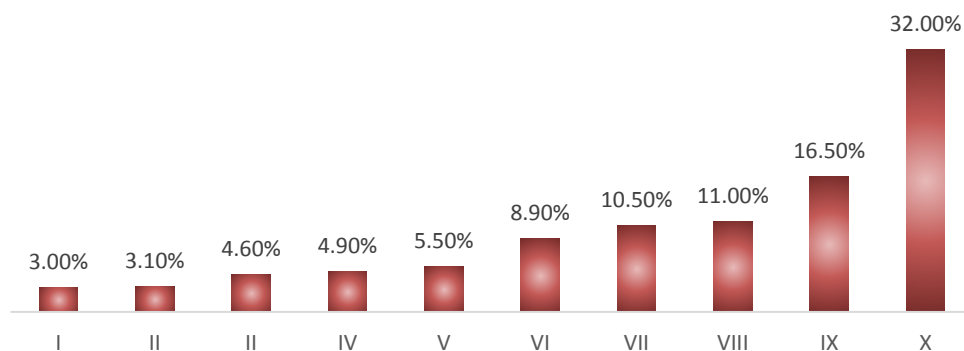
Es importante mencionar que en el ejercicio 2014 se elimina la tasa reducida en la región fronteriza, la cual hasta el 2013 representaba el segundo gasto fiscal más importante de este rubro.

En el caso de las medicinas, es importante señalar, que respecto al año 2014, el gasto fiscal incrementó 8.58%.

La aplicación de la tasa 0% a las medicinas en México, representa una transferencia fiscal para todos los hogares con independencia de su nivel de ingresos, ya que ésta se otorga de manera generalizada.

Derivado de lo anterior, a continuación se presenta la distribución por deciles de ingreso de los beneficios de gasto fiscal por la tasa 0% a las medicinas.

Gráfica 7. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de antener la tasa de 0% a las medicinas



Fuente: Presupuesto de Gastos Fiscales 2014 elaborada por la SHCP con datos de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2012 – INEGI.

Como se mencionó, la tasa reducida en medicinas se estima ascenderá a 14 mil mdp para el 2015. Como se aprecia en la gráfica anterior, los hogares del primer decil de ingresos reciben una menor proporción de la transferencia, mientras que los hogares del último decil reciben la mayor proporción.

Con base a las cifras anteriores, el hecho de que el gasto fiscal tenga un peso tan significativo debe ser un componente a tomar en consideración.

Como se puede observar el uso del gasto fiscal tiene diversas carencias, una de ellas, es que éste favorece en mayor porcentaje a los grupos de mayor ingreso.

Asimismo, este gasto fiscal se convierte un componente que afecta la llegada de los recursos presupuestarios, limitando el control por parte de las autoridades fiscales.

3.2. Devolución

Como se ha analizado a lo largo de este capítulo, el gasto fiscal del sistema impositivo consiste en el monto que el erario deja de recaudar debido a los tratamientos especiales que la Ley permite.

Para efectos del IVA, el tratamiento especial por el que se deja de recaudar mayor importe es la tasa del 0%.

Sin embargo, el IVA tasa 0% no sólo representa un tratamiento especial. Como se mencionó en el Capítulo 2 de este trabajo de investigación, de acuerdo a la Ley del IVA, el IVA tasa 0% producirá los mismos efectos legales que aquellos actos o actividades gravados a la tasa del 16%. Uno de esos efectos legales, es la obtención de un saldo a favor, el cual, de acuerdo a la legislación correspondiente podrá solicitarse en devolución.

Las cantidades que el sector farmacéutico solicita en devolución representan un privilegio que en ocasiones éstas no deberían tener, pues estas cantidades, representan dinero que el Estado podría aplicar en el gasto público en beneficio de la sociedad.

Derivado de lo anterior, en este trabajo se estudia la alternativa de modificar la tasa 0% aplicable a medicinas a un acto o actividad exenta.

A continuación analizaremos las diferencias que existen entre tasa 0% y exentos.

3.2.1. Diferencia entre tasa 0% y exentos

La diferencia consiste en que el IVA tasa 0% produce los mismos efectos legales que aquellos actos o actividades gravados a la tasa del 16%, por lo tanto, el contribuyente puede solicitar en devolución el saldo a favor que se origina de restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley del IVA la tasa de que corresponda según sea el caso, siempre y cuando el primero de estos dos conceptos sea mayor.

Es importante mencionar, que cuando el contribuyente realice únicamente actos o actividades gravados a la tasa del 0%, siempre generará saldo a favor.

En el caso de los bienes exentos no se produce devolución.

De lo anterior, cabe señalar que modificar la tasa 0% produciría un efecto recaudatorio considerable, esto debido a la eliminación de las devoluciones que hace el erario del IVA. Al no haber devoluciones se simplificaría mucho el trabajo, tanto el de la autoridad fiscal, como el de las empresas. Asimismo, esta simplificación permitiría controlar más la evasión fiscal.

3.2.2. Consecuencias económicas para el Estado

Es deber del Estado proporcionar servicios públicos, si el Estado no obtiene ingresos no puede llevar a cabo su función.

El que las medicinas estén gravados al 0% de IVA implica:

- Disminución de los ingresos por no haber recaudación de IVA tasa 0%.
- Aumento del gasto público por el IVA solicitado en devolución.

Respecto a este último punto, es importante señalar, que el Estado, tratándose de actos o actividades gravados a la tasa del 0%, efectúa devolución del impuesto a los enajenantes de las medicinas, siendo estos los beneficiarios del subsidio y no la población.

De hecho, las medicinas se encuentran gravadas a la tasa del 0% bajo el criterio de que si éstas gravaran a una tasa mayor, la población de menos recursos no tendría acceso a ellos.

Sin embargo, este argumento queda descartado, pues esta tasa impacta a las Finanzas Públicas, por lo que el Estado no cuenta con los recursos suficientes para conseguir su principal objetivo: lograr el bien común.

Como se analizó previamente, se estima que para el año 2015, el Estado dejará de percibir 14 mil mdp por otorgar tasa reducida de IVA a las medicinas, aunado a este importe, se suma lo que el Estado dejará de percibir por la devolución o, en su caso, compensación que el enajenante de medicinas realice del saldo a favor de IVA generado.

De considerar la enajenación de las medicinas como actos exentos de IVA, el sector de menor ingreso seguiría teniendo acceso a las medicinas, asimismo, continuaría el gasto fiscal, sin embargo, el gasto público no aumentaría, pues no habría devolución o compensación del IVA a favor.

Por otro lado, en caso de continuar gravando las medicinas a la tasa 0% del IVA, la no recaudación continuaría. Asimismo, se seguiría incrementando el gasto público, pues el erario, además de no recaudar ingresos por este concepto, tendría que destinar parte de los mismos, para subsidiar la devolución del IVA, la cual, en ocasiones, es injusta, pues ésta no llega a la población, ni en precio, ni en programas de salud, por el contrario, los ingresos recaudados son destinados al enriquecimiento de grandes corporativos.

Derivado de lo anterior, la principal desventaja que tiene el Estado de continuar gravando las medicinas a una tasa del 0% es el aumento del gasto público.

Por lo tanto, considerar la enajenación de medicinas como un acto o actividad exenta para efectos de IVA, sería el mejor panorama para la labora de las Finanzas Públicas.

3.2.3. Consecuencias económicas para la población

La fracción XV, artículo 28, de la Ley del ISR, señala lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

(...)”

De conformidad con lo anterior, los actos o actividades exentos para efectos de IVA, serán deducibles, para efectos de la Ley del ISR.

En este sentido, es importante señalar que, considerar la enajenación de medicinas como un acto o actividad exenta para efectos de IVA, podría repercutir de forma negativa para la población, pues el IVA, al ser considerado un gasto deducible, no obstante que disminuiría la base gravable para el cálculo del ISR, incrementaría el costo (costo indirecto) de las medicinas, lo que implicaría un incremento en el precio de venta de las mismas.

Por lo anterior, la población, principalmente la de menores ingresos, no podría acceder tan fácilmente a las medicinas.

Sin embargo, hay que recordar que la población de menores ingresos, al no contar con los recursos necesarios para acceder a un médico particular, generalmente acude a instituciones federales, las cuáles, en ocasiones, otorgan las medicinas a título gratuito. De esta manera, el Estado sería el consumidor de las medicinas y éste, sería quién absorbería el incremento en el precio de venta, por el incremento del costo originado por la modificación de tratamiento a las medicinas en México.

CONCLUSIÓN

Durante el desarrollo de este trabajo de investigación, se concluyeron puntos importantes a través del desarrollo de tres capítulos que buscaron lograr una conexión.

En el primer capítulo, concluimos que es innegable que tanto en el pasado como en la actualidad, la participación del Estado en la economía se ha visto necesaria y, es por medio de la actividad financiera del Estado, que éste puede allegarse de los medios necesarios para alcanzar los fines que tiene asignados.

En el segundo capítulo, enfocamos nuestra mirada en el IVA, el cual, por sí mismo, resulta ser un impuesto con una estructura compleja. Sin embargo, no sólo por los distintos gravámenes, así como actos y actividades abarcados, sino, por la intervención de las decisiones de la clase política mediante reformas que dan entrada a los gastos fiscales en este impuesto.

Finalmente, en el tercer capítulo, analizamos los tratamientos diferenciales contenidos en las disposiciones tributarias que dan lugar a un gasto fiscal.

Si bien, los gastos fiscales benefician a sectores específicos a través de un menor pago de impuestos, también representan un límite para mejorar la distribución del ingreso entre la población. Tomando en cuenta que el gasto público es la principal herramienta que tiene el gobierno para distribuir la riqueza; una menor recaudación derivada por los gastos fiscales, cancela la posibilidad de expandir los programas de gasto social y de mejorar el bienestar de la mayor parte de la población.

Por lo anterior, el resultado de la presente investigación es que el IVA tasa 0% a las medicinas en México, no constituye un beneficio para el Estado como recaudador de ingresos, pues el Estado no sólo deja de recaudar ingresos por esto concepto, adicionalmente, tiene que destinar parte de los ingresos obtenidos por otras fuentes, a la devolución de los saldos a favor de IVA solicitados por los enajenantes de medicinas.

Derivado de lo anterior, se propone una modificación a la Ley del IVA, ya sea mediante la derogación del último párrafo del artículo 2-A de la Ley del IVA, o bien, mediante la exención de la enajenación de dichos actos o actividades.

Lo anterior, no sólo constituye una propuesta que permite al Estado resultar menos afectado, las poblaciones con menores recursos también se ven beneficiadas, pues una mayor recaudación de impuestos, implica automáticamente destinar recursos a las necesidades de la población a través de

programas sociales. O bien, dar cumplimiento a la LGS que marca la obligación para la Secretaría de Economía de fijar los precios de los medicamentos.

Al exentar los medicamentos se obtiene un beneficio mayor que al dejarlos en tasa 0%.

De no exentarlos, otra alternativa sería modificar la Ley, a fin evitar la devolución del IVA tasa 0%, y así, otorgar otro beneficio a la sociedad, incrementando la ayuda social sin dañar al Estado.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Legislación

- Código Civil Federal
- Código Fiscal de la Federación
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Exposición de motivos de iniciativa de reforma a la Ley del impuesto al valor agregado de fecha 15 de diciembre de 1988, reforma aprobada y publicada el 31 de diciembre de 1988.
- Ley de Ingresos de la Federación 2015
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley General de Salud
- Presupuesto de Egresos de la Federación
- Presupuesto de Gastos fiscales 2014
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Libros

- Castrejón García, Gabino Eduardo, *Derecho Administrativo Constitucional*, México, Editorial Cárdenas Velasco Editores, 2004.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999.
- De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Editorial Porrúa, 1980.
- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1999.
- García Meynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, Editorial Porrúa, 1993.
- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1989.
- Ortega, Joaquín. Citado en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999.
- Ponce Gómez, Francisco, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Banca y Comercio, 2001.

- Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado, México*, Editorial Porrúa, 1996.
- Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Traducción Española.
- Sáinz de Bujanda, Francisco. Citado en De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999.
- Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del impuesto al valor agregado*, México, Editorial ISEF, 2005.
- Serra Rojas, Andrés, *Teoría General del Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa, 1990.
- Villegas, Héctor, *Curso de finanzas. Derecho financier y derecho tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2000.

Páginas de internet

- www.inegi.org.mx
- www.sat.gob.mx