



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

**Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado basada en
la curva de Laffer**

T e s i s

Que para optar por el grado de:

Maestro en Administración
Campo de conocimiento: Contribuciones

Presenta:
Francisco Ignacio García de Jesús

Tutor:
Dra. Martha Josefina Gómez Gutiérrez
Facultad de Contaduría y Administración

Ciudad de México, octubre de 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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

	Página
Introducción	4
Metodología de la investigación	7
Planteamiento del problema	7
Marco teórico	10
Objetivos de la investigación	16
Objetivo general	16
Objetivos específicos	16
Hipótesis	16
Metodología	17
Capítulo I. Las contribuciones: principios e importancia	18
Principios constitucionales	18
Principios tributarios de acuerdo con Adam Smith	22
Principio de proporcionalidad	25
Principio certidumbre	25
Principio de comodidad	26
Principio de economía	26
Definición del impuesto	27
Los impuestos de acuerdo con la teoría económica	31
Capítulo II. El entorno económico y sistema tributario en México	35
El llamado Desarrollo Estabilizador	35
México neoliberal	41
La reordenación económica	46
Privatización como estabilidad económica	49
El error de diciembre	51
El milenio mexicano del PAN	54
Panorama del sistema tributario y sus respectivos cambios para su sostenimiento	59

Capítulo III. Teoría de la Imposición Óptima y Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado basada en la curva de Laffer	71
Teoría de la imposición óptima	71
La curva de Laffer	75
Antecedentes del IVA en México	86
Generalidades y características del IVA	91
Panorama internacional de las tasas del IVA	98
El fundamento teórico para la propuesta de la Tasa General Óptima del IVA	105
Conclusiones	129
Fuentes de consulta	131

Introducción

Para que el Estado satisfaga las necesidades públicas de sus contribuyentes y permita el desarrollo económico de una sociedad deberá obtener los ingresos tributarios suficientes. Siendo así, las contribuciones serán los elementos fiscales para lograr sus objetivos y a través de las finanzas públicas podrá administrar sus recursos. Esta relación jurídico-tributaria permite al Estado actuar de manera legal para que los contribuyentes que se encuentran bajo su mandato cumplan con lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Por ello, es importante analizar este vínculo jurídico-tributario que existe entre el Estado mexicano y sus contribuyentes, con el fin de tener presente del porqué surgen las contribuciones. Claro está, que el Estado debe contemplar el gasto y los recursos públicos, así como también el ingreso y consumo de sus contribuyentes.

En México, desde la década de los ochenta, se modificaron las tasas impositivas (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc.), cuyo objetivo principal fue generar mayores ingresos fiscales. No obstante, se demostró que los resultados fueron lo contrario, generando, a su vez, inestabilidad tributaria y distorsiones en las actividades económicas (crisis financieras, tarifas altas, baja recaudación fiscal, aumento de la economía informal, evasión y elusión fiscales que conllevan a un déficit fiscal). México es uno de los países con mayores impuestos pero con bajas recaudaciones tributarias, de acuerdo con los informes del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

*De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Desde luego, este hecho conllevó a determinar que a mayores impuestos menores eran los ingresos. Los impuestos elevados por parte del Estado mexicano afectaron el consumo y la disminución de su capacidad tributaria de sus contribuyentes. El IVA (tema principal de la investigación) es uno de los impuestos que mayormente se elude y del cual poco se recauda. En los últimos años, de 1990 a 2017, por ejemplo, los cambios a su tasa general (10%, 15%, 16%) no permitieron aumentar el nivel de recaudación tributaria, así como también afectaron toda actividad económica en el país.

De acuerdo con el CEFP al entrar el año 2010 la tasa general del IVA aumentó a 16% y la tasa para las ciudades fronterizas a 11%. Estos cambios realizados a la tasa impositiva lograron un aumento de la recaudación tributaria del 3.8% del Producto Interno Bruto (PIB). Posteriormente dicha recaudación medida como porcentaje del PIB disminuyó ligeramente en 2013 al 3.5%. Es decir, que el incremento o disminución de la recaudación del IVA se evidenció en relación con el PIB. Fue en 2014 que el Estado decidió homologar la tasa general del IVA y de las ciudades fronterizas al 16%. Sólo en un momento determinado aumentaron los recaudos fiscales, pero de nueva cuenta persistió esa relación negativa entre la tasa impositiva y el consumo.

Como contribuyentes exigimos satisfacción plena de nuestras necesidades públicas, pero eso no nos exime de nuestras obligaciones con el Estado y éste de hacer eficiente, eficaz y equitativo su sistema tributario. Es un compromiso previsto en la ley y emanado de la voluntad de los sujetos deudores. Siendo así, el Estado tendrá la facultad para establecer los tributos y modificaciones necesarios para realizar sus funciones fiscales. Por ello, el objetivo principal de esta investigación es encontrar la Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tasa que determinará los principales beneficios en materia de recaudación fiscal y de acuerdo con la capacidad tributaria que posea cada contribuyente. Se enunciarán las bases teóricas a partir de los postulados de la Economía del Bienestar, de la curva de Laffer y sus efectos.

Por lo que en el capítulo primero se partirá por el estudio de las contribuciones, sus aspectos, su clasificación e importancia en el país, así como también los principios en los que se sustentan. En el capítulo dos se analizan las principales características económicas del país y su sistema impositivo a través de una reseña histórica. Es importante considerar el entorno económico en cuanto a la toma de decisiones que lleva a cabo el Estado y la implementación de los tributos necesarios y así obtenga los ingresos fiscales necesarios para la estabilización de sus finanzas públicas.

Posteriormente, en el capítulo tres se puntualizan los postulados de la teoría óptima de la imposición, la Economía del Bienestar y la curva de Laffer. Evidencia empírica que el economista norteamericano Arthur Laffer presentó al presidente Ronald Reagan durante la década de los setenta para encontrar los niveles óptimos de recaudación fiscal, una tasa impositiva óptima y así configurar la política fiscal del momento. En este apartado también se señalan las características principales del enfoque normativo establecido por la teoría económica, la relación entre la eficiencia y la equidad, consumo, ingresos, etc. Es importante señalar que no existen los suficientes trabajos académicos acerca de la curva de Laffer en México, motivo por el cual esta investigación retomó las propuestas de algunos artículos que se realizaron en Bolivia, Colombia, Ecuador y España, cuyas evidencias empíricas demostraron los argumentos fiscales, la recaudación fiscal y la determinación de sus tasas impositivas óptimas.

Asimismo, se examinan los datos estadísticos presentados por organismos nacionales e internacionales para proponer la Tasa General Óptima del IVA basada en la curva de Laffer y se identifican las incidencias legales y económicas que se presentaron en el país desde 1990 a 2017. Las conclusiones se presentan a partir de las comparaciones estadísticas con otros países (latinoamericanos, europeos, asiáticos, etc.) en cuanto a sus tasas generales del IVA y su recaudación respecto al PIB.

TASA GENERAL ÓPTIMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO BASADA EN LA CURVA DE LAFFER METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Planteamiento del problema

La existencia de los impuestos siempre genera derechos y obligaciones. La sociedad demanda bienestar (alimentación, salud, educación, etc.), protección y el Estado debe garantizar la satisfacción de las exigencias. No obstante, impondrá sus requisitos y obligaciones si la sociedad requiere la satisfacción de los servicios públicos que demanda. Para ello, su elemento económico-financiero será el impuesto. A través de ellos obtendrá mayores ingresos y cumplirá con el financiamiento de sus gastos públicos. En México, como en algunos países miembros de la Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico (OCDE), uno de los impuestos que mayormente llama la atención es, sin duda alguna, el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Un impuesto indirecto, de fácil recaudación y que recae sobre el consumo de sus contribuyentes.

El impuesto indirecto sobre el consumo, creado por Maurice Lauré en 1954, fue rápidamente adoptado en Francia y otros países de Europa porque obligaba a los contribuyentes en todos los niveles del proceso de producción a administrar y contabilizar el impuesto por ellos mismos, en lugar de establecer módulos u oficinas recaudadoras por las autoridades impositivas. Si bien el Impuesto al Valor Agregado fue creado en Francia, en México fue implementado hasta en 1980. En México en 1948 se implantó el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (IFSIM), también se le definía como un impuesto en cascada. La principal característica del IFSIM la encontramos en el efecto acumulativo o en cascada, que consistía en el pago de impuesto por cada etapa de producción o comercialización, sin que este pudiera ser recuperado por los productores, lo que daba como resultado costos y precios elevados para los productos finales, produciendo efectos acumulativos desiguales.

Para García, García *et. al.*, (2003):

El problema principal para el pago del ISIM fue que no podía ser trasladado en todas las etapas del proceso de producción, pero se calculaba con base en el precio final de venta, y solo se podían deducir los gastos del último proceso, es decir, que los gastos de las etapas anteriores no eran deducibles, por lo cual se ingresaba al precio final produciendo un impacto severo en la economía del país.

El porcentaje cobrado por el ISIM era del 4% por lo cual los consumidores finales tenían la idea errónea de que sólo pagaban dicho porcentaje al adquirir el producto, pero no se percataban de los diferentes procesos de producción por los cuales ya había pasado y los impuestos que ya se habían incluido, por lo cual ellos tenían que pagar todos esos impuestos, según el número de intermediarios que estuviesen involucrados en las fases de compraventa del producto por lo tanto el efecto acumulativo quedaba oculto en el precio final. (p.13)

Con Gómez (2015):

El IFSIM aplicaba sobre los ingresos por ventas, por prestación de servicios, comisiones e intermediaciones mercantiles, así como sobre los ingresos de establecimientos o expendios de bebidas embriagantes – cabarets, pulquerías, cantinas, piqueras y demás (artículo 1)-, a una tasa del 18 al millar sobre el total del ingreso. El problema de este impuesto residía en que se gravaba en cada una de las etapas productivas, por lo que el consumidor final, dependiendo el número de éstas, pagaba un impuesto que había sido gravado de forma acumulativa hasta el momento en que él recibía la mercancía o la prestación del servicio. Lo anterior implicaba una distorsión en los precios, ya que en productos similares o iguales, el valor de los mismos resultaba diferente. (p.7)

De acuerdo con lo anterior, los impactos de este impuesto afectaban principalmente a contribuyentes de bajos ingresos, así como también a las pequeñas y medianas empresas imponiéndoseles la mayor carga fiscal. Como consecuencia, violaba el principio de equidad y perjudicaba a las exportaciones. Para disminuir el efecto cascada del IFSIM se tomó la medida de adoptar el Impuesto al Valor Agregado. Entonces, la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 29 de diciembre de 1978, entrando en vigor el 1º de enero de 1980. Además de ello, “el 31 de diciembre de 1982 la tasa fue modificada y entrarían en vigor el 1º de enero de 1983, las tasas de 0%, 6%, 15%, y 20%”. (García, García *et. al.*, 2003, p.16).

Para 1992 la tasa general disminuyó a 10% y este cambio pasó de representar el 2.8% del PIB en 1991 al 2.2% en 1994*. Al año siguiente, en 1995, se aumenta la tasa general al 15% y la tasa en la región fronteriza a 10%. Dichas tasas no sufrieron cambio durante un periodo de 15 años. En estos años hubo intentos por gravar alimentos y medicinas mas no fueron aprobadas dichas propuestas. Al entrar el año 2010 la tasa general del IVA aumentó a 16% y la tasa para las ciudades fronterizas a 11%. Los cambios realizados a la tasa impositiva lograron un aumento de la recaudación tributaria del 3.8% del PIB. Posteriormente dicha recaudación medida como porcentaje del PIB disminuyó en 2013 al 3.5%. Existieron pequeñas variaciones y las tasas de crecimiento del Producto Interno Bruto fueron considerables. Es para 2014 que se decide homologar la tasa general del IVA y de las ciudades fronterizas al 16%. Dicho cambio impacta en materia de recaudación representando el 3.9% del PIB. Por tanto, el éxito del Impuesto al Valor Agregado para la autoridad fiscal radica en el papel administrativo de las personas físicas o morales que realizan las actividades gravadas, ya que simplifican la labor de recaudación del impuesto.

*Los datos estadísticos que se presentan en los dos párrafos fueron obtenidos de *ISR e IVA: Evoluciones históricas*, abril de 2016, en <https://ciep.mx/isr-e-iva-evoluciones-historicas/>, consultado el 21 de septiembre de 2017

Marco teórico

De acuerdo con la teoría económica, una de las variables económicas a considerar por parte del Estado son los impuestos. Es a través de ellos como obtiene sus ingresos suficientes para la satisfacción de las demandas de los contribuyentes. En suma, el Estado tiene que determinar una política fiscal que cumpla con el objetivo principal de disminuir costos y aumentar los beneficios. Es decir, encontrar el equilibrio entre eficiencia y equidad. Por ello es fundamental determinar una tasa impositiva óptima que permita una recaudación fiscal eficaz y eficiente, además tener el conocimiento del comportamiento de los contribuyentes a diferentes cambios de las tasas impositivas. En esta investigación se recurrió a la aportación que llevó a cabo el economista norteamericano Arthur Laffer durante el gobierno del presidente Ronald Reagan. Este economista fue reconocido por su trabajo fiscal – la curva de Laffer – para la obtención de un mayor nivel recaudatorio. Es decir, propuso la maximización del recaudo fiscal, la política fiscal y garantizar las contribuciones que requería el Estado.

Con más motivo, Bejarano (2006) dice:

En 1974, durante una comida en un restaurante de Washington, Arthur Laffer dibujó en una servilleta una forma que relaciona los tipos impositivos (eje de las abscisas) y los ingresos fiscales (eje de las ordenadas), para representar los ingresos fiscales en función con el tipo impositivo. Laffer observó que cuando el impuesto es nulo los ingresos fiscales también lo son y si la tasa impositiva es uno, nadie querrá demandar ni ofrecer ningún bien en cuestión y los ingresos fiscales también serán de cero. Por lo tanto, el ingreso en relación con el tipo impositivo debe aumentar primero y disminuir después dentro de un rango de cero a uno.

[...] En los años 80, el presidente Ronald Reagan fundamentó su política fiscal a partir de la curva de Laffer en la medida que bajó la tasa de impuestos personales de un 70%, a un 28% cuando dejó la presidencia.

Esto provocó una expansión económica que hizo que las recaudaciones federales de impuestos aumentaran en casi el doble: de US\$517 millones a US\$1,032 millones. Para mayo del 2002, Bush propone en su plan económico la reducción de las tasas de impuestos sobre los dividendos de 39.6 % a 15%, y sobre las ganancias del capital de 20% a 15%. Estas fuertes rebajas sobre la inversión de capital tenía la intención de mejorar las inversiones de capital, que también habían colapsado durante la recesión. (pp.152, 153).

Del mismo modo, Arroyo (2017) dice:

Es en 1974 cuando Arthur B. Laffer, propone de manera coloquial, lo que años más tarde, el periodista económico-político Jude Wanninski denominaría Curva de Laffer. La anécdota surgida en torno a esta curva tuvo lugar en una cena celebrada en ese año en el restaurante “Two Continents” del hotel Washington, de la misma ciudad a la que asistían Arthur B. Laffer, Jude Wanninski, editor del “The Wall Street Journal”, Donald Rumsfeld, Jefe de personal del Presidente Gerald Ford, y Dick Cheney, asesor de Rumsfeld. El objetivo de esa cena era discutir sobre el “Whip Inflation Now” (WIN en adelante). El WIN era una propuesta del presidente Gerald Ford para combatir la inflación que tenía lugar por los años 80. Estaban cenando y comentando el tema a tratar cuando, de forma informal Arthur B. Laffer expuso su idea de relación inversa entre tipos impositivos y recaudación por impuestos en una servilleta, sin formulación matemática alguna, pero con un gran sentido. (p.6)

De acuerdo con Mendieta (2018):

Con este antecedente la Curva de Laffer cumple un papel importante en el medio académico y en el imaginario político desde su aparición en escena en los años 80 durante el gobierno de Reagan en los EEUU, y se ha

constituido en el fondo ideal para el debate sobre las tasas de impuestos en la consecución de la eficiencia tributaria en diferentes países. (p.104)

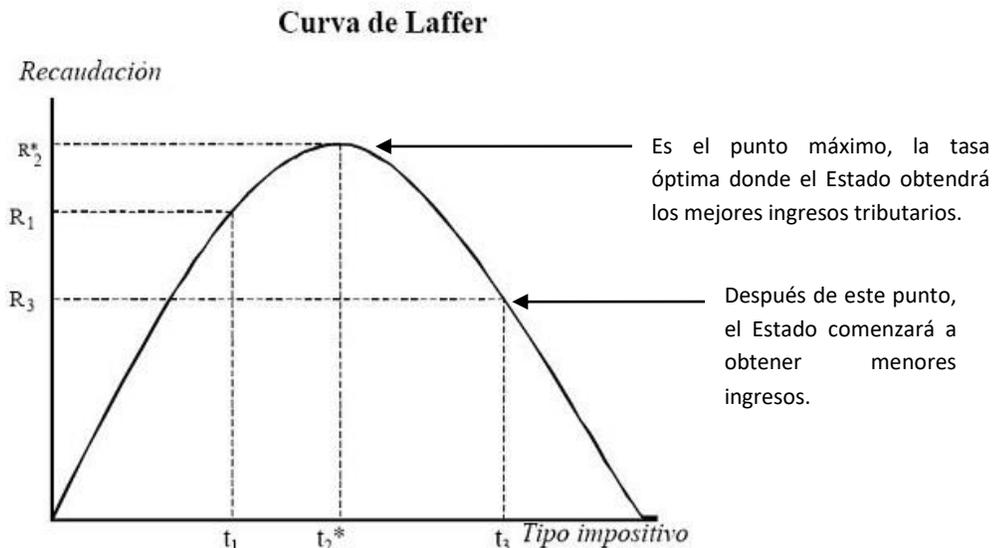
La curva de Laffer, además de ser una representación gráfica, evidencia la relación existente entre una tasa impositiva y el nivel de ingresos fiscales. Dicho estudio, permite reconocer las respuestas necesarias para que el Estado logre aumentar sus recaudos tributarios y cumplir con sus ejercicios fiscales. Se ha demostrado que en la Curva de Laffer cuando el valor de la tasa impositiva fuese del 100% el nivel de actividades sería cero. Si la tasa impositiva tuviese un valor del cero por ciento, los ingresos se comportarían de la misma forma: cero.

Por su parte, Casparri y Elfenbau (2016) dicen:

La curva de Laffer representa la relación existente entre los ingresos fiscales y las tasas impositivas, mostrando cómo varía la recaudación fiscal al modificar las tasas. La curva, que fue difundida por el economista Arthur Laffer, plantea que subir la tasa del impuesto no necesariamente aumenta la recaudación, porque la base tributaria cae. En el punto en el que la tasa impositiva es cero, los ingresos fiscales serán nulos, ya que no se aplica ningún impuesto. Mientras que, por el contrario, si la tasa impositiva es del 100%, los ingresos fiscales también serán nulos, ya que nadie aceptaría producir un bien cuyos ingresos generados fueran destinados en su totalidad a pagar impuestos. Si en los puntos extremos de tasas impositivas (de 0% y 100%) la recaudación del gobierno es cero, surge como consecuencia que debe existir una tasa intermedia entre esos extremos que constituya una recaudación máxima posible. (p. 89).

La siguiente gráfica nos ejemplifica el comportamiento de la recaudación frente a la tasa impositiva. Si la tasa impositiva fuese cero, el Estado no obtiene ingreso. Podemos partir de ahí para ver el impacto de los impuestos y los beneficios del Estado con sus ingresos.

Si el Estado decide aumentar un tipo impositivo a nivel t_1 , el recaudo será R_1 . Los ingresos fiscales corresponderán del rectángulo formado por t_1 - R_1 .



Continuando con la gráfica, supongamos que el estado aumenta el tipo impositivo a t_2 , el recaudo es R_2 . Hasta ese punto, donde se ha alcanzó el máximo, podemos asegurar que es la tasa impositiva óptima que genera que el Estado obtenga el ingreso máximo sin afectar demasiado a sus ciudadanos. Logrado ese valor óptimo, los contribuyentes estarán dispuestos a pagar por ese bien y servicio que ofrece el Estado. Se puede decir que existe un equilibrio fiscal y estabilidad económica. Sin embargo, si los ingresos fiscales que obtiene el Estado son insuficientes y decide aumentar el tipo impositivo a t_3 , el efecto será contraproducente: la recaudación disminuirá a R_3 .

Para Casparri y Elfenbau (2016):

Un resultado potencial de la curva de Laffer es que, si el Estado incrementa la presión impositiva por encima de un determinado porcentaje t^* , el aumento impositivo se volverá contraproducente, porque obtendrá rendimientos o tasas de ganancias de retorno cada vez menores –es decir que comienza a obtener menores recaudaciones- porque el productor

marginal desaparece, otros pasan al mercado negro y otros prefieren no ganar más porque el Estado les quita más de lo que reciben por el impuesto. Por lo tanto, la curva de Laffer sugiere que un recorte de impuestos aumentaría la recaudación sólo si los tipos impositivos actuales estuvieran a la derecha del punto máximo (t^*) de la curva. (p. 92).

De igual forma dicen Aliaga y Oropeza (2015), quienes citan a Centanillas (2003):

La relación que existe entre las variables *recaudación* y *tasa impositiva* puede ser una relación lineal y creciente, lo que elevaría la presión tributaria con el propósito de elevar las recaudaciones. Por otro lado, puede existir una relación lineal decreciente que lleve a disminuir las tasas impositivas como una forma de aumentar las recaudaciones. Laffer planteó una relación no lineal que integra ambas ideas: cuando aumentan las tasas impositivas, aumentan las recaudaciones, lo que sugiere que para algunos niveles de impuestos se halla una relación creciente entre las variables. De la misma forma, un crecimiento de los impuestos llevaría a una disminución en las recaudaciones, es decir, existe una relación decreciente entre las variables. La idea básica es que la relación entre los ingresos públicos y los cambios en las tasas de impuestos produce dos efectos:

i) Efecto aritmético: muestra que si las tasas de impuesto disminuyen, los ingresos disminuyen en el mismo porcentaje que la reducción de aquéllas, y esto sucede inversamente cuando se da un aumento de las tasas impositivas.

ii) Efecto económico: examina que una disminución de las tasas impositivas ocasiona un impacto favorable en los niveles de producción y empleo; el caso contrario se produce si se incrementan las tasas impositivas, lo que se reflejaría en una desaceleración en las variables macroeconómicas. (p.127)

Esta investigación empírica de Laffer indica que, si el Estado aumentara más allá de cierto punto sus impuestos, obtendría menores ingresos. Es decir, si el Estado aumenta más de lo debido sus impuestos (después del punto máximo, t^*), el precio resultante de sumarle esa subida a los costos y margen de beneficio de un bien o servicio puede acabar por no hacerlos deseables y sus demandas disminuyan.

Los contribuyentes considerarán que dichos bienes y servicios no sean de su atracción, y las consecuencias harán que los recaudos fiscales disminuyan. Por tanto, en la búsqueda de una tasa óptima impositiva se debe considerar el trabajo empírico de Arthur Laffer como evidencia para demostrar que puede emplearse una política fiscal que genere mayores niveles de recaudación y un mayor beneficio para los contribuyentes.

Objetivos de la investigación

Objetivo General

- Proponer una Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado en México basada en la curva de Laffer.

Objetivos específicos

- Analizar el comportamiento de la recaudación fiscal del Impuesto al Valor Agregado en México y el impacto que ocasionó desde 1990 a 2017.
- Demostrar la correlación que existe entre el aumento de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado y el crecimiento del Producto Interno Bruto a partir de datos estadísticos nacionales e internacionales.

Hipótesis

Desde que en 1980 entró en vigor el Impuesto al Valor Agregado del 10% y en la región fronteriza del 6%, estos ajustes a la tasa general del Impuesto al Valor Agregado en México generaron una deficiencia recaudatoria y mayor evasión y elusión fiscales. Además de ello, y como periodo de estudio de 1990-2017, el principio de equidad se ignoró y generó un mayor impacto sobre los contribuyentes de menores ingresos. Una vez obtenida la Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado encontraremos el balance entre la eficiencia y la equidad, y así permitir el aumento de los ingresos fiscales.

Metodología

En siguiente investigación se llevó a cabo un método inductivo analítico, con un enfoque cualitativo descriptivo, donde se analizaron las modificaciones de las tasas generales (10%, 15% y 16%) del Impuesto al Valor Agregado en México y el impacto que generó en las recaudaciones fiscales durante el periodo 1990-2017. Posteriormente, se propuso la Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado en México recurriendo a la curva de Laffer, donde la tasa tributaria fue la variable independiente y la recaudación fiscal la variable dependiente. Esto quiere decir, que ante cambios en las tasas impositivas se incrementan o disminuyen los ingresos fiscales. La finalidad de acudir a la curva de Laffer fue para demostrar que existe un punto máximo y un mínimo de recaudación tributaria conforme se aumenta la tasa impositiva.

Para la recopilación de datos se recurrió a la revisión documental de fuentes bibliográficas y hemerográficas. Se utilizó la información obtenida de los ejercicios fiscales desde 1990 a 2017, los datos estadísticos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) elaborada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), el Sistema de Cuentas Nacionales, el CEFPE, así como también a la OCDE y CEPAL. Con el propósito de que la Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado nos permita encontrar la mayor recaudación fiscal para México.

Capítulo I

Las contribuciones: principios e importancia

De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Siendo así, en el presente capítulo se describen de manera general los principios constitucionales y tributarios de acuerdo con Adam Smith. Además de ser el inicio para el entendimiento, desarrollo y propuesta de la Tasa Óptima del Impuesto al Valor Agregado.

Principios constitucionales

La existencia de una sociedad genera necesidades para el bienestar de su desarrollo y crecimiento. Tales necesidades pueden ser los servicios de agua potable, luz, salud, educación, seguridad social, entre otras. Desde luego que la sociedad demanda derechos y el Estado, como rector y órgano central del país, debe garantizarlos. Sin embargo, requiere de una base jurídica que le dé legitimidad a sus acciones fiscales sin lesionar a sus contribuyentes. Es así, que en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, capítulo II. De los mexicanos, fracción IV dice:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

A su vez, en artículo primero del CFF nos recuerda lo mismo:

Artículo 1o.- *Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.*

Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Esto conlleva al establecimiento de una relación jurídico-tributaria, en la que las contribuciones serán una pieza clave para el desarrollo de toda actividad económica y financiera en el país. Algunos de los principios constitucionales en México se encuentran en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los cuales son: legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

De acuerdo con Hernández (2012):

El principio de *legalidad* hace referencia a que todo gravamen debe estar establecido en una ley emanada del Poder Legislativo que sea general y abstracta, donde se deben determinar los elementos esenciales de la contribución. La *proporcionalidad* y *equidad* se relacionan con el principio de justicia de Adam Smith, ya que establecen que la contribución debe ser razonable y sujetarse a la capacidad contributiva de los individuos;

asimismo implica dar el mismo trato a quienes se encuentren en igual situación sin hacer distinciones entre ellos al establecer un gravamen. El *destino al gasto público* se refiere a la aplicación de las sumas recaudadas para satisfacer los gastos contemplados en el Presupuesto de Egresos, es decir, es el alcance de interés social que deben tener los tributos. (pp.10, 11)

Para Burgoa Toledo (2012) citado por Hernández (2012) menciona que existe otro principio tributario: el de extrafiscalidad.

Cuya finalidad es alentar o desalentar ciertas actividades que son benéficas o contrarias a la obtención de recursos suficientes para satisfacer los derechos sociales y hacer respetar los derechos individuales, lo que en sí mismo es la razón ético-política. Argumenta también que esta razón es sólo accesoria de la razón normativa, y por tanto, nunca estará encima de esta, por lo que las contribuciones con fines extrafiscales además de promover o desincentivar ciertas conductas, buscan también la captación tributaria. (p. 11)

Además de los principios constitucionales la investigación también se encuentra relacionada con las contribuciones, ya que permiten una mayor recaudación tributaria. En México, y de acuerdo con el artículo 2 del CFF, las contribuciones se clasifican de la siguiente manera:

Artículo 2o.- *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

I. *Impuestos son 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 y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

En este sentido, el orden jurídico remite a un hecho generador de la obligación y el Estado tiene la potestad tributaria de realizar su función económica, social y política. También para que el Estado obtenga un mejor sistema tributario necesita de dos principios esenciales: el del beneficio y el de la capacidad de pago.

Para ello Mendoza (2012) determina que:

En el principio de beneficio los individuos deben contribuir proporcionalmente a los beneficios que reciben del Estado, estas contribuciones se relacionan con la utilización de los bienes públicos. Un ejemplo de estas contribuciones son los derechos. En el caso del principio de capacidad de pago, la contribución que pagan las personas o empresas, están relacionadas directamente con su ingreso o riqueza y su fin es redistributivo (p.8).

Ahora bien, una vez que se tiene conocimiento acerca de los principios constitucionales y la clasificación de las contribuciones, es necesario considerar la importancia que tienen los principios tributarios para el economista inglés Adams Smith.

Principios tributarios de acuerdo con Adama Smith

Los principios tributarios actuales tienen su origen en los textos escritos por el economista inglés Adam Smith. Dichos principios se encuentran en su reconocida obra (mencionados en el Libro V) *Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*.

De acuerdo con los principios teóricos de los impuestos son:

- Principio de Justicia o Proporcionalidad
- Principio de Certidumbre o Certeza
- Principio de Comodidad
- Principio de Economía

Hernández (2012) toma en cuenta la importancia de los principios establecidos por Adam Smith (1958) y encontramos que:

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo

tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él.

Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a la gente para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Cuarto y finalmente, cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro modo de estos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano. (pp. 726-728)

Para ello se tuvo la intención de que predominase un marco regulatorio ante la relación Estado-sujeto, donde debería predominar la equidad, la justicia y la certidumbre. Logrando a su vez, el mejor manejo de la política fiscal.

Principio de proporcionalidad

Los súbditos de un Estado deberán contribuir para el mantenimiento, esto en proporción a sus capacidades de pago. Es así como idealmente deben establecerse las cargas fiscales y no perjudicar a los ciudadanos, que podría generar, a su vez, una desigualdad distributiva. Para la contribución a los gastos públicos, es importante que el Estado considere las capacidades económicas que tiene cada contribuyente. Es decir, plantear la generalidad y la uniformidad de los impuestos y que los ciudadanos sean iguales frente a éstos.

Principio de certidumbre

Para este principio la carga tributaria deberá ser fija y no arbitraria. Es decir, que haya claridad con respecto a quiénes son los sujetos, cuál es el objeto, las tasas o cuotas, las fechas de pago y las formas de realizarse y así no perjudicar al contribuyente, distorsionando la solvencia tributaria. Para algunos esto es el principio de legalidad tributaria. El Estado, como autoridad administrativa, tiene que ser imparcial durante el establecimiento de la carga tributaria. De no ser así, corrompe lo establecido en la ley y promueve la inseguridad al momento del cobro.

Lo que quiere decir el autor con este principio es que cualquier contribución existente debe ser establecida de forma fija en cuanto a sus elementos esenciales, esto con la intención de que no existan actos arbitrarios por parte de las autoridades fiscales. Los elementos esenciales de los impuestos son:

- Objeto.
- Sujeto.
- Exenciones.
- Tarifa.
- Época de pago.
- Infracciones.
- Sanciones.

La contribución correspondiente a cada individuo debe ser expresado de forma clara en la ley, respetando el carácter fijo de cada uno de los elementos del tributo, por lo que no se decidirá de forma arbitraria la fecha de pago y la forma de realizarse la cantidad a pagar.

Principio de comodidad

Para este principio el tributo deberá ser recaudado en el tiempo y lugar más conveniente del contribuyente. Así, la autoridad fiscal promueve la eficiencia, la comodidad y la seguridad para con los ciudadanos. Dicho proceso recaudatorio necesita ser ventajoso para el contribuyente y pueda realizar el pago a tiempo.

Principio de economía

La carga tributaria debe diferenciar entre lo recaudado y lo que ingresa al Estado. Esto con el objetivo de no lesionar al contribuyente y que dicho tributo tenga un mayor rendimiento posible. Ya que de no ser así, impuestos elevados contraen al desarrollo económico, principalmente se ven afectados los contribuyentes y las empresas, se generaría la evasión fiscal, los excesos (visitas domiciliarias, confiscaciones, penalidades, etc.) por parte del Estado resultarían una molestia y se encontraría en crisis el sistema fiscal de un país determinado.

En esta investigación es relevante considerar tanto los principios constitucionales como los principios tributarios de Adam Smith, los cuales permiten, a su vez, al Estado maximizar los beneficios y minimizar los daños económicos-fiscales. Llegado a este punto, los impuestos son parte fundamental para los niveles de recaudación del Estado. Para ello, es necesario conocerlos y cuál es su comportamiento dentro de la economía.

Definición del impuesto

Muchas veces la sociedad habla de los impuestos como si fuesen un severo problema a su bienestar social y económico. No obstante, poco se habla de qué son los impuestos o cuál es su función. Si tenemos en cuenta su definición, probablemente se pueden llevar a cabo reformas fiscales que aporten un cambio a las estructuras actuales y se reorganice el sistema tributario, así como también para que los contribuyentes no los consideren como una carga, sino precisamente como un aporte para la provisión de recursos públicos del Estado. Por ello se recurre a los siguientes autores para tener en claro lo que es un impuesto.

Definiciones:

1. Flores, E. (2001): aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado. (p. 63)
2. Villegas, H. (2001): prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (p. 67)
3. Carrasco, H. (2003): es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata. (p. 177)
4. Margain (1985) cita a Bielsa y dice que un impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos. También recurre a Fleiner y para él los impuestos son prestaciones que el

Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas. (p. 79)

Como se había mencionado al principio, también en el artículo 2 del CFF se encuentra una definición de los impuestos.

Artículo 2o.- Las contribuciones...

I. Impuestos son 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 y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

Por ello, los impuestos no sólo permiten el funcionamiento de la economía mexicana, sino también para el bienestar de los contribuyentes. Los impuestos se clasifican, a su vez, en directos e indirectos.

Los impuestos directos de acuerdo con Jarach (1999):

- Son aquellos que gravan directamente a las personas físicas o morales. Ejemplo de ello son el Impuesto Sobre la Renta (ISR), impuestos que gravan los ingresos de los ciudadanos, las cotizaciones de seguridad social, sucesiones, etc. También son definidos como aquellos que “son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea, que no se trasladan sobre otros sujetos”. (p.259)

Por otra parte, Hernández (2012) cita a Ernesto Flores Zavala (2001) para destacar las ventajas y desventajas que poseen los impuestos directos. Es decir:

Algunos atributos de los impuestos directos son que permiten al Estado contar con la certeza de un ingreso debido al registro y control que tiene de los contribuyentes que los pagan; admiten la creación de mecanismos que logren la justicia fiscal, es decir, exenciones o deducciones especiales para contar con los mínimos necesarios para la subsistencia y, por último señala que en momentos de recesión económica el impacto en los impuestos directos es menor que en los indirectos. Por otro lado, los inconvenientes de los impuestos directos son que los contribuyentes están conscientes de que no reciben contraprestación inmediata al realizar el pago de sus tributos, por lo que tasas muy elevadas generan inconformidad y provocan evasión fiscal; son poco elásticos porque en épocas de auge económico no se incrementa su recaudación en la misma medida que los impuestos indirectos y cuando la determinación la realiza la autoridad se puede convertir en arbitraria por el poder discrecional que ostenta. (p. 12)

Los impuestos indirectos para Jarach (1999) son:

- Son los que gravan la producción o el consumo. En México uno de los impuestos que mayormente llama la atención es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Un impuesto que grava bienes y servicios y afecta al consumo. De fácil recaudación y difícil de evadir. Siendo así, que “en los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente de facto, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación”. (p. 259)

Para Mendoza (2012):

Los impuestos indirectos son aquellos que gravan los bienes y los servicios y, por lo tanto, sólo indirectamente a los individuos. Ejemplos son los impuestos sobre consumos específicos y sobre las ventas; los impuestos

sobre el tabaco y la gasolina; los aranceles sobre las importaciones, entre otros. Tienen la ventaja de ser más baratos y más fáciles de recaudar, ya que esto puede hacerse en los puntos de venta al por menor o al por mayor. Por último, los impuestos indirectos se consideran inflacionarios y su aumento puede desencadenar un alza de precios, de acuerdo con *Rodríguez Arana (2001)*; aunado a esto, los consumidores finales, sobre quienes recae el gravamen finalmente, lo consideran como parte del precio de los productos aún y cuando el impuesto no forma parte del precio de dicho bien o servicio. (p. 10)

Dado la clasificación anterior también existen los impuestos reales y personales. Que a continuación se tendrá conocimiento de ellos. Para Hernández (2012) son:

Los impuestos reales, también llamados objetivos, consideran la manifestación de riqueza como objeto de gravamen sin tener en cuenta la situación económica del contribuyente, como pueden ser los impuestos al consumo, sobre bienes patrimoniales o sobre ganancias de fuentes determinadas, es decir, recaen en la cosa gravada y no sobre la persona. Los impuestos personales o subjetivos son aquellos que determinan la capacidad contributiva del sujeto, considerando sus condiciones particulares como la suma de riqueza, los mínimos de existencia o las cargas de familia. Al tomar en cuenta la personalidad económica de los individuos se consideran gravámenes más justos. (p.13)

Una vez que se tiene el conocimiento de los impuestos de acuerdo con los autores antes mencionados y el CFF, también es necesario conocerlos desde el punto de vista de la teoría económica, ya que permite conocer la recaudación óptima de un Estado y su comportamiento con la economía.

Los impuestos de acuerdo con la teoría económica.

En una economía de mercado libre, los impuestos son los elementos principales que benefician o afectan toda actividad económica. Pueden reducir daños ambientales, ingresos personales o aumentar los precios de bienes y servicios, etc. También su efecto se encuentra dentro de la inversión y ahorro. Esto conlleva a su denominación como incidencia económica. Para Rosen (2008) “la incidencia económica de un impuesto es la variación en la distribución de la renta real de los particulares que provoca el impuesto”. (p. 274). Su comportamiento se verá reflejado en los niveles de precio, afectando, a su vez, el consumo e ingreso de los contribuyentes. Con tasas impositivas elevadas se tiende a problemas como la evasión y elusión fiscales, empeorando la situación fiscal y económica del país. Para ello, los encargados de la política fiscal deberán de disminuir los daños ocasionados por las elevadas tasas impositivas. De acuerdo con Resico (2008):

Los impuestos son *contribuciones obligatorias* por parte de los ciudadanos que no generan ningún derecho a una contraprestación específica directa del Estado. El objetivo principal de los impuestos es el de cubrir los gastos públicos. En este sentido, sirven para el financiamiento de servicios y prestaciones cuyos costos no pueden ser asignados y cobrados individualmente a los ciudadanos (como por ejemplo la seguridad interna y externa) o no son cobrados por razones políticas (por ejemplo: bienes meritorios como la educación básica y superior).

Sin embargo, también pueden tener otros propósitos, como incentivar o desalentar la producción de determinados bienes (incrementando su precio y, consecuentemente, haciendo que se retraiga la cantidad demandada) o modificar la distribución de la renta (haciendo, por ejemplo, que los sectores con mayor renta contribuyan proporcionalmente más). Esto significa que el sistema impositivo tiende a basarse en cualidades relacionadas principalmente a la capacidad contributiva del ciudadano, lo que se

denomina *principio de capacidad contributiva*. Asimismo, el monto y la estructura de la carga impositiva tienen gran importancia para los ciudadanos, dado que restados del ingreso personal bruto determinan el ingreso disponible real.

Desde el punto de vista de la distribución, los impuestos pueden clasificarse en progresivos, regresivos o proporcionales. Un impuesto *progresivo* es aquel en el que la tasa efectiva del impuesto aumenta a medida que la base imponible aumenta. Con el *regresivo* sucede al revés: a medida que la base imponible del impuesto aumenta, la tasa efectiva del mismo disminuye. En el caso del *proporcional*, la relación se mantiene constante.

Los impuestos generan siempre una cierta *distorsión de la actividad económica*, la cual debe ser medida y reducida al mínimo por parte de la política tributaria. En un mercado perfectamente competitivo es posible medir el costo de eficiencia que produce el establecimiento de un impuesto, puesto que se realizarán menos transacciones y los individuos recibirán menores beneficios del intercambio que en la situación inicial. La mayor parte de la carga impositiva que genera la imposición será sobrellevada por el factor involucrado más inelástico. La *teoría de la imposición óptima* estudia cómo reducir la carga de ineficiencia que genera un determinado sistema impositivo. (pp.229, 230)

Es decir, los impuestos causan deterioros a la riqueza nacional si no funcionan de acuerdo con su aplicación. Generan costos, mala distribución de ingresos, etc. Las personas que logran percibir un sistema tributario desfavorable para sus ingresos, tienden muchas veces a evadirlos, lo cual implica para el Estado un costo social. La introducción de alto impuesto modifica, sin duda, la restricción presupuestaria de cada habitante. Consumidores y productores se enfrentan a los precios y suelen encontrar pérdidas. El debate es entonces, encontrar los tipos impositivos

para la disminución de un exceso de gravamen. Algunos consideran la imposición neutral pero habrá ciertos factores económicos que no la hacen eficiente.

Claro está, que el Estado se ve obligado a modificar sus tarifas tributarias para fomentar el consumo, la inversión o el ahorro. Mendoza (2012) cita a Rosen (2008) porque determina “que la decisión sobre qué impuesto gravará a las personas en una sociedad, debe ser analizada según la incidencia fiscal que la carga impositiva genera en cada persona y en los efectos de producción y consumo”. (p.10).

Los encargados de la política fiscal deberán encontrar una tasa impositiva óptima que les permita minimizar las distorsiones (evasión y elusión fiscales, economía informal) que recaen sobre los ciudadanos y obtener el mayor recurso tributario (aumento de la base tributaria mediante una reforma hacendaria).

Para Resico (2010) la política fiscal:

Se refiere a la capacidad del gobierno para influenciar la actividad económica a través de cambios en los impuestos o en el gasto público. Los cambios en los montos o la composición del gasto y de los impuestos pueden impactar, entre otros, en la demanda agregada y nivel de actividad, en la asignación de recursos y en la distribución del ingreso.

Desde el punto de vista macroeconómico, la política fiscal puede ser *expansiva*, cuando se busca producir un incremento en la demanda agregada; para ello es necesario disminuir los impuestos, aumentar el pago de transferencias y aumentar el gasto público. De lo contrario, puede ser *restrictiva*, cuando se busca generar una disminución de la demanda agregada; para ello se debería aumentar los impuestos, reducir el pago de transferencias y reducir el gasto del gobierno.

La política fiscal no puede verse en forma aislada del contexto general de una sociedad. En este sentido, resulta importante establecer de qué manera se pueden usar los instrumentos de la política de finanzas en situaciones concretas en conjunción con otros medios. Para que se pueda cumplir el precepto de la necesaria *unidad de la política económica*, es necesario que la política de las finanzas públicas se integre plenamente en la misma. (pp. 235-237)

Es importante recordar que para que dichos ingresos sean elevados, los principios de eficiencia y equidad serán la prioridad para el óptimo funcionamiento del sistema tributario y ejercer su potestad tributaria sin violar alguna norma jurídica.

En definitiva, el objetivo será encontrar una tasa óptima impositiva que permita tanto a contribuyentes como al Estado obtener el mayor beneficio tributario. Sin embargo, también es necesario conocer el contexto social, político y económico del país. Siendo así, en el siguiente apartado se mencionará lo relacionado a la administración fiscal del Estado mexicano.

Capítulo II

El entorno económico y sistema tributario en México

Para entender al comportamiento de la administración fiscal de México es necesario contextualizar los problemas económicos, extraer las conclusiones necesarias para el análisis de la distribución, la satisfacción y el sustento de los ingresos fiscales. Es decir, pretender estabilizar las finanzas públicas y hacer eficiente el gasto público. En el presente capítulo se describirán las principales características del comportamiento de la economía mexicana y de su sistema impositivo, a través de una breve reseña histórica.

El llamado Desarrollo Estabilizador

Sin duda alguna, la economía mexicana ha enfrentado una serie de contradicciones para el fortalecimiento de sus finanzas públicas, satisfacer su gasto público y mantener su crecimiento económico. El Estado, en su afán de buscar la mayor eficiencia y distribución recaudatorias, de corregir las fallas del mercado (externalidades), etc., representó, su vez, el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. Para Tello (2009):

La construcción en México de un sistema tributario eficaz, eficiente, equitativo, justo, acorde a las necesidades de una economía con profundos rezagos económicos y sociales y, por supuesto, competitiva en el entorno económico de la globalidad de los mercados, implica profundas reformas en los instrumentos tributarios, en la gestión tributaria, en el diseño de la política tributaria y, sobre todo, su articulación con las políticas de gasto público y crecimiento económico. El problema de la baja carga tributaria en México es un asunto añejo y, junto con la concentración de las rentas públicas en manos federales y la abultada aportación al total de los tributos que hace la Ciudad de México, donde se concentra el domicilio fiscal de muchos de los contribuyentes, han caracterizado el sistema impositivo

mexicano a lo largo del siglo XX y lo que va del XXI. En este período, se han llevado a cabo diversas reformas tendientes al incremento de la recaudación tributaria, aunque con resultados bastante limitados. (p. 38)

La consecuencia es que no se logró alcanzar los niveles suficientes del gasto público y su recaudación aminora. No se combatió del todo la pobreza y ciertos sectores económicos fundamentales (el sector primario, principalmente) del país fueron rezagados.

La economía mexicana posterior a la Revolución alentaba el progreso económico, prestó atención al campo y a la industria, y la estrategia era lograr mayores índices de crecimiento e industrializarse. Era crecer de adentro para fuera, proteger el mercado interno, estimular el campo, las pequeñas y medianas empresas. Es decir, promover el consumo interior (el llamado proteccionismo). De acuerdo con Gollás (2003):

En 1960 los bienes de consumo (durables y no durables) constituyeron el 19% de las importaciones de mercancías.

En relación a los precios, cuya estabilización fue meta explícita de la política monetaria por mucho tiempo, crecieron lentamente: de 1965 a 1970 lo hicieron a una tasa aproximada de 4.2 por ciento anual.

Una inspección somera de las variables macroeconómicas entre 1950 y 1970 mostraba que la economía mexicana funcionaba relativamente bien. El crecimiento del PIB fluctuaba entre el 3 y el 4 por ciento anual, aproximadamente, mientras la inflación lo hacía en alrededor de 3%. Este fue un período excepcional al que se le llamó de “desarrollo estabilizador”. Lo que sigue son algunas características de la economía de entonces.

A mediados de los años sesenta la economía mostraba tasas alentadoras de crecimiento y un tipo de cambio relativamente estable. El déficit del gobierno era controlable gracias a que los ingresos por la venta de petróleo alcanzaban para financiar el elevado gasto público y los sueldos de la creciente burocracia. La economía se había transformado, sin embargo, en una casi exclusivamente dependiente de las exportaciones de petróleo (pp.15-20).

Es en 1960 que el Estado mexicano se vio en la necesidad de contratar al economista británico, Nicholas Kaldor² para que llevara a cabo un estudio económico-financiero sobre la reforma financiera del país y determinara cuáles eran las deficiencias que presentaba. Tello (2009) menciona en sus conclusiones y recomendaciones, presentadas en dicho año, lo siguiente:

- a) El sistema tributario es ineficiente e injusto
- b) La recaudación es excesivamente baja (de las más bajas del mundo), lo que obliga a frenar el gasto social e imponer restricciones severas a la política monetaria
- c) El problema de fondo está en la escasa base gravable derivada del hecho de que una parte sustancial del ingreso nacional recibe un trato privilegiado
- d) El trato privilegiado que recibe una parte sustancial del ingreso nacional, especialmente el proveniente del capital, reduce la capacidad de recaudación
- e) La necesidad de revisar a fondo los diversos subsidios y estímulos con el afán de eliminarlos o reducirlos

²Nicholas Kaldor (1908-1986) fue un economista británico y de ascendencia judía que contribuyó a las investigaciones de crecimiento económico estable, basado en una Economía del Bienestar y a la teoría de la distribución. Además de su modelo de telaraña que estimaban los precios de productos agrícolas, también retomó las ideas de Keynes y dedujo una teoría de los ciclos económicos endógenos.

El desorden fue vergonzoso y la estrategia para salvarlo consistió en llevar a cabo un Plan de Acción Inmediata. Se pretendía elevar a más del doble la carga tributaria en algo menos de diez años, es decir, llevarla a 19.8% en 1970 (Tello, 2009, p.39).

Sin duda alguna, el escenario económico y fiscal fue tortuoso. Encontrar el equilibrio presupuestario fue uno de los retos del gobierno de Gustavo Díaz Ordaz. La presión económica del momento era preservar el Estado de Bienestar y no atender contra la integridad de los mexicanos, pese a lo ocurrido en el movimiento estudiantil de 1968. El Desarrollo Estabilizador comenzó a ir en declive y el mercado interno se vio asfixiado. De acuerdo con Herrera (2010):

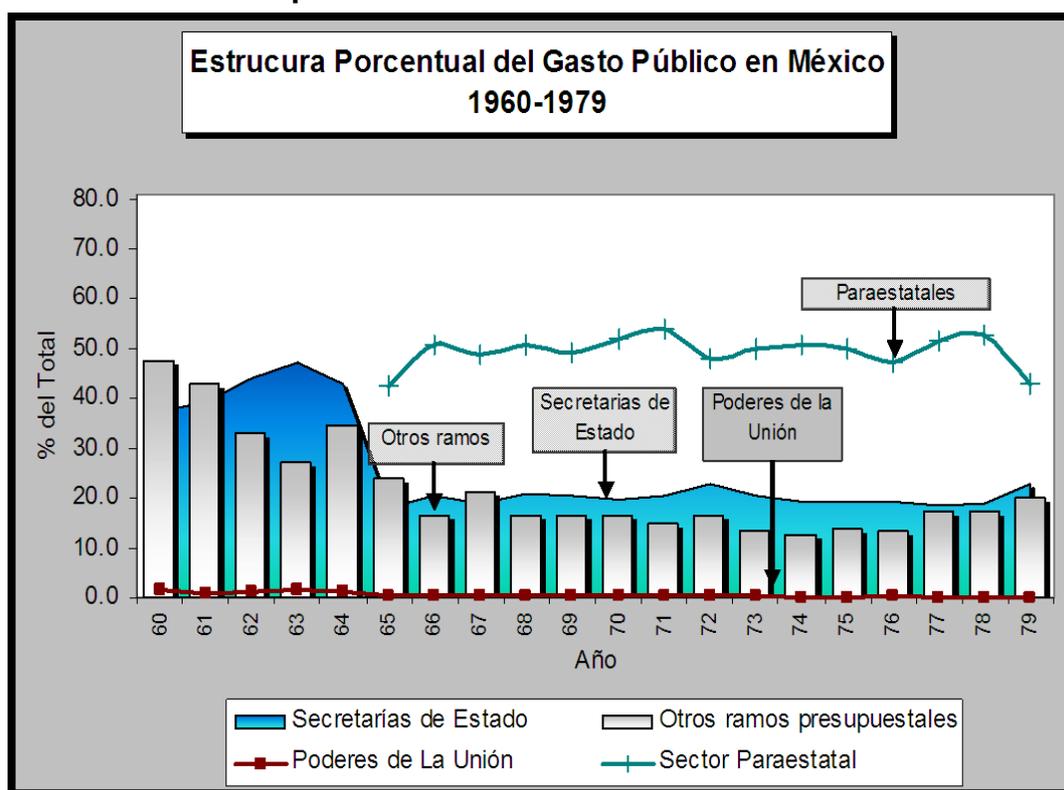
Antes de 1964, los ingresos tributarios representaban más del 50% de los ingresos del gobierno federal, después de 1964 la recaudación tributaria cayó a niveles cercanos al 30%. Lo anterior implicó un gran problema de financiamiento del gasto público, así que el gobierno utilizó fuentes alternas para subsanar su déficit, dentro de éstas los ingresos de las empresas paraestatales y la deuda interna aumentaron su participación hasta el 70% impulsadas por el descubrimiento de yacimientos petroleros y la nacionalización de la industria eléctrica (p. 62).

Es durante la etapa de Industrialización, o el llamado Modelo de Sustitución de Importaciones, que no hubo reformas fiscales suficientes para mejorar el sistema tributario. El Estado creyó que centrar un poco de su atención hacia el sector privado era ideal como válvula de escape para solucionar sus bajos ingresos fiscales. Sin embargo, “la política de gasto estuvo enfocada hacia la intervención directa en las actividades productivas con lo cual las empresas paraestatales comienzan a absorber la mayor parte de los recursos públicos a partir de 1964” (Herrera, 2010, p. 63).

De acuerdo con la teoría keynesiana, “un aumento en la demanda del gobierno financiado por un incremento en los impuestos aumenta el producto nacional neto: cuando el gobierno aplica impuestos y gasta el presupuesto que tiene, su demanda de dinero crece, pero la demanda de consumo disminuye” (Méndez, 2007, p. 7).

Si bien las aportaciones de John M. Keynes habían sacado de la crisis a Estados Unidos después de la Segunda Guerra Mundial, en México no parecían dar los mismos resultados que al principio.

Gráfica 1. Estructura porcentual del Gasto Público en México. 1960-1979



Fuente: Herrera (2010), INEGI, Estadísticas Históricas de México.

Con el gráfico 1 parece que México no contó con un sistema tributario que respondiera de manera inmediata ante los declives financieros. Evidencia el comportamiento del gasto público y la decadencia del Estado Benefactor de la década de los sesenta.

Es decir, para Herrera (2010) “dentro de la Política de Desarrollo Compartido, la pérdida de importancia de los impuestos en el presupuesto público respondía a una política económica que buscaba impulsar el crecimiento económico a través de una expansión de la demanda, sin embargo, al no considerar los límites de esta política se propició un frágil e inestable crecimiento económico” (p. 64).

De acuerdo con Monserrat y Chávez (2003):

En este marco, en donde la economía nacional empieza a mostrar signos de debilitamiento en sus tasas de crecimiento (1968-1972), es propuesto el modelo de “Desarrollo Compartido”, que mantuvo sin modificaciones relevantes la política comercial, salarial, agropecuaria y de fomento a la inversión extranjera y transformó de manera radical la política fiscal y monetaria, con el propósito de que el eje de la inversión nacional lo ejerciera el sector público.

Los importantes montos de gasto público (en particular de inversión) canalizados hacia la infraestructura económica y social del país, hicieron posible que la tasa promedio de crecimiento del PIB se situara en 6.3% anual, no obstante que en 1982 se devaluó abruptamente el peso respecto del dólar (121.6%), y por consecuencia la tasa de crecimiento del PIB en ese año fue negativa (0.5%) (p.63).

La década de los sesenta fue de esplendor pero también de estragos económicos y sociales. El impulso de un nuevo modelo económico presionó al Estado a generar nuevas expectativas para salir de meollo que atraviesa. Para Gollás (2003) “México vivió una época (1950-1968) de optimismo generalizado en la que se pensaba que, duplicando, o triplicando, la tasa de crecimiento vía inversiones en maquinaria y equipo, el país se industrializaría y la pobreza y el desempleo desaparecerían” (p. 18).

Los desajustes macroeconómicos externos, conllevaron a que la economía mexicana tuviera impactos negativos. El peso se devaluó, surgió la importancia del petróleo, centraron su atención en él para el rescate de sus finanzas, hubo fuga de capitales, niveles altos de desempleo, y reducciones del ingreso per cápita. Sin embargo, “el fin del ciclo de expansión económica, apoyado en el auge petrolero, puso de manifiesto el agotamiento del modelo, que se vio agudizado por la presencia de fenómenos de índole externo, magnificando los desajustes macroeconómicos a niveles nunca antes vistos en el país, situación que motivó la revisión a fondo de la estrategia macroeconómica” (Monserrat y Chávez, 2003, p. 65).

México neoliberal

Una vez concluido el mandato de Gustavo Díaz Ordaz, Luis Echeverría intentó nivelar el bajo ingreso fiscal que presentaba el país. En este sentido, Tello (2009) menciona que:

Con el gobierno del presidente Luis Echeverría se renovaron los esfuerzos para aumentar los ingresos tributarios del gobierno federal. En los primeros años se hace un nuevo intento de modificaciones a las leyes (se les llamó adecuaciones fiscales), pero fue poco lo que se logró: un aumento de 3 a 4% en el Impuesto a los Ingresos Mercantiles (IIM) y, con ello, una mayor armonía tributaria entre el gobierno federal y las entidades federativas, pues se suscribió un acuerdo de coordinación con ellas. Hubo, también, varios aumentos a diversos impuestos indirectos a productos específicos y ajustes al Impuesto Sobre la Renta (ISR) (p. 40).

Cuadro 3. Ingresos tributarios como porcentaje del PIB

Ingresos tributarios como porcentaje del PIB*			
Año	%	Año	%
1960	9.0	1970	8.9
1980	10.1	1990	11.1
1993	11.4	1996	8.9
1999	11.3	2000	9.7
2006	8.6	2010	9.0**

* Precios de 1993 y para 2000 en adelante, a precios de 2003.-
 ** Estimado
 Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Fuente: Tello, C. (2009), Sobre la Reforma Tributaria en México

Además de que existieron varios aumentos a diversos impuestos indirectos a productos específicos y ciertos ajustes al ISR y con los datos del cuadro 3 que presenta Tello (2009), indican el comportamiento de los ingresos tributarios y demuestran las deficiencias recaudatorias por parte del Estado. Fue entonces que se optó por cambiar de modelo económico urgentemente, además de las presiones externas por parte de Estados Unidos.

Como bien menciona Gollás (2003):

El efecto inmediato del aumento en el gasto público fue incrementar el déficit fiscal (la diferencia entre los ingresos y los egresos del gobierno) así como los préstamos externos. La política de financiar así el déficit, y la obsesión por mantener fija la tasa de cambio, hicieron inmanejable la economía. Concretamente, las consecuencias de estas políticas fueron: (1) el déficit fiscal como proporción del PIB, creció de 2.5% en 1971 a 10% en 1975; (2) el déficit de la cuenta corriente de la balanza de pagos creció de 0.9 miles de millones de dólares en 1971 a 4.4 miles de millones de dólares en 1975; (3) la deuda pública creció de 6.7 mil millones de dólares en 1971

a 15.7 miles de millones de dólares en 1975 y; (4) la tasa de inflación aumentó de 3.4% en 1969 a 17% anual promedio entre 1973 y 1975.

Para 1976 esta forma de conducir la economía era insostenible, e irresponsable, ya que con seguridad llevaría a graves crisis. La fuga de capitales era la expresión inequívoca de que algo malo se estaba gestando en la economía. A esta situación el gobierno respondió: (1) con medidas adicionales para mantener fija la tasa de cambio (el precio de la moneda de un país en términos de otra); y (2) amortiguando la fuga de capitales pidiendo prestado en el exterior (p.22).

La recesión económica duró poco tiempo y José López Portillo se volvió optimista una vez que se descubrieron nuevas reservas de petróleo. Se dedicó a administrar la abundancia, a estimular la iniciativa privada, cuyos resultados fueron tasas elevadas del empleo y del PIB. Conviene distinguir que para Gollás (2003):

Los esfuerzos del gobierno para obtener mayores ingresos de la venta del petróleo estimularon a que se gastara más y a que aumentara el déficit fiscal. El efecto del elevado déficit público, y de un peso sobrevaluado, propició un creciente desequilibrio en la balanza de pagos.

Durante los primeros años de la administración López Portillista el déficit fiscal no era excesivo, alrededor del 7% del PIB, y algunos esquemas correctivos podían haberse aplicado para reducirlo. El problema, sin embargo, se agudizó, y ante los aumentos temporales en el precio del petróleo que entonces se dieron, el gobierno conjeturó, erróneamente, que seguiría haciéndolo indefinidamente ya armados con esas expectativas, se siguió gastando más y más. Para finales de 1981 el déficit ya era de más del 14% del PIB. Entre 1978 y 1980 la deuda pública total (externa más interna) se incrementó de 26 a 34 mil millones de dólares. (p.23, 24)

Tello (2009) afirma también que:

Durante el gobierno del presidente José López Portillo se buscó aumentar los ingresos al introducir el Impuesto al Valor Agregado (en sustitución del IIM), que sirvió de base para el actual sistema de coordinación fiscal entre la federación y las entidades federativas. También se hicieron cambios al ISR, para incorporar los efectos que sobre los ingresos de las personas y de las empresas tiene la inflación y se eliminó, en parte, el carácter celular (cada tipo de ingreso tenía su propio impuesto) que el régimen tributario tenía. Se fueron sumando los ingresos de diferente origen para globalizarlos y hacer una sola declaración anual de ISR. Con esas modificaciones, la recaudación tributaria del gobierno federal no disminuyó a pesar de las fuertes presiones inflacionarias. Aunque tampoco aumentó: se mantuvo en torno a 10% del PIB. (p.40).

Las fallas del mercado fueron corregidas por el Estado en mayor proporción pero la realidad evidenciaba la incompetencia de administrar la abundancia petrolera. Fue así, que México se endeudó, el peso se devaluó, hay una mayor inflación, disminución del poder adquisitivo, entre otros. Entonces, para Monserrat y Chávez (2003):

En lo que se refiere a la modernización económica, el nuevo modelo consideró, en su parte fundamental, actuar sobre tres aspectos básicos: 1) la redefinición del papel del Estado en la economía, buscando reducir la intervención económica directa con el propósito de alentar una mayor participación de los agentes privados en la satisfacción de las demandas de la población, hacer más eficiente la gestión productiva de la sociedad y elevar la eficiencia del aparato público en materia económica, administrativa y de rectoría en el proceso de desarrollo económico; 2) la desregulación económica, con el propósito de reducir los controles gubernamentales y redefinir los esquemas y espacios de participación de los agentes privados,

buscando generar un clima comercial y productivo más competitivo que propiciara la modernización de áreas o actividades económicas; y 3) la apertura comercial, encaminada a incrementar el intercambio con todas las naciones del mundo para promover la eficiencia y competitividad externa de los productos mexicanos. (pp. 69).

La estrategia económica fue reducir el déficit, la deuda externa y la inflación. El boom petrolero no respondió a la mejor distribución de la riqueza y los ingresos tributarios fueron minoritarios. Ahora bien, para Gollás (2003):

Los hechos económicos más importantes de 1982 fueron entonces: (1) la drástica devaluación del peso; (2) la disminución de la actividad económica (el PIB creció sólo a 0.6 por ciento ese año); (3) una inflación de casi 100% anual; (4) la disminución de las reservas a sólo 18 mil millones de dólares (aproximadamente lo que en promedio se importaba de mercancías en un mes en 1982) y; (5) un tremendo caos en los mercados financieros. (p.25)

El sistema tributario mexicano presentó un desequilibrio para mantener constantes sus ingresos fiscales. “De hecho, entre 1983 y 1988, el PIB por persona decreció a un ritmo anual de 2.1% en términos reales y los precios al consumidor aumentaron, en promedio, 90.5% al año. La formación bruta de capital disminuyó, en particular la inversión pública”. (Tello, 2009, p. 40). La aguda crisis a causa del petróleo conllevó a endeudarse y generar mayores índices de pobreza. Desde luego que el menor consumo de los contribuyentes se vio reflejado en la canasta básica. Siendo así que:

El control del déficit fiscal se mantuvo por la conjunción de tres factores fundamentales: el incremento del IVA, la modificación al impuesto sobre la gasolina, varios reajustes de precios y tarifas de productos y servicios y la caída de los egresos debido a la reducción de la inversión del gobierno

federal y las paraestatales. El saneamiento de las finanzas públicas se sustentó en el aumento de los ingresos y el control del gasto programable.

Las primeras reformas tributarias realizadas en 1983 buscaron compensar parte de la caída de los ingresos mediante un incremento temporal en el impuesto al ingreso personal y el impuesto especial a las ventas de productos petroleros. Estas primeras reformas no lograron cumplir con las expectativas iniciales ya que los efectos secundarios tuvieron como resultado el incremento del peso relativo de los impuestos indirectos, haciendo el sistema más regresivo. La evasión continuó siendo un grave problema (Méndez, 2007, p. 16).

La urgencia de reordenar la economía mexicana fue una de las preocupaciones del entonces presidente Miguel de la Madrid. Por ello tiende a petrolarizar al país como un escape ante los severos problemas que se presentaban.

La reordenación económica

Ante la creciente inflación, el aumento del déficit fiscal, Miguel de la Madrid encontró un país en declive y volátil. El petróleo no sólo benefició sino también perjudicó a la economía. Para diciembre de 1982, De la Madrid llevó a cabo el Programa Inmediato de Reordenación Económica, cuyo objetivo principal fue reordenar las finanzas públicas y reducir la inflación. Como bien menciona Gollás (2003): “La estrategia inicial de estabilización que se aplicó fue, como se dijo, de corte ortodoxo, por lo que la contracción de la demanda agregada, y la reducción del gasto del gobierno, tuvieron éxito parcial: el déficit público disminuyó de 7.4% del PIB en 1982 a 4.3% en 1983” (p. 27). No obstante, México se declaró no pagar la deuda por el momento.

Para financiar tan espectacular crecimiento en el saldo de la cuenta corriente de la balanza de pagos, en 1982 el sector público asumió una deuda en los mercados internacionales de capital, con un monto de 5,549.1 mdd, provocando que el saldo de la deuda pública con el exterior ascendiera en ese año a 58,874.2 mdd. (Montserrat y Chávez, 2003, pp. 64).

De modo que para Gollás (2003):

Con el objetivo de que los precios no crecieran tan rápido, se puso en marcha en 1987 un plan heterodoxo cuyo eje central lo constituyó un acuerdo entre el gobierno y los sectores obrero, campesino y empresarial para no subir los precios, ni exigir demandas excesivas en salarios ni en elevar las ganancias, respectivamente. A este acuerdo se le bautizó como el Pacto de Solidaridad Económica (PSE) que, más adelante, en 1988, cambiaría de nombre y se transformaría en el Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico (PECE).

El Pacto de Solidaridad Económica (PSE) redujo ciertamente la inflación, pero a la recuperación económica no se le veía por ningún lado.

Con las medidas adoptadas, sin embargo, sí se logró que el PIB de 1984, y el de 1985, crecieran 3.6 y 2.5%, respectivamente, y que la inflación bajara del 101.9% en 1983 al 57.7% en 1985.

Ante esta difícil situación el gobierno decidió poner en práctica, en junio de 1986, otro programa ortodoxo llamado Programa de Aliento y Crecimiento (PAC) cuya meta era lograr, simultáneamente, el crecimiento de la economía y la reducción de la inflación. (pp.30, 31)

Con el mandato de Miguel de la Madrid se evidenció el experimento de introducir políticas tanto heterodoxas como ortodoxas. Las presiones externas por el precio del petróleo llevaron a su administración a declararse moratorio, a solicitar tanto ayuda del Fondo Monetario Internacional como de bancos privados. Dentro de sus políticas económicas fue la urgencia del Pacto de Solidaridad Económica, liberalizar el comercio y disminuir su participación en el mercado. Las fallas del mercado serían corregidas por sí mismas y era el momento de prestar atención a las prácticas ortodoxas norteamericanas.

Cabe concluir que:

El ajuste fiscal se llevó a cabo en forma gradual, lo que implicó, del lado del gasto, la disminución de los subsidios y transferencias que no tuvieran un claro beneficio económico y social, la racionalización de las erogaciones mediante la caída del gasto en administración, la implantación de medidas de austeridad, disciplina y eficiencia en la ejecución del presupuesto y la jerarquización del gasto de inversión, favoreciendo a los proyectos con periodos cortos de maduración.

Por el lado de los ingresos, se buscó su fortalecimiento a través de “reformas” fiscales orientadas a promover el aumento de los ingresos públicos que no provinieran del sector petrolero y elevar la competitividad internacional del sistema impositivo mexicano, a través de la reducción de las tasas impositivas, la ampliación de la base gravable y la simplificación de la administración fiscal. (Monserrat y Chávez, 2003, pp. 66)

El Estado sólo demostró su incapacidad de administrar sus recursos tributarios y de controlar el problema inflacionario. Por ello, la privatización fue la salida a sus males financieros y económicos.

Privatización como estabilidad económica

En un controvertido momento democrático, Carlos Salinas de Gortari resultó ser el ganador de las elecciones de 1988 y asumió el mandato del país. El nuevo presidente consideró que la iniciativa privada podía responder a tan grave crisis y dejar todo a las libres fuerzas del mercado. La participación del Estado sería mínima e intervendría sólo en ciertos sectores y ciertos momentos. Para ello, realizó el Pacto para la Estabilidad Económica y Crecimiento, cuyo fin era el equilibrio de los precios, los salarios, el tipo de cambio y el saneamiento de las finanzas públicas. Al respecto, Gollás (2003) dice lo siguiente:

La exposición de la política económica que seguiría la nueva administración se advirtió, explícitamente, que la recuperación económica sería sólo posible si regresaban los capitales mexicanos que habían salido del país. Se calculaba entonces que, entre 1983 y 1988, los recursos transferidos al exterior equivalían a casi el 6% del PIB anual en ese período. (p. 33)

El cambio estructural durante el gobierno de Salinas de Gortari era en la política de los ingresos públicos para minimizar la dependencia del petróleo y su política tributaria consistió en una reforma fiscal donde existiera la ampliación de bases tributarias de los distintos impuestos y el número de los contribuyentes con menores tasas impositivas. Además de ello, era atraer nuevas inversiones extranjeras, demostrar que el país era viable para su financiamiento.

El Estado tomó la decisión de reprivatizar la banca para 1990 y repatriar los capitales a México. El discurso de Salinas de Gortari fue la privatización de muchas empresas paraestatales. El Estado ya no tendría por qué intervenir en el mercado, a excepción de lo que llamaba áreas estratégicas. El sector privado vivió su mejor momento y el modelo neoliberal comenzó a ser pieza fundamental para el desarrollo y crecimiento económicos. Se disminuyeron las transferencias y los subsidios, el campo mexicano se vio rezagado y los bancos ejercieron poder

económico sobre ciertos sectores. Sin embargo, “para finales de 1991 parecía que la economía había arrancado. En ese año la inflación fue de 18%, y el crecimiento de 3.6%. Desafortunadamente, pronto aparecieron otra vez señales de peligro” (Gollás, 2003, p.34).

El capital financiero se adueñó de la economía mexicana y, a su vez, surgió otro aspecto importante: el pacto económico con América del Norte. El presidente Carlos Salinas de Gortari decidió firmar un tratado comercial que le permitiera incorporarse al mercado externo con Estados Unidos y Canadá. Dicho pacto fue el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), un tratado de estímulo comercial pero también financiero. Por ello, algunos puntos importantes a retomar del periodo de Salinas de Gortari fueron:

La política de ingresos públicos planteada para el periodo 1989-1994 tuvo como objetivos principales:

- Fortalecer las finanzas públicas.
- Consolidar la reforma fiscal.
- Incrementar los ingresos provenientes de los precios y tarifas de los organismos y empresas públicas, así de su buen financiamiento.

Para cumplir con dichos objetivos se tomaron las siguientes medidas:

- Incrementar las fuentes de ingresos más estables.
- Modifican el IVA disminución de la tasa de 15% y 20% a 10% e ISR a favor de las clases más desprotegidas.
- Ajuste en los precios de las gasolinas. Se cambió la estructura de recaudación en favor de los grupos de menores ingresos, en cuya canasta de consumo pesaba relativamente poco este producto básico. Mientras que la disminución del IVA les benefició significativamente, se estimuló el ahorro de recursos no renovables y la protección del ambiente. Lo anterior aunado a los aumentos del precio del diesel y gas

natural, y al incremento de las tarifas eléctricas, fortaleció la situación financiera del sector paraestatal. (Méndez, 2007, pp. 16, 17)

En síntesis, Tello menciona (2009) que:

Con el gobierno del presidente Carlos Salinas de Gortari, se modifica una vez más el ISR para adaptarlo a una economía abierta con tasas semejantes a las de Canadá y Estados Unidos –lo que entrañó ajustes a la baja en las tasas–, y, entre otras cosas, se llevó a cabo: la eliminación progresiva de los impuestos al comercio con el exterior; también se eliminan muchas de las bases especiales de tributación que existían para una serie de sectores productivos (las que prácticamente las mantenía exentos del ISR); se intensifica la fiscalización; se unifica el IVA a una sola tasa de 10% –en lugar de la más alta que existía–, incluyendo la zona fronteriza; y se establece un esquema tributario para la repatriación de capitales.(p.40)

El error de diciembre

Una vez que concluyó Carlos Salinas de Gortari, Ernesto Zedillo asumió la presidencia en 1994, con un país endeudado, con bajos ingresos tributarios, con problemas sociales (principalmente con el movimiento del Ejército Zapatista de Liberación Nacional), un campo desprotegido, con altos índices de pobreza e inflación. Ernesto Zedillo emprendió la tarea de cubrir los gastos mediante impuestos y, a su vez, promover la inversión privada y estimular el ahorro forzado. Sin embargo, durante el periodo 1995-1996, hubo una tendencia a la baja de los ingresos fiscales, esto a consecuencia del llamado “error de diciembre”, ocurrido en 1994. Es decir, “se formó una grave crisis financiera provocada por el embarque masivo de capitales especulativos. El peso, puesto en flotación cayó y hasta el final de año perdió el 60% de su valor. Trastornando los mercados internacionales, el popularmente *efecto tequila* situó al sistema financiero del país al borde de la quiebra”. (Méndez, 2007, p. 18).

De manera que:

También se estableció el régimen para pequeños contribuyentes (Repecos) y se elevó a 15% la tasa del IVA –con tasa cero a alimentos y medicinas–. Posteriormente, en 1999, se aprueban por el Congreso de la Unión una serie de medidas tributarias con un claro afán recaudatorio. Entre otras, se eliminan o disminuyen ciertos privilegios fiscales (se acota la consolidación de resultados fiscales para los grupos empresariales, se elimina la deducción inmediata de las inversiones, se limita el subsidio a investigación y desarrollo en las empresas); la tasa del ISR a personas físicas sube a 40% y la de las morales a 35%, más 5% a las utilidades distribuidas. (Tello, 2009, p.41)

Un aspecto relevante durante el gobierno de Ernesto Zedillo es que en junio de 1997 se creó el Servicio de Administración Tributaria (SAT), con el objetivo de fortalecer la recaudación tributaria, de hacer más eficiente el manejo de la administración, apegada a la ley y así obligar a los contribuyentes con el pago de los impuestos. En efecto:

El SAT impulsó la exención de impuestos por inversiones, además permitió diferir el pago del ISR y el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero (en coordinación con administraciones tributarias de otros países y organismos internacionales) y sobre la adquisición de bienes de inversión sujetos a deducción inmediata. Como medida compensatoria a la baja en la recaudación originada por las acciones antes mencionadas, se reestablece, pero con una menor tasa, el Impuesto sobre Autos Nuevos (ISAN) el cual había dejado de operar desde 1995.

Para finales de la década de los noventa el esfuerzo para mejorar la operación del Sistema Tributario se centró en la simplificación de procesos: se reducen el número de formatos, se eliminan las máquinas de

comprobación fiscal, se amplían los plazos para las declaraciones y se pretende combatir los delitos fiscales con la inclusión del delito de *defraudación fiscal*. En esta década nuestro país se posiciona en los primeros lugares en cuanto a tratados comerciales se refiere y se hace necesaria la revisión de la Ley Aduanera eliminando los privilegios a la importación de maquinaria y equipo de países no socios.

La simplificación impulsó la creación del régimen de Pequeño Contribuyente con actividad empresarial y se aumenta la tasa del ISR de 35% a 40% a personas físicas. En el caso del IVA se exime del pago al suministro de agua por uso doméstico y se elimina la tasa cero a las exportaciones indirectas. (Herrera, 2010, pp.73, 74)

Sin embargo, el panorama mexicano de nueva cuenta lució catastrófico. Las coordinaciones o los pactos que llevaron a cabo los anteriores presidentes resultaron ser un fracaso. Por consiguiente:

La catástrofe pudo evitarse mediante un plan internacional, coordinado por el FMI y encabezado por el departamento del Tesoro de Estados Unidos. Se inyectaron 51.000 millones de dólares, a cambio de un drástico plan de austeridad, consistente en el aumento de los impuestos indirectos, las tarifas de los servicios públicos, y la contención de los salarios, por debajo de los nuevos precios.

La restauración del orden financiero condujo a la destrucción de millones de puestos de trabajo. Esto representó una pérdida masiva del poder adquisitivo de la población. Con un 40% de la población por debajo del umbral de la pobreza y al menos otro 25% en sus límites, México acentuó su condición de ser uno de los países con mayores desigualdades de toda América Latina. (Méndez, 2007, p.18)

La participación del Estado se minimizó y la iniciativa privada trató de redireccionar la economía y las finanzas públicas. Los datos estadísticos presentados por la SHCP demostraron que el país siguió endeudado y necesitaba préstamos para sanear su déficit fiscal.

El milenio mexicano del PAN

Al asumir la presidencia Vicente Fox Quesada, propuso realizar cambios estructurales en materia tributaria al Congreso de la Unión. Lo cual generó una serie de controversias administrativas. En efecto, dice Tello (2009):

Se aprueba reducir las tasas para personas físicas (de 40 a 32%) y morales (de 35 a 32%), se elimina la retención de 5% sobre utilidades distribuidas y se reintroduce la deducción inmediata de las inversiones. En IVA, se propuso eliminar las exenciones a alimentos, medicinas, libros, revistas y periódicos. Esto último no fue aprobado. (p.41)

Luego, Herrera (2010) menciona que:

La administración de Vicente Fox lanza una iniciativa de *Reforma Fiscal Integral* que tenía como objetivo incrementar la recaudación a través de dos ejes principales:

a) **En materia del IVA.**- Eliminación de tasa cero y exenciones; IVA por flujo de efectivo; y Tasa de IVA al 15%.

b) **En materia del ISR:**

Reestructuración de la tarifa a personas físicas; Tasa 0 a menores ingresos (Primer *renglón*); Reducción de la carga a los diferentes niveles de ingreso; Tasa máxima coincidente con la de sociedades (32%); menos tramos y más largos entre la tarifa; y aumentar el

crédito al salario en \$900 pesos para compensar a los contribuyentes que reciban hasta un salario mínimo por la reforma al IVA.

Se buscaba establecer el flujo de efectivo como base del cálculo del impuesto a *Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales*; un tratamiento conjunto a actividades empresariales y profesionales con deducción inmediata de inversiones; simplificación a través de tratamiento especial para contribuyentes de hasta 4 millones de pesos; y tratamiento especial para contribuyentes que contrataran trabajadores eventuales en el campo; eliminación de las reducciones de impuestos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y edición de libros.

Se pretendía establecer una tasa de 32% a *Personas Morales* en lugar del sistema actual de 2 tasas y derogar el impuesto a los dividendos; se busca eliminar las reducciones de impuesto a la agricultura, ganadería, pesca, silvicultura y a los editores de libros; eliminar los regímenes preferenciales particularmente los vinculados al IVA; reincorporar la deducción inmediata de inversiones; y el ajuste por inflación anual.

En materia de *Simplificación* proponía pagos por transferencia electrónica sin necesidad de declaración; declaraciones y trámites vía Internet con apoyo de oficinas de asistencia al contribuyente; *eliminación de varias declaraciones informativas*; eliminación de avisos; comprobación vía pago; tratamiento especial hasta 4 millones; y tratamiento especial en contratación de eventuales en el campo. (pp. 74, 75)

A pesar de vivir procesos de contracción durante los periodos anteriores, en 2001 la economía mexicana pareció recuperarse; fue entonces que la SHCP presentó un plan de Política Económica en 2003 para recuperar la producción, el empleo, generar oportunidades para la iniciativa privada, reordenar los lazos comerciales con los Estados Unidos pero alejándose un poco de los países latinoamericanos.

Consolidó el gasto interno, previó reducir los problemas inflacionarios, las tasas de interés y así estimular el ahorro interno, externo y privado, así como los fondos de ahorro para el retiro. También fortalecer el sistema financiero, cuyo interés fue la de transformar la banca de fomento. Al igual que sus antecesores, prometió reducir el déficit público en un 0.5% del PIB, abatir la inflación y proteger los salarios de los trabajadores. Desde luego que estos objetivos conllevaron al fortalecimiento de las finanzas públicas en el mediano plazo.

Para ilustra mejor:

Los resultados en economía en 2001 son negativos -0.15 por ciento, en 2002 de 0.8 por ciento, en 2003 de 1.4 por ciento, en 2004 de 4.2 por ciento, en 2005 de 3.3 por ciento y para el 2006 de 5.2 por ciento, terminando el periodo de gobierno de Vicente Fox sin alcanzar el 7 por ciento que se había prometido y se queda en un crecimiento promedio de 2.45 por ciento. En lo que corresponde al ingreso per cápita, continuó con exiguos avances y en 2006 se alcanzan los 13,402 dólares, por su parte Estados Unidos logra 45,575 dólares, Canadá 36,492 dólares, Japón de 32,771 dólares y Corea del Sur de 24,323 dólares (OECD, 2011), dejando ver éstos últimos países el rezago al que se enfrenta México para poder incrementar los niveles de ingreso y con ello los niveles de vida. (Licona, 2014p. 111)

El sexenio de Vicente Fox tuvo un crecimiento económico del 2.3 por ciento anualmente. Erradicar la pobreza y contener la inflación no fueron suficientes. La economía se mantuvo constante e incluso tendió a la baja. Con la llegada de Felipe Calderón, dentro de su Plan Nacional de Desarrollo, la política económica continúa con la atracción de a inversión extranjera directa, mayor financiamiento al sector empresarial, generar mayores empleos (cabe recordar que se autonombró el presidente el empleo), fortalecer el estado derecho, estabilizar las finanzas

públicas, mantener la seguridad social, combate al narcotráfico, inversión en infraestructura. Sin embargo, para González (2016):

El gobierno de Felipe Calderón obtuvo los peores resultados de los gobiernos neoliberales desde 1989 a la fecha. Al respecto se comentaba en el diario *Reforma* que “Durante este Gobierno que termina [de Felipe Calderón], la economía creció apenas entre 1.8 y 1.9 por ciento al año, insuficiente para el tamaño de la población. Por lo anterior, el Producto Interno Bruto per cápita nacional pasó del lugar 57 en 2006 al 64 en este año, entre 183 economías de acuerdo con datos del Fondo Monetario Internacional.

Entre 2001 y 2011 el gasto público federal creció 126.1%, pasando de 1 billón 340 mil 416 mdp a 4 billones 103 mil 846 mdp (véase Cuadro 3), lo cual no es un aumento moderado ni avala la retórica neoliberal de saneamiento de las finanzas públicas y de reducción del gasto estatal, y además contrasta con la pobreza del crecimiento económico, el cual aumentó en total sólo 21.5% entre 2001 y 2011, arrojando una desalentadora tasa de 1.9% de crecimiento anual promedio en esos años. (pp. 56-58)

El Centro de Investigación Económica y Presupuestaria llevó a cabo un ciclo de conferencias (Finanzas Públicas y Reformas Estructurales) en 2016, en la Auditoría Superior de la Federación, donde Héctor Villareal participó con su ponencia *El reto fiscal y la Reforma Hacendaria* y dijo lo siguiente:

En septiembre de 2007, se aprobó la creación de dos nuevos impuestos. El primero fue el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el cual empezó a una tasa de 16.5 % que aumentaría, progresivamente, a 17 % en 2009 y a 17.5 % de 2010 en adelante. El IETU tenía como objetivo lograr una recaudación más justa, ya que no consideraba regímenes especiales ni

deducciones o beneficios extraordinarios. El contribuyente debía pagar lo que resulte mayor del cálculo del ISR o del IETU.

El segundo impuesto creado fue el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), que gravaba a una tasa de 2 % los depósitos bancarios en efectivo mayores a \$25,000 pesos y que buscaba incrementar la base tributaria. Con respecto al ISR, la tasa, tanto para personas morales como físicas, bajo 14 a 29% en 2006 y a 28% en 2007.

Durante este periodo, una nueva reforma surgió a finales de 2009. Los principales cambios que se aprobaron fueron un aumento de la tasa del ISR a 30 %, un aumento del IVA generalizado a 16 % y a 11 % en ciudades fronterizas y un aumento a 3 % del IDE, cobrándose ahora a partir de los depósitos en efectivo mayores de \$15,000 pesos. (pp. 14. 15)

La continuación del modelo neoliberal por los gobiernos panistas evidenció el Estado mínimo, privatización de las pocas empresas paraestatales, de los derroches presupuestarios, la guerra contra el narcotráfico, y la deficiencia de su administración. La economía se mantuvo estable y con crecimientos muy por abajo, incluso de las economías latinas. La estabilidad de sus variables macroeconómicas conllevó al aumento de la deuda pública y su recaudación fiscal con las reformas fiscales, significaron déficit fiscal e inflación.

Panorama del sistema tributario y sus respectivos cambios para su sostenimiento

Desde la década de los sesenta se analizó el comportamiento de la economía, sus ventajas y desventajas que presentó, periodos en el que el país logró alcanzar niveles alto reflejados en el PIB, incluso fue considerado como una economía emergente. Sin embargo, existieron crisis que endeudaron a México y el reparto de la riqueza se concentró y centralizó en algunos sectores económicos. Del Desarrollo Estabilizador, de la importancia y protección al mercado interno al modelo neoliberal, el Estado se mantuvo estancado. Hubo presidentes que tuvieron que aumentar los impuestos y vender empresas paraestatales para obtener mayores recursos tributarios. Esto evidenció la gran debilidad fiscal que presentó el Estado mexicano.

Por ejemplo:

En 1979 se impulsó el “Sistema de Integración Fiscal” con lo que se pretendió gravar los dividendos de los accionistas en lugar de las empresas. Además, el incremento de la inflación erosionó los ingresos de los contribuyentes, por lo que se buscó un sistema más progresivo, sobre todo en el ISR y a su vez “modernizar el sistema de impuestos indirectos” con la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en lugar del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM).

El IVA se introdujo a una tasa general del 10%, “con excepción de las franjas fronterizas (6%). Algunas mercancías estaban exentas como la maquinaria y el equipo del sector primario. Mientras que se emprendió una revisión en los “impuestos sobre ganancias de capital, reconociendo su carácter no recurrente y gravando solo el ingreso permanente. Se ajustaron el valor de las reinversiones para considerar la inflación.”

Con la crisis de los años ochenta las reformas tributarias se profundizaron, en cierta medida para adecuarse al nuevo modelo de crecimiento, pero también como resultado de una tendencia mundial. La redefinición del papel de Estado en la economía tuvo repercusiones en la estructura de los impuestos tales como:

- a) Reducción de tasas impositivas (principalmente del ISR a empresas)
- b) Aumento de la participación de los impuestos indirectos (IVA);
- c) Reducción de tasas marginales y “simplificación de tarifas”⁵⁵
- d) Ampliación de la base tributaria. (Herrera, 2010, p.68, 69)

En 1980 el Estado decidió emprender el Sistema de Coordinación Fiscal para la introducción del derecho a la extracción de crudo, gravándose al 2.6% el valor energético. Pemex pagaría por la sustitución de otros impuestos petroleros. Durante la década de los ochenta, la producción y exportación del petróleo fue la válvula de escape para el financiamiento del gasto público. Es decir, se petrolarizó la economía e incluso generó consecuencias a las finanzas públicas.

La dependencia del petróleo y su volatilidad en los precios obligaron a la economía mexicana a cambiar de un proyecto a otro urgentemente. El Programa Inmediato de Reordenamiento Económico (PIRE) se convirtió en Programa de Aliento Económico (PAC) para profundizar las reformas fiscales. Ambos programas no lograron reducir la inflación ni el déficit público. Por supuesto que la evasión fiscal se hizo más evidente. “La baja productividad de los impuestos en México se explica en buena medida por la inadecuada administración de los tributos, los grandes niveles de evasión y elusión”. (Tello, 2009, p. 42)

Para Sobarzo (2007):

Quizá la modificación más importante en la época referida es la aplicación del IVA en 1980, en sustitución del impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM), un impuesto a las ventas con efectos en cascada. La trascendencia de este cambio residió no sólo en que el IVA es un impuesto superior desde el punto de vista técnico, tanto en términos de recaudación como de control de la evasión, sino también porque simplificó el sistema tributario al eliminar 25 impuestos especiales federales y 300 estatales. El IVA surgió con una tasa de 10% general y 6% en la frontera, además de tasa cero para algunos alimentos agrícolas y básicos, la cual se habría de extender un año después a un grupo mayor de alimentos. (p.834)

Asimismo:

Posiblemente una de las reformas administrativas más importantes en la última década se presentó en el año 1997 con la creación del Sistema de Administración Tributaria (SAT). Este Organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sustituyó a la Subsecretaría de Ingresos con el objetivo de incrementar la eficiencia administrativa y mejorar la recaudación y administración de los impuestos federales.

El SAT impulsó la exención de impuestos por inversiones, además permitió diferir el pago del ISR y el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero (en coordinación con administraciones tributarias de otros países y organismos internacionales) y sobre la adquisición de bienes de inversión sujetos a deducción inmediata. (Herrera, 2010, p. 73)

En este orden, con Sobarzo (2007) se puede apreciar la evolución de la recaudación tributaria y su redefinición a través de los programas implementados para el saneamiento de las finanzas públicas. Si consultamos los datos del cuadro

4, la recaudación del IVA se mantuvo en 3% durante los periodos 1981-1990 y 1991-2000, pero para el periodo de 2001-2005 presentó un ligero aumento del 4%, lo cual significó una baja recaudación. Esto evidenció la fuerte dependencia del petróleo mexicano, quien permite que exista un aumento del total de los ingresos.

Cuadro 4. Evolución de la recaudación como porcentaje del PIB. 1980-2005

MÉXICO: EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN COMO PORCENTAJE DEL PIB, 1980-2005			
Concepto	1981-1990	1991-2000	2001-2005
<i>Total ingresos</i>	15.8	16.0	18.1
Petroleros	5.7	4.3	6.4
No petroleros	10.1	11.7	11.7
Tributarios	9.0	9.3	11.5
Impuesto sobre la renta	4.3	4.6	5.2
Impuesto al valor agregado	3.0	3.0	4.0
Impuesto especial a la producción y los servicios	0.8	0.4	1.5
Importaciones	0.7	0.8	0.4
Otros	0.2	0.5	0.4
No tributarios	1.1	2.4	0.2

Fuente: elaboración propia con cifras del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, *Finanzas públicas estatales y municipales* (varios años), y Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sección Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas <www.shcp.gob.mx>.

Fuente: Sobarzo, H. (2007), La reforma fiscal en México.

Por ello:

Los ingresos tributarios, como porcentaje del PIB, muestran una tendencia a la baja desde 1980. En ese año, los ingresos tributarios representaban el 13.3 por ciento del PIB y en 2008 solo suman el 9.6 por ciento, esto es una caída de 3.8 puntos porcentuales del PIB.

Tanto en las crisis de 1982 como de 1994, los ingresos tributarios presentaron una tendencia a la baja y los puntos mínimos de ambas crisis se alcanzaron respectivamente 3 y 2 años después con recaudaciones de 9.4 y 8.9 por ciento del PIB. Sin embargo, el punto mínimo de recaudación de la historia reciente se presentó en 2008 con un 9.6 por ciento. (CEFP, 2010, p. 105)

Al respecto, Tello (2009) menciona:

Es fundamental entender los motivos del porqué durante tantos años y tantas llamadas reformas impositivas y modificaciones a la administración tributaria, han resultado ineficaces para incrementar la carga tributaria. Gran parte de la explicación se encuentra en los siguientes cuatro ámbitos:

- a) la poco eficaz y eficiente administración tributaria: a pesar de las reformas y su profesionalización, ésta presenta muy bajos niveles de productividad y eficiencia.
- b) el gasto fiscal: los recursos que se dejan de captar por el fisco como resultado de las exenciones, tratamientos especiales, estímulos, privilegios que las leyes establecen son muy elevados.
- c) la percepción negativa que los causantes tiene sobre la forma en que se comporta el gobierno en materia de gasto y manejo honesto y eficaz de la cosa pública.
- d) la constante incertidumbre en materia hacendaria. Año con año la autoridad define un esquema en materia hacendaria en el que se incluyen, invariablemente, nuevas y distintas disposiciones en materia tributaria. (p.44)

Para que la economía fuera con cierta dirección y obtuviera los resultados esperados era necesario reestructurar el sistema tributario. Así pues, las políticas fiscal y monetaria y sus reformas que de ellas deriven, son fundamentales para la

estabilización financiera. Por ello la importancia del papel del Estado. De acuerdo con Méndez (2007):

La política fiscal comprende lo que es la Ley de Ingresos (recaudación de impuestos) y el Presupuesto de Egresos (gasto público), impuestos y préstamos de parte del gobierno a fin de influir en la actividad económica agregada. En tanto que la política monetaria se define como la regulación de la cantidad de circulante en una economía así como el crédito a la banca privada, sus instrumentos son: crédito a la economía y las operaciones de mercado abierto. La política fiscal influye en el mercado de bienes, tanto la política monetaria como la fiscal influyen en el nivel de producción y en los tipos de interés. (p.6)

Por otra parte, es fundamental tener en claro el debate de la eficiencia y la equidad que ha presentado el sistema tributario mexicano y, posteriormente, comprender el problema fiscal que tiene en el meollo al país. Para ello, se debe entender lo siguiente:

La eficiencia se refiere a la neutralidad del sistema tributario. Idealmente un sistema tributario debe interferir lo menos posible con las decisiones de los agentes económicos siempre y cuando los mercados funcionen bien. Los impuestos pueden distorsionar las decisiones de los individuos y las organizaciones, imponiendo costos que se traducen en una pérdida de eficiencia.

El concepto de equidad estudia la distribución de la carga fiscal entre los diferentes agentes económicos. La equidad puede analizarse desde dos perspectivas: vertical y horizontal. La equidad horizontal establece que los individuos iguales en todos los aspectos relevantes paguen la misma cantidad de impuestos. La equidad vertical, por otra parte, establece que deben existir diferencias en los impuestos entre los contribuyentes que sean

consistentes con sus diferentes capacidades de pago o niveles de ingreso. (CEFP, 2010, p. 92)

Si el Estado deja fuera ambos conceptos de su política fiscal, los desajustes conllevan a menor nivel de recaudación. Por otra parte, el Estado requiere efectivamente de ingresos para poder satisfacer las demandas públicas de sus contribuyentes sin verse castigados. Para ello creará una ley que le permita la captación de los recursos provenientes de sus contribuyentes. Sea la Ley de Ingresos de la Federación.

De acuerdo con el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2016):

La LIF indica el monto total que la Federación estima recaudar en un año fiscal para implementar los programas que integran el PEF. Los ingresos no pueden ser etiquetados para gastos específicos, de tal manera que la LIF, en su tarea de recaudar mediante los distintos tipos de impuestos, se enfoca en informar una estructura progresiva que ayude a la distribución de los recursos. La política de ingresos en México se ubica como un conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos que el Estado define con el propósito de obtener los recursos necesarios para sufragar su actividad. Los ingresos se pueden dividir en ingresos tributarios y no tributarios. (p. 6)

Si analizamos detenidamente la información obtenida, podemos darnos cuenta del comportamiento de los ingresos como valor del PIB y determinamos presentó problemas al momento de su captación. Por consiguiente, el CIEP (2016) opina que:

México depende en gran medida de los ingresos derivados del petróleo (en 2015 se estimó que representarían 29.1 % de los ingresos totales y el 6.7 % del PIB). La mayor preocupación por la dependencia petrolera es que el

gobierno tiene bajo nivel de recaudación, un sector informal amplio², y reservas petroleras finitas (se estima que durarán aproximadamente 30 años bajo el supuesto de una producción equivalente a la del 2012). El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) reflejan el dinamismo de la economía y representa la segunda y tercera fuentes de ingresos del Sistema Fiscal Mexicano respectivamente.

En conjunto, la LIF 2015 estimó un monto equivalente al 42.8 % de los ingresos mexicanos y el 9.7 % del PIB. Para 2016, tomando en cuenta las condiciones macroeconómicas mundiales, se estima una recaudación total de 4, 763, 874 mdp. Se llegó a este monto tomando un precio del barril del petróleo de 50 dólares por barril (dpb) y un tipo de cambio de 16.4 MXN/USD. (p. 8)

Lo cual lleva a cuestionar si realmente el Estado mexicano ha diseñado a la perfección un sistema tributario adecuado a las necesidades de una economía de libre de mercado. Para Buján³:

"El fracaso del mercado" se produce cuando los mercados privados no asignan los bienes o servicios de manera eficiente. La existencia de fallos del mercado proporciona una justificación basada en la eficiencia para la prestación colectiva o estatal de bienes y servicios. Causas como externalidades, bienes públicos, las ventajas de información, fuertes economías de escala y los efectos de red puede causar fallos del mercado. La disposición pública a través de un gobierno o una asociación voluntaria, sin embargo, está sujeto a otras ineficiencias, denominadas "fallos del gobierno".

³Recuperado de <https://www.encyclopediafinanciera.com/finanzaspublicas/concepto-de-finanzas-publicas.htm>, consultado el 15 de agosto de 2018

Por ejemplo, en 2002 México recaudó un ingreso tributario del el 18% del PIB; sin incluir la recaudación por seguridad social, el porcentaje disminuye a 15.7%. De acuerdo con el artículo de la revista *Nexos* (2003), *Panorama Fiscal en México*⁴:

México es el país de más baja recaudación de impuestos dentro del grupo de países de la OCDE. Como porcentaje del producto interno bruto, incluyendo los recursos obtenidos por concepto de fondos de seguridad social, se estima que en el 2002 México recaudó impuestos por un valor de aproximadamente el 18% del PIB; sin incluir la recaudación por seguridad social, el porcentaje disminuye a 15.7%. En el 2001, el nivel de recaudación fue 18.9% del PIB, el más alto en la historia del país. La recaudación en Estados Unidos en el 2001 fue del 28.9% del PIB, y en Canadá del 35.1%. En Turquía, un país con un nivel de desarrollo económico y humano semejante al de México, la recaudación en el 2001 fue de 36.5%, y en el 2002 de 33.2% de su PIB.

ISR: La recaudación por concepto de impuestos a los ingresos y ganancias empresariales fue de 5.4% en el 2002 y 5.3% en el 2001 respecto a su PIB. En Estados Unidos y Canadá este impuesto es casi tres veces mayor. El ISR es el segundo impuesto más importante en México, después del impuesto al consumo, y en 2001 representó el 28% de la recaudación total. Impuesto al consumo-. En impuestos al consumo de bienes y servicios México recaudó 9-7% del PIB en el 2001, parecido al de Canadá (8.7%) y superior al de Estados Unidos (4.6%) en ese año. Este impuesto es la principal fuente de recursos fiscales del gobierno mexicano: en el 2001 comprendió el 51.5% de todos los impuestos recaudados.

⁴Recuperado de <https://www.nexos.com.mx/?p=11010>, consultado el 16 de agosto de 2018

El sistema tributario mexicano ha sufrido diversas y constantes modificaciones a lo largo del tiempo. Algunas han sido más drásticas que otras, como el aumento en la tasa general del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que pasó de 10% a 15% en 1995, o como el aumento en la tasa máxima del Impuesto Sobre la Renta (ISR) para personas físicas, que cambió de 30% a 35% en 2014. Dichas modificaciones han afectado el nivel recaudatorio del país.

Existen una gran cantidad de variables que pueden afectar la recaudación, entre ellas, la misma tasa impositiva y el crecimiento del PIB. Es de esperarse que, a mayor tasa impositiva y a mayor crecimiento del PIB, la recaudación será mayor. En seguimiento al artículo de *Nexos* (2003), los recursos fiscales entre niveles de gobierno dan muestra de las grandes disparidades entre los gobiernos federal, estatales y municipales en materia fiscal. En el 2001, mientras el gobierno federal recaudó el 79.9% de todos los impuestos, incluyendo los recursos recabados por concepto de fondos de seguridad social, los gobiernos estatales sólo recaudaron el 2.2% y los municipios el 0.9%; el 17% restante fue por concepto de fondos de seguridad social.

El sistema impositivo mexicano en los últimos años no ha logrado cumplir cabalmente con sus objetivos fundamentales. En lugar de ello hemos visto que el sistema tributario se ha convertido en uno de los mayores problemas con los que se enfrenta la sociedad, fundamentalmente debido a que la carga tributaria resulta insuficiente para las necesidades de gasto de la nación. Desgraciadamente tanto el poder Legislativo como el Ejecutivo han visto al incremento en la carga fiscal y al saneamiento fiscal como un fin y no simplemente como un medio para lograr los objetivos de política económica en el mediano y largo plazo.

Además de ello, en la actualidad se le considera al sistema tributario simplemente como un medio para obtener más recursos económicos; sin embargo, no se ve la gran importancia que tiene dentro del conjunto de la economía como mecanismo que impulse el desarrollo económico.

Lo que se requiere es una reforma fiscal que logre impulsar al país y que, a la vez, sirva para lograr objetivos fundamentales como, por ejemplo, la distribución del ingreso. En todos los sectores de la sociedad se ve la necesidad por impulsar la reforma fiscal; sin embargo, la falta de consenso ha evitado que ésta se consolide.

De acuerdo con la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), en su trabajo *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, informó que algunos países llevaron a cabo reformas fiscales para mejorar el desempeño recaudatorio de los sistemas tributarios pero su objetivo principal era fortalecer la distribución de ingresos. “Las reformas implementadas se han visto reflejadas en un moderado crecimiento del nivel de la carga tributaria de los países latinoamericanos. Sin embargo, en la mayoría de ellos la carga tributaria aún es baja con respecto al nivel de desarrollo donde se compara la situación de 133 países”. (CEPAL, 2016, p. 44).

El problema siguió latente en cuanto a la baja recaudación de ingresos fiscales, pese a que México tiene tasas impositivas moderadas o altas (en comparación con otros países centroamericanos y europeos). Motivo por el cual, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (2013) determinó lo siguiente:

El desempeño económico de México durante los últimos 20 años no ha estado a la altura de sus posibilidades, si se compara con el dinamismo de otras economías emergentes. Para mejorar la capacidad productiva y fomentar el crecimiento económico, México debería continuar con el aumento del gasto en infraestructura, educación y en el sistema de salud. Para esto hay que recaudar más, y reducir la dependencia en ingresos relacionados al petróleo. (p.13).

Desde años anteriores, México mantuvo ese reto de crecer y desarrollarse, e ingresar a las economías emergentes. No obstante, que el manejo de sus finanzas públicas dieron resultados poco favorables. Por ejemplo, tampoco existieron aumentos en los niveles de empleo, educación y salud.

De manera que:

La estructura tributaria de México es parecida a las estructuras tributarias en los países de la OCDE, con una excepción, y una excepción muy importante: México recauda mucho menos que los otros países, con los impuestos sobre la propiedad. Para recaudar más, México debería enfocar su reforma tributaria en varios impuestos, por ejemplo, el IVA, el Impuesto sobre la Renta; sobre personas físicas; y el Impuesto sobre la Propiedad, el predial. El problema tributario no se podrá resolver con un solo impuesto, así es que se van a tener que establecer impuestos más altos de los que ya tienen, y a lo mejor, impuestos nuevos. (CEFP, 2013, p. 15).

Para concluir, el contexto histórico de la economía mexicana permite encontrar las deficiencias fiscales que han hecho del sistema tributario deficiente y desorientado. Por supuesto que hay una estrecha relación entre la recaudación tributaria y el PIB, ya que sirve como indicador para detectar problemas como evasión y elusión fiscales, baja recaudación, inequidad, etc. Para lo cual, se tienen que revertir hacia un modelo de seguridad fiscal. Todo puede darse con una verdadera reforma hacendaria, si se toman en cuenta algunos principios básicos como el de beneficio, capacidad de pago, o mínimo vital.

Capítulo III

Teoría de la imposición óptima y

Tasa General Óptima del Impuesto al Valor Agregado basada en la curva de

Laffer

El estudio de la imposición óptima ocasiona una disputa entre eficiencia y equidad. Una alta carga tributaria siempre afecta a los contribuyentes tanto de mayores ingresos como a los de menores, ocasionando, a su vez, una desigualdad distributiva (progresividad-regresividad). La búsqueda por el bienestar social, económico y financiero (o mantener el equilibrio) depende de las decisiones que tome el Estado. Desde que en 1948 se implantó en México el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (IFSIM), a quien se le denominaba impuesto en cascada, afectaba a los contribuyentes de ingresos bajos, así como a pequeñas y medianas empresas. Fue entonces, que se decidió implementar el Impuesto al Valor Agregado en 1980 para dar solución a este problema tributario. En este capítulo se analiza la importancia de la teoría de la imposición óptima para la comprensión del enfoque normativo, de la eficiencia impositiva, de establecer impuestos que permitan obtener una máxima recaudación tributaria. También se expone la importancia del IVA, haciendo una comparación con otros países y se propone una tasa óptima basada en la curva de Laffer

Teoría de la imposición óptima

Cabe recordar que los impuestos muchas veces presentan ciertas ventajas y desventajas para el funcionamiento de una economía de libre mercado. Pero cuando el Estado obtiene menores ingresos y sus contribuyentes se encuentran desfavorables, es necesario modificar el sistema fiscal. El objetivo principal del encargado de diseñar una política tributaria, es de implementar un sistema que maximice el bienestar, o minimice el perjuicio de la mayoría de los individuos que se verán afectados por las medidas a implementar (Mankie, Weinzierl y Yang,

2009, p.16). Es decir, considerar una tasa óptima impositiva cuyos costos sean menores y sus beneficios mayores. Manzo y Ruiz (2008) sostienen que:

El objetivo de la imposición óptima es determinar la política fiscal que genere el máximo bienestar para la representatividad de los contribuyentes; por lo tanto, el problema del gobierno es elegir la política fiscal que maximice la suma descontada o sustraída de las utilidades de los contribuyentes. (p. 13)

Del mismo modo, para Rosen (2008) “la teoría de la imposición eficiente sobre los bienes y servicios muestra cómo pueden recaudarse unos ingresos determinados con el menor exceso de gravamen posible” (p.331). Dichos criterios para una imposición óptima permiten el funcionamiento de una economía de bienestar permitiendo a sus contribuyentes contribuir al gasto e ingreso del Estado. Sin embargo, encontrar una tasa óptima no siempre resulta fácil, ya que ello conlleva a analizar cuáles son los bienes y servicios que mayormente se consumen día a día y así evitar el pago de los impuestos. El método de aplicación, bajo ciertas circunstancias negativas, proporciona hasta que nivel de tasa impositiva permitiría al Estado recibir mayores ingresos tributarios y hasta dónde el nivel de ingresos de los contribuyentes será menos perjudicial. De acuerdo con Mendoza (2012):

La teoría de la imposición óptima debe encontrar el balance entre la eficiencia y la equidad. Un sistema impositivo es eficiente cuando disminuye las distorsiones (exceso de carga) creadas por el mismo. Por otro lado, un impuesto es equitativo cuando grava a los individuos de acuerdo con su capacidad contributiva, aplicando gravámenes más altos a las personas con mayor capacidad contributiva. (p.13)

El Estado debe considerar el beneficio y la capacidad de pago de sus habitantes para determinar cuál será la tasa óptima impositiva, de no ser así los efectos tenderán a distorsionar toda actividad económica. Desde luego que respetando

estos principios de tributación, el Estado puede lograr un mayor recaudo de sus ingresos. Cuando se trata de impuestos al consumo, “el objetivo de la imposición óptima es determinar qué bienes y servicios a gravar y a qué tasa gravar cada uno de ellos; esto puede ser una uniforme o a través de tasas diferenciadas, utilizando o no exenciones y tasas cero” (Mendoza, 2012, p. 12). Uno de los principales investigadores de dicho análisis fue Frank Ramsey⁵. De acuerdo con Rosen (2008), el análisis de Ramsey consiste en: “para hacer mínimo el exceso de gravamen global, deberíamos establecer tipos impositivos tales que la disminución porcentual en la cantidad demandada de cada uno de los bienes sea la misma”. (p. 333) Esto se conoce como la regla de Ramsey. Del mismo modo sucede con la regla de la elasticidad inversa. Conviene distinguir lo de Mendoza (2012):

Dicha regla está enfocada a cumplir con la eficiencia más que con la equidad. Al gravar con impuestos más altos a bienes con elasticidad baja podríamos estar gravando con tasas altas a bienes de consumo básico, como podrían ser los alimentos ya que algunos de estos tienen una baja elasticidad y gravar a tasas más bajas a bienes suntuosos cuya elasticidad pudiera ser más alta. (p.10)

De esta manera:

La idea que intuitivamente se desprende de la regla de la elasticidad inversa está clara: un conjunto eficiente de impuestos debería dar lugar a las menores distorsiones posibles. La distorsión será potencialmente mayor cuanto más elástica sea la demanda del bien sometido al impuesto. Por tanto, una imposición eficiente exige que se grave con tipos relativamente altos aquellos bienes cuya demanda sea relativamente inelástica. (Rosen, 2008, p.334)

⁵Frank Plumpton Ramsey (1903-1930) fue un matemático y filósofo británico cuya aportación a la economía fue la teoría del comportamiento óptimo de la hacienda pública, donde se fijaba una imposición adecuada.

Por esta razón, la teoría de la imposición óptima requiere de ciertos criterios de elección para llevar a cabo los principios de eficiencia y equidad y así se obtengan mayores niveles de ingresos tributarios. Es conocer los bienes sustitutos y complementarios, es mejorar la distribución del ingreso, fomentar el ahorro y la inversión, etc. Es así que la teoría económica establece que los impuestos indican cuáles son las variables económicas a considerar si el Estado busca obtener mayores ingresos fiscales. Para ello, el reto de los gobiernos es mejorar sus políticas fiscales con el objetivo de disminuir costos y aumentar beneficios.

Los sistemas tributarios han cambiado de acuerdo con los contextos económicos, políticos y sociales. El carácter obligatorio del Estado es el de mantener el equilibrio económico, el bienestar de sus ciudadanos y para ello legisla y aplica sus métodos de preservación. El esquema impositivo debe ser la base para hacer de sus servicios eficientes y equitativos, cumpliendo con el crecimiento y desarrollo de sus actividades económicas. Mendoza (2012) quien cita a Diamond y Mirreles (1971) “sugieren que los impuestos al consumo sean cero en todas las mercancías intermedias, sólo gravar los bienes y servicios de consumo final, lo cual evitará que el gobierno obtuviera una porción de la recaudación final a lo largo de la cadena económica”. (p. 16)

Los encargados de determinar los impuestos para una economía específica deben considerar: “las características de consumo e ingreso a través de ciertos indicadores indirectos e implementar o establecer así el sistema tributario que mejor aplique a dicha economía en cuanto a la mejor distribución del ingreso, equidad y eficiencia” (Mendoza, 2012, p.15). Esto sugiere encontrar ese equilibrio económico y fiscal para una economía de bienestar, en la cual Estado deberá resolver problemas (inflación, desempleo, corrupción, economía informal, etc.) que afectan tanto sus ingresos tributarios como el de sus contribuyentes. Es someter la mejor elección impositiva que podría llevar a cabo para hacer máximo el beneficio y tratar de resolver el conflicto entre consumir y evitarlo.

A manera de resumen, el razonamiento de la tasa óptima impositiva sugiere que un impuesto adecuado permite al Estado obtener una mayor recaudación fiscal y tomar en cuenta ciertas variables económicas para lograr dicho objetivo. La teoría de la imposición óptima, el consumo y la recaudación fiscal nos señalan lo que debemos considerar para relacionarlas entre sí y sugerir decisiones para su desempeño en el ámbito legal. En este sentido, un aporte para encontrar dicha tasa óptima impositiva es el planteamiento del economista Arthur Laffer, el cual afirma que, a través de una curva (como evidencia empírica), el Estado puede mejorar sus problemas fiscales si reduce los tipos impositivos, afectando menos el consumo de sus contribuyentes y logrando, a su vez, un mayor funcionamiento de la política fiscal.

La curva de Laffer

La teoría económica establece que los impuestos indican cuáles son las variables económicas a considerar si el Estado busca obtener mayores ingresos fiscales. Para ello, el reto de los gobiernos es mejorar sus políticas fiscales con el objetivo de disminuir costos y aumentar beneficios. Los sistemas tributarios han cambiado de acuerdo con los contextos económicos, políticos y sociales. El carácter obligatorio del Estado es el de mantener el equilibrio económico, el bienestar de sus ciudadanos y para ello legisla y aplica sus métodos de preservación. El esquema impositivo es la base para hacer de sus servicios eficientes y equitativos, cumpliendo con el crecimiento y desarrollo de sus actividades económicas. Un impuesto genera derechos y obligaciones de ambas partes: Estado-ciudadano.

Las contribuciones que pagan los contribuyentes están estrechamente relacionadas con sus ingresos. Si aumentan los ingresos, aumentan el consumo, el ahorro y la inversión. Los contribuyentes se benefician con sus respectivas actividades económicas. Es decir, la capacidad de pago se vuelve un factor elemental para la captación de los ingresos fiscales a través de los impuestos.

Fue así, que Arthur Laffer centró su atención en la obtención de los ingresos por parte del Estado frente a los distintos tipos impositivos. Al tener mayores ingresos lograba ofrecer bienes y servicios de primera calidad, logrando una eficiente recaudación fiscal. De acuerdo con Yolis (sin fecha) dice:

Arthur Laffer, en su paper, *Government, Exactions and Revenue Deficiencies*, da los fundamentos de la Curva en análisis. Allí, explica que, en un examen serio sobre las influencias de la tributación en la actividad económica, es de primordial importancia distinguir entre ingresos tributarios y alícuotas impositivas. Los ingresos fiscales pueden influir en la actividad económica a través del efecto ingreso (Income Effect), mientras que las tasas impositivas operan mediante el efecto sustitución (Substitution Effect).

Concretamente, Laffer señala que dentro de un sistema general de equilibrio cerrado, un cambio en los precios relativos no implicará necesariamente un efecto ingreso agregado. Si un cambio en los impuestos inducido en los precios relativos implicará un efecto ingreso, depende de la forma en que el gobierno dispone de los resultados incrementales de los ingresos públicos. Si aquellos ingresos procedentes de los impuestos o su equivalente en servicios públicos es distribuido de una forma independiente de cómo esos tributos fueron recaudados, entonces el efecto ingreso individual generalmente será, en ausencia de costos de recaudación o de efectos distributivos, neutralizado, dejando únicamente el efecto sustitución.

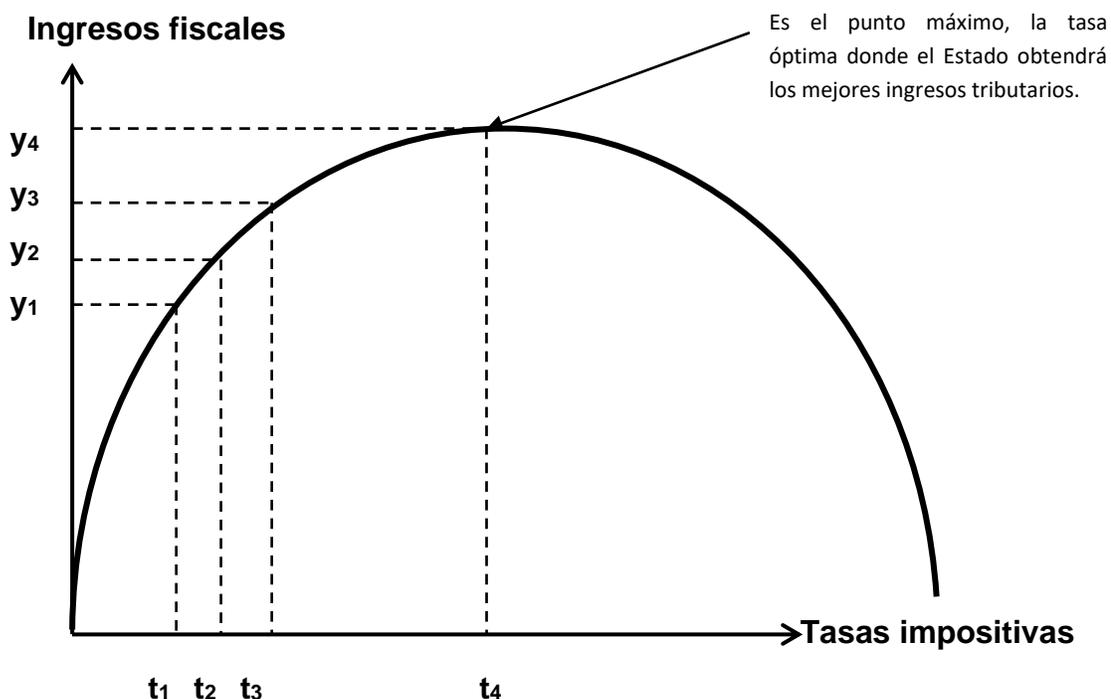
Así, si el gobierno utiliza los ingresos fiscales para producir servicios públicos, que no son para los ciudadanos ni más ni menos valiosos que el consumo privado perdido, entonces una modificación en la alícuota del impuesto implicaría un efecto ingreso agregado igual a cero. (p.3)

De acuerdo con Casparri y Elfenbau (2016):

La curva de Laffer es una representación gráfica que muestra cómo afecta a la economía de un país el hecho de que los ingresos gubernamentales sean obtenidos mediante impuestos y busca explicar de manera clara que no necesariamente la suba impuestos por parte del gobierno va a significar obtener más dinero con dicha medida. Por lo tanto, la curva de Laffer indica que si un gobierno sube más allá de cierto punto su actividad recaudatoria fiscal –es decir, sus impuestos-, puede ganar menos dinero que si baja los impuestos sobre los bienes y servicios. Si un gobierno sube demasiado sus impuestos, el precio resultante de sumarle esa subida a los costos y margen de beneficio de un bien o servicio, puede acabar por no hacer deseable el ofrecer ese bien o servicio a quien lo oferte ni adquirirlo a quien lo demande. Es decir, que el productor y/o el comprador considerarán que no le interesa -o, directamente, no podrá- ofrecer y/o comprar ese bien o servicio. Como resultado, las ventas de ese bien o servicio, caerán y, como consecuencia de esto último, los impuestos recaudados caerán también. (p. 91).

La gráfica 2, por ejemplo, nos presenta el comportamiento de la recaudación frente a la tasa impositiva. Si la tasa impositiva fuese cero, el Estado no obtiene ingreso. Podemos partir de ahí para ver el impacto de los impuestos y los beneficios de Estado con sus ingresos. Si el Estado decide aumentar un tipo impositivo a nivel t_1 , el recaudo será y_1 . Los ingresos fiscales corresponderán del rectángulo formado por t_1 - y_1 . Los ingresos fiscales están función de las tasas impositivas $Y_f = f(T_i)$. El punto t_4 – y_4 es el máximo nivel de imposición y al cual encontramos el óptimo y el que beneficia tanto a los contribuyentes como al Estado.

Gráfica 2. Punto máximo de la tasa óptima

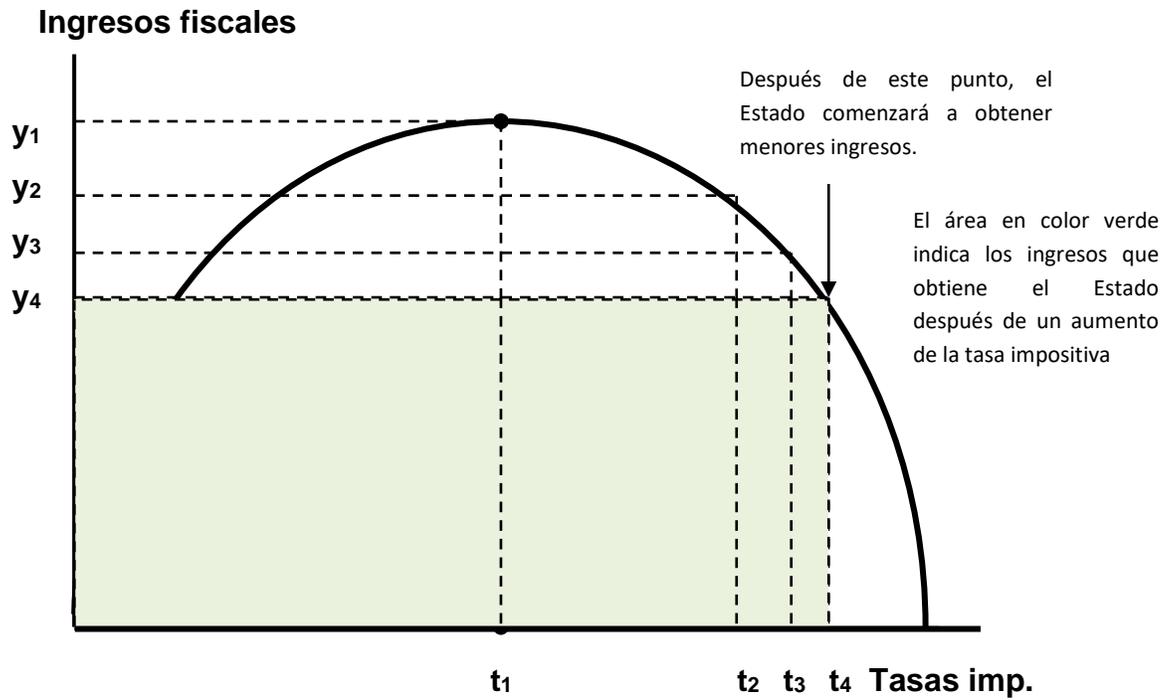


Es ahí que se ha alcanzado el máximo y podemos asegurar que es la tasa impositiva óptima para que el Estado obtenga el ingreso máximo sin afectar demasiado a sus ciudadanos. Logrado ese valor óptimo, productores y consumidores está dispuestos a pagar por ese bien y servicio que ofrece el Estado. Hay un equilibrio fiscal y estabilidad económica. Más allá de ese punto el disminuye la recaudación y por ende, hay mayor elusión y evasión fiscal. Descrito esto, existe una restricción presupuestaria donde el Estado deberá maximizar su gasto público.

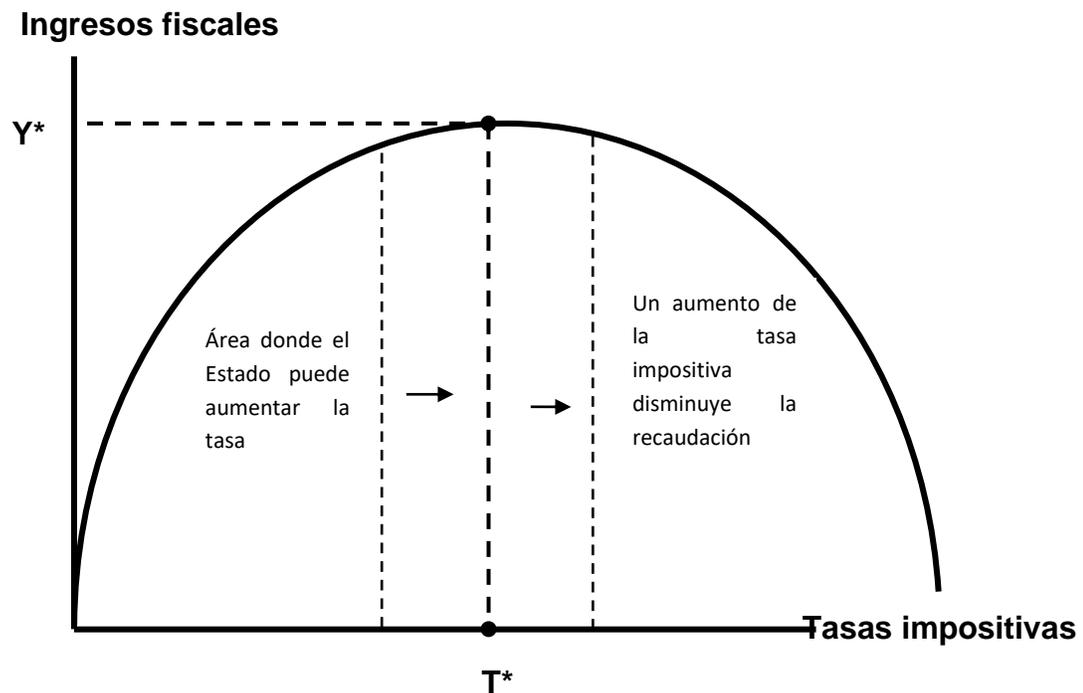
En el paquete económico de 2017 se propuso no crear nuevos impuestos pero sí modificar las tasas vigentes del momento. Continuando con el análisis, supongamos que el estado aumenta el tipo impositivo a t_2 , el recaudo es y_2 . Si los ingresos fiscales que obtiene el Estado son insuficientes y decide aumentar el tipo impositivo a t_4 , el efecto será contraproducente: los recaudos disminuirán a y_4 . Véase gráfica 3. Por otra parte, en la gráfica 4 se aprecia el área hasta donde podría aumentar la tasa impositiva el Estado, donde obtiene una máxima recaudación.

Veamos lo siguiente:

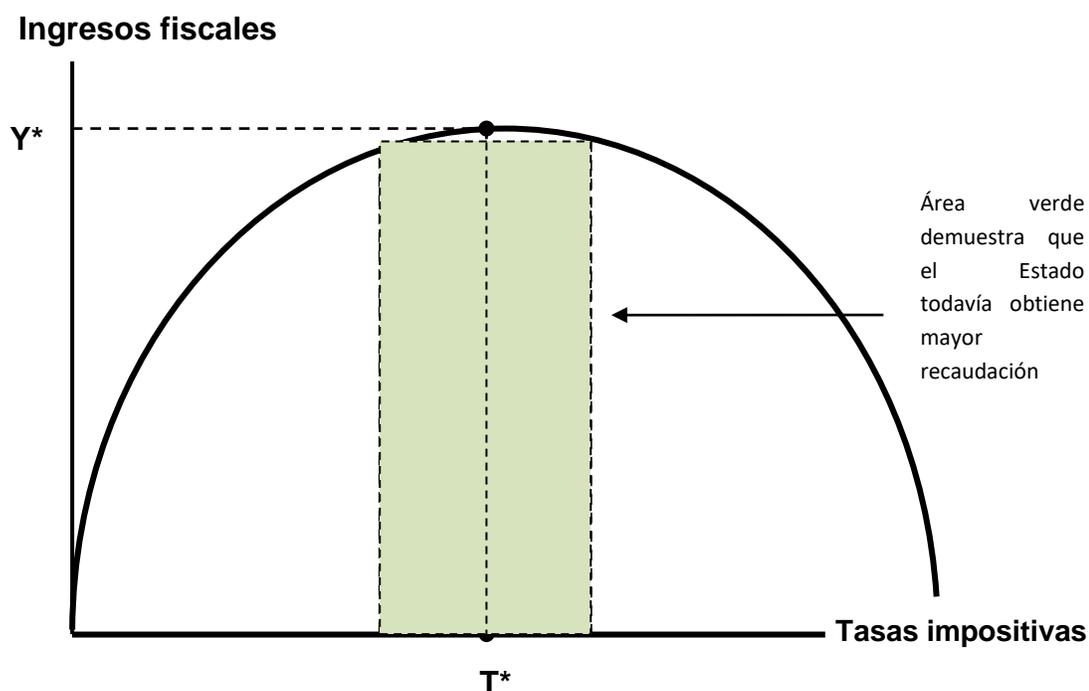
Gráfica 3. Ingresos menores a una tasa alta



Gráfica 4. Área máxima donde el Estado obtiene elevados ingresos fiscales



Gráfica 5. Área permitida para la obtención de mayores ingresos fiscales

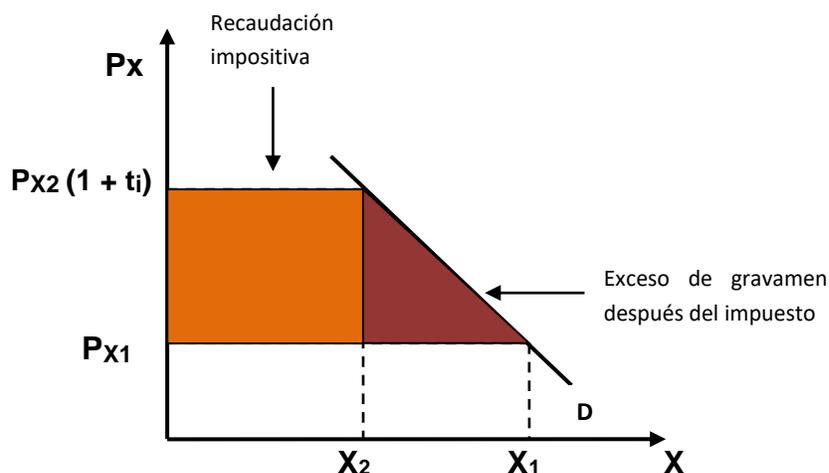


En la gráfica 5 se observa que el área verde, cuyos puntos son Y^* y T^* , es donde el Estado puede alcanzar una mayor recaudación tributaria, o considerarse como un óptimo tributario. Una vez que se encuentre fuera de ese límite establecido: productores y consumidores tenderán a evasiones, elusiones o al desinterés de dichos bienes y servicios que ofrezca el Estado. Es decir, hay desincentivo en la economía y un aumento del comercio informal. Ahora bien, Laffer supone que la recaudación fiscal depende de ciertos factores: el sistema tributario (regresivo o progresivo), del tamaño y movimiento de la economía informal y de las elasticidades que posee la producción ante las variaciones en los tipos impositivos.

El argumento de la curva de Laffer es que la tributación aporta un impacto en el bienestar de la sociedad y los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones por parte del Estado. El modelo de estudio de Arthur Laffer es lograr el valor esperado para el recaudo fiscal que percibe el Estado.

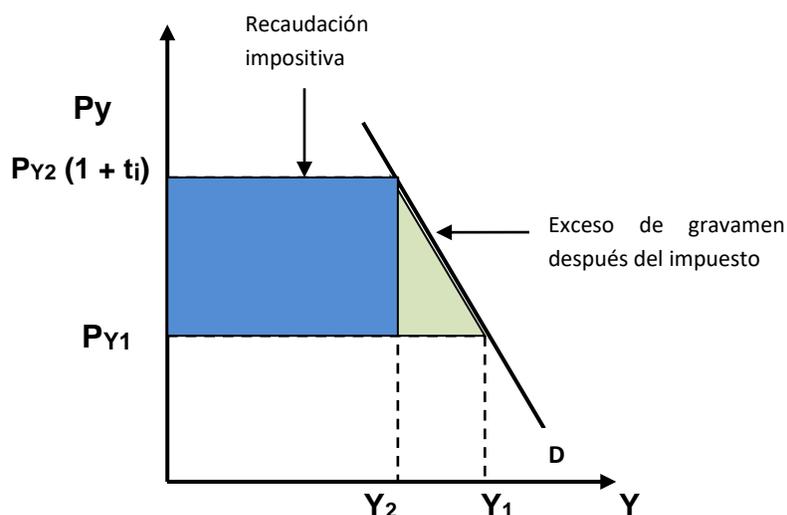
Además de ello, plantea el equilibrio fiscal, la eficiencia, disminuir costos, maximizar sus ingresos y la elección de las políticas fiscales. El impacto económico a ciertas tasas impositivas bajas genera niveles mayores de ingresos fiscales, empleo, ahorro, inversión e incrementan la actividad económica. Los gráficos siguientes nos muestran que una tasa impositiva alta sobre bienes o servicios (X e Y) de demanda elástica e inelástica⁶ se refleja en los precios $P(1 + t)$. Es decir, hay un exceso de gravamen como lo demuestra la gráfica 6, cuyo bien o servicio es de demanda elástica.

Gráfica 6. Bien o servicio de demanda elástica



⁶Las elasticidades miden el cambio en el precio de cierto bien o servicio afectando la cantidad demandada. Si la demanda es elástica, un cambio porcentual en el precio provoca un cambio porcentual mayor en la cantidad demandada. Si la demanda es inelástica, un cambio porcentual en el precio provoca un cambio porcentual menor en la cantidad demandada. Y por último, si la demanda es unitaria, un cambio porcentual en el precio provoca un cambio porcentual igual en la cantidad demandada. En términos económicos: si $e > 1$ es elástica; $e < 1$ inelástica; $e = 1$ unitaria. La variable e es el coeficiente de elasticidad precio de la demanda. Se representa de la siguiente manera: $e = -\Delta q/\Delta p \times p/q$. Donde p = precio y q = cantidad demandada.

Gráfica 7. Bien o servicio de demanda inelástica



En la gráfica 7, de demanda inelástica por cierto bien o servicio, es cuando el Estado debe minimizar el coste de eficiencia, recordando que la teoría óptima es normativa y por ende las elasticidades de un bien o servicio se ven afectados y sustituidos, generando a su vez un exceso de gravamen⁷. Rosen (2008) señala que:

En el contexto de la teoría de la imposición óptima, un impuesto justo es el que garantiza una distribución socialmente deseable de la carga fiscal, y un impuesto eficiente es el que lleva aparejado el menor exceso de gravamen. En los debates públicos, por su parte, suele considerarse que un impuesto es justo si impone obligaciones fiscales similares a quienes tienen la misma capacidad de pago, y un sistema fiscal eficiente es el que funciona con unos costes administrativos y de cumplimientos bajos. (pp.344, 345)

⁷El exceso de gravamen se entiende como aquella pérdida de bienestar que tiende a superar la cantidad de la recaudación impositiva.

La opción óptima en nuestro ejemplo es determinar un impuesto sobre ciertos bienes y servicios que sean de menos sensibilidad a las variaciones del precio, ya que el consumo de los contribuyentes dependerá tanto del ingreso como de los precios. Por ejemplo, pueden ser el tabaco, el alcohol, o bienes de lujo, que se basan en la capacidad de pago y consumo específico. Ahora bien, las siguientes ecuaciones⁸ nos dicen que:

$$\frac{Cp}{Cf} = \frac{(1+t)Cp}{(1+t)Cf}$$

$$\frac{Cp}{Cf} > \frac{Cp}{(1+t)Cf}$$

Cp = consumo presente
 Cf consumo futuro
 t = impuesto

De acuerdo con las fórmulas y con la teoría de la imposición óptima, es preferible el consumo presente al consumo futuro si se alteran ciertas tasas impositivas. Por ello, los impuestos son los elementos económicos-financieros necesarios que determinan el bienestar de los contribuyentes y del Estado. Por su parte, llama la atención lo que menciona Herrera (2010):

Desde un punto de vista ortodoxo, la condición entre las tasas de impuestos y la recaudación puede interpretarse por la composición de dichas tasas. Las deficiencias de los sistemas tributarios pueden solventarse con la implementación de impuestos universales que simplifiquen el pago de los mismos y que sean eficientes en términos de su cobro. Las reformas de corte horizontal establecen una preferencia por un impuesto único al valor agregado como un mecanismo de justicia que obliga a todos los contribuyentes a pagar lo mismo.

⁸Ingresos públicos, recuperado de <https://alvaroaltamirano.files.wordpress.com/2010/05/teoria-de-la-imposicion.pdf>, consultado el 9 de enero de 2018. Cabe mencionar que las gráficas 5 y 6 están basadas en dicho documento, ya que sirven de ejemplos para la demostración de la tasa óptima y su impacto en el consumo de los contribuyentes.

Aunado a lo anterior, se ha independizado a los impuestos al ingreso de las corporaciones con la aplicación de tasas marginales inferiores a las aplicables al ingreso personal. La equidad horizontal permite la expansión de la base gravable y disminuye los costos administrativos al implementar un impuesto único. Esto explicaría por qué el comportamiento de la recaudación en las economías desarrolladas mejora cuando las tasas de impuestos a las corporaciones bajan y se aplican tasas más altas al consumo. No obstante, la interpretación ortodoxa en materia impositiva no explica por qué en los países nórdicos europeos las altas tasas de impuesto al ingreso personal permiten una recaudación elevada; es decir, la equidad y la eficiencia no están del todo contrapuestas. (p. 95)

Para Casparri y Elfenbau (2016):

La curva de Laffer ilustra la idea básica de que los cambios en las tasas impositivas tienen dos efectos interrelacionados sobre los ingresos tributarios: el efecto aritmético y el económico. Por un lado, el efecto aritmético implica que si la tasa impositiva baja, los ingresos fiscales disminuirán por la cantidad de la reducción de la tasa, mientras que sucede lo contrario si la tasa impositiva aumenta, ya que la recaudación mediante impuestos es igual a la tasa impositiva multiplicada por la recaudación disponible para ser gravada. Por otro lado, el efecto económico reconoce el impacto positivo que las tasas impositivas bajas tienen sobre el trabajo, el producto y el empleo –y por lo tanto sobre la base imponible- al proveer incentivos para incrementar la actividad, mientras que tasas impositivas altas generan el efecto económico opuesto al penalizar la participación en las actividades con impuestos elevados. Por lo tanto, de acuerdo al efecto económico, con una tasa impositiva extrema del 100%, el gobierno teóricamente obtendría una recaudación nula ya que los contribuyentes cambiarían su comportamiento en respuesta a los elevadísimos impuestos: no tendrían incentivo para trabajar o buscarían otra forma para evitar pagar

los impuestos -como puede ser la economía de trueque o el mercado negro-. (p. 93).

Por consiguiente, dicen Aliaga y Oropeza (2015):

Según Laffer, la respuesta de los ingresos tributarios dependerá de varios factores: el sistema tributario en el que se encuentren, la facilidad de movimiento dentro de la economía subterránea, el nivel de las tasas de impuesto y la proclividad de los factores productivos. Por ejemplo, si la tasa de impuesto es muy alta en la zona prohibida de la curva, entonces una disminución del impuesto daría como resultado un aumento en las recaudaciones. Existen tres puntos críticos en cuanto a la reducción de impuestos: el tamaño de la reducción, la sincronización de la disminución de las tasas impositivas y la ubicación de los recortes de impuestos. Sin embargo, existe un efecto positivo en cuanto a la reducción de impuestos, lo que puede ocasionar un aumento en la producción y el empleo, ayudando a balancear el presupuesto y disminuyendo el gasto de Gobierno.

En definitiva, es importante considerar la realidad económica que presenta cada país y predecir sus equilibrios fiscales frente a sus actividades económicas. Existen elementos que no permiten la máxima recaudación fiscal, tales como la corrupción, el aumento de la economía informal, las malas políticas de distribución y redistribución, los menores programas sociales, la inflación, el contexto social y cultura, etc. La curva de Laffer ejemplifica el impacto tributario sobre la economía y sus ciudadanos a diferentes tasas impositivas. Para ello, y como objeto de investigación, es necesario proponer una tasa óptima del IVA, sin olvidar sus antecedentes, su marco legal y su definición.

Antecedentes del IVA en México

En 1948 se implantó en México el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (IFSIM) el al que se le denominó impuesto en cascada. Por consiguiente, generaba un efecto acumulativo. Al respecto, Gómez (2015) dirá:

En la exposición de motivos de la primera Ley del Impuesto al Valor Agregado en México se señala lo siguiente (Dofiscal, 1980):

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patentes o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas operaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir.

Es normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico.

Continúa indicando la exposición de motivos de la Ley del IVA con relación al efecto del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que se abroga con el nacimiento de esta ley:

La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa “en cascada”, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentan los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

Existe la conciencia en el público de que paga el impuesto federal sobre ingresos mercantiles sólo con la tasa general del 4%, sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere; pero, en general, no puede percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvió a causar el mismo 4%; ya que el efecto repetitivo del gravamen queda totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinan que en promedio los consumidores pagan más del 10% por los bienes o servicios que adquieren, como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En esta forma, es el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soporta la mayor carga fiscal.

En cambio, el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permiten eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan.

Por la circunstancia apuntada fue necesario crear, en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para

restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegan a la población de menores recursos, cuyo consumo resulta excesivamente gravado, Sin embargo, las tasas especiales tienen defectos en su aplicación y frecuentemente han afectado a pequeños productores o han favorecido la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.
(pp. 13-15)

Los impactos de este impuesto afectaron principalmente a los contribuyentes de bajo ingresos, a quienes se les impuso la mayor carga fiscal. Además de ello, también perjudicó a las exportaciones. Para disminuir el efecto cascada del IFSIM a la economía se tomó la medida de adoptar el Impuesto al Valor Agregado. Fue así, que la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 29 de diciembre de 1978, entrando en vigor el 1º de enero de 1980. Para García, García *et. al.* (2003):

Con esta Ley cambian las obligaciones fiscales y contables, así como un nuevo manejo de comprobantes y expedición de facturas, se contempla la separación de los ingresos, la aplicación de las nuevas tasas y un control minucioso de las nuevas cuentas para su registro.

Con la LIVA no se derogaron impuestos sobre productos especiales, como bebidas alcohólicas, automóviles, etc., sólo se complementaron y modificaron tasas para provocar un efecto equitativo, y así mantener los niveles de carga fiscal.

Se propuso la derogación de un conjunto de impuestos que no serían necesarios porque quedaron adecuados en las nuevas reglas de aplicación de la Ley del Impuesto del Valor Agregado y con la aplicación de ésta desaparecen 19 impuestos, lo que da como resultado una simplificación del sistema tributario. (p.15).

Asimismo, Hinojosa y Mendoza (2010), citado por Mendoza (2012):

El IVA es un impuesto al consumo que se impone sobre el valor que se agrega a un producto o servicio. A diferencia del impuesto a las ventas, el IVA se aplica en las distintas etapas que existen entre el productor inicial y el consumidor final, mientras que el impuesto a las ventas, se aplica sobre el valor total en cada etapa, no considera etapas de producción. El IVA evita el efecto cascada que se origina al gravar el valor agregado en cada etapa de producción. (p. 32)

Fue así, que “el 31 de diciembre de 1982 la tasa fue modificada y entrarían en vigor el 1º de enero de 1983, las tasas de 0%, 6%, 15% y 20%” (García, García *et. al.*, 2003, p. 16). También, como se hizo mención del principio de la investigación, en 1992 la tasa general se disminuyó a 10%, cuyo cambio se reflejó en la recaudación al representar el 2.8% del PIB en 1991 al 2.2% en 1994. En 1995 se modifica la tasa general al 15% y la tasa en la región fronteriza a 10%. Dichas tasas no sufrieron cambio durante un periodo de 15 años. En estos años hubo intentos por gravar alimentos y medicinas mas no fueron aprobadas dichas propuestas. Al entrar el año 2010 la tasa general del IVA aumentó a 16% y la tasa para las ciudades fronterizas a 11%. Los estos cambios realizados conllevar a un aumento de la recaudación tributaria del 3.8% del PIB.

Posteriormente dicha recaudación medida como porcentaje del PIB disminuyó ligeramente en 2013 al 3.5%. Existieron pequeñas variaciones y las tasas de crecimiento del Producto Interno Bruto fueron considerables. Es para 2014 que el Estado decide homologar la tasa general del IVA y de las ciudades fronterizas al 16%. Dicho cambio impacta en la recaudación representando el 3.9% del PIB.

Por esta razón, García e Iduñate (2006) mencionan que:

Una de las posibles razones por las que la recaudación global del IVA es más sensible a las variaciones de la tasa general que a las de la tasa preferencial (ahora cero, pero de 6% para alimentos procesados y medicinas en otras épocas), es precisamente el tipo de bienes a los que se aplica esa tasa. En especial, una buena proporción de los bienes sujetos a tasa cero es producida en la informalidad, y el sector informal no paga impuestos, independientemente de las tasas. Más recientemente, el aumento del contrabando y de la piratería, también ha afectado la evasión, en este caso tanto de los bienes con tasa cero, como con tasa general. La ilegalidad de estas operaciones, hace difícil pensar que comenzarían a pagar IVA sólo porque supuestamente una tasa uniforme permite un mayor control fiscal (lo que podría ser cierto para el sector formal, pero no para el informal). Pero cualquiera que sea el motivo, lo cierto es que la experiencia no favorece la idea de que la uniformación permite disminuir tanto la evasión, que haría posible aumentar la recaudación aun con disminuciones muy significativas de la tasa general. (p.125).

Por tanto, el éxito del Impuesto al Valor Agregado para la autoridad fiscal radica en el papel administrativo de las personas físicas o morales que realizan las actividades gravadas, ya que simplifican la labor de recaudación del impuesto. Ahora bien, en el siguiente apartado se mencionará las generalidades y características principales del IVA, con el objetivo de encontrar la tasa óptima.

Generalidades y características del IVA

Como se mencionó anteriormente, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, que se implementó en nuestro país en 1980 sustituyendo al Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, ya que generaba un impacto en los precios de ciertos productos y servicios. Como bien menciona el CEFP (2017):

Dentro de los ingresos tributarios, destaca por su importancia el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es el segundo más importante al aportar el 29.1% de la recaudación total tributaria. [...] En ese sentido, es importante precisar que el IVA, es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes y no repercute directamente sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores mediante los precios. Se dice que es un impuesto indirecto, pues el agente económico que lo recauda no es quien termina soportando la carga fiscal, además de no ser recaudado directamente por el ente fiscalizador, sino que es cobrado y enterado por el vendedor de un bien o servicio gravado al momento de la transacción comercial. (p.1)

Para el caso de alimentos y medicinas, verbigracia, Gómez (2015) dice:

El tratamiento del IVA en alimentos y medicinas, durante los años que lleva en vigor en México, ha sido cambiante: en el caso de alimentos, lo han considerado exento, sujeto a las tasas del 0%, 6%, 10%, 15%, 20% y 16% dependiendo la naturaleza del alimento. Por cuanto a medicinas, han estado sujetas a las tasas: general, del 6% y del 0%, en ese orden. Además, es importante hacer notar, que se ha tenido la intención, en diferentes momentos, inclusive en las modificaciones más recientes de las leyes fiscales (2013 para 2014), de subir la tasa del IVA en alimentos y medicinas a la tasa general, que actualmente es del 16%. (p. 5)

El IVA no lo soporta el obligado del impuesto sino el consumidor final. El obligado será el encargado de trasladarlo, lo cobra y entera a la autoridad administrativa, en este caso al SAT⁸. Por ello, es importante mencionar algunas de las características del impuesto que se encuentran en la siguiente tabla.

Cuadro 5. Características del Impuesto al Valor Agregado

General: tiende a gravar todos los actos y las actividades que forman parte del objeto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Indirecto: recae sobre los factores de producción, es decir actos y actividades, que perjudica a personas diferentes del consumidor final
Regresivo: afecta a personas de ingresos menores y no mantiene relación alguna con su riqueza.
Interno: su recaudación ocurre sólo al interior del país.
Real: su interés sólo recae sobre actos y actividades sin considerar las características personales de los contribuyentes.
Permanente: se le considera permanente porque su período de vigencia aún no está determinado.

Fuente: Elaboración propia con información de Martha Angelina Valle Solís, profesora de la FCA-UNAM, de su materia Contribuciones Indirectas y al Comercio Exterior, en <http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/6/1659.pdf>

Con la información del cuadro 5, encontramos la relevancia que tiene el impuesto, cuál es generalidad, regresividad, permanencia, etc.

⁸Gómez (2015) señala que La ley del IVA presenta dentro de los sujetos de la relación contributiva al sujeto activo y al sujeto pasivo. El primero de ellos es el organismo recaudador, en el caso de México el SAT y el sujeto pasivo que es quien debe cubrir la contribución en este tipo de impuestos, no es en el que repercute económicamente su pago (consumidor), sino es el que realiza las actividades sujetas al pago – enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes e importación -. Por lo que si éste último realiza únicamente actividades que no son objeto o están exentas del pago del impuesto, los costos y/o los gastos que realice se verán incrementados por el IVA que haya cubierto, ya que no podrá acreditarlos. (pp.20, 21)

Como bien menciona Ramos (2014):

El IVA, entonces, puede considerarse uno de los impuestos que tiene características económicas importantes para nuestro país, no sólo por el mecanismo de traslado y retención, sino también por los nuevos mecanismos de control que ha implementado la autoridad hacendaria, como la obligación de presentar declaraciones informativas de las operaciones realizadas con terceros. [...] Se puede afirmar que el fundamento económico del IVA lo representa la importancia que el fisco federal ha puesto en su recaudación, pues representó aproximadamente el 38% del total de los impuestos presupuestados a recaudar en los ejercicios fiscales 2012 y 2013. Además, desde su origen, el IVA ha sido considerado como un sistema fiscal moderno de recaudación tributaria. (pp. 12, 13).

Para Herrera (2010), en el caso del IVA:

Tras su implementación a principios de los ochenta, su aportación fluctuó entre 27 y 30% del total de ingresos federales incluso con el incremento en la tasa en 1995, esto se debe a que a pesar de las revisiones sobre su estructura y aplicación, la problemática de la economía informal aunada a las variaciones en el ingreso y por lo tanto, en el consumo de las personas así como la aplicación de tasas cero, afectan su desempeño. A partir del año 2002 la tendencia cambió por la incorporación del régimen de flujo de efectivo, las declaraciones mensuales y el gravamen aplicado a esa tasa que genera a los alimentos preparados para su consumo; la recaudación saltó hasta el 42.6 y 42.8% en los años 2006 y 2007. (p.85)

Ahora bien, los efectos del IVA es que suele ocasionar ciertas distorsiones económicas como el aumento de precios de bienes y servicios. Además de ello, los regímenes preferenciales, la tasa cero y la evasión fiscal, también tiene un efecto negativo para la recaudación tributaria. Una de las críticas al IVA es que, al

tratarse de regímenes preferenciales para los pequeños contribuyentes, da cabida a que las autoridades de los estados establezcan cuotas fijas, omitiendo la regla que aplica a los demás sujetos del impuesto. Otra crítica es su carácter regresivo. Es entonces cuando nace el dilema de la eficiencia frente a la equidad, ya que la capacidad contributiva del contribuyente a veces no suele ser tomada en cuenta o sin mucho detenimiento. Para ilustrar mejor, Gómez (2015) menciona que:

(Gómez, 2015, pág. 21) La ley del IVA presenta dentro de los sujetos de la relación contributiva al sujeto activo y al sujeto pasivo. El primero de ellos es el organismo recaudador, en el caso de México el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el sujeto pasivo que es quien debe cubrir la contribución en este tipo de impuestos, no es en él que repercute económicamente su pago (consumidor), sino es el que realiza las actividades sujetas al pago – enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes e importación-. Por lo que, si éste último realiza únicamente actividades que no son objeto o están exentas del pago del impuesto, los costos y/o los gastos que realice se verán incrementados por el IVA que haya cubierto, ya que no podrá acreditarlos.

En la Ley del IVA se tienen actividades exentas y actividades gravadas a las tasas 0%, 6% y a la tasa general (que ha sido del 10%, del 15% y actualmente del 16%). El efecto fiscal en las actividades exentas y las gravadas a la tasa del 0%, es que en las primeras (exentas) el IVA que trasladan los proveedores de bienes y servicios no se puede acreditar, por lo que forma parte del costo o del gasto que se efectúa; sin embargo, en el caso de las actividades gravadas al 0%, todo el IVA que pagan al adquirir bienes o productos para comercializar o prestar servicios se puede disminuir del IVA que tienen que trasladar en esta comercialización o prestación de servicios.

Por lo anterior, aunque las actividades exentas y las actividades gravadas a la tasa del 0% quien consume no tiene ningún efecto económico, a

diferencia de quien las comercializa o presta el servicio porque en el caso de las exentas, a diferencia de las gravadas a la tasa del 0%, le incrementan sus costos o sus gastos, según corresponda, ya que no puede acreditar el IVA que haya pagado. (p. 8)

En este sentido, también es importante considerar la estructura jurídica del Impuesto al Valor Agregado para comprender su comportamiento y cómo debe funcionar de manera legal. Los elementos impositivos de la tributación⁹ están conformados por sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. También existe su traslado para ciertas actividades. De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

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

Párrafo reformado DOF 30-12-1980

I.- *Enajenen bienes.*

II.- *Presten servicios independientes.*

III.- *Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*

IV.- *Importen bienes o servicios.*

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

⁹Burgoa (2017) señala que los elementos de la tributación se dividen en *elementos esenciales* y *elementos accidentales*. Los *elementos esenciales* se refieren a las propiedades mínimas de toda ley fiscal de contener para ser proporcional. Son elementos sin los cuales no podría existir la dinámica tributaria y es allí en donde se ubican los *elementos impositivos* y los *elementos neutralizadores*. Los *elementos accidentales*, por su parte, son aquellos que pueden ser o no ser dentro de la dinámica tributaria, los cuales no arrojan el carácter de impositivos ni neutralizadores, puesto que son ajenos a la inmanencia de la dinámica tributaria, pues más bien son apoyos secundarios para lograr la efectividad de la ley (como sucede con las sanciones) o complementar la articulación de derechos (como sucede, por ejemplo, con la solicitud de saldos a favor) [...] Los *elementos esenciales* de la tributación se dividen a su vez en *elementos impositivos* y en *elementos neutralizadores*. En los primeros encontramos al sujeto – elemento subjetivo –, objeto, base, tasa, tarifa – elementos objetivos –, y en los segundos encontramos a los exentos, no incidentes (no objeto, no sujeto) – elementos subjetivos –, deducciones y acreditamientos – elementos objetivos –, es decir, todos aquellos elementos que atemperan la carga tributaria, y por tanto, ambos forzosamente deben estar contenidos en ley. (pp. 32-34)

Párrafo reformado DOF 31-12-1982, 21-11-1991, 27-03-1995, 07-12-2009

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

Párrafo reformado DOF 31-12-1998

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. El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Para la interpretación de dicho artículo encontramos los elementos impositivos del IVA de la siguiente manera:

Sujeto

Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades

Objeto

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

Base

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley...

Tasa

La tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores

Para el caso del traslado lo encontramos en el tercer párrafo:

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

Una vez expuesto los elementos impositivos de la tributación, al IVA se le considera un impuesto regresivo. Lo cual, dicha carga económica no recae sobre el obligado al pago de dicho impuesto sino a quien le vende u otorga el uso o goce temporal de bienes, o le presta o vende servicios, como bien se menciona en el objeto. No sólo a nivel nacional se debe comprender el comportamiento o evolución del IVA, sino también a nivel internacional, como bien se menciona en el siguiente apartado. Por tanto, es necesario tener un panorama de dicho impuesto y saber hacia dónde va la recaudación y qué medidas se pueden tomar al respecto para elevarla.

Panorama internacional de las tasas del IVA

El Impuesto al Valor Agregado sigue considerándose una pieza fundamental para la recaudación de los ingresos tributarios. Y es que nivel internacional, de acuerdo con las estadísticas de la OCDE, ha representado entre el 10 y el 39% de los ingresos tributarios de los 33 países miembros, dichas tasas van del 5 al 25% que gravan bienes y servicios. Esto indica planes de acciones para los estados miembros donde registran qué tanto obtienen por su tributación y qué tanto les permite que sus economías crezcan o disminuyan en cuanto a producción de bienes y servicios. Como ya se ha planteado anteriormente, el IVA es una variable que tiene relación alguna con el PIB. Como bien menciona el CEFP (2013):

Entre 2000 y 2010, la variación de la recaudación de IVA como porcentaje del PIB en México fue de 0.7 puntos porcentuales, con un incremento de tasa impositiva de un punto porcentual. En el mismo periodo, el resto de los países de la OCDE mostró un crecimiento promedio prácticamente nulo en la recaudación como porcentaje del PIB, con comportamientos diferenciados con relación a las tasas impositivas —16 países incrementaron la tasa, 11 mantuvieron sus tasas sin cambio y 5 la redujeron.

La política fiscal mexicana en materia de IVA es consistente con la de los países miembros de la OCDE. Sin embargo, la informalidad representa el 28.8% de la economía mexicana, a diferencia del resto de los países miembros, para los que ésta representa 18% en promedio. Por ello, para mejorar la eficiencia recaudatoria de IVA resulta indispensable reducir el tamaño de la economía informal.

En 2010, la recaudación proveniente del IVA representó alrededor del 19.8% de los ingresos tributarios entre los países miembros de la OCDE y 20.5% para México. En ese mismo año, Chile (38.7%), Nueva Zelandia

(30.7%) y Estonia (25.7%) fueron los tres países con la mayor recaudación por IVA como proporción del total de ingresos tributarios. En contraste, los tres países que mostraron la menor recaudación de IVA fueron Suiza (12.7%), Canadá (11.8%) y Japón (9.6%). (pp.1, 3)

De acuerdo con el CEFP (2013), sorprende comprobar algunos registros estadísticos del 2012 en las tasas del IVA de algunos países miembros de la OCDE. Por ejemplo:

Japón: en 2012 su tasa del IVA era del 5%. En 2014 el gobierno aprobó que la tasa fuese del 8% y en 2015 del 10%. A pesar de que Japón trabaja con una tasa menor a la de México su recaudación tributaria es mucho mayor a la nuestra.

Canadá: la tasa del IVA fue del 5% a nivel federal. Es un impuesto monofásico o unifásico. Su modo de pago es vía internet.

Chile: para este país su tasa es del 19%, una tasa relativamente alta en comparación con México.

Dinamarca: la tasa de IVA fue 25% y no considera las tasas reducidas.

Suiza: su tasa estándar de bienes y servicios es fue del 8% y el 2% para una tasa reducida en comida, medicinas, periódicos y libros. Y para el caso del alojamiento del 3.8%.

Cuadro 6. Tasas del IVA en países miembros de la OCDE

Tasas del IVA en países miembros de la OECD

	Tasa ^{1/}	Tasas preferenciales ^{1/}	Existencia de tasa cero	Tasas preferenciales en regiones específicas ^{1/}	Exenciones	IVA/ PIB 2007 (%)	Impuestos en bienes y servicios / PIB 2007 (%)
Alemania	19	7	No	-	Sí	7.0	10.6
Australia	10	-	Sí	-	Sí	3.9	8.2
Austria	20	10.0, 12.0	No	16	Sí	7.7	11.7
Bélgica	21	6.0, 12.0	Sí	-	Sí	7.1	10.6
Canadá	6	-	Sí	14	Sí	2.9	7.9
Corea	10	-	Sí	-	Sí	4.2	8.3
Dinamarca	25	-	Sí	-	Sí	10.4	16.3
España	16	4.0, 7.0	No	2.0, 5.0, 9.0, 13.0, 0.5, 4.0	Sí	6.0	9.5
Finlandia	22	8.0, 17.0	Sí	-	Sí	8.4	12.9
Francia	19.6	2.1, 5.5	No	0.9, 2.1, 8.0, 13.0, 19.6, 1.05, 1.75, 2.1, 8.5	Sí	6.8	9.4
Grecia	19	4.5, 9.0	No	3.0, 6.0, 13.0	Sí	7.2	11.2
Holanda	19	6	No	-	Sí	7.4	11.2
Hungría	20	5	No	-	Sí	7.9	14.8
Islandia	24.5	7	Sí	-	Sí	10.6	16.5
Irlanda	21	4.8, 13.5	Sí	-	Sí	7.4	11.1
Italia	20	4.0, 10.0	Sí	-	Sí	6.2	11.0
Japon	5	-	No	-	Sí	2.5	5.1
Luxemburgo	15	3.0, 6.0, 12.0	No	-	Sí	5.6	9.9
México	15	-	Sí	10	Sí	3.7	9.5
Nueva Zelanda	12.5	-	Sí	-	Sí	8.4	11.3
Noruega	25	8.0, 14.0	Sí	-	Sí	8.3	12.4
Polonia	22	7	Sí	-	Sí	8.2	13.3
Portugal	21	5.0, 12.0	No	4.0, 8.0, 15.0	Sí	8.4	13.2
Reino Unido	17.5	5	Sí	-	Sí	6.6	10.5
República Checa	19	5	Sí	-	Sí	6.6	11.1
Suecia	25	6.0, 12.0	Sí	-	Sí	9.2	12.9
Suiza	7.6	2.4, 3.6	Sí	-	Sí	3.8	6.5
Turquía	18	1.0, 8.0	No	-	Sí	5.1	11.3

^{1/} Las tasas presentadas son para el año 2007.

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados con datos de OCDE(2008).

Fuente: CEFP (2010), en Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano.

Si se continúa con el razonamiento del cuadro 6, cuya información data en el 2007 en comparación al año de 2017, son diez años donde el comparativo de las tasas del IVA funciona como un indicador hacia el reordenamiento tributario. Es necesario entonces preguntarse qué sucede con las exenciones, los regímenes preferenciales, etc. La relación IVA/PIB, por ejemplo, da prueba de la evasión y elusión fiscales.

En el caso de Dinamarca obtiene un IVA/PIB del 10.4% y Suecia 9.2%, lo que indica que hay estrecha relación y sus sistemas tributarios suelen ser consistentes, sanos y aptos para el impulso de la producción de bienes y servicios que posteriormente darán un impulso al crecimiento de sus respectivas economías. Para México su resultado fue apenas del 3.7%, bajo en comparación con Corea (4.2%), Turquía (5.1%) y Luxemburgo (5.6%). Lo notorio es que Turquía y Luxemburgo sí tienen tasas preferenciales y su recaudación es mucho mayor al de nuestro país, pese a que sí maneja tasas preferenciales en regiones específicas.

Ahora bien, de acuerdo con los datos del cuadro 7 que presentó la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) en su *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016. Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*, se aprecia que México en 2015 se encontró por debajo de Chile (4.9%) y Argentina (3.3%), mientras que estuvo por encima de Colombia (2.7%) y Brasil (-6.7%), lo cual indica que la recaudación del IVA en México en comparación con los países latinoamericanos ha sido baja o constante.

Cuadro 7. Variación real interanual del ISR e IVA en América Latina.

América Latina (10 países): variación real interanual de la recaudación del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor agregado, 2013-2015^{a b}
(En porcentajes)

País	Impuesto sobre la renta			Impuesto sobre el valor agregado		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Argentina	5,4	1,9	12,8	3,9	-6,8	3,3
Brasil ^c	5,0	-1,6	-6,1	4,1	-0,6	-6,7
Chile	-6,4	-2,3	15,6	4,9	3,7	4,9
Colombia	5,7	3,2	2,0	-7,5	9,1	2,7
Costa Rica	7,6	3,4	13,6	-0,6	3,2	2,6
Ecuador	13,1	4,4	11,7	8,9	1,6	-2,8
El Salvador	17,5	1,7	2,5	2,4	-1,7	3,8
Guatemala	15,6	7,5	-6,4	0,2	2,3	-1,3
México	13,4	-2,5	24,0	-7,5	15,2	3,1
Perú	-4,7	6,5	-16,5	5,6	2,0	-0,9

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

^a Para los cálculos de la Argentina se han usado el IPC de la provincia de San Luis, en línea con las recomendaciones del Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC).

^b Cifras a noviembre de 2015 en el caso del Brasil, el Ecuador, El Salvador, Guatemala y México; a octubre de 2015 en el caso de Costa Rica; y, a septiembre de 2015 en el caso de Chile.

^c En relación con el impuesto sobre la renta se incluyen los ingresos del impuesto sobre la renta y la contribución social sobre la ganancia neta de las personas jurídicas; en el caso del impuesto sobre el valor agregado se incluyen el impuesto sobre productos industrializados (IPI) del gobierno federal y el impuesto sobre la circulación de mercaderías y de servicios (ICMS) de los estados.

Fuente: CEPAL (2017), en Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016. Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad.

Pero como menciona el CEFP (2013), “si bien la política fiscal mexicana en torno al impuesto al valor agregado es congruente con la legislación fiscal en el resto del mundo, el alto grado de informalidad de nuestra economía impide recaudar los niveles esperados de este impuesto” (p. 6). México se enfrenta a un entorno económico-financiero débil e incierto, debido al aumento de la economía informal y al bajo nivel recaudatorio en comparación con el resto de los países de la OCDE. Merece la pena subrayar lo siguiente:

Entre 2000 y 2010, 17 de los 33 países presentaron un incremento en la recaudación de IVA como porcentaje del PIB, y de ellos sólo dos — Suecia y Nueva Zelanda — superaron un punto porcentual. Es importante señalar

que Suecia no modificó su tasa impositiva, en tanto que Nueva Zelandia incrementó la tasa de 12.5 a 15%. Por el contrario, 15 países vieron disminuida la recaudación de IVA, siendo el caso más notorio Islandia con una caída de 2.7 puntos porcentuales, a pesar del incremento de tasa de uno por ciento al pasar de 24.5 a 25.5%.

En este periodo, los países con los mayores incrementos de tasa de IVA fueron Portugal, Grecia y Alemania con 6, 5 y 3 puntos porcentuales respectivamente, sin embargo la variación en la recaudación fue prácticamente nula. México presentó un incremento de 0.7 puntos porcentuales de IVA como proporción del PIB, con un incremento de tasa de un punto porcentual en el mismo periodo. (CEFP, 2013, p. 7)

En efecto, para García e Iduñate (2006):

La relativamente baja recaudación del IVA en México se debe no tanto a que se disponga de una estructura diferenciada de tasas, que carga una tasa cero a alimentos y medicinas, sino a que en general existe una gran ineficiencia en todo el sistema recaudador de impuestos. La recaudación es baja, dadas las tasas de impuestos, no sólo para el IVA, sino para todos los impuestos (el impuesto sobre la renta a empresas, el impuesto sobre la renta a personas físicas o el predial). Uno de los primeros estudios de evasión del IVA fue realizado por el autor cuando la introducción del impuesto era reciente.² Entonces la evasión del IVA era de alrededor de 30% de la recaudación teórica o potencial (la que se produciría en ausencia de evasión). Aunque ese estudio sólo estimaba con detalle la evasión del IVA, se calculaba con propósitos de comparación, que la evasión en el caso del impuesto sobre la renta podía llegar (para personas físicas) a niveles cercanos al 80%.

[...] La baja recaudación del IVA, no parece deberse entonces a la existencia de la tasa cero a alimentos y medicinas, sino a la incapacidad de las autoridades para recaudar todo tipo de impuestos, no sólo el IVA. De hecho, en este último caso la evasión es, en comparación con la de otros impuestos, relativamente menor. Este fenómeno (de una evasión elevada pero menor a la de otros impuestos) se da también en el impuesto a la renta de las empresas, para el cual es casi similar la tasa de evasión, que la del IVA. En ambos casos el impuesto se cobra a empresas, las que en general pueden ser fiscalizadas más fácilmente que la población en general. Ello explica en parte que para otros impuestos, como el predial y la renta de personas físicas con actividad empresarial y profesional, suela estimarse que la evasión es mucho mayor. (pp. 125-127)

De igual forma, Mendoza (2012) dice:

El problema de la baja recaudación del Impuesto al Valor Agregado se agrava si consideramos que su recaudación es la segunda más importante en nuestro país después del Impuesto Sobre la Renta. En el ejercicio fiscal 2009 la recaudación del IVA fue de 407.8 mil millones de pesos, representando el 36% de los ingresos tributarios de ese año; por su parte, el Impuesto Sobre la renta representó el 47% de los ingresos tributarios en el 2009, representando el 47% de los mismos. (p.44)

En suma, esta inestabilidad tributaria suele desalentar el crecimiento económico y financiero del país, lo que obliga a una reforma fiscal integral, para tratar de mitigar los bajos niveles de recaudación fiscal que se presentaron desde 1990 a 2017; además de que al modificar la tasa general del IVA en un cierto periodo de tiempo, podría mejorar la estabilidad tributaria del país.

El fundamento teórico para la propuesta de la Tasa General Óptima del IVA

Proponer la Tasa General Óptima del IVA es el objetivo principal de esta investigación. A partir de la teoría de la imposición óptima, es determinar cuál será la tasa impositiva óptima que generará el máximo bienestar y la máxima recaudación tributaria posible para que, a su vez, se disminuyan las distorsiones al consumo por parte de los contribuyentes. Cabe mencionar, que la “recaudación del IVA en México es muy deficiente, no sólo en comparación con naciones que no poseen tasa preferencial para alimentos y medicinas, sino también con países en los que la diferencia entre la tasa preferencial y la general es mucho mayor que en México”. (García-Alba, 2006, p. 127). Esta fragilidad recaudatoria permite a los encargados de las políticas fiscales contextualizar el entorno internacional y establecer un orden interno para la evaluación del comportamiento de los ingresos tributarios.

De acuerdo con el CEFP (2010):

Los resultados indican que en el largo plazo, el IVA es más sensible a movimientos en el ingreso, debido a que por cada punto porcentual de incremento en el Producto Interno Bruto, la recaudación del IVA e ISR se incrementa en 1.88 y 1.15 por ciento, en ese orden. Es importante destacar que en la medida en que aumente la captación de ambos impuestos se incrementarán las transferencias a los estados subnacionales ya que estos impuestos constituyen la base de la recaudación federal participable. Por lo que las elasticidades proporcionan la base para el pronóstico de recaudación global, de las transferencias a los estados dada una determinada tasa de crecimiento económico y finalmente representan la capacidad para transformar la evolución del nivel de actividad económica en mayores ingresos (p.108).

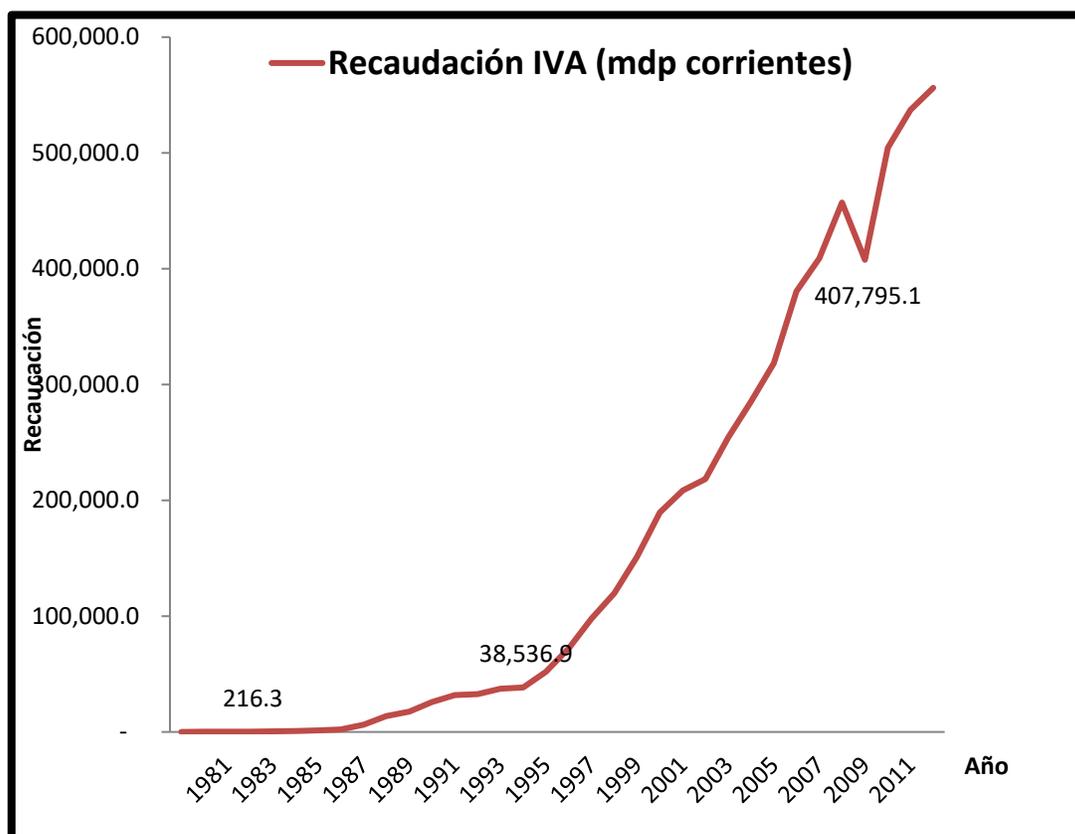
Del mismo modo, el CEFP (2017) quien recurre a la SHCP:

Este impuesto contempla para 2018, una estimación de gastos fiscales por 337 mil 173 mdp, desagregados en dos tipos de tratamientos diferenciales, por un lado, está el régimen de exención, con 61 mil 266 mdp; y, por otro, el de tasas reducidas o mejor conocido como tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones, con un monto estimado de 275 mil 907 mdp. (p.14).

Si se consultan las gráficas 8 y 9, se logra apreciar esa tendencia exponencial del IVA tanto a precios corrientes como a precios constantes. Por ejemplo, en la gráfica 8 para 1982 su recaudación fue de 216. 3 mdp, en 1994 de 38 536. 9 mdp y en 2008 de 407 795.1 mdp¹⁰.

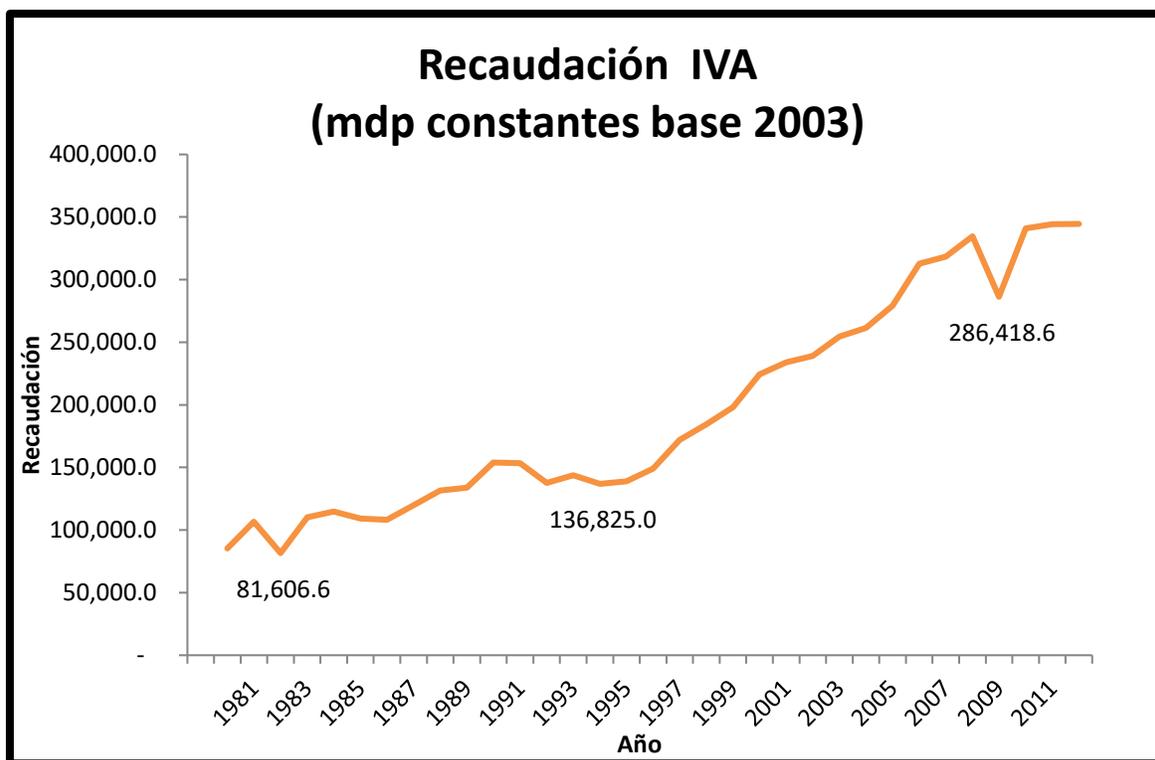
No obstante, en la gráfica 9 (millones de pesos a precios constantes), para esos mismos años fueron de: 81,606.6 mdp, 136,825.0 mdp y 286,418.6 mil millones de pesos. Al comienzo de su implementación es claro que no se iban a obtener mayores ingresos y, como se dijo en el apartado anterior, el contexto internacional afecta también el interior del país, lo cual, para los años de las crisis de los noventas, el nivel de recaudación fue menor y por momentos se mantuvo constante. Para los años posteriores, es claro que hay una tendencia al aumento recaudatorio, aunque para el 2008, México vuelve a vivir otra crisis financiera y eso resulta un descenso de los ingresos fiscales.

¹⁰A precios corrientes se toma en cuenta la inflación para la medición de la evolución de los precios en cada periodo determinado. En apariencia demuestra que hay aumentos pero a precios constantes se refleja el valor real, es decir, hay una eliminación del cambio de precios.

Gráfica 8. Recaudación IVA a millones de pesos corrientes

Fuente: Elaboración propia con base en datos del CEFP (2012)

Gráfica 9. Recaudación IVA a millones de pesos constantes base 2003



Fuente: Elaboración propia con base en datos del CEFP (2012)

Ahora bien, de acuerdo con la información presentada en el boletín del CIEP (2016), analizamos y comparamos los cuadros 8 y 9 efectivamente durante este periodo fue menor la recaudación tributaria debido a la crisis financiera economía por la que atravesaba el país. Es así que en periodos de recesiones económicas el escenario fiscal tiende a modificarse con el fin de minimizar distorsiones y aumentar los ingresos públicos.

En 1990 con una tasa general del 15% su recaudación fue del 2.9% en relación con el PIB y su crecimiento fue del 5.1%. Caso contrario a lo que vendría en 1992 con una tasa general del 10% su recaudación fue del 2.1% en relación con el PIB y su crecimiento de apenas 3.6%.

Si presenciamos de nueva cuenta los datos, a partir de 1995 con una tasa general del 15%, su crecimiento en relación con el PIB fue de - 5.8% y en 2009 de - 4.7%, valores representativos después de las crisis financieras. Lo cual demuestra que hay una correlación entre la recaudación del IVA y el incremento del PIB.

Cuadro 8. Histórico del IVA 1990-1994

Cuadro 6: Histórico del IVA de 1990 a 1994				
Año	General	Frontera	Recaudación	Crec. PIB
	<i>Tasas</i>		<i>% PIB</i>	<i>%</i>
1990	15	6	2.9	5.1
1991	15	6	2.8	4.2
1992	10	6	2.2	3.6
1993	10	6	2.1	4.1
1994	10	6	2.2	4.7

Fuente(s): Elaboración por el CIEP con datos de SHCP (2016) y BM (2016)

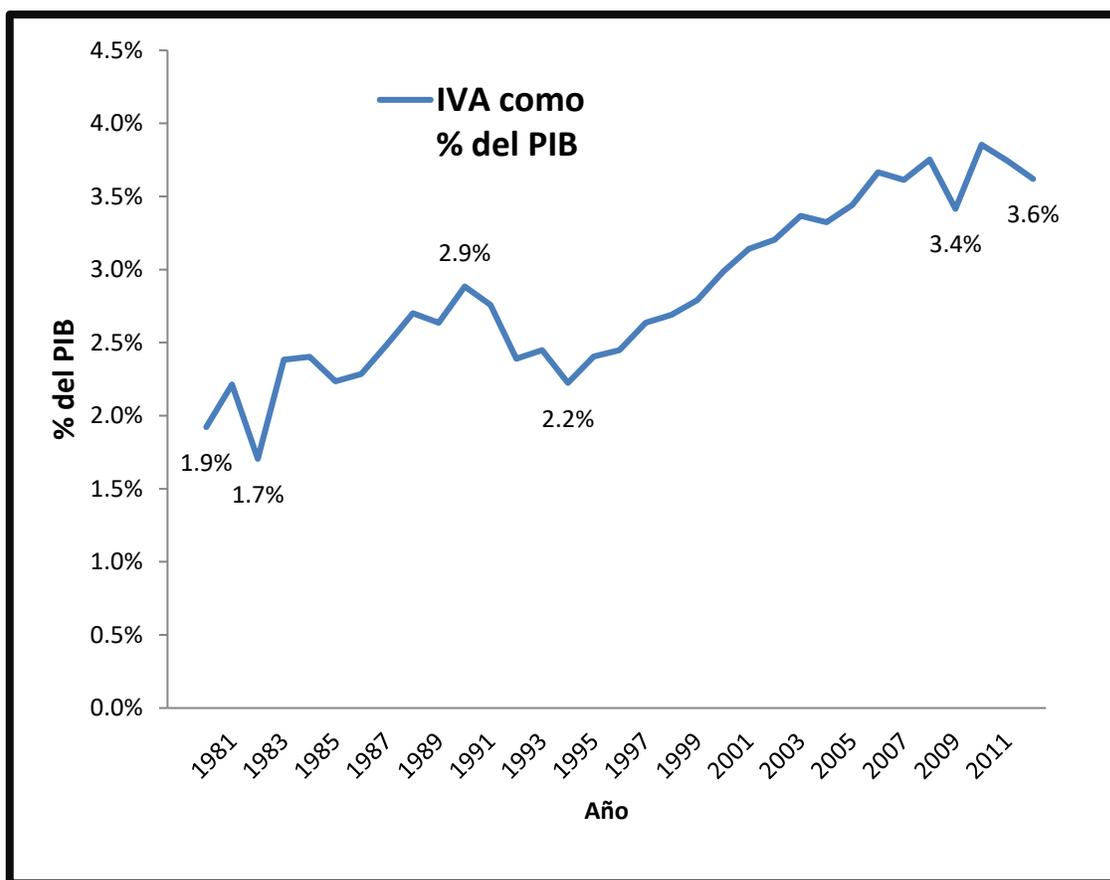
Cuadro 9. Histórico del IVA 1995-2009

Cuadro 7: Histórico del IVA de 1995 a 2009				
Año	General	Frontera	Recaudación	Crec. PIB
	<i>Tasas</i>		<i>% PIB</i>	<i>%</i>
1995	15	10	2.3	-5.8
1996	15	10	2.4	5.9
1997	15	10	2.6	7.0
1998	15	10	2.6	4.7
1999	15	10	2.7	2.7
2000	15	10	2.9	5.3
2001	15	10	3.1	-0.6
2002	15	10	3.1	5.1
2003	15	10	3.3	1.4
2004	15	10	3.3	4.3
2005	15	10	3.4	3.0
2006	15	10	3.6	4.9
2007	15	10	3.6	3.2
2008	15	10	3.7	1.4
2009	15	10	3.4	-4.7

Fuente(s): Elaboración por el CIEP con datos de SHCP (2016) y BM (2016)

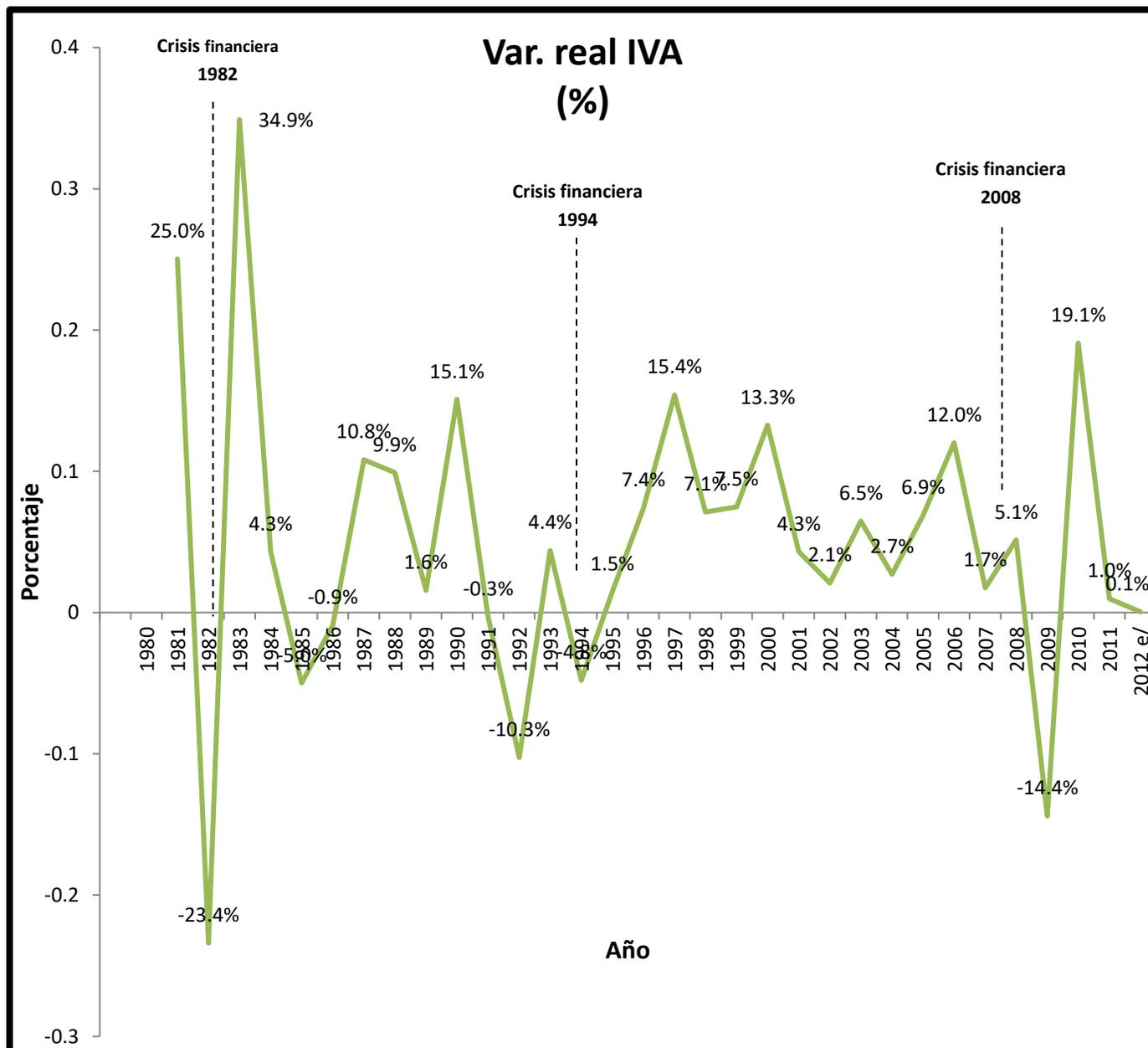
En las gráficas 10 y 11 se precisa esa relación entre IVA/PIB como un indicador de cuánto se ha recaudado de su aplicación y cuál ha sido su evolución tanto fiscal como económica. Si recurrimos a la gráfica 10, observamos que en 1981 hubo incremento de apenas 1.9% y es claro porque estaba en su momento de implementación, pero para 1982 será de 1.7%. En 1994 será del 2.2% y en 2008 del 3.4%. Las variaciones presentadas en la gráfica 11 ponen en evidencia el contexto internacional, es decir, el impacto de las crisis financieras sobre la recaudación del IVA.

Gráfica 10. IVA como porcentaje del Producto Interno Bruto



Fuente: Elaboración propia con base en datos del CEFPI (2012)

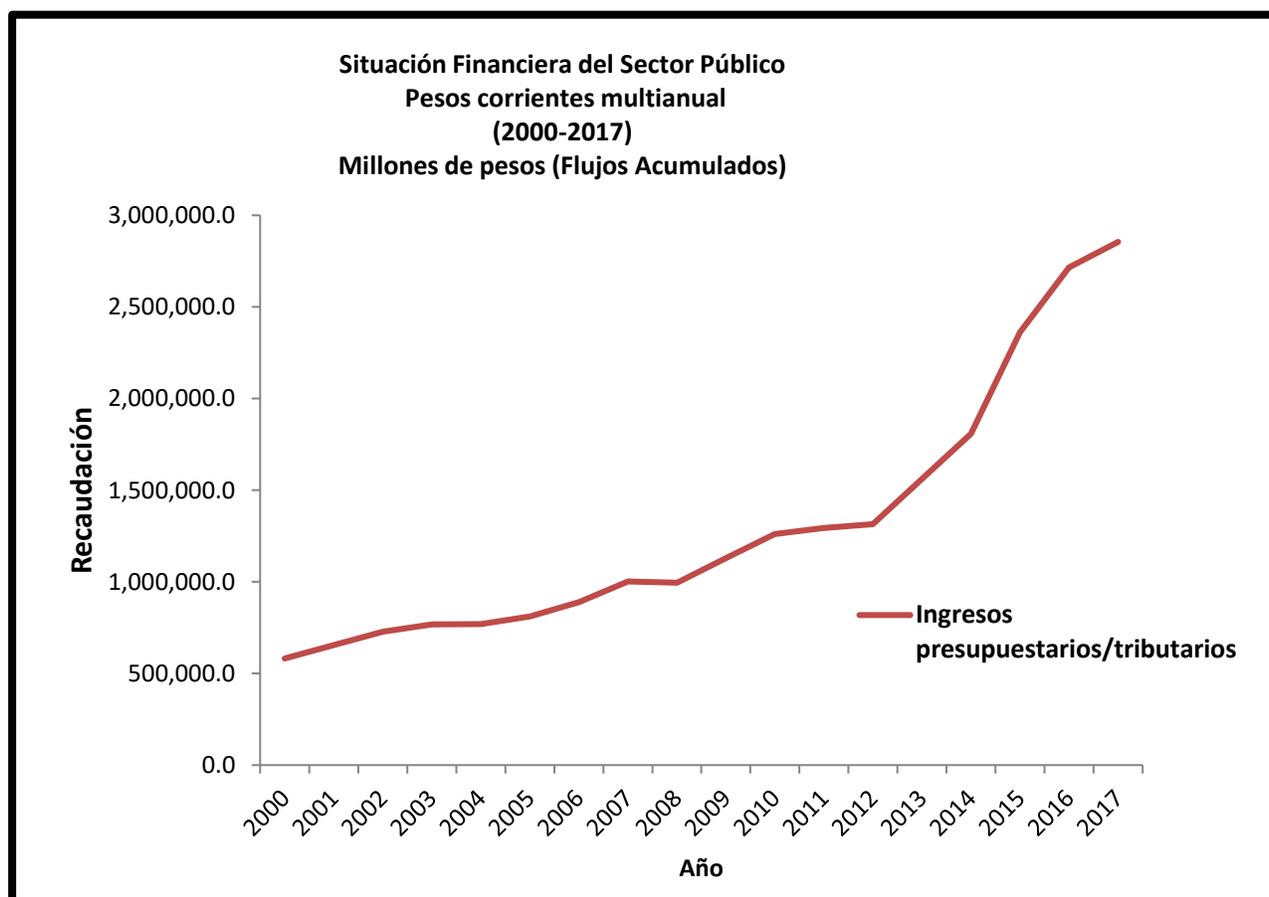
Gráfica 11. Variación real del IVA en porcentaje



Fuente: Elaboración propia con base en datos del CEFP (2012)

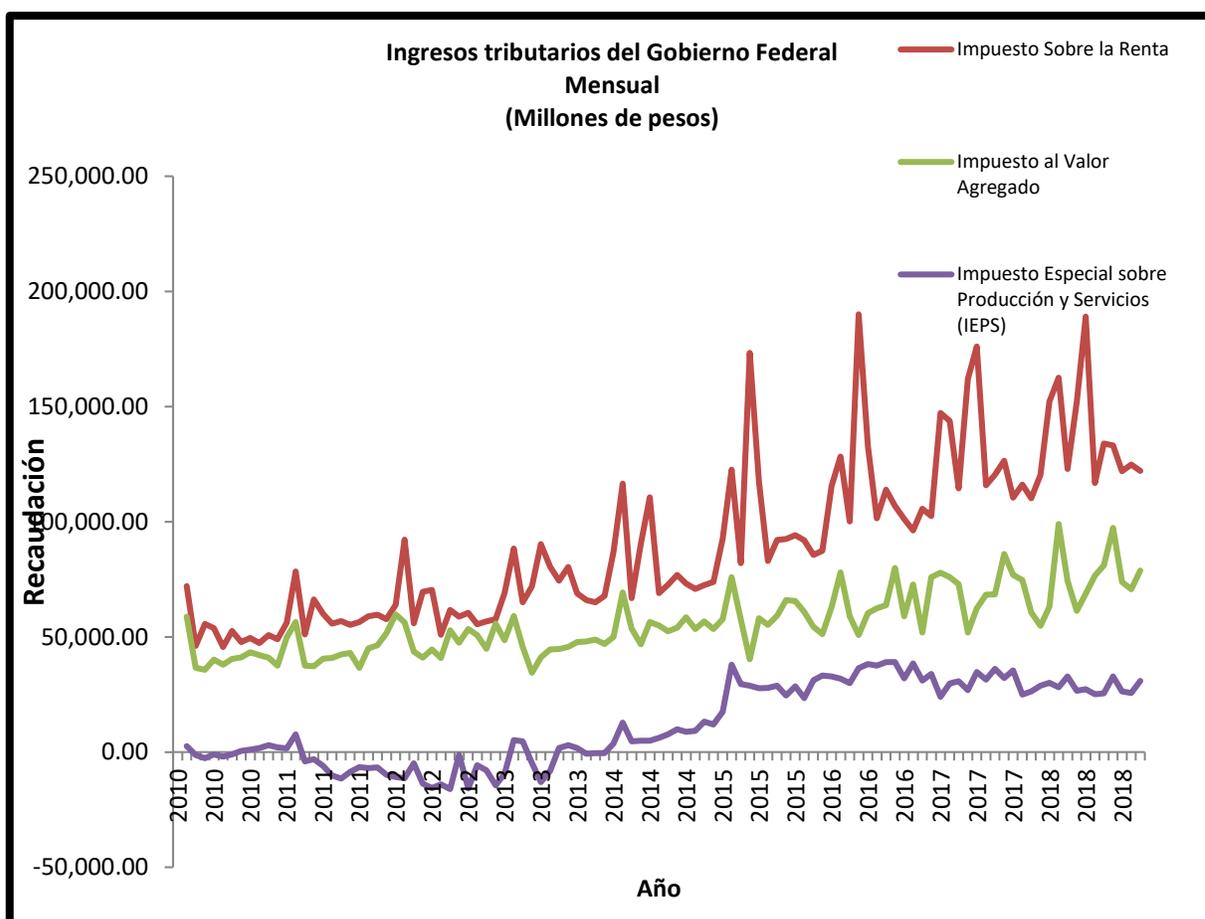
Continuando con la gráfica 11, en 1982 hubo un valor negativo del -23.4%. En 1994 fue del -4.8% y en 2009, después de la crisis financiera, -14.4%. Desde luego que en esos años existió una menor recaudación del valor real del IVA, de acuerdo con la gráfica Para la gráfica 12 se considera la evolución de los ingresos tributarios a partir del periodo 2000 al 2017. Los datos demostraron que hubo un incremento pero en flujos acumulados. Fue una situación que presentó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ahora bien, si consultamos la gráfica 13, veremos el comportamiento del ISR, del IVA y del IEPS del periodo 2010 al 2018. En el caso del IVA se mantuvo relativamente estable la recaudación, caso contrario al ISR que fue en aumento, mientras que el IEPS fue menor al del IVA.

Gráfica 12. Situación financiera del Sector Público



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SHCP (2017)

Gráfica 13. Ingresos tributarios del Gobierno Federal



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SHCP (2018)

Cuadro 10. Elasticidades del IVA e ISR

Elasticidad de Largo y Corto Plazo del IVA e ISR		
	IVA	ISR
Elasticidad de largo plazo	1.88	1.15
Elasticidad de corto plazo	1.42	2.63

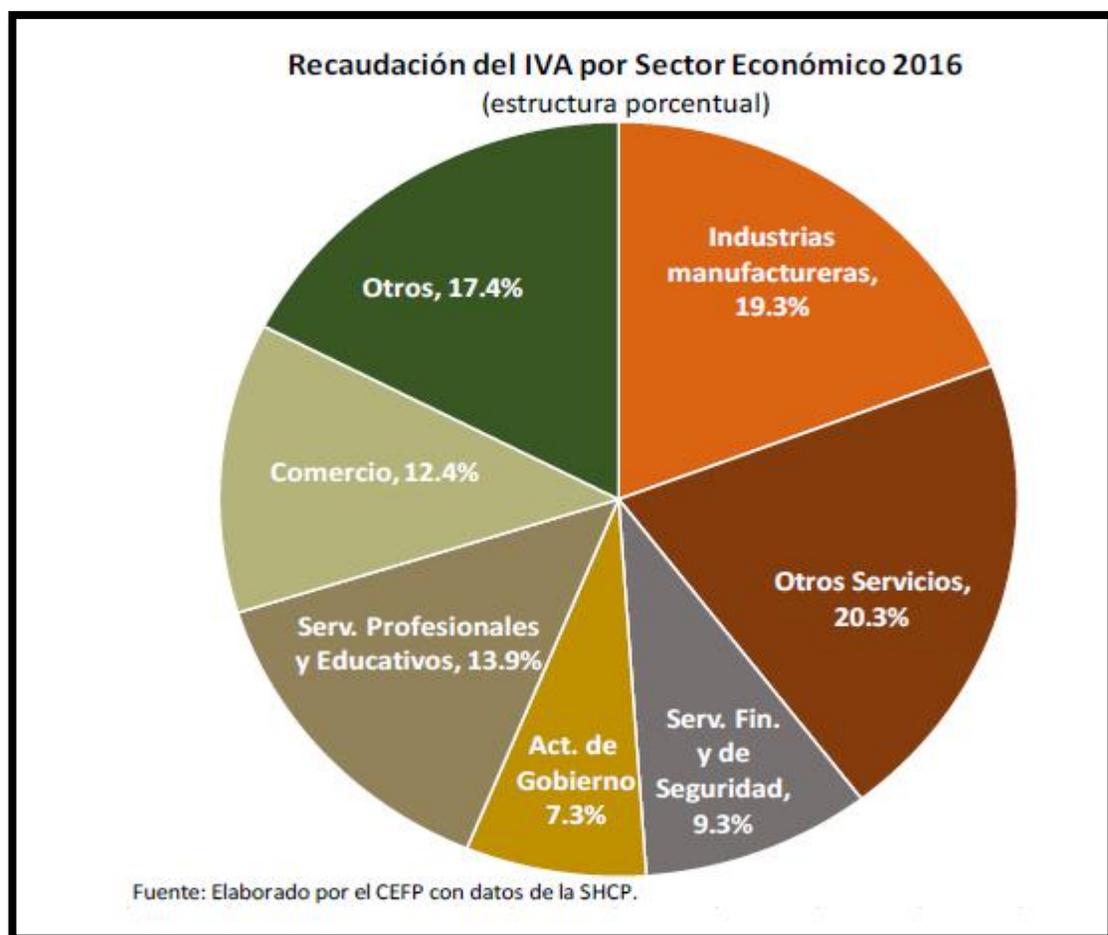
Fuente: Estimado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados con datos del INEGI, Banxico y de la SHCP.

Fuente: CFEP (2010), en Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano.

Si acudimos al cuadro 10, podemos apreciar que los resultados indican que en el largo plazo, el IVA es más sensible a movimientos en el ingreso, debido a que por cada punto porcentual de incremento en el Producto Interno Bruto, la recaudación del IVA e ISR se incrementa en 1.88 y 1.15 por ciento, en ese orden. (CEFP, 2010, pp. 102-108). En este sentido, también el CEFP (2017) establece que:

si se analiza la recaudación por sector económico, destaca que los sectores que más aportan al IVA son: el sector servicios con el 44%, el sector manufacturero con 19% de la recaudación, y el comercio que aporta un 13% de la captación total. (p.8)

Gráfica 14. Recaudación del IVA por sector económico 2016

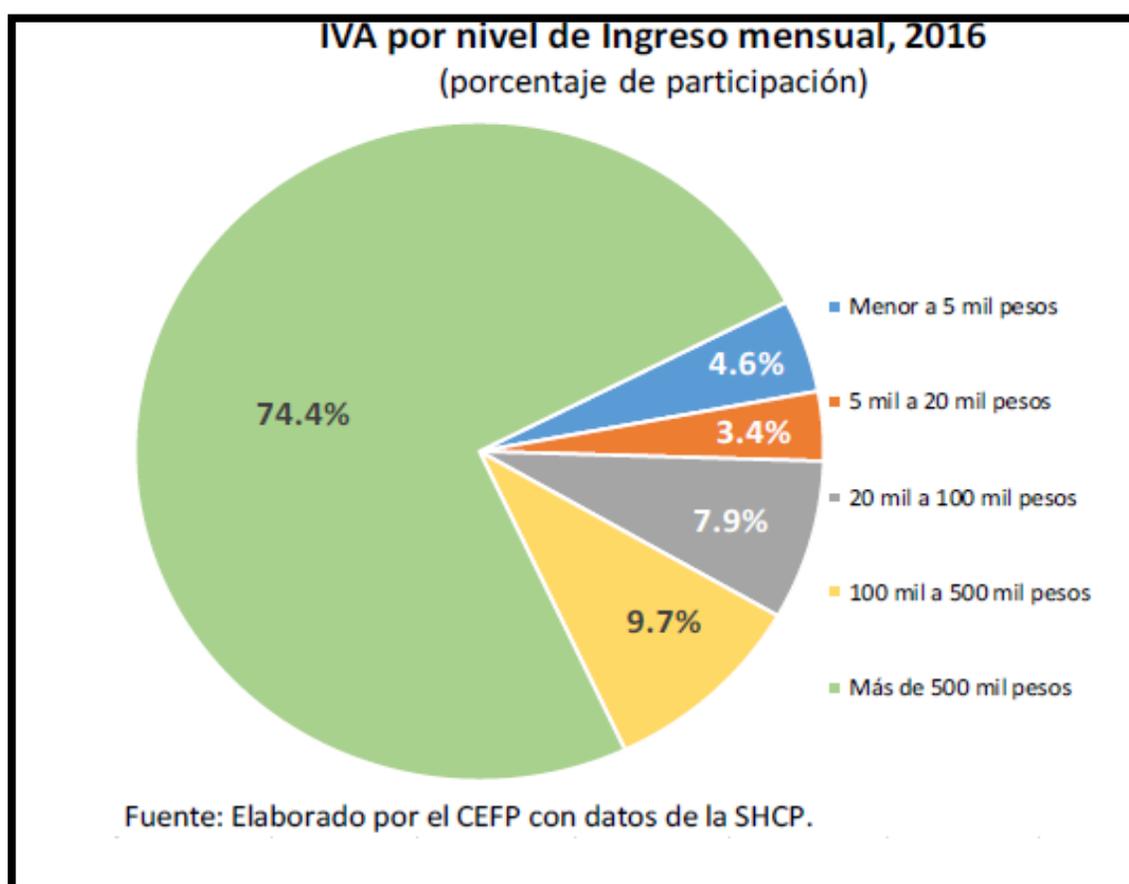


Fuente: CFEP (2017), en Importancia del Impuesto al Valor Agregado.

La gráfica 14 muestra cuáles fueron los sectores, actividades y servicios que aportaron mayor recaudación en materia de IVA. En la gráfica 15 que presentó el CEFP en 2016 tenemos que:

si observamos la recaudación de acuerdo al nivel de ingreso de quien paga el impuesto, destaca que quienes tienen ingresos que van de cero a 5 mil pesos, aportaron, en promedio, el 4.6% de la recaudación, quienes tienen ingresos de entre 5,001 y 20,000 pesos mensuales aportan el 3.4% de lo recaudado, aquellas personas con ingresos que van de los 20,001 a los 100,000 pesos mensuales pagan el 7.9% del IVA total y los que ingresan al mes entre 100,000 y 500,000 pesos aportan el 9.7% de la recaudación. (p.9)

Gráfica 15. IVA por nivel de ingreso mensual 2016



Fuente: CFEP (2017), en Importancia del Impuesto al Valor Agregado.

Empero, en la información del cuadro 11 se encuentra la recaudación del IVA de enero-diciembre 2017 y permite conocer cuáles fueron los sectores y tipo de contribuyentes que aportaron más durante ese año. Si vamos de menor a mayor, el sector primario (agricultura, ganadería, etc.) obtuvo un valor negativo de -22 745 millones de pesos y en concepto de personas físicas y morales fueron de -2 015.6 millones de pesos y -20 729.4 millones de pesos, respectivamente.

En cambio, en el sector servicios su aportación fue mayor. Tan sólo el de Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación se obtuvo un total de 126 134 millones de pesos. Para el caso de personas morales y físicas fueron: 124 666.2 millones de pesos y 1 467.8 millones de pesos, respectivamente. En comparación con el de Servicios financieros y de seguros con un total de 79 896.9 millones de pesos. En personas morales fue de 79 712.4 millones de pesos y en personas físicas de 184.4 millones de pesos.

Del mismo modo, si se consulta el cuadro 12, se ve el nivel de recaudación del IVA por ingreso y tipo de contribuyente. Las personas morales que obtuvieron entre 50 mil y 500 mil pesos, fueron las que aportaron más al fisco. Mientras que las personas físicas con actividad empresarial cuyos ingresos fueron entre 1 000 y 5 000 pesos aportaron 1 931 mil millones de pesos y las de sin actividad empresarial 2 245 mil millones de pesos.

Cuadro 11. Recaudación del IVA por actividad económica y tipo de contribuyente

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Por Sector de Actividad Económica y Tipo de Contribuyente Enero-diciembre de 2017			
Concepto	Millones de pesos		
	Total	Personas Morales	Personas Físicas
Total	816,039.1	795,686.4	20,352.7
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	-22,745.0	-20,729.4	-2,015.6
Minería	-6,793.0	-6,832.8	39.8
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	3,372.8	3,356.4	16.4
Construcción	39,937.6	38,312.5	1,625.1
Industrias manufactureras	-252,447.3	-253,272.6	825.3
Comercio al por mayor	-3,342.5	-2,473.8	-868.8
Comercio al por menor	30,433.4	27,521.3	2,912.0
Transportes, correos y almacenamiento	14,959.1	14,577.4	381.7
Información en medios masivos	19,873.0	19,656.8	216.2
Servicios financieros y de seguros	79,896.9	79,712.4	184.4
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	26,743.5	20,993.9	5,749.6
Servicios profesionales, científicos y técnicos	63,481.0	58,932.9	4,548.1
Dirección de corporativos y empresas	12,586.1	12,574.3	11.8
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	126,134.0	124,666.2	1,467.8
Servicios educativos	2,065.9	1,923.6	142.2
Servicios de salud y de asistencia social	6,653.6	6,409.0	244.7
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	2,778.9	2,625.5	153.3
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	18,819.1	17,448.3	1,370.8
Otros servicios excepto actividades de gobierno	11,789.2	10,389.6	1,399.6
Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales	10,034.9	9,994.4	40.5
Otros	3,231.2	1,323.6	1,907.6
Otros auxiliares ^{1/}	628,576.9	628,576.9	0.0

Cifras preliminares sujetas a revisión.
Las sumas pueden no coincidir debido al redondeo.
1 / Incluye Entidades Federativas, Aduanas y TESOFE.
Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

Fuente: SHCP (2017), en Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública

Cuadro 12. Recaudación del IVA por nivel de ingreso y tipo de contribuyente**RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Por nivel de ingreso y tipo de contribuyente

Enero-diciembre de 2017

Rangos de ingreso (en miles de pesos) ^{1/}	Millones de pesos				
	TOTAL	Personas Morales	Personas Físicas		Otros Auxiliares ^{3/}
			Con Actividad Empresarial	Sin Actividad Empresarial	
Total	816,039.1	167,109.5	9,278.2	11,074.5	628,576.9
0 ≤ 250	3,107.2	-1,434.1	2,650.8	1,890.6	0.0
250 ≤ 500	2,451.8	47.8	1,374.8	1,029.2	0.0
500 ≤ 750	1,554.2	-110.9	929.5	735.7	0.0
750 ≤ 1,000	1,422.6	312.4	628.4	481.8	0.0
1,000 ≤ 5,000	11,818.0	7,641.3	1,931.4	2,245.3	0.0
5,000 ≤ 10,000	8,266.7	7,542.6	10.7	713.4	0.0
10,000 ≤ 20,000	12,551.4	12,073.7	-135.4	613.1	0.0
20,000 ≤ 50,000	23,269.2	22,616.0	24.2	629.0	0.0
50,000 ≤ 100,000	22,558.5	22,468.5	-101.0	190.9	0.0
100,000 ≤ 500,000	56,302.0	56,048.3	-44.9	298.6	0.0
Más de 500 mil	7,039.7	6,974.3	-0.2	65.5	0.0
Resto ^{2/}	665,697.8	32,929.6	2,010.0	2,181.5	628,576.9

Cifras preliminares sujetas a revisión.

Las sumas pueden no coincidir debido al redondeo.

1 / Los Rangos se obtienen de conformidad a los Ingresos Anuales declarados por el Contribuyente, excepto aquellos que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, en cuyo caso se tomaron las declaraciones bimestrales presentadas en "Mis Cuentas" y DyP.

2 / Contribuyentes que no presentaron declaración anual.

3 / Incluye Entidades Federativas, Aduanas y TESOFE.

Esta información incluye la totalidad de las contribuciones pagadas por las Personas Físicas.

Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

Cuadro 13. Ingreso corriente total por la ENIGH. 2014

INGRESO CORRIENTE TOTAL PROMEDIO TRIMESTRAL POR HOGAR					
AGRUPADOS POR DECILES DE HOGARES					
LEVANTAMIENTOS 2010, 2012 Y 2014					
(Pesos de 2014)					
Deciles de hogares	Total nacional			Variación (%)	
	2010	2012	2014	2010-2012	2012-2014
Total	40 571	41 167	39 719	1.5%	-3.5%
I	7 162	7 556	7 716	5.5%	2.1%
II	12 604	12 735	12 721	1.0%	-0.1%
III	16 856	16 990	16 677	0.8%	-1.8%
IV	21 217	21 070	20 675	-0.7%	-1.9%
V	25 885	25 822	24 901	-0.2%	-3.6%
VI	31 377	31 165	29 852	-0.7%	-4.2%
VII	38 446	38 408	36 223	-0.1%	-5.7%
VIII	48 686	48 427	45 478	-0.5%	-6.1%
IX	66 010	65 881	62 163	-0.2%	-5.6%
X	137 470	143 614	140 783	4.5%	-2.0%

Fuente: INEGI (2015), de acuerdo con la ENIGH

Empero, como se aprecia en el cuadro 13, del 2010 al 2014, los contribuyentes correspondientes al primer decil mantuvieron el mismo gasto por hogar. La cual evidencia la vulnerabilidad del consumo. Entre 2010 y 2012 existió una variación porcentual del 5.5% y para 2012-2014 fue de 2.1%. Es decir, que disminuyó su consumo. El 10% de los contribuyentes soportaron la carga fiscal. Para los contribuyentes de la clase media – correspondiente a los deciles V-VII –, también se vieron afectados en su consumo, cuyos valores oscilaron entre -0.2% y -0.1%.

Para el 2016, la ENIGH obtuvo los siguientes resultados:

Cuadro 14. Ingreso corriente total por la ENIGH. 2016

Deciles de hogares	ENIGH 2016 (miles de pesos)	LI / LS*
Nacional	1 556 701 245	1 483 201 422 1 630 201 068
I	27 326 696	26 865 892 27 787 500
II	47 537 148	46 955 072 48 119 225
III	63 304 806	62 647 915 63 961 697
IV	78 823 167	78 059 694 79 586 639
V	96 414 087	95 488 853 97 339 320
VI	116 572 439	115 439 778 117 705 101
VII	141 985 925	140 503 814 143 468 036
VIII	178 634 874	176 481 637 180 788 112
IX	241 067 001	237 595 247 244 538 754
X	565 035 103	498 517 042 631 553 163

*Intervalo de Confianza de 90%. LI (limite inferior), LS (limite superior).
FUENTE: INEGI. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2016.

Fuente: INEGI (2016), de acuerdo con la ENIGH

Es claro que los contribuyentes de alto ingreso, como los deciles de hogares VIII, IX y X no presentaron mayor afectación en cuanto a su consumo. Se mantuvo constante o en aumento. Ahora bien, con la tasa general óptima del IVA que se propone del 12% y, de acuerdo con la tabla de los gastos del hogar presentadas por la ENIGH del cuadro 14, tanto los contribuyentes de clase baja como la media podrían soportar la carga y el Estado experimentar una moderada recaudación

tributaria. Lo considerable es determinar hacia dónde recaerá más la carga tributaria, ya que los contribuyentes con ingresos bajos tienden a gastar más en alimentos y salud. Si se considera de nueva cuenta la información del cuadro 14, en 2016 los tres primeros deciles fueron los más perjudicados sin mejoramiento de su consumo. Los montos del ingreso corriente total trimestral fueron para el decil I: 27 326 696 miles de pesos; decil II: 47 537 148 miles de pesos; decil III: 63 304 806 miles de pesos. Estos demuestran quiénes aportan más y quiénes menos. La propuesta de la tasa del 12% debe enfocarse en todos los deciles para que su contribución sea equitativa y proporcional.

Pero, ¿qué sucedió con el gasto/consumo de los contribuyentes? En el cuadro 15 la ENIGH obtuvo los siguientes resultados: en Alimentos, bebidas y tabaco el gasto corriente monetario fue de 331.4 mil millones de pesos y en Cuidados de la salud fue de 25.4 mil millones de pesos. Lo cual significó, que los primeros deciles gastaron más en alimentos y servicios de salud y que si hubiese existido una tasa impositiva, por mínimo que fuera, sobre estos rubros hubiera sido perjudicial para los contribuyentes. A menos que se les compensara con algunos programas sociales. Sin embargo, no fue así.

Cuadro 15. Rubros de gastos por la ENIGH. 2016

Rubro de gasto	Total (miles de pesos)	
	ENIGH 2016	LI/LS*
Gasto corriente monetario	941 750 423	929 250 743 954 250 103
Alimentos, bebidas y tabaco	331 486 164	328 050 959 334 921 308
Vestido y calzado	43 582 573	42 673 837 44 491 309
Vivienda y servicios de conservación, energía eléctrica y combustibles	89 351 019	87 395 165 91 306 872
Artículos y servicios para la limpieza, cuidados de la casa, enseres domésticos y muebles, cristalería, utensilios domésticos y blancos	55 577 430	54 379 605 56 775 254
Cuidados de la salud	25 424 082	24 202 106 26 646 059
Transporte; adquisición, mantenimiento, accesorios y servicios para vehículos; comunicaciones	182 174 375	178 744 832 185 603 918
Servicios de educación, artículos educativos, artículos de esparcimiento y otros gastos de esparcimiento	116 939 886	113 528 706 120 351 065
Cuidados personales, accesorios y efectos personales y otros gastos diversos	69 656 409	68 334 355 70 978 462
Transferencias de gasto	27 558 486	24 925 878 30 191 094

*Intervalo de Confianza de 90%. LI (límite inferior), LS (límite superior).
FUENTE: INEGI. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2016.

Fuente: INEGI (2016), de acuerdo con la ENIGH

Cuadro 16 demuestra cuánto se aportó en los rubros de Alimentos, bebidas y tabaco, Vestido y calzado, y Cuidados de salud. El gasto en Alimentos, bebidas y tabaco representó el 87.77% de los contribuyentes durante el año 2016, mientras que en Vestido y calzado 10.88% y Cuidados de salud 6.35%.

Dicha información es para identificar dónde se concentró más el consumo de los contribuyentes y qué tanto se hubieran visto afectados con un aumento de los precios tanto de bienes y servicios de primera necesidad. Un ejemplo de ello era cobrar el IVA a ciertos alimentos y medicamentos, sin olvidar que son bienes de demanda inelástica, y como se describió anteriormente, hubiese sido contraproducente.

Cuadro 16. Aportación de rubros de gastos y representación porcentual

Rubro de gasto	Total (Miles de pesos)	Representación (%)
Alimentos, bebidas y tabaco	331 486 164	82.77
Vestido y calzado	43 582 573	10.88
Cuidados de salud	25 424 082	6.35
Total	400 492 819	100

Fuente: Elaboración propia con información de la ENIGH 2016

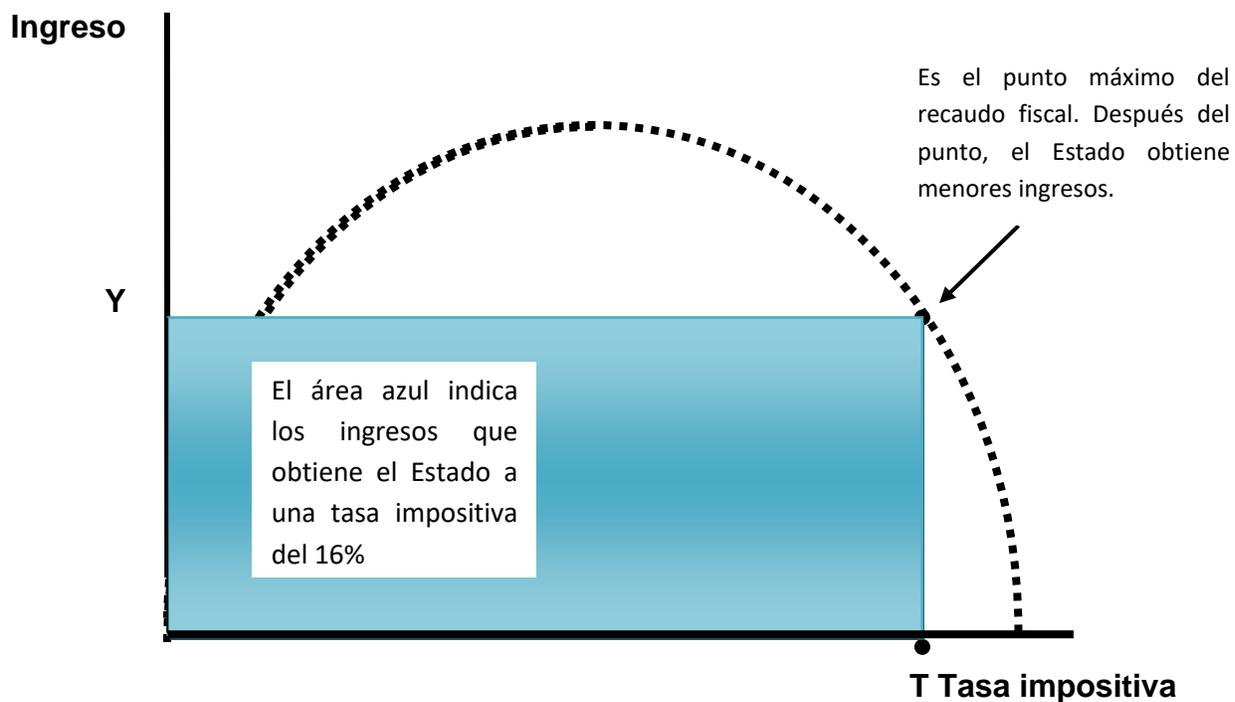
En la actualidad se cuenta con una tasa general del IVA del 16%, sin embargo, se ha visto que los resultados sobre su recaudación desde 1990 hasta 2017 fueron muy bajos en comparación con los países miembros de la OCDE. Si se recurre a la gráfica 16, como parte de la investigación presentada, se puede tener una idea de cuánto se recaudó en ese periodo. La curva de Laffer indica que en el punto **T e Y** muestra el nivel de la recaudación tributaria. El cuadro azul es el área máxima de los ingresos fiscales, el cual indica que es muy baja pese a una tasa elevada.

Si el Estado hubiera decidido disminuir a 15% o aumentarla a 17% no habría gran variación. Quizás en el corto plazo hubiera obtenido los ingresos necesarios pero hubiese afectado el consumo de sus contribuyentes a largo plazo. La investigación ha demostrado que las tasas han oscilado entre el 10 y el 16 % y los ingresos fiscales se mantuvieron constantes o bajos. Motivo por el cual, las reformas

fiscales continuaron sin atender el problema de la recaudación tributaria y los contribuyentes de los deciles bajos y medios continuaron soportando la carga fiscal sin mejorar su capacidad de pago.

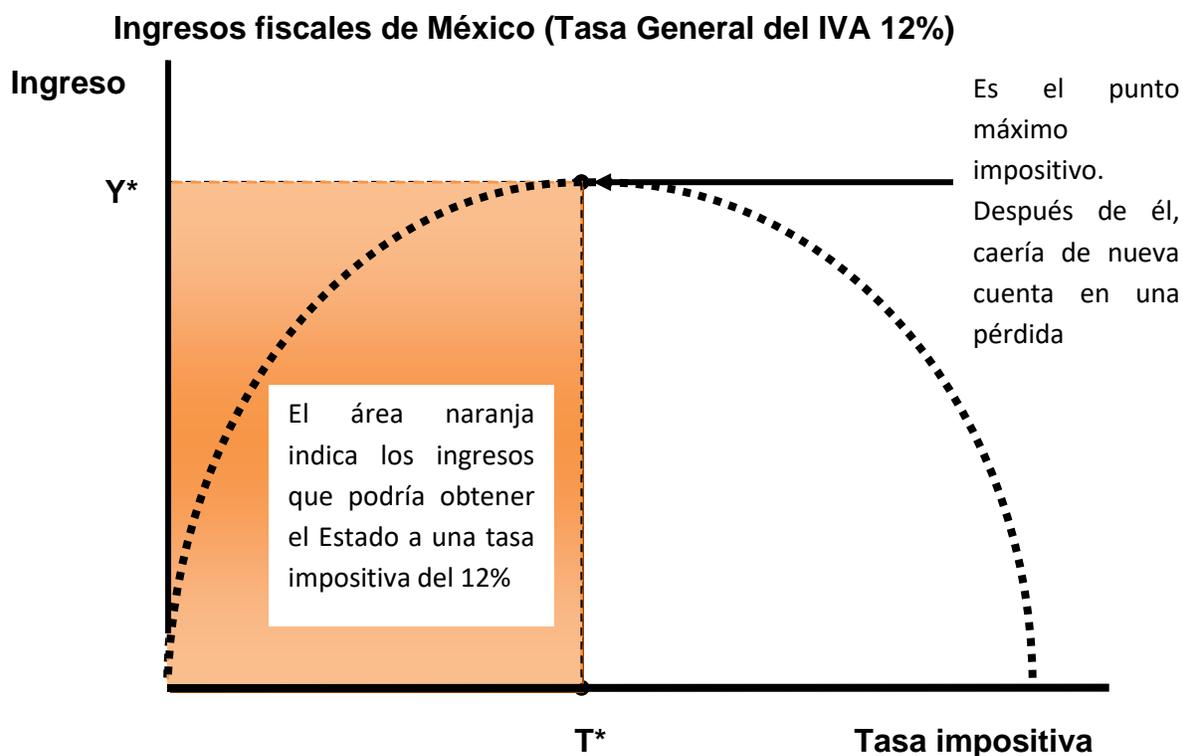
Gráfica 16

Ingresos fiscales de México (Tasa General del IVA 16%)



A una Tasa General Óptima del IVA del 12%, mayor recaudación fiscal para 2019

Gráfica 17



En la gráfica 17 se aprecia la propuesta de la Tasa General Óptima del IVA del 12% donde permitiría una mayor recaudación. El área de color naranja con puntos Y^* y T^* indican el nivel máximo de recaudación tributaria. Posiblemente en el corto plazo y mediano sea redituable mantenerla así y aumente la recaudación tributaria. Si comparamos las tasas del IVA de los países nórdicos del cuadro 17 se aprecia que son muy elevadas y sus niveles de ingresos son superiores a la de nuestra economía. Sus economías son pequeñas, así que sus estados tienden a distribuir de manera más equitativa la riqueza generada para que sus habitantes cumplan con sus principales necesidades.

Por otro lado, El PIB per cápita de los mexicanos es bajo en comparación con los habitantes de esos países, por ello la necesidad de tomar en cuenta los datos de la ENIGH, ya que el consumo de los contribuyentes puede ser un indicador de

cuánto se recauda. En el caso de los países centroamericanos del cuadro 18 existen tasas bajas en comparación con México¹¹. Sorprende observar con Panamá que cuenta con un 7% de IVA pese a que es un país con una economía pequeña. Guatemala tiene una tasa del IVA del 12%, similar a la que se propone en este trabajo de investigación. Lo interesante son los casos de Panamá y Guatemala porque sus recaudaciones suelen ser moderadas y en México, que cuenta con una tasa del 16%, sus ingresos han resultado muy por debajo de la media de los países miembros de la OCDE.

Cuadro 17. Impuesto al Valor Agregado en países nórdicos 2015

Tasas del IVA en países nórdicos	
Dinamarca	25%
Finlandia	24%
Islandia	24 %
Noruega	25%
Suecia	25%

Fuente: Elaboración propia con información en <https://economipedia.com/ranking/el-iva-en-el-mundo.html>

Cuadro 18. Impuesto al Valor Agregado en países centroamericanos 2015

Tasas del IVA en países centroamericanos	
Costa Rica	13%
Guatemala	12%
El Salvador	13%
Nicaragua	15%
Honduras	15%
Panamá	7%

Fuente: Elaboración propia con información en <https://economipedia.com/ranking/el-iva-en-el-mundo.html>

¹¹En la siguiente página se puede consultar algunos datos relevantes de las reformas tributarias en Centroamérica https://www.centralamericadata.com/es/search?q1=content_es_le:%22Impuesto+al+Valor+Agregado+%28IVA%29%22

En la información del cuadro 19, las tasas del IVA en países sudamericanos son muy variadas. Las más altas son la de Uruguay con 22% y la de Argentina con 21%. En el caso de de Paraguay que tiene una tasa del IVA del 10% se debe tomar en cuenta que en países pequeños (como en el caso de Panamá, por ejemplo) siempre existe una tasa elevada o una baja pero sus ingresos fiscales sí reflejan el tamaño de sus economías.

En México se reitera que la evasión y elusión fiscales, junto a la economía informal, no permiten que se obtengan los ingresos esperados por la actual tasa del IVA del 16%. Estadísticamente se ha comprobado que las tasas elevadas implementadas durante el periodo de estudio no reflejan el nivel tributario ni con el tamaño de la economía. Por ello debe existir una tasa intermedia que permita la recaudación máxima posible entre la que inició y la actual. Es decir, la del 10% y la del 16%. De ahí la necesidad de recurrir a la curva de Laffer para analizar las variaciones de las tasas impositivas y sus efectos recaudatorios.

Cuadro 19. Impuesto al Valor Agregado en países sudamericanos 2015

Tasas del IVA en países sudamericanos	
Argentina	21%
Brasil	17%
Bolivia	13%
Chile	19%
Colombia	16%
Ecuador	12%
Paraguay	10%
Perú	18%
Uruguay	22%
Venezuela	12%

Fuente: Elaboración propia con información en <https://economipedia.com/ranking/el-iva-en-el-mundo.html>

Si la tasa fuese del 12% no habría necesidad alguna de proponer una tasa a ciertos bienes y servicios de demanda inelástica, ya que los bajos y medios deciles aportarían lo suficiente para que aumentaran los ingresos tributarios a un cierto periodo determinado y así disminuir el problema de la economía informal.

En definitiva, de lo que se trata es de la cooperación tributaria, de cumplir con lo establecido en la ley y sin violar los principios tributarios. Sin olvidar que un aumento de los precios generaría mayor inflación, un efecto económico negativo para el Estado y sus contribuyentes. Entonces, la determinación de la tasa óptima ayudaría al crecimiento de ciertos sectores estratégicos de la economía mexicana, dando también como resultado una posible y eficiente distribución de la riqueza. Esto abre a que especialistas en impuestos consideren la propuesta aquí planteada y encuentren la relación entre el aumento del IVA y el PIB.

Conclusiones

Una vez que se analizaron los puntos importantes del Impuesto al Valor Agregado, se demostró que la tasa del IVA se puede determinar con la teoría óptima impositiva, además de que se partió de la curva de Laffer como evidencia de que a cierto nivel de tasa óptima impositiva el Estado puede maximizar su beneficio tributario. Su recaudación es importante para la información del ingreso fiscal del país. Por otra parte, el contexto económico permitió entender el panorama de la debilidad fiscal que vivió el país y evidenció los excesos presupuestales, así como también los recortes hacia ciertos sectores económicos estratégicos.

La dependencia petrolera en la década de los ochenta hizo que la economía presentase niveles altos de inflación y desestabilizara al llamado Estado Benefactor. La transición de una estrategia (Sustitución de Importaciones, Proteccionismo, keynesianismo) a otra (neoliberalismo) puso a prueba la insuficiencia tributaria del país. Las crisis financieras (1982, 1994, 2008) afectaron la recaudación tributaria y los datos aportados por el INEGI, a través de la ENIGH, evidenciaron la afectación del consumo de los contribuyentes. Dentro de la investigación no se propuso una tasa impositiva al azar, sino que también fue necesario analizar los bienes y servicios que pueden ser menos afectados. Más allá de la búsqueda de la maximización presupuestal, con la ayuda de la teoría de la imposición óptima, es minimizar los errores cometidos por el Estado.

Las exenciones como las tasas cero deben ser evitados para no perjudicar a los contribuyentes más vulnerables, como es el caso de los primero deciles. El sistema fiscal mexicano presentó indicios de incapacidad tributaria durante el periodo de estudio (1990-2017). En la Constitución mexicana se tienen claros los objetivos a cumplir tanto por el Estado como sus contribuyentes, entonces, para determinar una política fiscal óptima se debe cumplir tanto con la mayor distribución de la riqueza como la mayor recaudación fiscal. El traslado del IVA a los consumidores suele ser eludido y genera la llamada economía informal. Se

considera, desde luego, que el Estado mismo ocasiona estas “externalidades” (variaciones en las tasas impositivas, corrupción, etc.), que con el paso del tiempo se vuelven un obstáculo para el crecimiento y desarrollo de la economía.

La curva de la Laffer es una evidencia empírica económico-fiscal que determina las necesidades a cumplir por parte del Estado en un cierto periodo determinado. Puede funcionar a corto y mediano plazo; así, la evolución del IVA, reflejado en el PIB, permitiría que el nivel de recaudación tributaria aumentara. Por otra parte, si se decide una tasa del 10% o del 15% como la tasa óptima, ¿en qué tiempo dará los resultados eficientes y eficaces? ¿Se minimizará la economía informal, la elusión y evasión fiscales? La tesis permite la comprensión para llevar cabo la práctica de la toma de decisiones fiscales que beneficien al país. Si el IVA es un impuesto regresivo y que afecta más a los contribuyentes de bajos ingresos, también hay que analizar el esquema de producción y consumo de bienes y servicios. Es decir, las elasticidades que posean cada uno.

Se propuso una tasa del 12% y se demostró que con las distintas tasas generales (10%, 15% y 16%) aplicadas en el país, la recaudación fiscal osciló entre baja o constante, (aunque por algunos momentos alta.) Los resultados estadísticos de la OCDE o CEPAL evidencian los mayores o menores ingresos fiscales si se llevan a cabo políticas fiscales adecuadas de acuerdo con el comportamiento de sus economías. El IVA en países como Chile (38.7%), Nueva Zelanda (30.7%) y Estonia (25.7%) en 2010, tuvieron la mayor recaudación del IVA. No obstante, como se mencionó anteriormente, los contextos sociales, políticos y económicos también influyeron en la toma de decisiones. Prueba de ellos son las crisis financieras.

En suma, también es importante analizar el principio de equidad, el de beneficio y de la capacidad de pago de los contribuyentes, además de mantenerlos con el mínimo vital.

Fuentes de consulta

Aguilar, G. y Lagunas, S. (2016). ¿Resultados positivos con la reforma fiscal de México en 2014?, *Punto de Vista*, 11 (7), 99-116, recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6121658.pdf>, consultado el 21 de febrero de 2019

Aguilar, J. (2016). *Decidiendo entre eficiencia y equidad, un análisis del impuesto a la renta*, (tesis de magíster), recuperado de http://repositorio.up.edu.pe/bitstream/handle/11354/1141/Jhordano_Tesis_maestria_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y, consultado el 15 de noviembre de 2018

Aliaga, J. y Oropeza, A. (2015). Análisis experimental de la Curva de Laffer y la evasión fiscal en Bolivia, recuperado de http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2074-47062015000200006, consultado el 22 de octubre de 2018

Arroyo, A. (2017). *¿Es España una excepción en la Curva de Laffer?*, (tesis de fin de grado), recuperado de https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/66175/Es_Espana_una_excepcion_en_la_curva_de_Laffer.pdf, consultado el 23 de noviembre de 2018

Auditoría Superior de la Federación (2016). *El reto fiscal y la reforma hacendaria*, recuperado de https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/8._El_Reto_Fiscal_y_la_Reforma_Hacendaria.pdf, consultado el 20 de septiembre de 2018

Auditoría Superior de la Federación (2016). Introducción al sistema fiscal mexicano, recuperado de https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf, consultado el 23 de septiembre de 2018

Banco de México (2012). Informe anual, recuperado de <http://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/informes-anuales/%7BC58EAA68-F391-244E-9F07-F00A113B1E30%7D.pdf>, consultado el 16 de marzo de 2019

Bejarano, D. (2008). Verificación empírica de la curva de Laffer en la economía colombiana. *Rev.fac.cienc.econo.*, 1 (16), 151-164. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=90916111>

Burgoa, C. (2017). *Análisis e Interpretación de las Disposiciones Fiscales*. México: Dofiscal Editores.

----- (2012). *Principios tributarios*. México: Dofiscal Editores.

Bobbio, N. (2014), *Estado, Gobierno y Sociedad. Por una teoría general de la política*. México: Fondo de Cultura Económica.

Caballero, E. (2009). *Los Ingresos Tributarios de México*. México: Trillas.

Cámara de Diputados (2016). Cuarto Informe de Gobierno, recuperado de https://framework-gb.cdn.gob.mx/cuartoinforme/4IG_Escrito_27_08_16_COMPLETO.pdf, consultado el 16 de marzo de 2019

Caraguay, M. y Vidal, E. (2016). *Efecto de la carga tributaria en la recaudación fiscal del estado ecuatoriano: un análisis mediante la curva de Laffer*, (tesis de titulación), recuperado de <http://repositorio.utmachala.edu.ec/bitstream/48000/9474/1/TTUACE-2016-EC-DE00010.pdf>, consultado el 21 de noviembre de 2018

Carbajal, R. (2012). Reforma hacendaria. Indispensable la transparencia fiscal para una justa y eficiente recaudación, *Pluralidad y consenso*, 20, recuperado de revista.ibd.senado.gob.mx/index.php/PluralidadyConsenso/article/download/64/64, consultado el 25 de marzo de 2019

Cárdenas, E. (1994). *La hacienda pública y la política económica 1929-1958*. México: El Colegio de México.

Carmona, E. (2006). *Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital*, recuperado de www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulos/descargas/02_EST_05_carmona.pdf Consultado el 23 de marzo de 2019

Carrasco, H. (2003). *Derecho fiscal I*. México: IURE Editores.

Carvajal, A. (2002). Teorías y modelos: formas de representación de la realidad, recuperado de redalyc.uaemex.mx/pdf/166/16612103.pdf, consultado el 23 de marzo de 2019

Casparri, M. y Efenbaum (2016). La curva de Laffer y el impuesto inflacionario, recuperado de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2016/04/5-La-curva-de-Laffer-y-el-impuesto-inflacionario.-María-Teresa-Casparri-y-Melisa-Efenbaum.pdf>, consultado el 22 de septiembre de 2018.

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2005). Ingresos Tributarios en México. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/>, consultado el 16 de octubre de 2017

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2007). Incidencia del sistema recaudatorio mexicano en los agentes económicos – El caso del IVA –. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0752006.pdf>, consultado el 16 de octubre de 2017

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2013). Impuesto al Valor Agregado: Importancia para la recaudación fiscal entre los países miembros de la OCDE, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2013/enero/notacefp0032013.pdf>, consultado el 16 de octubre de 2017

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2007). Tendencias del sistema Tributario Mexicano. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0062007.pdf>, consultado el 16 de octubre de 2017

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2009). Pronóstico de la recaudación del Impuesto al Valor agregado (IVA). Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/>, consultado el 22 de noviembre de 2017

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2009). La elasticidad del ISR e IVA respecto al Producto Interno Bruto, Memoria de cálculo. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/notas/2009/notacefp0552009/mcnotacefp0552009.pdf>, consultado el 14 de noviembre de 2017

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2013). Política Tributaria: desafíos y tendencias, Finanzas Públicas, 10 (5), pp.1-96, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/revista/2013/rfpcefp0102013.pdf>

Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2016). Introducción al Sistema Fiscal Mexicano. Recuperado el 15 de agosto de 2018,

https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf

Cervantes, L. (2011). *Los ingresos públicos en México: el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)*, (tesis de licenciatura). Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad de México.

Centro de Estudio de las Finanzas Públicas (2012). Ingresos Tributarios de los Gobiernos centrales de América Latina, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2012/septiembre/notacefp0602012.pdf>, consultado el 17 de marzo de 2019

----- (2013). Efectos del IVA en alimentos, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2013/enero/notacefp0022013.pdf>, consultado el 17 de marzo de 2019

----- (2017). Análisis del Cuarto Informe de Ejecución del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2017/cefp0102017.pdf>, consultado el 10 de marzo de 2019

----- (2017). Importancia del Impuesto al Valor Agregado, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2017/notacefp0132017.pdf>, consultado el 17 de marzo de 2019

----- (2013). Política tributaria: desafíos y tendencias, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/revista/2013/rfpcefp0102013.pdf>, consultado el 22 de octubre de 2018

----- (2017). Presupuesto de Gastos Fiscales 2017- 2018, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2017/cefp0202017.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2018). Aspectos Relevantes del Informe de Finanzas Públicas y la Deuda Pública Mayo 2018, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2018/notacefp0292018.pdf>, consultado el 15 de marzo de 2019

----- (2018). Aspectos Relevantes del Informe de Finanzas Públicas y la Deuda Pública a noviembre de 2018, recuperado de

<http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2018/cefp0482018.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2018). Evolución y perspectiva del ISR e IVA, 1990-2019, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/presentaciones/2018/precefp0022018.pdf>, consultado el 11 de marzo de 2019

----- (2019). El Pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2019/cefp0132019.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2010). Diagnóstico del sistema fiscal mexicano, recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/2010/dsfm.pdf>, consultado el 21 de febrero de 2019

Centro de Estudios Espinosa Yglesias (2013). El México del 2013. Hacia una reforma integral de la hacienda pública, recuperado de <https://ceey.org.mx/wp-content/uploads/2018/06/El-M%C3%A9xico-del-2013.-Hacia-una-reforma-integral-hacienda-p%C3%BAblica.pdf>, consultado el 9 de abril de 2019

Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública (2014). Evasión fiscal. Datos generales y opinión pública, recuperado de www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/content/.../Carpeta-34-evacion-fiscal.pdf, consultado el 12 de abril de 2019

Código Fiscal de la Federación 2019 y años anteriores.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2014). México y la reforma fiscal, recuperado de <https://www.wilsoncenter.org/sites/default/files/RelatoriaV3.pdf>, consultado el 19 de septiembre de 2018

----- (2016). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar la austeridad con crecimiento e igualdad, recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39939/S1600111_es.pdf;jsessionid=5591589AB2E62E59B743B5A07FE365B2?sequence=22, consultado el 25 de abril de 2019

----- (2018). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030, recuperado de

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43405/7/S1800082_es.pdf, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2019). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, recuperado https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2019). Tributación para un crecimiento inclusivo, recuperado https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39949/S1600238_es.pdf, consultado el 12 de abril de 2019

Comisión Federal de Mejora Regulatoria (2017). Informe anual de desempeño, recuperado de http://www.cofemer.gob.mx/docs-bin/dg/Informe_anual_2017.pdf, consultado el 17 de marzo de 2019

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2018 y años anteriores.

Cortez, I. (2016). *Efectos de la reforma hacendaria en la equidad distributiva en México*, (tesis de maestría). El Colegio de la Frontera Norte, recuperado de <https://www.colef.mx/posgrado/wp-content/uploads/2016/11/TESIS-Cortez-Melendrez-Irene-Margarita.pdf>, consultado el 22 de octubre de 2018

Diamond, P. and Mirrlees, J. (1971). Optimal Taxation and public production. *American Economic Review*, 1 (6), 8-27.

Dornbusch, R., Fischer, S. y Startz, R. (2008). *Macroeconomía*. México: McGraw Hill.

Ebrill, L., Keem, M., Bodin, J. y Summers, V. (2002). El atractivo del IVA, Finanzas y Desarrollo, recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2002/06/pdf/ebrill.pdf>, consultado el 21 de marzo de 2019

Ferrajoli, L. (2016). *Derechos y garantías. La ley del más débil*. España: Editorial Trotta.

Flores, E. (2001). *Finanzas públicas mexicanas*. México: Porrúa.

Frappicini, M. (2016). Una aplicación de la teoría de la imposición óptima para argentina: estimación de holguras en la tasa marginal máxima del impuesto a las ganancias, *Estudios*

Económicos, Estudios Económicos. 67 (33), 47-66, recuperado de revistas.uns.edu.ar/ee/article/download/717/396/, consultado el 12 de noviembre de 2018

Friedman, M. (1967). *Ensayos sobre economía positiva*. Madrid: Gredos.

Fuentes, H. y Zamudio A. (2014). Estimación y análisis de la elasticidad precio de la demanda para diferentes tipos de bebidas en México, *Estudios Económicos*, 2 (29), 301-316, recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/597/59740006005.pdf>, consultado el 21 de febrero de 2019

Gago, A., Álvarez, J. y González (2015). Las reformas fiscales del siglo XXI. Teoría y práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013, (libro electrónico), España: El Economista, recuperado de https://books.google.com.mx/books?id=N8LzCAAQBAJ&pg=PA24&lpg=PA24&dq=imposicion+optima+indirecta&source=bl&ots=xNHbovy3Y1&sig=MjiAsJp5HC56e3tfVTKw1rkl_Ho&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwje6b_FieTfAhUPT6wKHQGdCIQ4ChDoATAJegQIChAB#v=onepage&q=imposicion%20Optima%20indirecta&f=false, consultado el 20 de febrero de 2019

García, P. e Iduñate, A (2006). La estructura del IVA en México. *Análisis Económico*, tercer cuatrimestre, 048 (21), 122-138. Recuperado de http://www.redalyc.org/pdf/413/Resumenes/Resumen_41304807_1.pdf

García, V., García, C., Martínez, R., Martínez, Ma. y Solís, E. (2003) *Impacto Financiero del IVA en empresa dedicada a la compra - venta, distribución y comercialización de alimentos (alimentos mexicanos, S.A. de C.V.)*, (tesis de licenciatura). Recuperado de <https://tesis.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/6764/IMPACTIFINANCIERO.pdf?sequence=1>

Gollás, M. (2003). México, crecimiento con desigualdad y pobreza (de la sustitución de importaciones a los tratados de libre comercio con quien se deje), Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, recuperado de <https://cee.colmex.mx/documentos/documentos-de-trabajo/2003/dt20033.pdf>, consultado el 21 de febrero de 2019

Gómez, M. (2015). *La Ley del Impuesto al Valor Agregado en México: una propuesta de cambio*, (tesis doctoral), Instituto de Especialización para ejecutivos, Ciudad de México.

----- (2015). El Impuesto al Valor Agregado en alimentos y medicinas en México frente a los Derechos Humanos: a la vida y a la salud. "Estudios en Organizaciones Públicas, Privadas y Sociales en América Latina y el Caribe". Trabajo presentado en el Programa del I Congreso Internacional, Isla de Margarita.

Gómez, L. (2015). La fiscalización en México tras la reforma hacendaria del año 2015, recuperado de <https://www.uv.mx/iiesca/files/2012/10/15CA201501.pdf>, consultado el 20 de septiembre de 2018

González, P. (2006). Los 20 protagonistas de la economía del mundo. Recuperado de www.expansion.com/especiales/20aniversario/20protagonistas/laffe.html, consultado el 23 de marzo de 2019

Hernández, C. (2012). *Análisis del impuesto plano (flat tax) como antecedente del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, (tesis de maestría). Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad de México.

Hernández, F. (2017). Sistema tributario, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, recuperado de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4320/14.pdf>, consultado el 14 de marzo de 2019

Hernández, F. y Zamudio, A. (2004). Evasión fiscal: el caso México, recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/2003_eva_fis_mex_iva.pdf, consultado el 9 de abril de 2019

Hernández, M. (2017). Manual para la presentación de la declaración del ISR e IVA en el régimen de incorporación fiscal, (tesis de licenciatura), Universidad Autónoma del Estado de México, recuperado de <http://ri.uaemex.mx/bitstream/handle/20.500.11799/67408/TESIS.%20MANUAL%20PARA%20LA%20PRESENTACION%20DE%20LA%20DECLARACION%20DEL%20ISR%20E%20IVA-split-merge.pdf?sequence=3>, consultado el 14 de marzo de 2019

Herrera, S. (2010). *Análisis de los determinantes de la eficiencia del Sistema Tributario Mexicano (1980-2008)*, (tesis de licenciatura). Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad de México.

Herrera, M., Mendoza, J. y Gamboa, S. (2012). Comparación tributaria del I.V.A. entre México y Canadá y el impuesto equiparable en Estados Unidos de América, XVII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, recuperado de <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G01.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

Hinojosa, A., (sin fecha). Aspectos del IVA en México: clarificación sobre su distorsión, incidencia fiscal y regresividad, XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática,

Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, recuperado de <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/docs/190.pdf>, consultado el 23 de octubre de 2017

Hinojosa, A. y Mendoza, S (2010). Pertinencia del incremento de las tasas del IVA en México en el 2010: ¿Reforma suficiente? *Universidad Nacional Autónoma de Nuevo León*. Trabajo presentado en el XIV Congreso Internacional de la Academia de Ciencias Administrativas, A.C., Nuevo León.

Huerta, A. (2011). *La crisis en Estados Unidos y México: la dificultad de su salida*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Ibañez, J. (2018). La curva de Laffer como parámetro de confiscatoriedad tributaria, *Nomen Iuris*, recuperado de <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/nomeniuris/article/download/21364/20887>, consultado el 10 de abril de 2019

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2016). Panorama de la política fiscal de Centroamérica, Quinto Informe Estado de la Región, recuperado de https://estadonacion.or.cr/files/biblioteca_virtual/centroamerica/005/PanoramaEconomico/ICEFIInformefinalrevisado.pdf, consultado el 18 de febrero de 2019

Instituto de Investigaciones Jurídicas (2012). Los principios tributarios constitucionales, recuperado de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>, consultado el 16 de octubre de 2018.

Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (2014), Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2014. Recuperado de <http://www.beta.inegi.org.mx>, consultado el 14 de octubre de 2017

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2016). Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2016, recuperado de https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/enigh/nc/2016/doc/presentacion_resultados_enigh_2016.pdf, consultado el 12 de abril de 2019

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2018). Sistema de Cuentas Nacional de México. Fuentes y metodología. Año base 2013, recuperado de https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/pibact/2013/metodologias/METODOLOGIA_CBYS_B2013.pdf, consultado el 22 de noviembre de 2018

Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Laffer, A. (2004). The Laffer curve: past, present and future. *Backgrounder*, (1765),1-16, recuperado de www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm, consultado el 17 de abril de 2018

Lara, R. (2009). La recaudación tributaria en México, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, recuperado <https://www.redalyc.org/pdf/2932/293222963006.pdf>, consultado el 10 de marzo de 2019

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2017 y años anteriores.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2015 y años anteriores

Licona, Á. (2014). Política económica y crecimiento en México: cinco sexenios en busca de la estabilidad, *Equilibrio económico*, 37 (10), 97- 122, recuperado de <http://www.equilibrioeconomico.uadec.mx/descargas/Rev2014/Rev14Sem1Art4.pdf>, consultado el 16 de marzo de 2019

Lim, J. y Rodríguez, C. (2015). La regla del impuesto óptimo en presencia del uso del tiempo, *El Trimestre Económico*, 327 (82), 707-739, recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/ete/v82n327/2448-718X-ete-82-327-00707.pdf>, consultado el 15 de marzo de 2019

López, J. (2002). La reforma fiscal en México: su origen y alcances en los partidos políticos del país, *Estudios Políticos*, 31, recuperado de www.revistas.unam.mx/index.php/rep/article/download/37562/34126, consultado el 10 de marzo de 2019

López, S. (sin fecha). Imposición óptima: un panorama introductorio, recuperado de https://portal.uah.es/portal/page/portal/epd2_asignaturas/asig200025/informacion_academica/art.11.iimposicion%20optima.PDF, consultado el 15 de marzo de 2019

Manzano, B. y Ruiz, J. (2004). Política fiscal: el estado de la cuestión, investigaciones económicas. vol. XXVIII (1), 2004, 5-41, recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/173/17328101.pdf>, consultado el 15 de marzo de 2019

Manzano, B. y Ruiz, J. (sin fecha). Política fiscal óptima: el estado de la cuestión, recuperado de <https://eprints.ucm.es/7669/1/0212.pdf>, consultado el 15 de marzo de 2019

Margain, E. (1997). *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa.

Mayer, C. (2000). Impuestos, democracia y transparencia, Auditoría Superior de la Federación, recuperado de https://www.asf.gob.mx/uploads/63_Serie_de_Rendicion_de_Cuentas/Rc2.pdf, consultado el 14 de marzo de 2019

Mazo, B. y Ruiz, J. (2008). Política Fiscal Óptima: El estado de la cuestión. Universidad de Vigo y Universidad Complutense de Madrid. España: Vigo y Madrid. Ensayo 7669/1/0212.

Méndez, J. (2005). *Fundamentos de economía*. México: McGraw-Hill

Méndez, J. (2007). *La recaudación de impuestos y la equidad distributiva: un análisis del Sistema Tributario Mexicano (1982-2003)*, (tesis de licenciatura). Universidad Latina, Ciudad de México, México.

Mendieta, P. (2018). Verificación de la curva de Laffer, caso Ecuador 2016 – 2017, *Killkana Sociales*, 3 (2), recuperado de <file:///C:/Users/ignac/Downloads/Dialnet-VerificacionDelCurvaDeLafferCasoEcuador20162017-6584513.pdf>, consultado el 14 de noviembre de 2018.

Mendoza, S. (2012). *Análisis sustantivo del esquema de tasas y regímenes especiales aplicables en el Impuesto al Valor Agregado en México para determinar su imposición óptima* (tesis doctoral). Universidad Autónoma de Nuevo León, Monterrey, México.

Mill, J. (1951). *Principios de economía política: Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social*. México: Fondo de Cultura Económica.

Monserrat, H. y Chávez, M. (2003). Tres modelos de política económica en México durante los últimos sesenta años, *Análisis Económico*, 37 (18), 55-80, recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=41303703>, consultado el 21 de febrero de 2019

Nexos (2003). El panorama fiscal en México, recuperado de <https://www.nexos.com.mx/?p=11010>, consultado el 16 de agosto de 2018

Oliva, N. y Chiliquinga, D. (2017). La Curva de Laffer: ¿Existe suficiente evidencia que la confirme?, *Propuestas para el Desarrollo*, 1 (1), 67-78., recuperado de <http://www.propuestasparaeldesarrollo.com/inicio/index.php/ppd/article/download/15/46/>, consultado el 12 de noviembre de 2018

Oquendo, F. (2017). *Tasa tributaria óptima y efecto Laffer en Ecuador 1980-2014*, (tesis de licenciatura), Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Universidad de las Américas,

recuperado de <http://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/7766/1/UDLA-EC-TEC-2017-17.pdf>, consultado el 21 de febrero de 2019

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2009). Estudio de la OCDE sobre el proceso presupuestario en México, recuperado de <https://www.oecd.org/mexico/48190152.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2011). La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010), recuperado de <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2011). Estudio de la OCDE sobre el proceso presupuestario en México, recuperado de <https://www.oecd.org/centrodemexico/47905766.pdf>, consultado el 12 de abril de 2019

----- (2018). Revenue Statistics 2018 Tax revenue trends in the OECD, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, consultado el 25 de marzo de 2019

----- (2019). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, recuperado de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf>, consultado el 21 de marzo de 2019

Ortiz, J. (2000). El hecho imponible, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, recuperado de <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/115/est/est4.pdf>, consultado el 9 de abril de 2019

Padilla, F. y Germán, M. (2016). La economía mexicana durante los gobiernos panistas, *Trayectorias*, 43 (43), recuperado de trayectorias.uanl.mx/43/pdf/5.pdf, consultado el 21 de febrero de 2019

Parejo, J. (sin fecha). La imposición óptima de los bienes y la renta, recuperado de <http://www.cepc.gob.es/Controls/Mav/getData.ashx?MAVqs=~aWQ9MzE4MjEmaWRIPTEwMzcmdXJsPTEwJm5hbWU9UkVDUF8wNzRfMTk5LnBkZiZmaWxIPVJFQ1BfMDc0XzE5OS5wZGYmdGFibGE9QXJ0aWN1bG8mY29udGVudD1hcHBsaWNhdGlvbi9wZGY=>, consultado el 15 de marzo de 2019

Parejo, J. (sin fecha). La imposición óptima y el impuesto sobre la renta, recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2494162.pdf>, consultado el 15 de marzo 2019

Peralta, C. (2015). Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica, *Ciencias Jurídicas*, 138, 89-134, recuperado de <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>, consultado el 10 de marzo de 2019

Piketty, T. (2015). *La economía de las desigualdades. Cómo implementar una redistribución justa y eficaz de la riqueza*. México: Siglo XXI Editores.

Ramsey, F. (1927). A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal*, 37 (1927), 41-67.

Ramos, M. (2014). Contribuciones indirectas y al comercio exterior, recuperado de http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/20172/contaduria/4/apunte/LC_1659_06106_A_Contribuciones_indirectas_V1.pdf, consultado el 10 de noviembre de 2018.

Resico, M. (2010). *Introducción a la Economía Social de Mercado*. Recuperado de http://www.kas.de/wf/doc/kas_21532-1522-4-30.pdf?101228210501, consultado el 12 de noviembre de 2017

Retchkiman, B. (1974). La reforma fiscal en México, recuperado de www.revistas.unam.mx/index.php/pde/article/download/44666/40322, consultado el 10 de marzo de 2019

Rosen, H. (2002). *Hacienda Pública*. México: McGraw Hill.

Salvatore, D. (1999). *Microeconomía*. México: McGraw Hill.

Samuelson, P. y Nordhaus, W. (2002) *Economía*. México: McGraw Hill.

Samaniego, R., Morales, P. y Bettinger, H. (2009). Eficiencia recaudatoria: definición, estimación e incidencia en la evasión, recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/2009_etic_reca_def_est_incid_eva.pdf, consultado el 25 de marzo de 2019

Sánchez, A. (1999). La reforma fiscal integral en el Plan Nacional de Desarrollo, *Contaduría y Administración*, 195, recuperado de <http://www.ejournal.unam.mx/rca/195/RCA19506.pdf>, consultado el 10 de marzo de 2019

Sánchez, N. (2001). *Derecho fiscal mexicano*. México: Porrúa.

Sánchez, J. (2008). *Nociones de derecho fiscal*. México: PAC.

San Martín, J., Ángeles, H., Juárez, C. y Martín, J. (2017). *Evasión Global 2017*, Universidad de las Américas Puebla, recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Evasion_global2017.pdf, consultado el 9 de abril de 2019

Seade, J. (1979). *Impuestos indirectos: progresividad óptima*, Banco de México, recuperado de <http://www.anterior.banxico.org.mx/publicaciones-y-discursos/publicaciones/documentos-de-investigacion/banxico/%7BBB116C07-BF10-8BF3-8EFF-52B9758084B6%7D.pdf>, consultado el 17 de marzo de 2019

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2000). *Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2000*, recuperado de http://hacienda.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_dist_pagos/03_art_31_lif_2003.pdf, consultado el 17 de marzo de 2019

----- (2002). *Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas ordenados por nivel de ingreso Resultados para el año 2000*, recuperado de http://www.hacienda.gob.mx/INGRESOS/ingresos_distribucion_pago/02_art_33_lif_2002.pdf, consultado el 15 de marzo de 2019

----- (2008). *Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2008*, recuperado de http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_distribucion_pago/ingreso_gasto_art25_lif2010.pdf, consultado el 17 de marzo de 2019

----- (2013). *Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 2013 – 2018*, recuperado de http://www.shcp.gob.mx/RDC/prog_plan_nacional/pronafide_2013_2018.pdf, consultado el 10 de marzo de 2019

----- (2014). *Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2014*, recuperado de https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/188256/IG_2017_ENIGH2014_.pdf, consultado el 17 de marzo de 2019

----- (2016). *Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública*, recuperado de

https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/info/trim/2016/ivt/04afp/itanfp02_201604.pdf, consultado el 15 de marzo de 2019

----- (2014). Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, recuperado de https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/info/trim/2014/ivt/04afp/itanfp13_201404.pdf, consultado el 15 de marzo de 2019

----- (2017). Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, recuperado de https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/info/trim/2017/ivt/04afp/itanfp02_201704.pdf, consultado el 15 de marzo de 2019

----- (2018). Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, recuperado de https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/info/trim/2018/it/04afp/itanfp02_201801.pdf, consultado el 15 de marzo de 2019

----- (2018). Paquete Económico y Presupuesto, recuperado de https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Paquete_Economico_y_Presupuesto, consultado el 25 de marzo de 2019

----- (2011). Presupuesto de Gastos Fiscales 2003 a 2010. Recuperado de <http://www.shcp.gob.mx>, consultado el 22 de noviembre de 2017

Sin autor. Análisis del sistema tributario mexicano, recuperado de <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap3.pdf>, consultado el 23 de septiembre de 2018

Sin autor. Imposición óptima: un panorama introductorio, recuperado de <https://www.siis.net/documentos/ficha/64352.pdf>, consultado el 15 de marzo de 2019

Sin autor. Principio de justicia y equidad de Adam Smith, recuperado de <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/principio-de-justicia-y-equidad-de-adam.html>, consultado el 16 de octubre de 2018

Sin autor. Principios tributarios, recuperado de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/capitulo3.pdf, consultado el 16 de octubre de 2018

Sin autor. Teoría general del impuesto, recuperado de http://www.extensionuned.es/archivos_publicos/qdocente_planes/12538/tema05-hacienda-uned-tudela.pdf, consultado el 15 de marzo de 2019

Smith, A. (2008). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México: Fondo de Cultura Económica.

Sobarzo, H. (2007). La reforma fiscal en México, *Comercio Exterior*, 10 (57), recuperado de <http://revistas.bancomext.gob.mx/rce/magazines/108/4/Sobarzo.pdf>, consultado el 23 de noviembre de 2018

Tello, C. (2009). Sobre la reforma tributaria en México, *Economía Informa*, 21 (7), recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/eunam/v7n21/v7n21a3.pdf>, consultado el 19 de septiembre de 2018

Venegas, S. (2010). *Derecho fiscal*. México: Oxford University Press.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Yolis, L. (sin fecha). La Curva de Laffer, recuperado de <http://ebour.com.ar/pdfs/La%20Curva%20de%20Laffer.pdf>, consultado el 25 de octubre de 2017

Zamora, N., sin fecha. *El IVA como el segundo impuesto más potencial de México*, (ensayo de licenciatura), Universidad Autónoma del Estado de México, recuperado de <http://ri.uaemex.mx/bitstream/handle/20.500.11799/40471/EL%20IVA%20como%20el%20segundo%20impuesto%20m%C3%A0s%20potencial%20en%20M%C3%A8xico..pdf?sequence=1>, consultado el 16 de noviembre de 2018